



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

João Pedro Salgado Postiga

Sistema de Informação para a Gestão na Gadget  
Mérito Metalúrgica, Lda

Relatório de Estágio  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho realizado sob orientação da Professora Doutora Anabela  
Martins da Silva

Janeiro de 2020

## DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositórioUM da Universidade do Minho.

### *Licença concedida aos utilizadores deste trabalho*



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações  
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

## AGRADECIMENTOS

No desenvolvimento deste trabalho foram várias as pessoas que direta ou indiretamente contribuíram para a sua realização, às quais manifesto os meus sinceros agradecimentos.

Em primeiro lugar queria agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Anabela Martins da Silva, pelo seu apoio e empenho ao longo do desenvolvimento deste projeto de investigação e principalmente por se ter demonstrado sempre prestável nas alturas que solicitei o seu auxílio, sem ela não seria possível a realização deste projeto.

Em seguida e não menos importante, gostaria de agradecer ao meu supervisor, Sr. Amadeu Dores e a todos os colaboradores da entidade acolhedora de estágio, pela sua disponibilidade, acompanhamento e pela oportunidade, mostrando-se sempre disponíveis para me ajudar.

Gostaria também de agradecer à minha família, porque sem eles nada disto era possível. Um agradecimento especial aos meus pais, Lucília e Albino, por sempre acreditarem em mim e permitirem a nível financeiro o suporte necessário para a realização deste Mestrado.

Por último, um agradecimento aos meus amigos pelo incentivo, compreensão e companheirismo demonstrado nos momentos em que eu próprio duvidei, ao longo de todos estes anos.

## DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

## RESUMO

Atualmente, de forma a melhor se poder enfrentar as dificuldades impostas por um mercado cada vez mais globalizado, competitivo e exigente, as empresas vêem-se impelidas a efetuar uma gestão de custos rigorosa. A crescente complexidade nos negócios e nos respetivos processos produtivos levam as empresas a implementar sistemas de otimização de custos e de produção de modo a aumentar a produtividade. Neste contexto, os sistemas de custeio são ferramentas que auxiliam a produção de informação que possibilita um controlo de custos mais eficiente e auxilia a tomada de decisão. Como tal, foram abordados, ao longo da revisão de literatura, os distintos sistemas de custeio e como é que estes possibilitam o apuramento de custos, em particular, os gastos industriais, e quais os requisitos que potência a melhor opção para cada situação em particular. Desta forma, foram evidenciados dois métodos tradicionais para acumulação dos custos industriais, o sistema de custeio por processo/fases, também designado por método indireto, e o sistema de custeio por encomenda/ordens de produção, também designado por método direto. No entanto, também foi discutida a sua contabilização e a sua imputação aos produtos, atendendo às características dos gastos em si mesmos, e foram identificados e caracterizados os sistemas de custeio mais modernos, tais como: *Activity-based Costing; Time-Driven Activity-Based Costing; Resource Consumption Accounting; Target Costing; Kaizen Costing; Life-Cycle Costing e Backflush Costing on Accounting.*

Neste relatório de estágio também foi evidenciado as atividades realizadas ao longo do estágio, nomeadamente no que diz respeito ao desenvolvimento, implementação e análise de um sistema de custeio para a valorização da produção. Assim, atendendo a que o processo produtivo é descontínuo e o processo de produção é realizado por ordens de fabrico foi adotado o sistema de acumulação dos custos pelo método direto e sistema de custeio total. Assim, fazendo refletir a resolução do problema da investigação, o relatório centrou-se na apresentação de um sistema de custeio que possibilite também a orçamentação adequada à realidade desta empresa em concreto. Sendo assim, este estudo possibilitou o desenvolvimento de uma ferramenta de cálculo/sistema de custeio onde se encontram detalhados os custos de transformação por setor e os custos pormenorizados com matéria-prima, de modo a controlar e antecipar os custos que serão incorridos na realização de um novo projeto e auxiliar a gestão na tomada de decisão. Adicionalmente, demonstrou-se que a informação produzida pela contabilidade de custo pode ser útil para a tomada de decisão. Também se cumpriu com o disposto no artigo. 9 do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exames Profissionais, Estágio e Exames Profissionais.

**Palavras-chave:** Gestão de custo; Sistemas de custeio; Tomada de decisão.

## **ABSTRACT**

Today, to better cope with the difficulties posed by an increasingly globalized, competitive, and demanding market, companies are driven to rigorous cost management. Increasing complexity in business and its production processes leads companies to implement cost and production optimization systems to increase productivity. In this context, costing systems are tools that aid the production of information that enables more efficient cost control and aids decision making. As such, the literature reviewed the different costing systems and how they allow the calculation of costs, in particular, the industrial expenses, and which requirements might be the best option for each specific instrumental tool. Thus, two traditional methods for the accumulation of industrial costs were evidenced: the process/phase costing system, also called the indirect method, and the order/production costing system, also called direct method. However, their accounting and imputation to the products were also discussed, taking into account the characteristics of the expenses themselves, and the most modern costing systems were identified and characterized, such as Activity-based Costing; Time-Driven Activity-Based Costing; Resource Consumption Accounting; Target costing; Kaizen Costing; Life-Cycle Costing and Backflush Costing on Accounting.

This internship report also highlighted the activities carried out during the internship, namely concerning the development, implementation, and analysis of a costing system for the valorization of production. Thus, given that the production process is discontinuous and the production process is carried out by manufacturing orders, the cost accumulation system was adopted by the direct method and total costing system. Thus, reflecting the resolution of the research problem, the report focused on the presentation of a costing system that also allows the budgeting appropriate to the reality of this particular company. Thus, this study allowed the development of a calculation tool/costing system which details the transformation costs by sector and the detailed costs with raw material, to control and anticipate the costs that will be incurred in the realization of a new project and assist management in decision making. Additionally, it has been shown that the information produced by cost accounting can be useful for decision making. It also complied with the provisions of the article. 9 of the Rules of Enrollment, Internship and Professional Exams, Internship, and Professional Exams.

**Key-words:** Cost Management, Costing systems, Decision making

## ÍNDICE GERAL

Direitos de autor e condições de utilização do trabalho por terceiros.....	ii
Agradecimentos.....	iii
Declaração de Integridade .....	iv
Resumo.....	v
Abstract.....	vi
Índice geral .....	vii
Índice de Figuras.....	ix
Abreviaturas e siglas.....	xii
1 Introdução .....	1
1.1 Apresentação, contextualização e pertinência do estudo.....	1
1.2 Definição da problemática e dos objetivos de estudo.....	2
1.3 Objetivo geral: .....	3
1.4 Objetivos específicos .....	3
1.5 Questões de partida .....	4
2 Revisão de literatura .....	5
2.1 Breve referência história da Contabilidade de Gestão .....	5
2.2 A Evolução da contabilidade .....	6
2.3 Contabilidade financeira, custos e de gestão.....	7
2.4 Evolução dos sistemas de Custeio .....	9
2.5 Sistemas de custeio .....	15
2.5.1 Conceitos .....	15
2.5.2 Conceito de custos .....	16
2.5.3 Custo de produção, complexo e económico-técnico.....	16
2.5.4 Divisão dos tipos de custos .....	19
2.5.5 Classificação por Funções.....	20
2.5.6 Classificação quanto à variabilidade dos custos.....	20
2.5.7 Classificação atendendo à imputação dos custos .....	21
2.5.8 Classificação por Natureza.....	22
2.5.9 Custos do período e custos do produto .....	23
2.5.10 Outras Classificações de custos .....	24
2.6 Sistemas e métodos de apuramento de custos tradicionais.....	24
2.7 Limitações dos sistemas de custeio tradicionais.....	28
2.8 Principais diferenças entre os sistemas de custeio: vantagens e desvantagens .....	29
2.9 Sistemas de apuramento de custos contemporâneos.....	32

2.9.1	Activity-Based Costing.....	33
2.9.2	Resource Consumption Accounting vs Time-Driven Activity- Based Costing.....	37
2.9.3	Time-Driven Activity- Based Costing.....	37
2.9.4	Resource Consumption Accounting.....	38
2.9.5	Target Costing.....	39
2.9.6	Kaizen Costing.....	40
2.9.7	Life-Cycle Costing.....	41
2.9.8	Backflush costing on accounting.....	42
3	Estágio Curricular.....	44
3.1	Apresentação da empresa.....	44
3.2	Objetivos do estágio.....	44
3.3	Tarefas a realizar no estágio.....	44
3.4	Tratamento da informação.....	45
3.4.1	Receção e arquivo.....	45
3.4.2	Classificação e lançamentos contabilísticos.....	48
3.4.3	Medidas de controlo interno.....	51
3.4.4	Conciliação bancária do Banco Crédito Agrícola.....	52
3.4.5	Conferência de saldos de clientes e fornecedores.....	53
3.4.6	Mapa periódico empresarial de Gastos/ Rendimentos.....	54
3.4.7	Recursos humanos.....	56
3.4.8	Preenchimento e apuramento de obrigações Fiscais.....	63
3.4.9	Preparação das Demonstrações Financeiras.....	73
3.5	Informação Empresarial simplificada (IES).....	83
3.6	Dossier Fiscal.....	85
3.7	Preparação e Elaboração de Relatórios e análise de gestão.....	87
3.8	Conduta Ética e Deontológica associada à Profissão.....	88
3.9	Problemas Encontrados na realização do estágio.....	91
4	Investigação Empírica.....	92
4.1	Objetivos e organização do capítulo.....	92
4.2	Metodologia.....	92
4.3	Empresa e processo produtivo.....	94
4.4	O processo de orçamentação da empresa.....	96
4.5	Dados a introduzir na contabilização dos custos.....	98
4.5.1	Matérias-primas.....	99
4.5.2	Mão-de-obra Direta.....	100
4.5.3	Gastos Gerais de Fabrico.....	103



4.5.4	Custo de transformação e custo complexo	105
4.6	Alterações e estruturação da ferramenta de cálculo	106
4.7	Análise e discussão	115
5	Conclusão	118
5.1	Conclusões gerais	118
5.2	Contributos	120
5.3	Limitações e pistas para futura investigação	121
6	Bibliografia	123
Anexos		126
Anexo 1: Autorização para inclusão de dados e imagens no Relatório de Estágio		126
Anexo 2: Mapa Periódico Empresarial		127
Anexo 3: Declaração Periódica do IVA		127
Anexo 4: Balancete		127
Anexo 5: Balanço		127
Anexo 6: Anexo ao Balanço e Demonstração de Resultados		127
Anexo 7: Demonstração de Resultados por Funções por Natureza		127

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1	– Estágios da Contabilidade de Gestão	12
Figura 2	– Evolução das práticas de contabilidade de gestão	13
Figura 3	– Cálculo do Custo Industrial de Produção	17
Figura 4	– Cálculo do Custo Industrial de Produção	19
Figura 5	– Sistema de custeio por absorção	27
Figura 6	– Passagem do ABC para ABM	36
Figura 7	– Despesa lançada no programa	46
Figura 8	– Fatura de compra de mercadorias	48
Figura 9	– Lançamento no Diário operações diversas	49
Figura 10	– Lançamento no Diário Compras	50
Figura 11	– Lançamento no Diário de Vendas	50
Figura 12	– Rosto da Reconciliação Bancária	52
Figura 13	– Pedido de Informação para Mapa Recapitulativo	53
Figura 14	– Mapa Recapitulativo	53

Figura 15- Análise de Resultados Rendimentos e Ganhos .....	54
Figura 16- Análise de Resultados Gastos e perdas.....	55
Figura 17 – Ficha dos Recursos Humanos.....	56
Figura 18 – Processamento de salários .....	57
Figura 19 – Entrega de Ficheiro de Remunerações em Suporte Digital .....	58
Figura 20 – Submissão do ficheiro DRM na Segurança Social .....	59
Figura 21 – Taxas Contributivas Aplicadas .....	59
Figura 22 – Resumo de valores pagos à segurança social. ....	60
Figura 23 – Submissão ficheiro SAF-T.....	61
Figura 24 – Guia de Pagamento Fundos de compensação .....	63
Figura 25 – Declaração periódica do IVA.....	64
Figura 26 – Cabeçalho de guia de pagamento de IVA.....	66
Figura 27 – Submissão da declaração periódica de IVA.....	66
Figura 28 – Guia de pagamento de IRC- PEC .....	68
Figura 29 – Rosto Modelo 10 .....	69
Figura 30 – Comprovativo da Entrega do Modelo 22 .....	71
Figura 31 – Comprovativo de entrega da declaração Modelo 3.....	73
Figura 32 – Inventário .....	76
Figura 33 – Preenchimento ficha de um ativo .....	78
Figura 34 – Mapa das Depreciações e Amortizações.....	79
Figura 35 – Estimativa de férias.....	80
Figura 36 – Balancete de Dezembro .....	81
Figura 37 – Cálculo da Tributação Autónoma.....	81
Figura 38 – Balanço .....	82
Figura 39 – Demonstrações por Natureza .....	83
Figura 40 – Declaração anual (IES).....	84
Figura 41 – Lista de documentos que integram o <i>Dossier</i> Fiscal.....	86
Figura 42 – Sectores de produção .....	94
Figura 43 – <i>Layout</i> parte Niveladores.....	95
Figura 44 – Lista de Material .....	97
Figura 45 – Dados dos gastos processo produtivo.....	98
Figura 46 – Fluxo da matéria-prima .....	99

Figura 47 – Tabela Funcionários da produção.....	101
Figura 48 – Tabela com as Contribuições e Subsídio de Refeição.....	101
Figura 49 – Taxa hora por posto.....	102
Figura 50 – Percentagens para imputação dos GGF.....	103
Figura 51 – Custos de energia, manutenção e depreciação para as diferentes zonas.....	104
Figura 52 – Taxas GGF por posto.....	105
Figura 53 – Custo de transformação por hora.....	106
Figura 54 – Sistema de Custeio Desenvolvido.....	107
Figura 55 – Material-Peso-Preço.....	108
Figura 56 – Material-Peso-Preço.....	108
Figura 57 – Material-Peso-Preço.....	109
Figura 58 – Rampa do Nivelador.....	110
Figura 59 – Base Nivelador.....	110
Figura 60 – Cálculo da Unha do Nivelador.....	111
Figura 61 – Cálculo do Aro do Nivelador.....	111
Figura 62 – Cálculo do Sistema Hidráulico e Acessórios.....	112
Figura 63 – Cálculo dos Restante Acessórios.....	112
Figura 64 – Custos de mão-de-obra.....	113
Figura 65 – Gastos Gerais de Fabrico (GGF).....	113
Figura 66 – Custos de transformação.....	114
Figura 67 – Custo total do produto.....	115

## **ABREVIATURAS E SIGLAS**

ABC - Activity-based Costing  
ABM – Activity Based Management  
BCA – Backflush Costing on Accounting  
CC – Custo Complexivo  
CET – Custo Económico Técnico  
CF – Custos Figurativos  
CIPA – Custo Industrial do Produto Acabado  
CIPV – Custo Industrial do Produtos Vendido  
CNI – Custo Não Industrial  
CP – Custo Primo  
CT – Custo Transformação  
EF – Existência Final  
EI – Existência Inicial  
GGF – Gastos Gerais de Fabrico  
JIT – Just in Time  
KC – Kaizen Costing  
LCC – Life-Cycle Costing  
MOD – Mão-de-Obra Direta  
MOI – Mão-de-Obra Indireta  
MP – Matéria- Prima  
PME – Pequena e Média Empresa  
RCA – Resource Consumption Accounting  
ROI – Retorno Sobre o Investimento  
TC – Target Costing  
TDABC – Time-Driven Activity- Based Costing

## **1 INTRODUÇÃO**

### **1.1 APRESENTAÇÃO, CONTEXTUALIZAÇÃO E PERTINÊNCIA DO ESTUDO**

Com a globalização os nossos mercados estão cada vez mais competitivos e exigentes, contribuindo para uma crescente complexidade nos negócios e respetivos processos produtivos. Este ritmo que observamos nas empresas obrigam estas a implementar sistemas de otimização de produção e de custos, isto porque torna-se crucial conhecer os custos que incorrem para aumentar a competitividade.

Mais do que nunca, o conhecimento dos custos nas empresas é fundamental para a definição de estratégias de mercado e medidas de gestão para se tornarem competitivas com empresas do mesmo ramo. Adicionalmente, o comportamento dos custos é primordial para saber quais as margens e os preços de venda que a empresa pode praticar. O preço final de um serviço prestado ou de um produto vendido depende de quanto é investido para que ele exista. Quando o controlo de custos é ineficaz, a empresa pode cobrar valores que não condizem com a realidade, podendo prejudicar as margens e consequentemente o volume de vendas. Face a esta importância, as empresas têm procurado na Contabilidade de Gestão o caminho para melhorar o seu desempenho económico e financeiro.

Os sistemas de apuramento de custos dos produtos/serviços baseados num único critério de imputação de custos indiretos tende a não refletir os custos associados aos produtos e serviços em ambientes caracterizados por elevada complexidade.

Segundo Cooper e Kaplan (1998 citado por Sousa, 2013) as decisões sobre os preços, *mix* de produtos e processos produtivos eram tomadas com base em informações incorretas, o que normalmente só era descoberto demasiado tarde pelos sucessivos resultados negativos e pela perda de competitividade da empresa. Assim numa empresa é importante conhecer a informação adequadamente, nomeadamente o que diz respeito aos gastos com a sua produção, ou seja, a quantidade de recursos que tem de despender para obter o produto ou o serviço final, pelo que, a adoção de um sistema de custeio adequado é uma mais-valia para a gestão da empresa.

As informações provenientes dos sistemas de custeio resultam da combinação de princípios e métodos de custeio. Os princípios são referentes à variabilidade dos custos (custos variáveis e custos fixos) e à definição das informações mais adequadas às necessidades da organização. Os métodos de custeio

correspondem à forma como serão destinados os custos diretos e indiretos (Bornia, 2002, Kraemer, 1995, Muller, 1996 todos citados por Beber *et al.*, 2004).

A literatura faz referência a múltiplos sistemas de custeio, entre os quais os mais tradicionais e os mais modernos. Assim, será importante não só estudar os métodos tradicionais para que se possam reconhecer as suas vantagens e as suas limitações, como também as alternativas mais modernas que seguem as tendências atuais das realidades empresariais do presente, sendo exemplos o *Activity-based Costing (ABC)*; *Time-Driven Activity- Based Costing (TDABC)*; *Resource Consumption Accounting (RCA)*; *Target Costing (TC)*; *Kaizen Costing (KC)*; *Life-Cycle Costing (LCC)* e *Backflush Costing on Accounting (BCA)*.

No entanto, o método de custeio de uma empresa também tem que refletir a forma de acumulação dos custos industriais, que, para além de outros fatores, estão dependentes do regime de produção de cada empresa em particular.

Os processos produtivos nas PME estão cada vez mais complexos, o que dificulta o controlo e gestão dos custos e do próprio sistema produtivo. Face a esta dificuldade, a implementação dos sistemas de custeio poderá contribuir para a melhoria da gestão, permitindo ao gestor compreender melhor o comportamento dos custos e conseqüentemente melhorar o posicionamento face à concorrência.

Com este propósito, de obter uma maior vantagem competitiva, a empresa em estudo é da indústria metalúrgica que tem um processo produtivo descontínuo, devido a diversidade de produtos que a mesma apresenta, pelo que beneficiará de um estudo sobre a forma como determina os seus custos de produção e sobre as possibilidades de melhoria do mesmo.

## **1.2 DEFINIÇÃO DA PROBLEMÁTICA E DOS OBJETIVOS DE ESTUDO**

Nesta empresa, o Gestor apenas tem uma ideia geral dos custos de produção, sendo que o custo é calculado de uma forma global sem um critério definido, ou seja, todos os produtos incorrem igualmente dos custos totais e por vezes calculam-se os custos por estimativa, baseados em custos históricos e valores de mercado. Assim sendo, a empresa sente a necessidade da obtenção de um custo mais detalhado e mais real, nomeadamente para poder avaliar a sua real competitividade face aos seus concorrentes.

Assim sendo, nesta proposta de investigação, pretende-se propor um modelo de custeio que permita a avaliação dos custos de produção da empresa em estudo, cujo controlo de custos é bastante complexo, devido a diversidade de produtos. Assim este projeto foca-se na seguinte problemática: Desenvolver um sistema de custeio e orçamentação adequado à empresa em estudo.

### **1.3 OBJETIVO GERAL:**

Um dos objetivos gerais deste Relatório de Estágio é dar cumprimento a todos os requisitos exigidos para a dispensa do estágio profissional que permite o acesso ao exame da OCC e por conseguinte, à profissão de Contabilista Certificado. No entanto, também é proposto como objetivo geral o desenvolvimento de um sistema de custeio e de orçamentação adequado à realidade particular da empresa acolhedora do estudo.

### **1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS**

Em relação ao objetivo geral da investigação relacionada com a problemática e estudo, propõe-se o desenvolvimento de um sistema de custeio e de orçamentação adequado à realidade particular da empresa acolhedora do estudo. Neste contexto são propostos os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar e avaliar a atual forma de valorização dos custos de produção;
- Propor sistema e métodos para o cálculo dos custos de produção;
- Monitorizar o controlo de custos, de forma a possibilitar a elaboração de orçamentos e análise de posteriores margens e desvios.

Em relação ao exercício de funções na empresa de acolhimento de estágio pretende-se a aquisição de conhecimentos, nomeadamente no que diz respeito a adquirir conhecimentos relacionados com a contabilidade e à aplicação dos conhecimentos teóricos lecionados à prática contabilística nas organizações, tais como:

- Aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística, desde a receção de documentos até à sua classificação, registo e arquivo.
- Práticas de controlo interno.
- Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações.
- Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários;
- Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”;
- Preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços;
- Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contatos com os serviços relacionados com a profissão.
- Preparação de pareceres e relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade, da fiscalidade ou da segurança social;
- Intervenção, em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa do procedimento tributário, no âmbito de questões relacionadas com as competências específicas dos Contabilistas Certificados;
- Conduta ética e deontológica associada à profissão.

## **1.5 QUESTÕES DE PARTIDA**

Atendendo ao disposto anteriormente, e de forma a serem alcançados os objetivos previamente definidos, este estudo tem as seguintes questões de investigação:

- Como é que a empresa determina os custos de produção?
- Qual o sistema de custeio e métodos que mais se adequam à empresa de acolhimento e como se podem obter os custos de produção?
- Como dar cumprimento ao disposto no art.9 do RIEEP?



## 2 REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 BREVE REFERÊNCIA HISTÓRIA DA CONTABILIDADE DE GESTÃO

Num mundo cada vez mais globalizado, os mercados onde as empresas estão inseridas estão cada vez mais competitivos e complexos. Isto obriga, mais do que nunca, as empresas a terem um conhecimento profundo dos seus custos para poderem tomar decisões com maior facilidade. A contabilidade de custos permitiu que os Gestores tivessem uma melhor perceção dos custos que as suas empresas incorrem fazendo com que estes aumentassem a prestação das suas organizações.

Assim, numa primeira fase é importante perceber os primórdios da contabilidade para entender como se chegou à contabilidade de custos. A contabilidade sempre esteve presente na vida do homem e ao longo dos séculos, tem evoluído no sentido de satisfazer e tornar mais fácil a tomada de decisão.

Estudos revelam que a contabilidade é tão antiga como a própria civilização humana. Segundo Ludícibus (2000, citado por Augusto *et al.*, 2018) a contabilidade é tão antiga quanto a origem do homem primitivo. Existem registos que demonstram os primeiros sinais da existência de contas nos anos 4000 a.C. Para autores como Marion (2009, citado por Augusto *et al.*, 2018), a função da contabilidade no início da civilização, não passava de uma ferramenta de avaliação da riqueza do homem, isto porque o homem ao contar os bens que caçava e pescava, já estava a praticar o ato de contabilizar de uma forma rudimentar. Como o homem primitivo não sabia escrever para registar as suas colheitas diárias, fazia pinturas nas paredes das cavernas que registavam a sua colheita. Esta era a forma inconsciente que estes tinham de contabilizar os bens que adquiriam.

Segundo Cotrin, Santos e Júnior (2012, citado por Augusto *et al.*, 2018), conforme o homem foi aumentando os seus bens, preocupava-lhe saber quanto é que estes poderiam render e como poderia aumentá-los, dificultando assim a memorização pela quantidade de informações. Assim, o homem sentiu necessidade de começar a registar os seus bens que com o passar do tempo foram tornando os registos compatíveis com a realidade.

## **2.2 A EVOLUÇÃO DA CONTABILIDADE**

A Contabilidade veio assumir um papel preponderante à medida que o desenvolvimento económico aumentou, mas passou por vários estágios de evolução até chegar à realidade que conhecemos nos dias de hoje.

Existem registos antigos que segundo Santos (2007, referido por Augusto *et al.*, 2018), datam a 8000 a.C. em que o homem primitivo para controlar o *stock* e fluxo de produtos agrícolas, utilizava fichas de barro de vários formatos para contabilizar os seus bens. Mais tarde, em 3250 a.C. surgiu o esquema de garantia, onde os envelopes continham um selo de barro para proteger as fichas que contabilizavam os bens do homem, que funcionavam como ativos e representavam o património destes.

Foi em meados do século XII e século XIII com a evolução das atividades mercantis, que o homem se tornou mais evoluído em conhecimentos comerciais e financeiros contribuindo inevitavelmente para a evolução da contabilidade.

Para Schmidt (2000, citado por Hansen, 2015) “o século XIII foi o período que marcou o fim da era da Contabilidade antiga e o início da era da Contabilidade Moderna”. A contabilidade passou a ser um instrumento mais sistematizado de informações de várias atividades empresariais.

Até ao século XIII, os registos de movimentação de bens eram feitos de forma isolada e fragmentada, pois as atividades eram mínimas e os artesãos necessitavam de informações simples como por exemplo, o total das suas dívidas e contas a receber.

Segundo Hansen (2015), o aumento do comércio trouxe a necessidade de controlo. A contabilidade surge como uma ferramenta para fornecer informações para auxiliar a gestão do negócio. O fluxo do dinheiro das transações foi ganhando proporções, e apareceu a necessidade de controlar as entradas e saídas de caixa. Como tal, a contabilidade passou a criar sistemas de controlo e passou a ser fundamental na gestão dos negócios. Foi no Norte de Itália, entre os séculos XII e XIII, que apareceram as primeiras práticas da utilização do sistema das partidas dobradas, que a partir daí passou a ser praticada em toda a Europa.

Assim, segundo defende Hansen (2015), a contabilidade moderna como a conhecemos nos dias de hoje, é o resultado das mudanças económicas ocorridas no Norte de Itália. O sistema de partidas dobradas foi uma consequência dos problemas enfrentados pelos comerciantes do século XII.

### **2.3 CONTABILIDADE FINANCEIRA, CUSTOS E DE GESTÃO.**

De acordo com Mauss *et al.*, (2006, citado por Augusto *et al.*, 2018), a contabilidade financeira foi a primeira a surgir, tendo como finalidade registar e classificar as operações que ocorriam nas empresas. Esta expressa a situação patrimonial, económica e os resultados alcançados por uma empresa e tem como objetivo principal fornecer informação para auxiliar na tomada de decisão do ponto de vista interno bem como do ponto de vista externo, fornecer informação aos *stakeholders*, de maneira a auxiliá-los na tomada de decisão ligada, por exemplo, ao fornecimento de mercadorias.

Para Martins (2002, citado por Augusto *et al.*, 2018), a partir de 1930 os investidores com interesse em proteger o seu capital aplicado nas empresas, influenciaram as autoridades a regulamentar através de princípios e normas as bases de preparação das demonstrações financeiras das empresas. Começou a ser regulamentada por legislações específicas e pelos princípios fundamentais de contabilidade, onde os processos são influenciados por órgãos reguladores como o governo e por exigências de auditorias independentes.

Segundo Mephram (1988, citado por Beuren, 2009), no início do século XVIII e XIX, dá-se a Revolução Industrial inglesa, onde o trabalho artesanal é substituído por máquinas e produção em grande escala. A revolução industrial foi o grande acontecimento que impulsionou o aperfeiçoamento dos sistemas de informação para a gestão.

A procura de maiores lucros, menores custos e produção em escala devido à grande procura fez com que a tecnologia do período se desenvolvesse muito. Para Coelho e Lins (2010, citado por Augusto *et al.*, 2018), com o aparecimento da revolução industrial, as operações de compra e venda aumentaram de forma substancial, levando à necessidade de informações mais detalhadas acerca dos custos de produção e avaliação de *stocks*, para melhor controlo das margens de lucro. Foi com estas mudanças no processo industrial e a necessidade do controlo de gastos, que a contabilidade de custos passou a ser utilizada para otimizar o controlo e desempenho das organizações.

Com a necessidade de informação sobre os custos de produção e os custos a serem atribuídos à avaliação de *stocks*, surgiu a necessidade de sistemas de contabilidade de custos. Para Mauss *et al.*

(2007, referido por Augusto *et al.*, 2018), surgiu no século XX um conjunto de técnicas onde se associava lucros a produtos.

Assim, segundo Coelho e Lins (2010, citado por Augusto *et al.*, 2018), a contabilidade de custos modificou a contabilidade até então pela visão diferente que implementou, pois a contabilização de custos permitia a formação de preços de venda e o controlo e mensuração do desempenho.

Para Thomas Sanders (1923, citado por Beuren, 2009) a contabilidade de custos permitiu a determinação dos custos que serviam de suporte à tomada de decisão e formação do preço de venda, estabelecendo uma importante distinção entre as indústrias que passaram a usar custos para fixar preços e controlar mercados, e as outras indústrias que não usavam este procedimento. Permitiu o desenvolvimento e aprofundamento da área de controlo de custos e os seus métodos de redução de custos, aumentou o conhecimento dos custos indiretos de fabricação de produção, favoreceu a distinção entre custos variáveis e custos fixos, registo e determinação do custo de mão-de-obra por unidade.

Para auxiliar os Gestores no processo de tomada de decisão devido ao aumento da concorrência que vivenciamos nos nossos mercados desenvolveu-se a contabilidade de gestão que usa a informação da contabilidade financeira e de custos para produzir informações objetivas, úteis e relevantes para o negócio.

Segundo Schmidt (2000, citado por Augusto *et al.*, 2018) no século XIX, devido às grandes empresas de produção industrial, foi sendo exigido à contabilidade mais informações para o controlo dos resultados de gestão, desenvolvendo-se assim as primeiras contribuições para contabilidade de gestão, com apresentação de formas para calcular o custo da produção real, incluindo custos indiretos e afetação aos produtos de despesas indiretas.

A contabilidade de gestão passou por diferentes estágios de evolução, que como defende Padoveze (2012, citado por Augusto *et al.*, 2018) no primeiro estágio antes de 1950 o foco era a determinação do custo e controlo financeiro. No segundo estágio, por volta de 1965, o foco foi mudado para o fornecimento de informação para o controlo e planeamento de gestão. No terceiro estágio, por volta de 1985 a atenção focou-se na redução de desperdícios de recursos usados no processo da empresa. Foi em 1995 que a atenção foi mudada para a criação de valor através do uso efetivo dos recursos.

Foi assim, como refere Lopes Santos e Filho (2010, citado por Augusto *et al.*, 2018), que a contabilidade evoluiu para contabilidade de gestão pois, os contabilistas perceberam que tinham de transformar os

números em relatórios de gestão, com o auxílio de *softwares* de gestão para as decisões nas organizações passarem a ser tomadas com melhor critério.

Na contabilidade de gestão existem alguns sistemas utilizados pelos Gestores que ajudam no processo de gestão e controlo interno da organização.

Segundo Pompermayer e Lima (2002, citado por Abbas, Gonçalves, e Leoncine, 2012), quanto maior a concorrência a que uma empresa estiver submetida, mais importante será que esta disponha de um método de custeio que lhe permita conhecer os seus custos para, a partir daí, criar uma posição vantajosa relativamente aos seus concorrentes.

Mas para Martins rocha (2010, citado por Abbas *et al.*, 2012), nenhum método/sistema de custeio corresponde a todas as necessidades informativas dos Gestores devida à complexidade do processo de administração das empresas.

Assim para Maher (2004, citado por Abbas *et al.*, 2012) “necessidades diferentes exigem informações diferentes” pelo que, a escolha do método depende da informação que o Gestor pretende adquirir. Apesar de cada método apresentar vantagens e desvantagens, geram informações complementares.

Estes métodos são utilizados pelos Gestores para determinar o valor dos objetos de custo, reduzir custos, melhorar os processos, acabar com os desperdícios, decidir entre produzir ou subcontratar, saber se deve manter, criar ou expandir uma certa linha de produção de determinados produtos. Dentro desses métodos realça-se o sistema de custeio por absorção, o método das secções homogéneas, o sistema de custeio variável, e o sistema baseado em atividades ou método Activity-Based-Costing (ABC).

## **2.4 EVOLUÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO**

Para Kaplan e Johnson (1993, citado por Kraemer, 1995) os sistemas de custos remontam para os tempos em que se iniciou a comercialização nos mercados de troca. Nesta fase, ainda prematura, os comerciantes preocupavam-se apenas em vender o produto mais caro do que ele tinha custado aos fornecedores.

Foi no século XVIII, com o aparecimento da Revolução Industrial, que surgiram as primeiras organizações a trabalhar com economias de escala. Economias de escala ocorrem quando a expansão da capacidade

de produção de uma organização provoca um aumento na quantidade total produzida sem um aumento proporcional no custo de produção. Como resultado, o custo médio do produto tende a ser menor com o aumento da produção. Nestas organizações os sistemas de custos eram utilizados para calcular os custos de tempo de fabricação e quantificar o material despendido no processo produtivo.

No século XIX, as indústrias ferroviárias e metalúrgicas enfrentaram um crescimento exponencial, alavancando as organizações monoprodutoras. Os processos tornam-se mais complexos levando ao aparecimento de indicadores monetários que determinam o custo dos processos e lucros de cada operação. Segundo Kraemer (1995), naquela época o preço do produto era definido pelo material utilizado e matéria-prima despendida, uma vez que a ideia de competitividade era nula.

Foi nesta altura, que os sistemas de custeio começaram a tornar-se relevantes para as empresas que procuravam o sucesso reduzindo o custo do produto através de economias de escala. De acordo com Kraemer (1995), os sistemas de custeio desenvolvidos no século XIX eram bastantes relevantes para todas as decisões de gestão, pois afetavam a eficiência e o lucro, uma vez que as empresas produziam apenas um único produto.

Posteriormente, com o desenvolvimento dos transportes e telecomunicações as organizações começaram a aumentar a sua capacidade produtiva e conseqüentemente a ampliar as suas localizações geográficas. Foi assim, que estas se sentiram obrigadas a obter informação sobre a eficiência das atividades produtivas dos seus preços de compras e dos seus preços de venda. Sentiram assim a necessidade de criar indicadores como a margem bruta por departamento e a rotação de *stocks*. Tal como defende Kraemer (1995), estes indicadores foram desenvolvidos para controlar a eficiência dos processos internos e não para controlar o lucro da organização.

Como tal, no final no século XIX, vários investigadores americanos propõem o recurso à utilização do custo padrão. Segundo Kraemer (1995), foi nesta época que o americano Frederick W. Taylor desenvolve um modelo de administração, a Administração científica. Este consiste na aplicação do método científico na administração das organizações com o intuito de garantir o melhor custo/benefício aos sistemas produtivos.

Taylor procurava uma forma de aumentar o nível de produtividade conseguindo com que o operário produzisse mais em menos tempo sem elevar os custos de produção. Neste sentido, este concluiu que os sistemas administrativos daquela época não eram os mais apropriados. A falta de padronização dos

métodos de trabalho, o desconhecimento dos administradores do trabalho dos operários e a forma de remuneração utilizada foram as principais falhas detetadas por Taylor.

Assim, este dedicou-se a pesquisar medidas padrão de operações realizadas no trabalho direto e de utilização de materiais.

Os padrões grau e horas de trabalho por unidade e quantidade de matéria-prima por unidade foram convertidos em padrões monetários para utilizar no custeio de mão-de-obra e matéria-prima, contribuindo para o avanço dos sistemas de custeio de gestão e originando o custo de padrão. O procedimento consistia em calcular separadamente os custos MO e MP a serem consumidos em cada processo produtivo.

Segundo Johnson e Kaplan (1993, citado por Kramer, 1995), como as empresas metalomecânicas tinham interesse em analisar a relação da produtividade com a rentabilidade dos produtos, desenvolveram-se algumas técnicas de mensuração de custos. Estas técnicas serviram para determinar como é que as despesas indiretas de fabricação eram imputadas aos produtos, que até então haviam sido ignoradas. No final do século XIX houve a necessidade de se desenvolver uma nova meta para a contabilidade de custos, que consistia em avaliar a rentabilidade global de toda a empresa. Como nem todos os produtos consumiam de igual forma os custos fixos indiretos, entendeu-se que a melhor forma seria separar a fábrica em centros de produtos para perceber quais os centros que consumiam mais custos fixos indiretos.

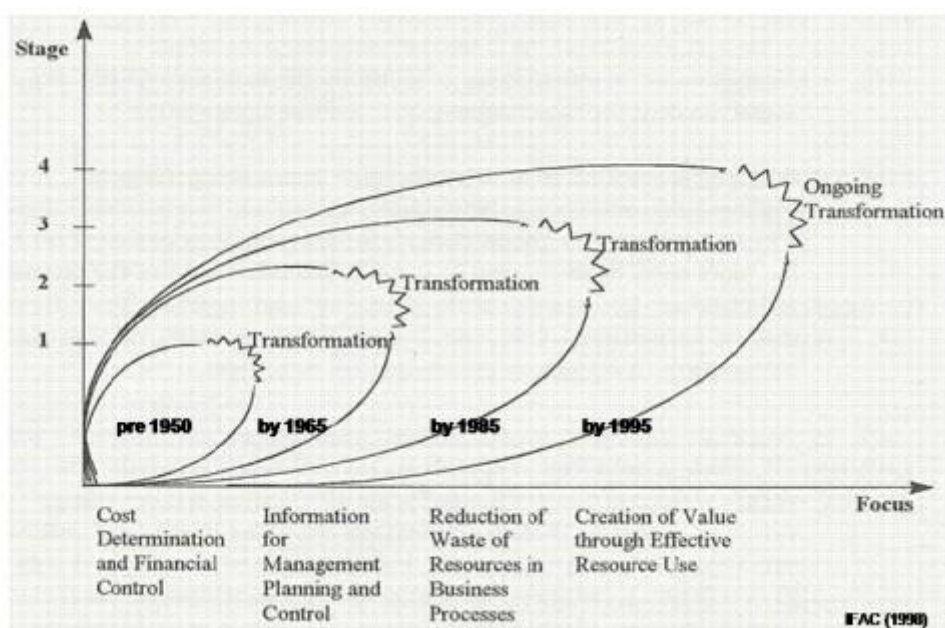
No início do século XX as organizações adotam um novo posicionamento estratégico, deixando de ser monoprodutoras (produzir um único produto), passando apostar na diferenciação de produtos. Esta diferenciação de produtos obrigou as organizações a diversificação de atividades produtivas. Assim, os sistemas de contabilidade de gestão têm a sua evolução final, uma vez que, as administrações das organizações utilizam a contabilidade de gestão para a tomada de decisão sobre afetação de capital mais rentável a essas atividades, baseando-se no retorno sobre o investimento (ROI). O ROI não é nada mais que a relação entre o dinheiro ganho ou perdido através de um investimento, e o montante do dinheiro investido.

Para Caiado (2009, citado por Silva 2013), o crescimento, tanto em dimensão como em complexidade das empresas industriais, levou a um aumento da competitividade e conseqüentemente à evolução do conceito de gestão científica, que admitia a utilização da análise e experiência dos métodos de trabalho para a solução de problemas de gestão.

Com isto, dá-se o desenvolvimento da contabilidade de custos, que tinha como objetivo fornecer à gestão técnicas analíticas para medir a eficiência das operações em curso e planeamento de projetos futuros. Mais tarde, com a automação dos sistemas de informação estas tendências ganharam mais impacto, uma vez que, através destas era possível processar/armazenar uma grande informação de dados.

Segundo Pita (2014) nos anos 80 existiram imensas críticas relativamente aos métodos utilizados pela contabilidade de gestão, surgindo novas técnicas criadas por académicos e profissionais. Como os produtos e os mercados eram instáveis as técnicas e a gestão das organizações passavam as ser o principal foco dos administradores. Assim, segundo Abdel-Kader e Luther (2006, citado por Pires, 2017) a evolução da contabilidade de gestão passou por 4 estágios/fases, conforme refere a IFAC (Internacional Federation of Accountants, 1998) como se pode verificar na Figura 1:

**Figura 1 – Estágios da Contabilidade de Gestão**



Fonte: Internacional Federation of Accountants (1998) citado por Pires (2017)

1. “*Cost Accounting*” – Até 1950 o foco estava na determinação dos custos e controlo financeiro.
2. “*Managerial Accounting*”- Entre 1950 e 1965 o foco residia na informação para o planeamento e controlo de gestão.
3. “*Learn Enterprise Cost Management*”- Entre 1965 e 1985 focava-se na redução de desperdício de recursos nos processos de negócio.



4. “Value Base Management”- Entre 1985 até atualidade o foco está na criação de valor através do uso da eficiência de recursos.

De acordo com Abdel-Kader e Luther (2006, citado por Pires, 2017), numa primeira fase apenas se utilizava a mão-de-obra no processo produtivo. Como tal, a produção era influenciada única e exclusivamente pelo tempo que se levava a produzir manualmente os produtos, servindo de base para atribuição dos custos indiretos aos produtos. Nesta fase, para o controlo de custos, eram utilizados controlos financeiros bem como os orçamentos.

Na segunda fase os administradores mudaram o seu foco para o planeamento e controlo de gestão, onde os sistemas de custeio passaram a ser a principal ferramenta de análise de decisão.

Para Abdel-Kader e Luther (2006, citado por Pires, 2017), entre 1950 e 1965 a contabilidade de gestão sofre uma inovação através da utilização dos sistemas de custeio, passando a ser caracterizada por identificar os problemas e as respetivas ações apenas quando ocorriam os desvios.

Consequentemente, na terceira fase, a evolução da automação gerou uma melhoria na qualidade dos processos de produção, aumentando também a informação para a tomada de decisão dos Gestores, bem como a redução dos custos do processo produtivo.

Assim, com a utilização de recursos informáticos, novas técnicas de gestão e produção surgiram, como os sistemas de custeio baseado nas atividades e a análise de valor dos processos.

Segundo Abdel-Kader e Luther (2006, citado por Pires, 2017) no que diz respeito à quarta fase, as empresas industriais apresentaram um avanço importante em relação à mão de obra e as ferramentas utilizadas para o processamento de informações, sendo o *Balanced Scorecard* um exemplo dessas ferramentas, responsável pela criação de valor no alinhamento da estratégia da empresa.

A Figura 2 demonstra como os sistemas de custeio, métodos e algumas das novas filosofias de gestão enquadram-se dentro destes quadros estágios descritos anteriormente:

**Figura 2 – Evolução das práticas de contabilidade de gestão**

	<b>1º Estágio</b>	<b>2º Estágio</b>	<b>3º Estágio</b>	<b>4º Estágio</b>
<b>Foco</b>	Determinação do custo e controle financeiro	Informação para o planeamento e controlo de gestão	Redução de perdas de recursos no processo operacional	Criação de valor por meio do uso efetivo dos recursos

	1º Estágio	2º Estágio	3º Estágio	4º Estágio
Métodos e sistemas de custeio	Custeio por absorção		Custeio Baseado em Atividades (ABC)	
	Custeio Variável		Custo Alvo ( <i>Target Costing</i> )	
	Custeio Padrão			
Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Retorno sobre o investimento	Preço de transferência	<i>Benchmarking</i>	<i>Economic Value Added (EVA)</i>
		Moeda constante		
		Valor presente		
Filosofias e modelos de gestão		Orçamento	<i>Kaizen Costing</i>	
		Descentralização	<i>Just in time (JIT)</i>	Gestão Económica (GECON)
			Teoria das Restrições	<i>Balanced Scorecard</i>
			Planeamento estratégico	Gestão Baseada em Valor (VBM)
			Gestão Baseada em Atividades (ABM)	

Fonte: Adaptado de Soutes (2006:24) citado por Pita (2014)

Segundo Burns *et al* (2013, citado por Pita (2014), cada sistema analisa a realidade com uma visão diferente mas no que diz respeito a contabilidade de gestão todos partilham os objetivos abaixo indicados:

- Disponibilizar informação relevante que auxilie a tomada de decisão dos Gestores;
- Distribuição de custos entre os produtos vendidos e os inventários, para um melhor controlo interno e externo;
- Apresentar informação para medir o desempenho da empresa em relação aos objetivos delineados anteriormente;
- Melhor o controlo interno;

## 2.5 SISTEMAS DE CUSTEIO

### 2.5.1 CONCEITOS

Segundo Coelho, (2011) o sistema de custeio é um conjunto de métodos e técnicas utilizadas por uma determinada organização com vista a imputar ao produto ou ao serviço, todos os custos a ele relacionados.

De acordo com Beber *et al.*, (2004) estes custos englobam, tanto os custos variáveis, despesas que estão diretamente relacionadas com os produtos/serviços, bem como os custos fixos que não são alterados pelo aumento ou diminuição da produção.

Para Kliemann Neto (1990, citado por Beber *et al.*, 2004) torna-se necessário fazer a diferenciação entre custos e gastos de uma organização. Assim entende-se por gasto, a aquisição de bens/serviços que não possui relação direta com as vendas do produto. Por outro lado, os custos referem-se a tudo aquilo que a empresa necessita para produzir e comercializar o produto/serviço.

Devido à constante evolução dos processos de fabrico os Gestores são constantemente testados, no que toca a questões de determinação de custos dos produtos e serviços e na contínua procura de redução dos mesmos, de modo a tornar as empresas mais competitivas/rentáveis.

É neste sentido que os sistemas de custeio se tornaram uma ferramenta fundamental para as organizações, sendo utilizados para o controlo e gestão de custos dos diversos processos, bem como no auxílio para a formação de preços de venda e na estimativa de margens de lucro.

Contudo, segundo Coelho (2011), os sistemas de custeio tem de ser sistematicamente aperfeiçoados devido à evolução dos processos de fabrico. Normalmente, a dificuldade das organizações surge quando se quer imputar os custos indiretos aos produtos/serviços, uma vez que os custos diretos são mais simples de determinar.

Existem várias formas de imputar os custos indiretos aos produtos, quer pelos sistemas de custeio tradicionais, quer pelos sistemas de custeio contemporâneos que serão abordados nos capítulos seguintes.

Neste sentido, a escolha do sistema de custeio para determinada organização depende daquele que fornece a melhor informação e propósito para o controlo de *stocks* e a tomada de decisão.

Assim, é necessário perceber como se classificam os custos e de que maneira se pode imputar estes ao objeto de custos.

## **2.5.2 CONCEITO DE CUSTOS**

Segundo Koliver (2009, citado por Silva, 2013) “ os custos correspondem ao valor de mutação patrimonial qualitativa, ocorrida no ciclo operacional interno de uma entidade”. Essas mudanças consistem em transformações de ativos em ativos, como por exemplo a matéria-prima que se transformará em produto acabado.

Já para Carvalho (1999, citado por Afonso, 2002) custo pode ser definido como “ a tradução monetária dos recursos sacrificados para determinado objeto de custo e para determinado fim”. Um objeto de custo é qualquer objeto ao qual é possível atribuir custos. Desta forma, para o autor anteriormente referido, o objeto de custo pode ser produto, grupo de produtos, uma operação ou um processo de fabrico.

Para Horgren *et al* (1991, citado por Afonso, 2002) os custos dos produtos não são mais que o somatório dos custos, tais como, os custos em investigação e desenvolvimento, os custos de produção, custos de marketing, custos de distribuição, custos de serviço pós-venda, imputados a um determinado produto, tendo em vista um determinado objetivo.

Assim, segundo Silva (2013), o conhecimento dos custos permite o planeamento e simulação dos custos para novos produtos, a determinação dos preços de venda, a disponibilização de informação para uma melhor gestão e valorização de existências, bem como as medidas a aplicar para reduzir os preços de custos dos produtos/serviços.

## **2.5.3 CUSTO DE PRODUÇÃO, COMPLEXIVO E ECONÓMICO-TÉCNICO**

Como defendem Silva (2013) e Pires (2017) para se perceber o conceito de custo, é necessário, primeiramente, conhecer a constituição dos mesmos.

Desta forma, torna-se necessário conhecer os custos que fazem parte do Custo Industrial de Produção. Como tal, a primeira noção de custo a ser considerada é o Custo Primo, que resulta do somatório dos custos diretamente imputáveis à produção. Assim, numa perspetiva de evolução histórica começou-se por calcular os custos mais facilmente imputáveis ao produto. A fórmula de cálculo do custo primo é a seguinte:

$$\text{Custo Primo} = \text{Matérias-primas (MP)} + \text{Mão-de-obra direta (MOD)}.$$

Outro constituinte do Custo Industrial de Produção é o Custo de Transformação (CT), que resulta do somatório da mão-de-obra direta e dos encargos gerais de fabrico. A fórmula de cálculo do custo primo é a seguinte:

$$\text{Custo de Transformação} = \text{MOD} + \text{GGF}.$$

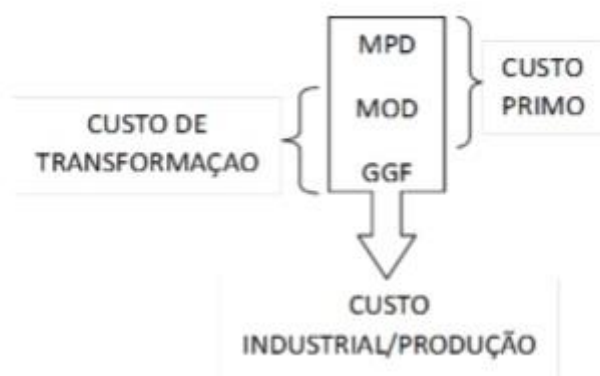
Desta maneira, adicionando os Gastos Gerais de Fabrico (GGF) ao Custo Primo, é obtido o Custo de Produção.

$$\text{Custos Industrial de Produção} = \text{Custo Primo} + \text{GGF}.$$

Tal como Refere Caiado (2015, citado por Pires, 2017) os GGF abrangem todos os gastos da produção mas de tal modo genéricos que não poderão ser diretamente imputados à produção, como por exemplo gastos de mão-de-obra indireta, gastos de eletricidade, amortizações e depreciações e matérias consumíveis não afetas diretamente à fabricação do produto.

A Figura 3 apresenta os custos anteriormente descritos necessários para o cálculo do Custos Industrial de Produção.

**Figura 3 – Cálculo do Custo Industrial de Produção**



Fonte: Adaptado de António Caiado (2009) citado Silva (2013)

O Custo Industrial da Produção Acabada corresponde aos custos industriais que ocorrem durante o período (CIP), acrescentando o valor de produção não acabada (PVF) existente no início do período e retirando o valor de produção não acabada do fim do período. Desta forma, a fórmula de cálculo será a seguinte:

$$\text{CIPA} = \text{EI (PVF)} - \text{EF (PVF)} + \text{MP} + \text{MOD} + \text{GGF}$$

Ou então, considerando o Custo Primo:

$$\text{CIPA} = \text{EI (PVF)} - \text{EF (PVF)} + \text{Custo Primo} + \text{GGF}$$

Ou então, através do Custo de transformação:

$$\text{CIPA} = \text{EI (PVF)} - \text{EF (PVF)} + \text{MP} + \text{CT}$$

Assim, torna-se possível calcular o Custo Industrial da Produção Vendida (CIPV) que resulta de aos custos industriais incorporados nos produtos (CIPA), acrescentar-se o valor da produção acabada (PA) existente no início do período e retirando o valor de produção acabada do fim do período. A fórmula de cálculo é a seguinte:

$$\text{CIPV} = \text{EI (PA)} - \text{EF (PA)} + \text{CIPA}$$

O Custo Complexivo obtém-se somando ao Custo Industrial da Produção Vendida (CIPV), os Custos Não Industriais (CNI): Custos de Distribuição, Custos administrativos e Custos Financeiros. Para Pires (2017) este custo é considerado o custo mais complexo por conter os custos industriais e não industriais. A fórmula de calcula é a seguinte:

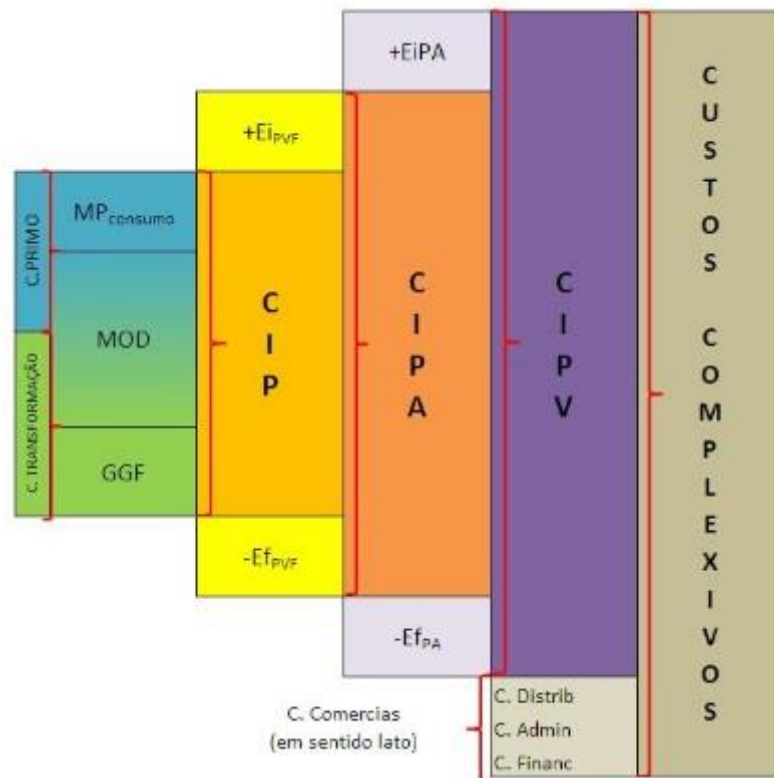
$$\text{CC} = \text{CIPV} + \text{CNI}$$

Para Ferreira *et al.*, (2012) deve-se ainda considerar o Custo Económico-Técnico (CET), que é igual à soma do custo complexivo com os chamados custos figurativos (ex: juros equivalentes à remuneração do capital investido na empresa). Como tal, a fórmula de cálculo é a seguinte:

$$\text{CET} = \text{CC} + \text{CF}$$

Desta forma a Figura 4, apresenta o cálculo do Custo Industrial de Produção.

Figura 4 – Cálculo do Custo Industrial de Produção



Fonte: Adaptado do livro Contabilidade de Gestão de António C. Pires Caiado

## 2.5.4 DIVISÃO DOS TIPOS DE CUSTOS

Para Silva (1991, citado por Silva, 2013), o custo não pode ser generalizado num custo único, pois existem diversos critérios de classificação de custos que estabelecem uma ligação entre os elementos envolvidos e os fins pretendidos.

Os custos podem por isso ser classificados de diferentes formas:

- Classificação por funções;
- Classificação quando à variabilidade dos custos;
- Classificação atendendo à imputação de custos;
- Classificação por natureza;
- Custos do período e custos do produto;
- Outras formas de classificações de custos;

Estas classificações de custos são fundamentais para a conceção de um sistema de custeio.

### **2.5.5 CLASSIFICAÇÃO POR FUNÇÕES**

De acordo com Franco *et al.*, (2015, citado por Basto, 2016), um dos critérios de classificação dos custos é atendendo à sua função. Desta forma as três categorias principais e que geralmente são transversais a todas as empresas são: custos industriais ou de produção, custos administrativos, custo de distribuição ou comerciais e custos financeiros. Relativamente aos custos industriais ou de produção, consideram-se os custos afetos à produção, nomeadamente os custos com as matérias-primas, os custos com as matérias consumidas, os custos com o pessoal e maquinaria afeta diretamente à produção. Já no que concerne aos custos administrativos são considerados todos os custos que dizem respeito a gestão da empresa. Em relação aos custos comerciais, o foco recai sobre os custos com as vendas dos produtos e pós vendas, inclusive os custos com pessoal afeto a área comercial. Por fim, os custos financeiros dizem respeito a utilização de capital alheio por parte das empresas.

### **2.5.6 CLASSIFICAÇÃO QUANTO À VARIABILIDADE DOS CUSTOS**

Para Afonso (2002) os custos possuem uma componente fixa e variável, dependendo do sistema de custeio utilizado por determinada organização. Desta forma, segundo o autor anteriormente referido os custos classificam-se como fixos e variáveis, podendo também ser classificados como semi-fixos ou semi-variáveis.

Como tal, os custos fixos são aqueles que não sofrem alteração de valor, independentemente do aumento ou diminuição da produção. São também designados segundo Drury (1992, citado por Silva, 2013), como custos de estrutura, uma vez que, estes custos estão diretamente ligados à empresa, não dependem do nível de produção, pelo que permanecem iguais. Em geral, os custos fixos são a rendas do imóvel da empresa, a manutenção e depreciação de máquinas.

Por outro lado, os custos variáveis, como o próprio nome indica, variam proporcionalmente ao volume de atividade. Silva (2013), defende que o aumento da atividade proporciona um aumento da componente variável dos custos totais. Por outras palavras, ao aumento da atividade estão inerentes custos com a mão-de-obra e custos com a matéria-prima, ou seja, a componente variável.

De acordo com Afonso (2002) os custos semi-fixos ou semi-variáveis estão dependentes do nível de utilização. Os custos semi-fixos são fixos para um determinado volume de atividade mas variam quando o volume de atividade aumenta. Um exemplo prático é o salário dos trabalhadores, é um custo fixo para



a empresa, uma vez que, não se pode despedir os trabalhadores porque a empresa deixou de produzir num determinado momento, no entanto, de um momento para o outro a produção aumenta de tal forma que se torna necessário contratar mais trabalhadores, levando deste modo este custo ser um custo semi-fixo.

### **2.5.7 CLASSIFICAÇÃO ATENDENDO À IMPUTAÇÃO DOS CUSTOS**

Os custos também diversificam na forma de imputação aos objetos de custos. Segundo Franco *et al.*, (2015, citado por Basto, 2016) esta imputação pode realizar-se de forma direta ou indireta. Desta forma, o autor afirma que os custos diretos “ são exclusivos e específicos de determinado objeto de custos”. Ou seja, são aqueles custos que estão diretamente ligados a determinado produto. Estes são perfeitamente mensuráveis, sendo incluídos de forma direta no cálculo da produção. A relação de associação com os produtos é de tal ordem, que os custos diretos não precisam de ser submetidos a critérios de rateio para serem alocados ao produto.

Na maioria dos casos, os custos diretos são referentes a matéria-prima, mão-de-obra direta, elementos aplicados diretamente na fabricação do produto.

Por outro lado, para Silva (2013) os custos que não estão diretamente relacionados com o produto são considerados indiretos. Por consequência, os custos indiretos não estão relacionados a determinados produtos, existindo a necessidade de que sejam estabelecidos critérios de rateio para que os custos sejam devidamente afetos ao produto.

Um exemplo de custos indiretos é a mão-de-obra indireta representada pelo trabalho nos departamentos auxiliares, e que não são mensuráveis em nenhum produto, como a manutenção de equipamentos e limpeza. Também são classificados como custos indiretos os materiais utilizados nas atividades de manutenção e que não possuem um relacionamento relevante para a fabricação do produto, como os parafusos e matérias consumíveis.

## **2.5.8 CLASSIFICAÇÃO POR NATUREZA**

Segundo Afonso (2002), na classificação por natureza, os custos dividem-se em matérias-primas, matérias subsidiárias, gastos com pessoal, amortizações, impostos, taxas e gastos financeiros. Ou, em matérias-primas (MP), mão-de-obra (MO) e gastos gerais de fabrico (GGF).

Relativamente às matérias, estas podem ser classificadas numa perspetiva tecnológica e numa perspetiva contabilística. Na primeira, as matérias incluem as matérias-primas, as matérias subsidiárias e as matérias de consumo corrente, sendo que as últimas estão mais afetas ao funcionamento do processo produtivo do que na fabricação do produto em si. Já na segunda perspetiva, as matérias-primas podem ser divididas em matérias diretas ou indiretas. No que concerne às matérias diretas, estas são divididas em matérias-primas, matérias subsidiárias e matérias de consumo, ligadas ao objeto de custo em questão. Já no que refere às matérias indiretas, a divisão é conforme referido anteriormente, embora já não diretamente ligada ao objeto de custo em questão.

Em relação a Mão-de-Obra, esta também pode ser Mão-de-Obra Direta (MOD) ou Mão-de-Obra Indireta (MOI). No caso da MOD diz respeito ao trabalho executado por os funcionários que estão diretamente ligados à fabricação dos produtos. Por outro lado, o trabalho de administração e apoio à produção, não podem ser considerados MOD, sendo classificados como MOI.

Por fim, os gastos gerais de fabrico (GGF) são constituídos por materiais indiretos, mão-de-obra indireta e outros gastos de fabricação. No caso dos materiais indiretos, estes englobam todos os custos das matérias consumíveis, como material secundário e de desgaste, consumidos durante a produção. Acerca da MOI, consideram-se as remunerações do pessoal de supervisão e apoio à produção, mas que não tem relação direta com o produto, mesmo que seja fundamental para a fabricação e comercialização do mesmo. Assim, e em relação aos GGF, considera-se os custos incorridos na industrialização dos produtos, como por exemplo a renda do imóvel, as amortizações e depreciações, a água, luz os impostos, entre outros.

Para Silva (2013) são estes custos que apresentam maior dificuldade na distribuição ao objeto de custo, uma vez que, estes englobam gastos afetos aos diversos produtos fabricados pela organização.

Assim sendo, torna-se necessário recorrer a critérios de imputação dos gastos gerais de fabrico, para distribuir os gastos do período pelos diferentes produtos. Para o Autor referido anteriormente, as bases de imputação mais utilizadas são:

- Valor de mão-de-obra direta;
- Número de horas de mão-de-obra direta;
- Unidades produzidas;
- Número de horas de trabalho das máquinas;
- Custos das matérias-primas consumidas;

Por último, definindo o critério de imputação, torna-se possível executar a distribuição dos GGF pelos diferentes produtos fabricados por determinada organização.

### **2.5.9 CUSTOS DO PERÍODO E CUSTOS DO PRODUTO**

Segundo Caiado (2011, citado por Pita, 2014) vários custos devem ser considerados ao longo do ciclo do produto, desde os custos de aquisição aos custos de acabamento do produto.

Para Ferreira *et al.*, (2014) é essencial distinguir os custos do produto aos dos custos do período, para não incluir custos que não digam respeito ao custo de produção.

Como tal, os custos que a empresa suporta com os produtos, enquanto estes não sejam vendidos, são apresentados no balanço. Quando os produtos são vendidos os custos são processados como despesas do período e comparados com as vendas realizadas de forma a determinar o lucro do período. Esse custo que até então se encontrava no balanço passa para a demonstração de resultados, como custos industrial dos produtos vendidos (CIPV).

Assim sendo, para o autor anteriormente referido, o custo do produto engloba todos os custos necessários para a elaboração do produto, como as matérias-primas necessárias para a fabricação do produto, a mão-de-obra direta que contém os custos com pessoal afetos diretamente à produção do produto, e os gastos gerais de fabrico que servem essenciais à produção.

Para Drury (1992, citado por Silva, 2013) os custos do período são suportados no período de produção, ou seja, são despesas que ocorrem num determinado intervalo de tempo, normalmente resultantes da compra de matéria-prima ou da produção de produtos. E como tal, os custos administrativos, comerciais e financeiros são apresentados como custos do período.

### **2.5.10 OUTRAS CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS**

Segundo Pires (2017), os custos podem ainda ser diferenciados em relação ao seu efeito para a tomada de decisão, ou seja, classifica-los de acordo com a importância dos mesmos para a tomada de decisão.

Portanto, podem ser divididos em custos relevantes ou irrelevantes, controláveis e não controláveis.

O responsável por um determinado centro de responsabilidade tem de atuar atendendo aos custos que controla, para decidir produzir ou não produzir. Neste sentido, considera-se que os custos variáveis são os que afetam a decisão. O responsável por um centro de responsabilidade, perante a possibilidade de aumentar a produção sem comprometer a capacidade instalada, fará com que apenas se tenha em conta os custos variáveis para se tomar a decisão se se deve produzir ou não, pelo que, estes custos são considerados relevantes, pois influenciam a tomada de decisão.

Por outro lado e de acordo com Silva (2013) os custos controláveis e não controláveis estão relacionados com a possibilidade de os reduzir ou de evitar. No caso dos custos controláveis, são aqueles em que o Gestor de determinado centro de responsabilidade pode ajusta-los como o caso da matéria-prima e mão-de-obra, por serem custos previsíveis. No que toca aos custos não controláveis, são custos que não dependem da vontade do Gestor, como por exemplo os impostos, encargos e rendas.

## **2.6 SISTEMAS E MÉTODOS DE APURAMENTO DE CUSTOS TRADICIONAIS**

Segundo Cooper e Kaplan (1998, citado por Pita, 2014) os sistemas de custeio dos produtos/serviços baseados num único critério de imputação de custos indiretos tende a não refletir os custos associados aos produtos e serviços em contextos de elevada complexidade. Como tal, a formação dos preços de venda, mix dos produtos e processos produtivos eram tomadas com base em informações incorretas, pelo que, originavam resultados negativos e perda de competitividade das empresas.

Para Horngren *et al.*, (1997, citado por Pita, 2014) os sistemas de custeio podem ser classificados segundo duas perspetivas: quanto ao processo de acumulação de custos e quanto a natureza desses mesmos custos.

Assim, relativamente aos métodos de acumulação de custos ou sistemas de custeio, pode-se falar em dois métodos: por encomenda e por processo, ou método direto e indireto, respetivamente, podendo estes serem utilizados em simultâneo.

Relativamente à natureza dos custos, pode-se distinguir o sistema de custeio parcial que engloba o sistema de custeio variável, super-variável e racional do sistema de custeio total.

Em relação a mensuração dos custos Pita (2014), identifica três métodos de custeio, o sistema de custeio real, normal e de padrão (ou normalizado estendido).

Contudo, para Horngren *et al.*, (1997, citado por Pita, 2014) apenas considera a existência de três métodos de custeio atendendo à natureza dos custos, sendo eles, o variável melhorado, variável e de absorção total.

O sistema de custeio por encomenda resulta do apuramento dos custos através do método direto para cada ordem de produção. Pelo contrário, o sistema de custeio por processo resulta da acumulação dos custos numa base periódica no fim do qual se apuram os custos médios face à produção desse período, ou seja, através do método indireto.

De acordo com Pita (2014), através do método de custeio por encomenda consegue-se ter noção da margem de diferentes encomendas e conseqüentemente estimar o custo de encomendas futuras, ao longo do processo de fabrico. Com recurso à folha de encomenda consegue-se somar todos os custos, que são divididos pelas unidades produzidas encomendas, originando o custo unitário. Na folha de encomenda, estão registados os custos dos materiais utilizados no processo de fabrico e da MOD (mão de obra direta) como também os GGF (gastos gerais de fabrico) imputados a determinada encomenda.

Neste sistema produtivo, o apuramento de custos pretende fundamentalmente a identificação dos custos por departamento ou centro de custo, apurando o valor dos bens e serviços consumidos em cada centro de atividade. O resultado do processo produtivo é composto pelo somatório dos resultados dos vários departamentos e não pela soma dos resultados obtidos pela venda dos diferentes produtos. Assim, é possível determinar o custo médio dos produtos.

Pelo contrário, segundo Burns *et al.*, (2013, citado por Pita, 2014), no sistema de custeio por processo é essencial a referência aos centros de produção, uma vez que, os custos periodicamente determinados deverão refletir-se nos produtos fabricados. Desta forma, determina-se primeiramente a quantidade de

unidades de obra produzidas por cada centro para a obtenção de um determinado produto e o custo de cada uma destas unidades, conseguindo assim determinar o custo do produto.

No que diz respeito ao sistema de custeio parcial, analisamos o sistema de custeio variável, também conhecido por *direct costing*, onde apenas se consideram os custos variáveis para o cálculo do custo do produto fabricado, dado que apenas estes custos variam com a produção. Assim, primeiramente têm-se de distinguir os custos fixos dos custos variáveis para aplicar este sistema de custeio.

Para Burns *et al* (2013, citado por Pita, 2014) como os custos fixos não dependem da variação da produção, mas sim de custos que a empresa tem de incorrer para poder produzir, estes são considerados pela contabilidade como custos do período, sendo por isso retirados à margem bruta dando origem à margem de contribuição.

O sistema de custeio racional tem como principal objetivo separar os efeitos de uma variação de atividade dos custos, quer dos centros de custos quer dos produtos.

Assim, o princípio deste sistema recai no ajustamento que deve ser feito relativamente aos custos fixos que devem ser considerados no cálculo dos custos.

O coeficiente de imputação é obtido através do quociente entre a atividade real e a atividade normal e aplicado aos custos de transformação fixos. Este sistema não inclui a parte dos custos fixos correspondentes à capacidade não utilizada, os custos fixos considerados no custo de produção são apenas o que dizem respeito à atividade real.

A utilização deste método é sobretudo pelas empresas que trabalham por encomenda, uma vez que, este permite calcular os custos previsionais.

De acordo com Pita (2014) o sistema de custeio super-variável, também conhecido por *throughput costing*, trata todos os custos como custos do período em que ocorrem, menos os custos com materiais diretos variáveis.

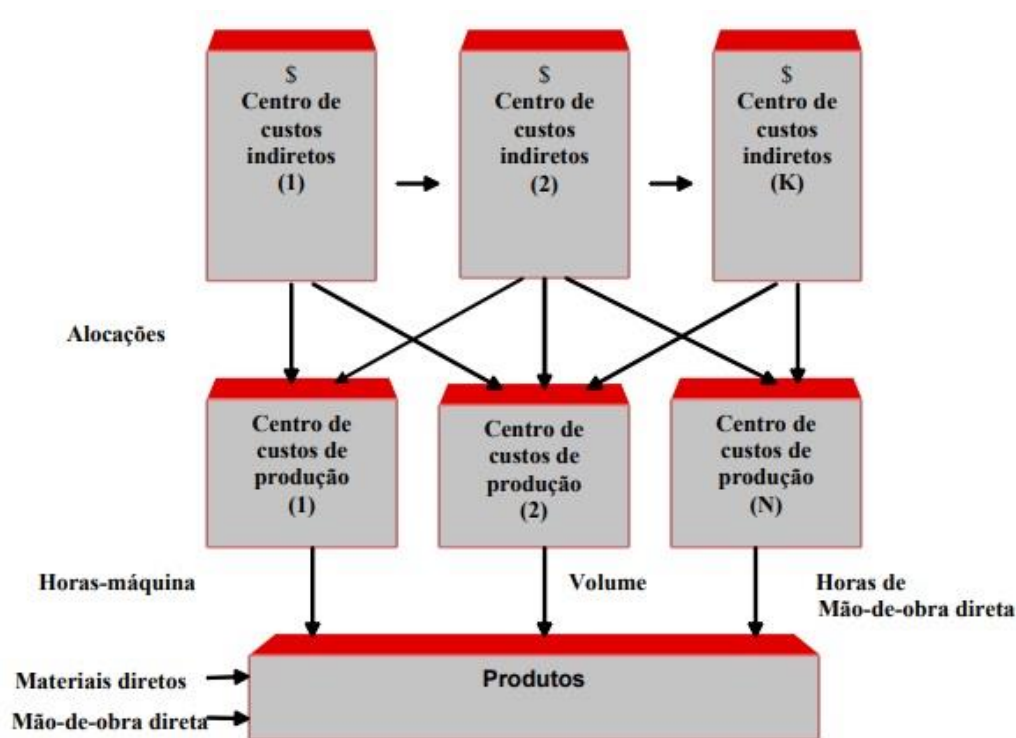
O sistema de custeio total (ou custeio por absorção) inclui os custos diretos e indiretos aos produtos e considera os custos relativamente a administração, vendas e financeiras como sendo do período e não dos produtos. Segundo Nakagawa (1997, citado por Venturini *et al.*, 2006) no sistema de custeio por absorção os custos são imputados aos produtos utilizando um critério de valorimetria, como por exemplo o número de horas de mão de direta e o número de horas máquina. Se o critério de valorimetria escolhido não tiver uma relação íntima com o custo de produção, pode acarretar erros na imputação dos custos

aos produtos. Os produtos com pouco volume de produção podem receber a mesma carga de custos que produtos que tenham um maior volume de produção.

Como defende Martins (2003, citado por Venturini *et al.*, 2006) para a distribuição dos custos indiretos ocorrer da melhor forma, torna-se obrigatório distribuir os custos por secções. Desta forma, os custos indiretos são distribuídos pelas secções que promovem mudanças diretamente sobre o produto (secções principais/centro de custos de produção) e as secções que não possuem qualquer contato com o produto (secções auxiliares/centros de custos indiretos). As secções principais têm influência direta sobre os produtos, uma vez que, os produtos passam obrigatoriamente por estas secções. São exemplos de secções principais as linhas de montagem, linhas de pintura e linhas de acabamentos. As secções auxiliares não estão diretamente ligados ao fabrico do produto e por isso os custos destas secções não podem ser diretamente imputados aos produtos. Assim, estas secções servem de auxílio às secções principais, sendo que os seus custos são imputados a estas secções. São exemplos de secções auxiliares departamentos de controlo de qualidade de produto acabado, departamentos de manutenção. Desta forma, distribui-se os custos das secções auxiliares pelas secções principais que as utilizaram.

A Figura 5 demonstra como funciona este sistema de custeio.

**Figura 5 – Sistema de custeio por absorção**



Fonte: baseado em Kaplan e Cooper (1998) citado por Venturini *et al.* (2006)

Deste modo, para Burns *et al* (2013, citado por Pita, 2014) a escolha do sistema de custeio depende de diversos fatores, tais como:

- As características da empresa;
- O sector de atividade em que opera;
- Objetivo que se pretende alcançar com o sistema de custeio aplicado;
- Necessidades de informação;
- Custo que está disposto a suportar para implementar e manter o sistema;

Resumidamente, os sistemas de custeio tradicionais focam-se principalmente no produto. Sendo os custos atribuídos diretamente aos produtos, partindo-se do pressuposto, que cada produto gasta produtos na proporção direta do seu volume de produção.

Assim, são utilizados o número de horas de mão-de-obra, horas máquina ou custo das matérias-primas como bases de imputação para repartir os custos administrativos, sobrecarregando desta forma os departamentos produtivos.

## **2.7 LIMITAÇÕES DOS SISTEMAS DE CUSTEIO TRADICIONAIS**

Segundo Cooper e Kaplan (1998, citado por Pita, 2014) numa fase inicial do controlo de custos a preocupação dos administradores eram os custos primários, como matérias-primas e mão-de-obra direta, uma vez que, os custos de produção indiretos constituíam uma parcela reduzida dos custos de produção. Com a crescente automatização dos processos, a mão-de-obra direta sofreu uma diminuição significativa, fazendo aumentar desta forma os custos indiretos de produção.

Para Myers (2009, citado por Pita, 2014) os sistemas de custeio tradicionais baseiam-se no pressuposto de que os custos indiretos são originados pela produção e pelas vendas, levando a um cálculo errado dos custos de produção, fazendo com que os administradores tomem decisões erradas para as suas organizações.

Assim segundo Cokins (1999, citado por Pita, 2014), foi no início de 1980 que as organizações começaram a perceber que os sistemas de custeio até então utilizados geravam informações erráticas porque os custos indiretos estavam a crescer a um ritmo mais rápido que as vendas ou serviços e a forma como estes custos eram imputados ao produtos nem sempre era a mais ajustada.



Com a globalização, as organizações viram-se obrigadas a dar mais ênfase a outros departamentos, tais como a investigação, o desenvolvimento o marketing, o transporte, a venda, o serviço pós venda. Todos estes custos indiretos passaram a fazer parte da conceção do produto e como tal, a imputação destes custos aos produtos requeria uma base de rateio viável.

Inicialmente, a importância focava-se na distinção entre custos fixos e custos variáveis, agora o foco recai na imputação dos custos. Como referido anteriormente, com o crescimento da automação, a mão-de-obra direta continuará a decrescer como componente do custo do produto e tenderá inevitavelmente a aproximar-se de um custo fixo por natureza.

Em suma, segundo Drury (2008, citado por Pita, 2014) nos sistemas de custeio tradicionais, o cálculo do custo de produção não tinha em conta o ciclo de vida dos produtos e as repartições dos encargos não eram efetuadas da forma mais correta, isto porque, estes sistemas foram desenvolvidos numa época onde a mão-de-obra direta e a matéria-prima eram as componentes fulcrais do processo. A tecnologia era estável, as atividades gerais suportavam o processo de produção e a gama de produtos era limitada.

Desta forma, os custos eram afetados aos produtos para avaliar as existências e o custo dos produtos vendidos.

## **2.8 PRINCIPAIS DIFERENÇAS ENTRE OS SISTEMAS DE CUSTEIO: VANTAGENS E DESVANTAGENS**

Para vários autores como Kaplan e Cooper (1998) e Megliorini (2012, todos citados por Abbas *et al.*, 2012) os sistemas de custeio por absorção, o método das secções homogéneas e o sistema de custeio variável são considerados métodos tradicionais, isto porque, o comportamento dos custos varia com a quantidade produzida. Ou métodos tradicionais foram criados para um ambiente competitivo no qual a mão-de-obra e os materiais diretos correspondem a uma grande porção dos custos, daí as bases de rateio serem baseadas no volume de produção já que os custos indiretos representavam uma pequena porção de custos. Por outro lado, o sistema de custeio baseado em atividades é visto pelos autores como um método avançado.

Para Santos (2009, citado por Abbas *et al.*, 2012) no sistema de custeio por absorção todos os custos de produção diretos ou indiretos fazem parte do custo do bem ou serviço. Por outro lado, as despesas não fazem parte do custo do bem ou serviço, isto porque são lançadas diretamente em resultados.

Segundo Martins (2010, citado por Abbas *et al.*, 2012) a forma para obter o custo dos produtos ou serviços a partir do sistema de custeio por absorção consiste em determinar os custos diretos, quer a mão-de-obra direta quer as matérias-primas diretas pela efetiva utilização, uma vez que são custos diretamente relacionados com a produção, sendo possível determinar o consumo real nos produtos e dividindo os custos indiretos pelos produtos através de bases de rateio.

Assim, para Barbosa *et al.* (2011, citado por Abbas *et al.*, 2012) as vantagens do uso deste método são a capacidade de agregar todos os custos, tanto diretos como indiretos e a fácil implementação do sistema, desde que não se faça a divisão entre custos fixos e variáveis. As desvantagens são o facto dos custos fixos serem afetos aos produtos independentemente de ocorrer variações na produção.

Ao contrário do sistema de custeio por absorção, no sistema de custeio variável apenas os custos variáveis, que são os que variam de acordo com a produção, irão integrar o objeto de custo, sejam diretos ou indiretos.

Como defende Martins (2010, citado por Abbas *et al.*, 2012), a consideração dos custos fixos na composição do valor do produto ou serviço não é de grande utilidade para a análise de gestão, uma vez que, esses custos existem independentemente do volume de produção.

Assim sendo, o sistema de custeio variável considera que uma empresa deve estar comprometida com os custos fixos, pois os mesmos não serão alterados caso ocorra um aumento ou diminuição na produção. A decisão relevante está relacionada com os custos variáveis.

Segundo Bernardi (1996, citado por Abbas *et al.*, 2012) a partir do sistema de custeio variável é possível obter a margem de contribuição que, segundo o autor, é a diferença entre as receitas e os custos variáveis de venda. Este método permite avaliar o quanto cada produto ou serviço contribui para pagar os custos fixos e gerar lucros.

A margem de contribuição permite incorrer na análise do custo e do lucro, que auxilia na gestão de resultados operacionais de uma organização.

Desta forma, para Megliorini (2012), Barbosa *et al.*, (2011) e Leone (1997, todos citados por Abbas *et al.*, 2012) as vantagens do sistema de custeio variável são inúmeras entre elas o facto de os custos fixos existirem apesar das variações de produção de determinado produto ou serviço, são considerados custos do período e por isso não são afetos aos produtos ou serviços. Este método identifica os produtos ou serviços mais rentáveis para além de identificar a quantidade de produtos ou serviços que a empresa

tem de comercializar para fazer face aos seus custos fixos e gerar lucro. Quanto às desvantagens, os autores referem que este método não é aceite pelas auditorias externas nas sociedades anónimas, porque este sistema vai contra os princípios fundamentais da contabilidade. E que na prática a separação entre custos fixos e variáveis não ser tão simples como parece, pois existem custos próximos de ser fixos que não são, são variáveis e vice-versa.

O método das secções homogéneas tem como principal característica a divisão da empresa em centros de custos. Assim, os custos são afetos aos centros de custos por bases de repartição.

Para Bornia (2010, citado por Abbas *et al.*, 2012) os centros de custos ou secções homogéneas surgem após o desenvolvimento concetual da estrutura organizacional da empresa.

Para o autor referido anteriormente, para que seja designada secção homogénea deverá agregar as seguintes características como a responsabilidade que é conferida a cada gerente do centro de custos e a homogeneidade de funções, isto é, os custos apurados em cada secção homogénea devem respeitar funções idênticas, que afetam na distribuição dos custos aos produtos. Por outras palavras, o centro é considerado homogéneo quando os produtos que passam por esse centro de custos sofrem o mesmo tipo de transformação.

Assim para dar cumprimento ao método em questão é necessário definir quais as diferentes atividades. Veja-se o exemplo de uma empresa produtora de leite. As suas atividades principais, as que concorrem diretamente para atividade da empresa são: produção de iogurtes naturais, produção de queijo e produção de leite. Ora, as secções auxiliares serão por exemplo a produção de embalagens para o leite, os iogurtes e o queijo. Teremos ainda as secções administrativas, que corresponde a administração e ao aprovisionamento. Pelo que, para o apuramento deste método, primeiramente os custos administrativos são distribuídos pelas secções auxiliares e principais, para depois se distribuir os custos das secções auxiliares pelas principais para se determinar o custo unitário de cada secção.

Como defende Abbas *et al.*, (2012), este método é vantajoso porque considera todos os custos da organização sem exceção para além de permitir calcular o custo de produção unitário e ajudar na formação do preço de venda.

Este método torna-se desvantajoso por não fazer a distinção entre custos fixos e custos variáveis e pelo livre arbitrio na imputação dos custos indiretos aos produtos.

Para autores Kaplan e Cooper (1998, referido por Abbas *et al.*, 2012) o sistema de custeio baseado em atividades ou ABC foi desenvolvido devido ao desagrado dos custos calculados pelos sistemas de custeio tradicionais, por estes atribuírem custos indiretos aos produtos e serviços de acordo com bases de imputação arbitrárias como a mão-de-obra direta e horas máquina, por exemplo.

Assim, para Bornia (2012, citado por Abbas *et al.*, 2012), o sistema ABC pressupõem que são as atividades que consomem os recursos e não os produtos que consomem os recursos, sendo que os produtos usam as atividades, absorvendo os custos das mesmas. Assim, o método ABC consiste em dividir a empresa em atividades, sendo que estas serão geradoras de custos, permitindo este método calcular o custo de cada atividade e identificar as causas dos custos dessas atividades, afetando os custos aos produtos de acordo com a sua produção.

Para Silva (2013), o ABC permite a visualização dos custos através da análise das atividades e as respetivas relações com os objetos de custos, permitindo aos Gestores uma melhor atuação no que diz respeito ao comportamento dos custos da empresa.

De acordo com Megliorini (2012, citado por Abbas *et al.*, 2012) a principal desvantagem deste método, é a aproximação ao método de custeio por absorção por não separar os custos fixos e incorporá-los nos produtos e serviços.

Assim, para muitos autores este método é de difícil implementação mas é visto por muitos como a solução para muitas organizações, pois através deste método, os custos tornam-se mais evidentes, passando a ser alvo de programas para a redução dos mesmos e aperfeiçoamento de processos, auxiliando assim as organizações a tornarem-se mais lucrativas e eficientes.

## **2.9 SISTEMAS DE APURAMENTO DE CUSTOS CONTEMPORÂNEOS**

Segundo Turney (1996) e Brinsom (1991, citados por Silva, 2013) um sistema de custeio moderno deverá reunir um conjunto de características tais como:

- Fornecer informação sobre a rentabilidade dos produtos e clientes
- Gerar informação que permita a melhoria contínua dos produtos e processos.
- Identificar os custos dos diferentes objetos de custos relevantes
- Permitir identificar as atividades que não geram valor acrescentado para o cliente.
- Evidenciar qual é a estrutura de custos e o seu desempenho.

Vários autores defendem que os sistemas de custos tradicionais já não eram suficientes para fazer face às necessidades das empresas, e por isso surgiram os sistemas contemporâneos no sentido de melhorar esse paradigma.

No entanto, muitos desses sistemas ditos contemporâneos não são mais que novos conceitos, que quando aplicados têm de se auxiliar nos sistemas de custeio tradicionais.

Contudo, estas novas abordagens surgem com o intuito de suprir lacunas ao nível dos sistemas de custeio tradicionais, nomeadamente no desenvolvimento de novas técnicas a nível da produção.

Foi assim necessário, o desenvolvimento destas novas abordagens para tornar as organizações mais competitivas.

### **2.9.1 ACTIVITY-BASED COSTING**

O sistema de custeio baseado em atividades ou ABC é um método de custeio que está baseado nas atividades que a empresa efetua no processo de produção. Este, segundo Silva (2013) é uma metodologia desenvolvida pelos professores Kaplan e Cooper em meados da década de 80, cujo foco está voltado para análise dos custos de atividades, seus indutores e objetos de custos e forma como se repartem os custos indiretos pelos produtos.

Segundo Pires (2017) em meados da década 80, os custos indiretos assumiram um papel preponderante, devido às alterações que se verificaram a nível da contabilidade e gestão, apresentando um aumento no total dos custos verificados. Consequentemente, as empresas, perceberam que os sistemas de custos tradicionais eram insuficientes na alocação dos custos indiretos aos produtos, surgindo assim, a necessidade da criação de um novo sistema de custeio que permitisse a afetação correta dos custos indiretos aos produtos. Nasce, desta forma o Sistema de custeio ABC, para preencher as lacunas do sistema de custeio tradicional.

Para Burns *et al.*, (2013, citado por Pita, 2014), o ABC, parte do pressuposto que os recursos são consumidos por atividades e estas são consumidas pelos objetos de custo, ou seja, pelos produtos ou

serviços. Este sistema atribui uma forte ênfase à análise das atividades e serve para custear um produto ou serviço.

Este sistema de custeio diverge dos sistemas de custeio tradicionais, na medida em que realça a interdependência entre as atividades dos diferentes departamentos de uma organização, e como é que essa interdependência influencia os custos dos produtos.

Desta forma, esta metodologia não se foca apenas na redução dos custos, mas sim na gestão de custos, ou seja, direcionado por um lado para a redução de custos e por outro lado no incremento dos lucros da organização.

Segundo Pita (2014), a grande diferença entre o sistema ABC e os sistemas de custeio tradicionais, consiste no facto de este se centrar no âmbito operacional. Por outras, palavras, este método considera que todas as atividades realizadas na empresa existem para apoiar a produção e a distribuição dos produtos/serviços, e por isso devem ser contabilizadas nos custos dos produtos.

De acordo com Nakagawa (2001, citado por Pires, 2017) o sistema ABC caracteriza-se por “trata-se de uma metodologia desenvolvida para facilitar a análise estratégica de custos relacionados com as atividades que mais impactam o consumo de recurso numa empresa.”

Em harmonia com Cokins (1999, citado por Pita, 2014), com o crescimento global tecnológico e competitivo, as empresas foram crescendo aumentando desta forma o seu leque de produtos e serviços, sendo que os sistemas de custeio tradicionais não conseguiam relacionar os custos indiretos com os produtos e clientes.

Diferentes autores defendem que para se conseguir atribuir o custo de uma atividade aos respetivos produtos, terá obrigatoriamente que se conhecer a quantidade de indutores de custo da atividade que cada produto individualmente consumiu.

Desta forma, para Pita, (2014) o sistema ABC pode ter três tipos de indutores (*cost drivers*): *transaction drivers*, *duration drivers* e *intensity* ou *direct charging drivers*.

Os *transaction drivers* são o número de ordens de encomenda, ou seja, são apontados quando as unidades consomem os mesmos recursos da atividade. Este indutor é considerado pelo autor Pita (2014) como o menos preciso dos três uma vez que este assume que é consumida a mesma quantidade de recursos sempre que uma atividade é desempenhada.

Segundo Pita, (2014) os *Duration drivers*, refletem o tempo necessário para executar uma atividade, ou seja, a mão-de-obra direta, o tempo despendido na preparação de encomendas. Sendo desta forma, indutores mais precisos, mas por outro lado mais dispendioso de aplicar, devido a estimativa de tempo que deve ser feita, antes de uma atividade ser executada.

Para Noreen *et al.*, (2006, citado por Pita, 2014) antes de se implementar o sistema ABC deve-se identificar e definir as atividades e centros de atividade, relacionar os custos com os produtos, imputar os custos aos centros de atividade, calcular as taxas de atividade e imputar os custos consoante as taxas de atividade e os seus indutores de custos.

Assim, a premissa defendida por Noreen *et al.*, (2006, citado por Pita, 2014) consiste no facto de no sistema ABC os produtos gerarem custos ao desencadear as diversas atividades. Pelo que, os custos são repartidos pelos centros de custos (*cost pools*), que por sua vez os atribui aos produtos através dos *cost drivers* (indutores).

O sistema ABC pode ser visto do ponto de vista de duas perspetivas. A perspetiva do custo, onde se encontram os recursos, e a perspetiva do processo, onde se encontram as informações. Só a interligação das duas perspetivas através das atividades permitirá as informações necessárias.

Desta forma, o sistema ABC parte do princípio que nem todos os custos devem ser relacionados com o volume de produção ou com o volume de utilização dos recursos diretos.

Mas, por outro lado tal como os sistemas de custeio tradicionais, o sistema ABC apresenta como limitações principais a dificuldade na identificação das atividade, dos indutores de custo, bem como na distribuição dos custos pelas diferentes atividades.

As limitações apresentadas por Pita (2014) relativamente aplicação do sistema ABC são fundamentalmente o tempo necessário para este sistema de custeio ser implementado, as dificuldades na identificação das atividades, indutores de custos e nas atividades que acrescentam e não acrescentam valor. A dificuldade na distribuição dos custos pelas diferentes atividades bem como, a complexidade devidos às inúmeras atividades e indutores de custos que podem existir.

Com o intuito de lapidar estas limitações surge o sistema de custeio baseado na gestão das atividades (ABM).

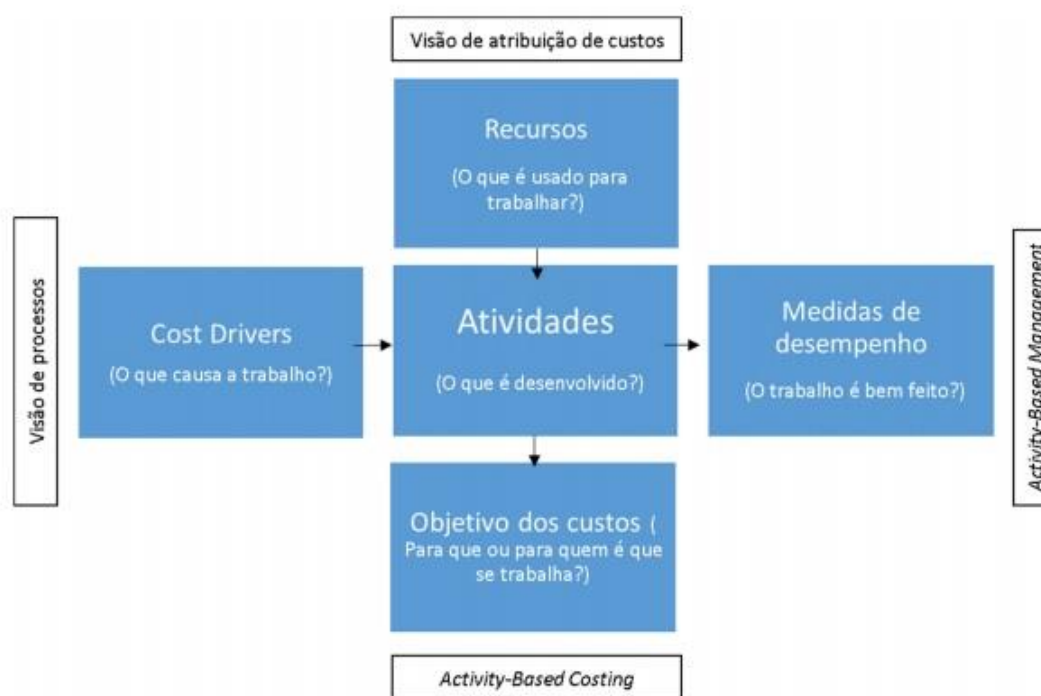
Segundo Wegmann (2009, citado por Pita, 2014) o ABM baseia-se em atividades que consomem recursos, sendo que se torna necessário gerir essas atividades de forma a reduzir custos.

Como tal, segundo Noreen *et al.*, (2006, citado por Pita, 2014) este sistema classifica as atividades de duas formas: atividades de valor acrescentado e atividades sem valor acrescentado.

Para Agrawal *et al.*, (2006, citado por Pita, 2014) as atividades de valor acrescentado, são as que o cliente reconhece que sejam úteis ao produto/serviço que pretende adquirir, sendo que estas são desenvolvidas de forma mais eficiente possível, através de novas tecnologias. Pelo contrário, as atividades sem valor acrescentado são aquelas que a empresa pode reduzir custos com a sua eliminação, pois não acrescenta qualquer utilidade ao cliente.

Assim a maior mudança para se passar de um sistema ABC para um sistema ABM passa por mudar de uma visão de custos para uma gestão de processos como podemos verificar na Figura 6:

**Figura 6 – Passagem do ABC para ABM**



Fonte: adaptado do Gupta e Gallowa (2003) citado por Pita (2014)

Em suma, tanto um sistema ABC como o ABM são ferramentas que auxiliam as empresas a tomarem decisões estratégicas que lhes permitem tornarem-se mais competitivas.



## **2.9.2 RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING VS TIME-DRIVEN ACTIVITY- BASED COSTING**

Como o sistema de custeio ABC não conseguiu fornecer uma solução de gestão de custos económica e sustentável para a maioria das organizações, ocorreu uma nova procura em meados dos anos 90 de novas soluções de gestão de custos.

De forma natural acabaram por surgir dois novos sistemas de custeio, o Time-Driven Activity- Based Costing (TDABC) e Resource Consumption Accounting (RCA).

Estes modelos foram projetados com o intuito de preencher as lacunas do sistema ABC, ainda que as estratégias adotadas pelos dois sistemas de custeio para alcançar os seus objetivos sejam bastante distintas.

## **2.9.3 TIME-DRIVEN ACTIVITY- BASED COSTING**

Segundo Kaplan e Anderson (2004, citado por Tse, M., & Gong, M. 2009) o sistema de custeio Time-Driven Activity- Based Costing (TDABC) é uma variante do modelo ABC, que foi especificamente projetado para simplificar a implementação e manutenção de sistemas de gestão de custos. Este foi concebido para fazer face às dificuldades que as empresas tinham na implementação do sistema de custeio ABC, removendo-se os centros de custos (*cost pools*) para indutores (*cost drivers*) de custo de atividade de recursos baseados em quantidade de utilização.

Para Everaert *et al.*, (2008, citado por Pita, 2014) o método TDABC identifica os diferentes departamentos, os seus custos e a sua capacidade prática. A capacidade prática é expressa como a quantidade de tempo que os funcionários podem trabalhar sem ter de fazer horas extras.

De acordo com Kaplan e Anderson (2007, citado por Pita, 2014), este método permite agregar as despesas numa base contínua, uma vez que não só revela os custos das atividades de uma empresa, como revela também os tempos gastos nas mesmas. Desta forma, é possível analisar o custo da capacidade não utilizada de forma a reduzir os custos de fornecimento de recursos não utilizados.

Ao dividir o custo total pela capacidade prática obtém-se o custo por unidade de tempo. Assim os custos são atribuídos ao produto, através da multiplicação pelo tempo necessário para realizar a atividade.

#### **2.9.4 RESOURCE CONSUMPTION ACCOUTING**

Segundo Clinton e Keys (2002, citado por Tse *et al.*, 2009), o modelo Resource Consumption Accounting (RCA) foi concebido como um modelo de custeio para a utilização com sistemas de gestão de custos baseados em sistemas de informação. Este é baseado nos sistemas de gestão de custos alemães e no modelo ABC.

De acordo com Schildbach e Weber (1997, citado por Tse *et al.*, 2009), desde o final da Segunda Guerra Mundial, académicos e profissionais alemães desenvolveram vários modelos de custeio como o Grenzplankostenrechnung (GPK), e o Relative Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnun. Estes modelos são mais complexos do que os seus congêneres de língua inglesa.

Em conformidade com Keys (2002) o modelo RCA combina características de modelos de custos alemães como gestão de custos focados em recursos e modelagem de custos baseada em quantidade com o paradigma baseado em atividades, sendo visto desta forma uma evolução do sistema ABC em sistemas de Planeamento de Recursos Empresariais (ERP).

Segundo Clinton e Webber (2004, citado por Tse *et al.*, 2009) ao contrário do modelo TDABC, o modelo RCA, não foi concebido para reduzir a complexidade de sistemas de gestão de custos, mas sim na integração de sistemas ERP para superar o problema da complexidade.

Uma característica comum entre os modelos TDABC e o RCA que distingue estes dois modelos dos modelos tradicionais de custos e do modelo ABC é o reconhecimento de recursos inativos em pools de recursos. Ambos os modelos reconhecem que, parte dos recursos não são utilizados em todos os processos produtivos das organizações pelo que são considerados recursos inativos. Logo, os custos dos recursos são afetos a objetos de custo apenas quando os recursos são realmente consumidos. Todos os custos de recursos associados a recursos inativos permanecem em pools de recursos, em vez de serem alocados a objetos de custos.

## 2.9.5 TARGET COSTING

O Target Costing (TC) é um processo estratégico que incide sobre a gestão do custo inicial de um produto para reduzir os custos implementados no início do ciclo de vida do produto (estágio inicial do planeamento e projeto) para maximizar a rentabilidade dos produtos.

Segundo Sharafoddin (2016) o TC é uma técnica de custeio utilizada em mercados competitivos que consiste na minimização dos custos primários para alcançar a margem de lucro desejada.

Para Jalali Naini *et al.*, (2010, citado por Sharafoddin, 2016) o Target Costing é uma abordagem sistemática que permite determinar a que custo um produto desejado com uma determinada qualidade e funcionalidade específicas, deve ser produzido para que o lucro esperado seja obtido através das vendas previstas.

Por outras palavras, o TC é uma abordagem para alcançar o custo do produto quando o preço é determinado com base na concorrência. Assim, o ponto de partida para se chegar ao preço de custo do produto é o preço a que se quer vender o produto.

De acordo com Sharafoddin (2016) os principais princípios de cálculo do TC são:

- Preços baseados no mercado;
- Orientação para o cliente;
- Concentração no processo de *design*;
- Cooperação entre os sectores especializados do sistema;
- Orientação no ciclo de vida do produto;
- Participação na cadeia de valor;

O TC ou sistema de custeio alvo realiza o custeio com base na estimativa de preço de mercado e na determinação do lucro esperado. O cálculo dos custos teóricos é feito de acordo com Sharafoddin (2016) da seguinte forma:

$$\text{Target costing} = \text{Market price} - \text{Target profit};$$

Este sistema de custeio tem o foco no cliente e como tal as expectativas do cliente quanto à qualidade, custo e tempo devem ser consideradas no produto. Fazendo com que a satisfação do cliente com o

produto seja positiva, levando ao incremento da participação de mercado e consequentemente ao aumento do número das vendas.

De acordo com Sharafoddin (2016), o TC considera o processo de *design* dos produtos como um fator importante na gestão de custos. Neste, muito tempo é despendido na fase de projeto e eliminado as mudanças caras e demoradas, reduz o tempo de produção. Assim, este sistema de custeio defende que os custos devem ser monitorados e controlados antes da sua ocorrência com recurso a engenheiros para que os custos sejam minimizados desde o estágio inicial do projeto até a produção efetiva dos produtos em estudo.

## **2.9.6 KAIZEN COSTING**

Segundo Rof (2012, citado por Oluwagbemiga *et al.*, 2014) Kaizen é um termo com origem japonesa, lançado por Masaaki Imai e resulta da junção de duas palavras em japonês: Kai (mudança) e Zen (para melhor). Mais tarde foi desenvolvido por Yashuhiro Monden o Kaizen Costing (KC) como um mecanismo para gerir e reduzir custos. De acordo com Rof (2012, citado por Oluwagbemiga *et al.*, 2014) o princípio por trás da aplicação deste mecanismo é a obtenção de melhorias graduais mas contínuas no processo de produção com custo mínimo.

Como refere Ellram (2000, citado por Oluwagbemiga *et al.*, 2014) o TC garante que os produtos correspondam à procura dos clientes por qualidade, funcionalidade e preço para sustentar a competitividade do produto. Este pode ser alcançado através de uma eliminação sequencial de todos os processos que aumentariam o custo de produção do produto sem um aumento correspondente no valor. Para vários autores, a aplicação deste mecanismo fez enormes mudanças nas políticas de gestão não só no Japão, mas em todo o mundo.

Em conformidade com Blocher *et al.*, (1999, citado por Oluwagbemiga *et al.*, 2014), o sistema de custeio *Kaizen* consiste na melhoria contínua na redução de custos e foca-se em tornar a produção e prestação de serviços processos mais eficientes. Este é utilizado para melhorar um processo através de pequenos incrementos, em vez de grandes inovações. Ao contrário do *Target Costing*, o *Kaizen Costing* é aplicado durante o estágio de produção do ciclo de vida do produto, ou seja, o custo teórico é aplicado durante a fase de projeto.

Assim, e como referido por Oluwagbemiga *et al.*, (2014) o objetivo de redução de custos é definido para cada processo, e em seguida é realizada uma análise de valor para verificar se o objetivo foi atingido.

### **2.9.7 LIFE-CYCLE COSTING**

De acordo com Spickova *et al.*, (2015) o uso deste sistema *Life-Cycle Costing* (LCC) é adequado para a gestão de projetos, controle e avaliação de projetos de investimento.

Através deste conceito é possível saber todos os custos e receitas e tempo despendido num determinado projeto de investimento. Deste modo e segundo Spickova *et al.*, (2015) o trabalho do LCC é coletar os custos e receitas associados a um tipo de produto ao longo do seu ciclo de vida económico (desenvolvimento, crescimento, maturidade e declínio) e ao menor custo possível. Por outras palavras, ao ser considerada a vida total de um produto, é estimada a produção necessária e imputada a essa produção todos os custos utilizados de conceção e projeto, bem como todos os custos posteriores associados ao serviço pós-venda.

Para Burns *et al.*, (2013, citado por Pita, 2014) um exemplo de aplicação do LCC é o sector automóvel. Neste sector, a fase que antecede à introdução de um novo modelo no mercado é a fase dispendiosa e demorada, bem como a fase posterior à venda, onde o vendedor/concessionário se responsabiliza pelo automóvel durante alguns anos. Assim, para estes autores, a fase de prospeção do custo de vida de um produto tornou-se cada vez mais importante, pois os fabricantes preferem retirar o produto de mercado antes que o mesmo comece a dar problemas.

Em conformidade com Heralova (2017) na década de 70 o *Structus Royal Chartered Surveyors* introduziu um método de coleta de dados sobre custos de construção de edifícios. Posteriormente, na década de 80 segundo Norman (1988, citado por Heralova, 2017) foram feitas tentativas de relacionar o LCC a projetos de construção. Um exemplo da aplicação do LCC neste sector foi a utilização deste método para a avaliação de uma gama de propriedades e opções de construção de um edifício. Desta forma, promoveu-se a utilização do LCC na fase inicial do projeto.

Assim, o conceito LCC foi aceite como um padrão britânico desde 1992. O LCC é descrito pela norma de ativos de construção na ISO 15686 como uma técnica que possibilita a realização de avaliações comparativas de custos ao longo de um período específico de tempo, levando em conta todos os fatores

económicos relevantes, tanto tem termos de custos iniciais como de custos operacionais futuros de acordo com Heralova (2017).

### **2.9.8 BACKFLUSH COSTING ON ACCOUNTING**

Tal como defende Ndubuisi (2013), o *Backflush Costing* (BC) foi desenvolvido em resposta ao ambiente de produção do *Just-in-time system* (JIT).

Segundo Drury (2008, citado por Pita, 2014), o JIT trata-se de um mecanismo para reduzir os custos que não acrescentam valor ao produto. Para o autor os principais requisitos do JIT recaem na eliminação das atividades sem valor acrescentado, na redução de *stocks*, produção contínua e com zero defeitos.

Como explica Ferreira *et al.*, (2014, citado por Pita, 2014), o JIT está associado aos objetivos dos cinco zeros, que passam por “zero inventários”, “zero defeitos”, “zero atrasos” e “zero papéis”, ou seja, é um sistema que procura a perfeição.

É neste sentido que, de acordo com Ndubuisi (2013), o BC opera, na medida em que atrasa o lançamento contabilístico dos custos até que os mesmos tenham ocorrido, sendo que, os lançamentos relacionados com o ciclo de produção são anulados. Este sistema foca-se, na produção de produtos acabados, registando as entradas ao custo padrão ou normal. A conclusão dos produtos acabados leva ao registo de entrada de matérias diretas, cujos custos são convertidos em produtos acabados.

Tal como referido anteriormente o conceito de custo de BC é associado a operações JIT. Desta forma, um dos princípios objetivos é manter o *stock* de matérias-primas o mais baixo possível. Assim, as encomendas de matérias-primas são programadas, para que deem entrada em armazém pouco antes do início de produção. Como tal, no momento da receção da fatura, os produtos são vendidos a uma taxa que cubra as despesas, mantendo o equilíbrio no registo contabilístico, sem que haja necessidade de fazer múltiplos registos devido ao processo produtivo.

Desta maneira e segundo Ndubuisi (2013) esta metodologia (BC) envolve o atraso do cálculo dos custos até que o processo produtivo esteja concluído. Só quando a produção se encontra concluída, é que os custos são aplicados à operação, permitindo definir com mais precisão o preço de venda que se deve praticar.

Em suma e segundo o autor anteriormente referido, um dos benefícios desta estratégia consiste no não acompanhamento de perto dos custos à medida que ocorrem, simplificando o processo de contabilidade enquanto o processo produtivo está em execução.

### **3 ESTÁGIO CURRICULAR**

#### **3.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA**

A Gadget Mérito Metalúrgica, Lda (GTM) é uma empresa nacional que, apesar de ter aberto as portas ao público apenas em 2012, conta já com os últimos 20 anos de experiência na especialização do fabrico próprio e exclusivo de automatismos, baseados em critérios de inovação, em áreas como a tecnologia e o *design*. A GTM é uma sociedade por quotas com sede na Rua das Cardosas, Armazém B656, Zona Industrial de Amorim, cujo objeto é o Fabrico de produtos metálicos e serralharia de construção civil, com o CAE: 25992-R3.

#### **3.2 OBJETIVOS DO ESTÁGIO**

O Estágio tem início a 01/02/2019 e termina 31/07/2019, com a supervisão do Contabilista Certificado Dr. Amadeu Soares, tendo como principais objetivos:

- Conseguir conhecimento suficiente para acesso à profissão de contabilista certificado e promover a inserção na atividade profissional.
- Complementar e aperfeiçoar as competências socioprofissionais e o conhecimento das regras deontológicas.

#### **3.3 TAREFAS A REALIZAR NO ESTÁGIO**

No presente estágio tem-se como principal objetivo adquirir conhecimentos relacionados com a contabilidade nas diferentes áreas, tais como:

- Organização da contabilidade.
- Arquivo.



- Classificação e lançamento de documentos.
- Apuramento de contribuições e impostos: retenção na fonte de IRS
- Conciliação bancária.
- Trabalho de fim de exercício: Fecho do ano.
- Trabalho de fim de exercício: Lançamentos de regularização.
- Trabalho de fim de exercício: Preparação das demonstrações financeiras
- Apuramento do IRC – Estimativa.
- Preenchimento da declaração do modelo 22.
- Preparação do *dossier* fiscal.
- Preenchimento e envio da IES.

Assim sendo, o estágio na GadGet Mérito Metalúrgica, Lda passou pela organização de documentos, lançamento de faturas quer no programa Jasmin, quer no programa MicroDigital. Desenvolveram-se práticas de controlo interno, apuramento de impostos, preparação de informações contabilísticas para análises de gestão, bem como o encerramento de contas, o processamento de salários de forma a consolidar os conhecimentos adquiridos. Ao longo deste trabalho são apresentadas ao pormenor as principais atividades desenvolvidas durante o estágio.

### **3.4 TRATAMENTO DA INFORMAÇÃO**

#### **3.4.1 RECEÇÃO E ARQUIVO**

O processo contabilístico é um processo que exige várias etapas para o tratamento dos dados se efetuar da melhor forma. A empresa GadGet Mérito Metalúrgica, Lda subcontrata a empresa ACR Contabilidade, para a realização do processo contabilístico e tratamento da informação.

Desta forma, o processo inicia-se na empresa, onde se recebe os documentos dos fornecedores e lança-se as faturas dos clientes, que são organizadas numa capa que é entregue mensalmente na empresa

ACR Contabilidade, uma vez que existem compromissos declarativos, como a submissão do ficheiro SAFT/ Informação Global e a entrega das declarações periódicas. Como tal, todos os documentos são organizados em quatro fases: a receção, separação e organização dos documentos recebidos, bem como o, arquivo, classificação e registo dos documentos.

A maioria da documentação chega a empresa através do correio ou por e-mail, sendo prontamente conferidos para posteriormente se efetuar o lançamento no sistema informático. A Figura 7 demonstra o lançamento de uma despesa no programa da empresa acolhedora de estágio, *Jasmin*.

**Figura 7 – Despesa lançada no programa**

The screenshot displays the 'DESPESA DSP.SYS.11' entry form in the Jasmin software. The form is structured as follows:

- Number:** 11
- Reference:** (empty)
- Supplier:** 011 TRANSPOREL, SOCIE...
- Document:** 11/03/2019
- Account:** 61111 Gastos com Mercadorias
- Description:** Gastos com Mercadorias
- Value:** 7 435,35 €
- IVA Type:** IVA-TN IVA Taxa Normal
- Payment:**  Pago
- Payment Method:** TRF Transferência Bancá...
- Payment Condition:** 01 30 dias após emissã...
- Flow of Cash:** 04 Pagamentos
- Financial Account:** 40254205... Crédito Agrícola
- Currency:** EUR Euro
- Exchange Rate:** 1,000000
- Exchange Rate Date:** 11/03/2019
- Totals:**
  - Líquido: 6 045,00 €
  - IVA: 1 390,35 €
  - Total:** 7 435,35 €

The interface also features a sidebar with 'DESPESAS' and 'FORNECEDORES' options, a search bar, and a bottom toolbar with 'Enviar' and 'Editar' buttons. The system clock shows 15:20 on 11-03-2019.

Fonte: Elaboração própria

Os originais seguem na capa da contabilidade para o gabinete ACR Contabilidade para se efetuar a separação e organização dos documentos.

Posteriormente, uma vez que os documentos chegam ao gabinete, na fase da separação e organização dos documentos recebidos, são separados por diários, nomeadamente o das compras, despesas, notas de crédito de fornecedores/clientes, notas de débito de fornecedores/clientes, recibos, vendas, bancos e operações diversas, por ordem crescente de data.

Relativamente às faturas, é necessário fazer a verificação do cumprimento dos requisitos do artigo 36º, nº5 alínea a) do código do Imposto sobre valor acrescentado (CIVA). Ou seja, é necessário verificar, antes dos lançamentos contabilísticos se as faturas contêm os seguintes elementos:

- Data e numeração sequencial da fatura;
- Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos;
- A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados;
- A taxa de Iva aplicável e o montante de imposto devido;
- O preço, líquido de imposto, e outros elementos incluídos no valor tributável;
- O motivo justificativo da não aplicação de imposto, como (autoliquidação/isenção), por exemplo;
- A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente;

Por fim, na fase do arquivo é necessário ter um método organizacional que permita um acesso fácil a documentação contabilística. Uma vez que, os documentos podem ser alvo de uma fiscalização por parte da Autoridade Tributária Aduaneira (ATA).

Segundo o que está disposto na lei do Artigo 52º do CIVA, os “sujeitos passivos são obrigados a arquivar e conservar em boa ordem durante os 10 anos civis subsequentes todos os livros, registos e respetivos documentos de suporte, incluindo, quando a contabilidade é estabelecida por meios informáticos, os relativos à análise, programação e execução dos tratamentos”.

Por seguinte, os documentos arquivados originam os dossiês fiscais, onde são colocadas todas as informações relativamente as empresas. No caso da Gadget Mérito Metalúrgica, Lda encontramos no Dossiê Fiscal, entre outros documentos, as declarações de início de atividade, as Demonstrações Financeiras, Declarações Fiscais (IVA, IRC), Certidão Permanente, Declaração Mensal de Remunerações, Pacto Social da Constituição da Empresa.


### 3.4.2 CLASSIFICAÇÃO E LANÇAMENTOS CONTABILÍSTICOS

Tal como referido anteriormente, a entidade acolhedora de estágio recorre a empresa ACR Contabilidade & Consultadoria para o tratamento da informação contabilística. Na classificação e registo de documentos procede-se à classificação de acordo com o plano de contas SNC como ferramenta de tratamento contabilístico e o Software Microdigital.

A classificação dos documentos é feita a caneta de cor vermelha nas próprias faturas, onde fica registado as contas dos movimentos contabilísticos.

Como podemos verificar na Figura 8, é apresentada uma fatura de compra de mercadorias. Nesta situação, debita-se a conta 311- “Mercadorias” e 2432- “Iva dedutível” e credita-se a conta 221- “Fornecedores”. De seguida, e no sentido de saldar a conta 221- “Fornecedores”, ter-se-á de debitar esta mesma conta por contra partida da conta 11- “Bancos”.

Figura 8 – Fatura de compra de mercadorias



multi  
preve

inici registro nº: 88191  
anpc registro nº: 116

MULTIPREVE Provedor, Lda  
Rua 5 de Outubro, Lote 5  
Nogueira - 4715-238 Braga  
Telef. 253687060 Fax. 253687062  
Matrícula / Contribuinte N.º: 505674629  
Cons. Reg. Com. Braga  
Capital Social: 20 000,00 EUR

Exmo.(s) Sr.(s)  
Gadget Mérito Metalúrgica, Lda  
Rua das Cardosas, Armazém B656  
Zona Industrial de Amorim  
Amorim  
4490-125 Póvoa de Varzim

Original  
Factura FA 2019/200

Pág. 1/1

V/N.º Contrib.	Requisição	Moeda	Câmbio	Data			
510387249		EUR	1,00	2019-04-09			
Desc. CIL	Desc. Fil.	Vencimento	Condição Pagamento	Cliente			
0,00	0,00	2019-04-09	Pronto Pagamento	2344			
Artigo	Descrição	Qtd.	Un.	Pr. Unitário	Desc.	IVA	Valor
CH60RSR9Z	Fichadura Teia CF60 Anti-Pânico	3,00	UN	16,70	0,00	23,00	56,10
CD9X5205Z	Quadro duplo 9x15/9x87	3,00	UN	6,60	0,00	23,00	19,80

31011132 - 75,70  
2432113 - 17,46  
20711079 - 93,36

Dir:EM-Processado por Programa Certificado n.º 00310/AF / FA 2019/200 / © PRIMAVEGA BSS /  
O emissor/destinatário/intermediário deve utilizar o sistema de registo online e-af

Quadro Resumo do IVA				
Taxa	Incidência	Total IVA	Motivo Isenção	
23,00	75,90	17,46		Mercadorias/Serviços 75,90
				Descontos Comensais 0,00
				Descontos Financeiros 0,00
				Portes 0,00
				Outros Serviços 0,00
				IVA 17,46
				Acerto 0,00

Carga	Descarga	Total ( EUR )
N.º Morada Rua 5 de Outubro, Lote 5 Nogueira 4715-238 Braga Portugal (Braga)	N.º Morada Rua das Cardosas, Armazém B656 Zona Industrial de Amorim Amorim 4490-125 Póvoa de Varzim Portugal (Porto)	93,36

IBAN: PT50 0010.0000.2719.0060.0013.3  
IBAN: PT50 0018.0000.5012.7645.0018.2

Fonte: Elaboração própria

Uma vez registados os lançamentos contabilísticos nas faturas, o passo seguinte é o lançamento destas no programa informático. No lançamento no programa informático é necessário colocar o número interno da fatura atribuído sequencialmente por ordem crescente como podemos ver na Figura nº 9,10,11.

A seguir demonstra-se o registo dos documentos no sistema informático:

Figura 9 – Lançamento no Diário operações diversas

The screenshot displays the 'Microdigital, Lda. - MDI Contabilidade' software interface. The main window shows the 'Correcção' (Correction) screen for the month of February 2019. The summary statistics are as follows:

Total de Movimentos		Total de Movimentos - Analítica		Total Diário	
Débito:	121 606,34	Débito:	0,00	Débito:	210 923,69
Crédito:	121 606,34	Crédito:	0,00	Crédito:	210 923,69
Saldo:	0,00	Saldo:	0,00	Saldo:	0,00

The transaction table below shows the following entries:

Dia	Conta	Centro	Nº Interno	Nº Documento	Data Documento	Descr.	Descrição	Moeda	Débito	Crédito
27	22112003		2092	849	27-02-2019	19	Pagamento	EUR	531,74	
27	12104		2092		27-02-2019	26	Transferência	EUR		531,74
28	12104		2093		28-02-2019	26	Transferência	EUR	3 462,70	
28	21111999		2093		28-02-2019	26	Transferência	EUR		3 462,70
28	625112		2094		21-02-2019	18	Despesa	EUR	14,05	
28	12104		2094		21-02-2019	38	Levantamento	EUR		10,00
28	111		2094		21-02-2019	19	Pagamento	EUR		485
28	6268112112		2095		28-02-2019	18	Despesa	EUR	25,37	
28	626811212		2095		28-02-2019	18	Despesa	EUR	5,83	
28	12104		2095		28-02-2019	18	Despesa	EUR		31,20
28	6268413		2096		14-02-2019	18	Despesa	EUR	18,50	
28	12104		2096		14-02-2019	18	Despesa	EUR		18,50
28	6268413		2096		19-02-2019	18	Despesa	EUR	18,62	
28	12104		2096		19-02-2019	18	Despesa	EUR		18,62

At the bottom of the window, a summary bar indicates: Lançamentos: N° Movimentos: 253; Diário: N° Movimentos: 489; Totais: N° Movimentos: 966.

Fonte: Software Microdigital

Figura 10-Lançamento no Diário Compras

The screenshot shows the 'Correção' window in the Microdigital accounting software. The window is titled 'Correção' and has a search bar for 'F4 Pesquisa Nº Interno'. The main area is divided into several sections:

- Summary Statistics:**
  - Ano - Mês: 2019 Abril
  - Total de Movimentos: Débito: 93,36; Crédito: 93,36; Saldo: 0,00
  - Total de Movimentos - Analítica: Débito: 0,00; Crédito: 0,00; Saldo: 0,00
  - Total Diário: Débito: 167 857,40; Crédito: 167 857,40; Saldo: 0,00
- Company Information:**
  - Modo: C/Ret; Login: AR; IVA: N/Inc.
  - Conta: MULTIPREVE - PREVENÇÃO E SEGURANÇA LDA
  - Valor original: 93,36; Cambio1: 1,000000; Cambio2: 1,000000
- Table of Entries:**

Dia	Conta	Centro	Nº Interno	Nº Documento	Data Documento	Descr.	Descrição	Moeda	Débito	Crédito
9	22111079		4011	FA 2019/200	09-04-2019	5	V/Fatura	EUR		93,36
9	2432113		4011	FA 2019/200	09-04-2019	5	V/Fatura	EUR	17,46	
9	31211132		4011	FA 2019/200	09-04-2019	5	V/Fatura	EUR	75,90	
- Footer Information:**
  - Contribuinte: Número: 505674629; Nome: MULTIPREVE - PREVENÇÃO E SEGURANÇA LDA; País: PT
  - Lançamentos: Nº Movimentos: 3; Diário: Nº Movimentos: 720; Totais: Nº Movimentos: 3101

Fonte: Software Microdigital

Figura 11- Lançamento no Diário de Vendas

The screenshot shows the 'Correção' window in the Microdigital accounting software. The window is titled 'Correção' and has a search bar for 'F4 Pesquisa Nº Interno'. The main area is divided into several sections:

- Summary Statistics:**
  - Ano - Mês: 2019 Março
  - Total de Movimentos: Débito: 537,34; Crédito: 537,34; Saldo: 0,00
  - Total de Movimentos - Analítica: Débito: 0,00; Crédito: 0,00; Saldo: 0,00
  - Total Diário: Débito: 251 799,88; Crédito: 251 799,88; Saldo: 0,00
- Company Information:**
  - Modo: C/Ret; Login: AR; IVA: N/Inc.
  - Conta: REFRAL LDA
  - Valor original: 537,34; Cambio1: 1,000000; Cambio2: 1,000000
- Table of Entries:**

Dia	Conta	Centro	Nº Interno	Nº Documento	Data Documento	Descr.	Descrição	Moeda	Débito	Crédito
1	21111151		3003	FT JSM2019/331	01-03-2019	1	N/Fatura	EUR	537,34	
1	2433113		3003	FT JSM2019/331	01-03-2019	1	N/Fatura	EUR		100,48
1	7121132		3003	FT JSM2019/331	01-03-2019	1	N/Fatura	EUR		436,86
- Footer Information:**
  - Contribuinte: Número: 501068511; Nome: REFRAL LDA; País: PT
  - Lançamentos: Nº Movimentos: 3; Diário: Nº Movimentos: 525; Totais: Nº Movimentos: 3101

Fonte: Software Microdigital

No final de todos os documentos lançados do mês, quer no diário de compras, quer no diário de vendas, quer no diário de operações diversas, imprime-se o extrato de cada um destes diários e coloca-se na pasta da contabilidade.

### **3.4.3 MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO**

Segundo Martins & Morais (2007, citado por Santos, 2013) o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) foi o primeiro organismo a definir o controlo interno, através da Statements on Auditing Standards (SAS) n°1, que refere que “ 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 confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”

As organizações que carecem de falta de controlo interno, estão sujeitas a uma gestão ineficiente, originando por vezes, problemas fiscais e até, em casos mais extremos, a falência das mesmas.

Assim, na ACR Contabilidade & Consultadoria as práticas de controlo interno, relativamente a Gadget Mérito Metalúrgica, Lda estão bastantes presentes no dia-a-dia na preparação da informação contabilística para minimizar erros e assegurar o cumprimento da legislação em vigor.

Alguns procedimentos adotados são os seguintes:

- Informar a empresa das datas em que deve garantir o cumprimento das suas obrigações fiscais dentro das datas estabelecidas pela lei.
- Elaboração da Conciliação bancária, onde se procede à comparação do extrato bancário com o extrato contabilístico, permitindo um controlo mais rigoroso na deteção de erros como por exemplo se existem pagamentos a fornecedores sem documento associado, verificar se os valores recebidos de clientes coincidem com as faturas lançadas.
- Conferir se os documentos recebidos dão cumprimento ao artigo 36° do CIVA.
- Verificar mensalmente os extratos de clientes e fornecedores.
- Conferir mensalmente o *stock* da empresa.
- Garantir o aprovisionamento da empresa atempadamente, de modo a não causar ruturas de *stock*.

### 3.4.4 CONCILIAÇÃO BANCÁRIA DO BANCO CRÉDITO AGRÍCOLA

No estágio, uma das atividades mais usuais de controlo interno é a realização da conciliação bancária no final de cada mês. A conciliação bancária consiste no controlo do saldo interno e do extrato bancário alinhados, através de comparações entre entradas e saídas e as transações bancárias da empresa.

Este processo permite encontrar incongruências, como por exemplo o pagamento a fornecedores sem a respetiva fatura, que não estavam registados contabilisticamente.

**Figura 12- Rosto da Reconciliação Bancária**

**CONCILIAÇÃO DE SALDOS BANCÁRIOS em 31/03/2019**

Banco C.A.  
Conta 40254205170

0 - Saldo do Extrato Bancário (se devedor considerar -) ..... 0,00

Data	Tipo Doc.	N.º Doc.	Descrição / Terceiro	Valor
1 - Movimentos a débito no Banco que ainda não foram contabilizados pela Empresa : (+)				
	Pagamento			0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
2 - Movimentos a crédito no Banco que ainda não foram contabilizados pela Empresa : (-)				
	Deposito			0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
3 - Movimentos a débito na Empresa que ainda não foram contabilizados pelo Banco : (+)				
	Transferência			0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
4 - Movimentos a crédito na Empresa que ainda não foram contabilizados pelo Banco : (-)				
31-03-2019	Pagamento		Portagens	5,60
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				0,00
				5,60
5 - Saldo do Banco Conciliado (0+1-2+3-4) ..... 0,00				
6 - Saldo da Conta Corrente na Empresa (se credor considerar -) ..... 0,00				
7 - Diferença (5-6) ..... 0,00				

Página 1

Fonte: Elaboração própria

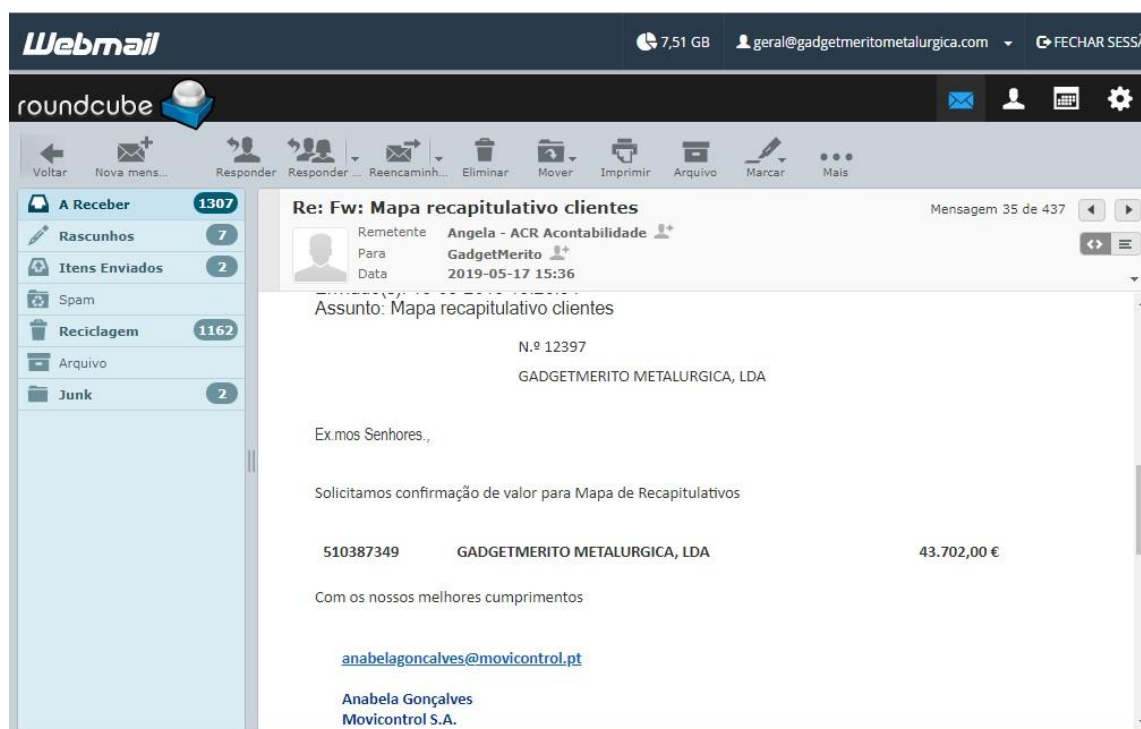


### 3.4.5 CONFERÊNCIA DE SALDOS DE CLIENTES E FORNECEDORES

Durante o estágio tive a possibilidade de proceder à conferência de saldos de contas correntes dos fornecedores e clientes das empresas.

Desta forma, é necessário trocar informações entre a contabilidade das outras empresas, quer sejam fornecedores quer sejam clientes.

Figura 13- Pedido de Informação para Mapa Recapitulativo.



Fonte: Elaboração própria.

Neste caso, o departamento financeiro de um fornecedor da empresa GadGet Mérito Metalúrgica Lda, solicitou a confirmação de compra de mercadorias no valor de 43.702,00€, ao qual a ACR Contabilidade confirmou a veracidade.

Assim, é possível detetar lançamentos errados ou até a falta de lançamento dos mesmos.

Esta prática é bastante útil para a elaboração da IES, uma vez que permite verificar quais os clientes e fornecedores que igualaram ou ultrapassaram os 25.000,00€ no ano como se pode ver na Figura 14.

Figura 14- Mapa Recapitulativo

(205) GADGETMERITO METALURGICA, LDA  
NIF: 510387349

### Resumo de recapitulativos

Todos os contribuintes		Fornecedores			
Valores superiores a: 25000					
N.º Contribuinte	Nome	Devoluções	Vendas	Acumulado	Telefone
500911576	FERROMAR, S.A.	226,95	26 225,99	25 999,04	
501756728	FERROMINHO DE FERNANDO PINHO TE	0,00	45 309,63	45 309,63	
501794638	MOVICONTROL, SA	0,00	43 702,18	43 702,18	
Total:		226,95	115 237,80	115 010,85	

Fonte: Elaboração Própria

### 3.4.6 MAPA PERIÓDICO EMPRESARIAL DE GASTOS/ RENDIMENTOS

Durante o estágio tive a oportunidade de desenvolver, com supervisão dos meus superiores, na ACR Contabilidade & Consultadoria o mapa periódico empresarial da empresa acolhedora de estágio (GTM), que se realiza trimestralmente, onde contém todas as contas da classe 6 – “Gastos” e classe 7- “Rendimentos” como se pode observar no Anexo1. Este mapa permite à empresa conhecer em que ponto de situação se encontra. Comparar se face ao trimestre do ano anterior, aumentou/diminuiu as suas vendas, qual a percentagem de variação das compras relativamente ao trimestre do ano anterior. Adicionalmente, permite conhecer os gastos ao pormenor, tais como, o aumento dos gastos em eletricidade, combustíveis, água, seguros, remunerações do pessoal, entre outras.

Neste sentido, disponibilização e elaboração deste tipo de mapas, é relevante, uma vez que, permitirá uma gestão mais eficaz por parte da empresa.

Através das Figura 15 e 16, verifica-se a Análise de Resultados Mensal, podendo-se analisar, qual o mês onde se efetuou mais vendas e qual o mês onde ocorreram mais gastos, permitindo ao Gestor aplicação de novas estratégias para redução dos gastos e aumento dos rendimentos.

Figura 15- Análise de Resultados Rendimentos e Ganhos

(205) GADGETMERITO METALURGICA, LDA  
NIF: 510387349

### Análise de Resultados

Listagem até ao mês de Junho

Mensal 2019

RENDIMENTOS E GANHOS (2019)															3 - PROVEITOS		Acumulado	Variação	%Var
Conta	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez							
71-Vendas	10.770	10.770	10.770	10.770	10.770	10.770													
72-Precação de Serviços																			
73-Subsídios à exportação																			
79-Outros Rendimentos e Ganhos	0	150	150	100	250	250													
79-Juros, Dividendos e Outros Ret	0	150	150	250	250	250													
<b>RENDIMENTOS E GANHOS (2019)</b>	<b>10.770</b>	<b>10.920</b>	<b>10.920</b>	<b>10.920</b>	<b>10.920</b>	<b>10.920</b>													
Acumulado (2019)																			
Resultado (2019)	3.687	-1.852	3.500	-5.987	13.105	-314													
Acumulado (2019)	3.687	1.623	2.375	1.787	18.452	18.178													

Fonte: Elaboração própria

Figura 16- Análise de Resultados Gastos e perdas

(205) GADGETMERITO METALURGICA, LDA  
NIF: 510387349

### Análise de Resultados

Listagem até ao mês de Junho

Mensal 2019

GASTOS E PERDAS (2019)															1 - EXISTENCIAS		Acumulado	Variação	%Var
Conta	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez							
31-Compras	10.770	10.770	10.770	10.770	10.770	10.770													
32-Matérias-primas																			
33-Matérias-primas, subprodutos e																			
34-Produtos acabados e Parafina																			
35-Produtos e Instalações em curso																			
<b>EXISTENCIAS(2019)</b>	<b>12.062</b>	<b>34.426</b>	<b>19.140</b>	<b>33.330</b>	<b>18.700</b>	<b>16.141</b>													
Acumulado (2019)	12.062	46.487	65.627	88.956	107.705	123.846													
2 - OUTRAS DESPESAS															Acumulado	Variação	%Var		
Conta	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez							
62-Despesas	4.431	2.282	3.315	3.073	3.361	1.634													
63-Gastos com o pessoal	4.431	6.713	10.027	13.101	15.052	17.587													
64-Amortizações do Exercício	555	308	355	581	551	552													
65-Perdas por imparidade	555	1.171	1.757	2.343	2.929	3.514													
66-Perdas por redução de preço v.																			
67-Provisões do período																			
69-Outros Gastos e Perdas	31	135	155	1	32	10													
69-Gastos e Perdas de Financiame	31	155	155	157	195	200													
<b>OUTRAS DESPESAS(2019)</b>	<b>11.506</b>	<b>9.025</b>	<b>9.915</b>	<b>9.153</b>	<b>10.202</b>	<b>8.231</b>													
Acumulado (2019)	11.506	20.873	30.418	39.581	49.783	58.014													
<b>GASTOS E PERDAS (2019)</b>	<b>25.910</b>	<b>25.988</b>	<b>29.108</b>	<b>32.924</b>	<b>33.952</b>	<b>33.379</b>													
Acumulado (2019)	25.910	47.896	76.134	109.076	147.438	182.011													

Documento emitido em: EUR

Fonte: Elaboração própria

## 3.4.7 RECURSOS HUMANOS

### 3.4.7.1 PROCESSAMENTO DE SALÁRIOS

Durante o estágio, foi-me permitido assistir e mais tarde elaborar com supervisão o processamento de salários. A empresa ACR Contabilidade & Consultadoria recebe todos os meses um mapa da GadGet Mérito Metalúrgica, Lda com a relação de faltas, baixas, seguros e férias de cada funcionário para o processamento do vencimento, uma vez que, todos os colaboradores têm o direito de receber a sua remuneração, deduzida das retenções e descontos associados.

O processamento dos salários é efetuado no programa Microdigital. Neste, encontra-se as fichas de todos os funcionários, como se pode verificar na Figura 17, onde constam: o nome, a morada, número de cartão de cidadão, número de contribuinte, estado civil, o NISS, o agregado familiar, número de dependentes, categoria profissional, montante do vencimento base, valor do subsídio de alimentação, taxa de contribuição base a aplicar no cálculo do IRS.

Figura 17 – Ficha dos Recursos Humanos

The screenshot displays the 'Empregados' form in the Microdigital software. The form is divided into several sections for data entry:

- Header:** Includes fields for 'Código' (3), 'SO NÃO EMPREGADO', and 'Direito esquecimento'.
- Personal Data:** Name (CARLOS ALEBERTO DA SILVA RODRIGUES), Contact, and NIF (241666678).
- Fiscal Data:** Category (SERRALHEIRO CIVIL).
- Dados Pessoais:** Address (R. ANTONIO PEREIRA RAMOS DE ALMEIDA 150), Country (P), Postal Code (4485), Locality (MALTA), Municipality (VILA DO CONDE), District (PORTO), Nationality (P), and Date of Birth (16-07-1965).
- Other Data:** Marital Status (Divorciado), Sex (Masculino), and various identification numbers.

Fonte: Software Microdigital

É importante ter em atenção se ocorre alterações para processar o salário relativamente a cada funcionário, ou seja, as ajudas de custo, às faltas, as baixas médicas, licenças de paternidade.

Após se colocar a informação no Software, das alterações mensais dos funcionários, este processa automaticamente o recibo de vencimento. Estes contêm discriminado, o vencimento base, o valor dos descontos para a segurança social, subsídio de férias e de natal, subsídio de alimentação, qual o vencimento líquido, como pode verificar na Figura 18, um print do processamento no programa Microdigital.

**Figura 18 – Processamento de salários**

Emp	Cod	Nome-Categoria	Ratun	Dias	Descontos O. Social						Ratun Líquida	
					S.S.	CGA	CSL	IRS	IRS S/T	Total		
1		<b>IVAN MIGUEL SALGADO POSTIGA</b>										
	2	Ratun-Generale 1	R 173,33	60,00								
		SOCIO-GERENTE-C CIVIL		60,00							60,00	234,00
3		<b>CARLO SALBERTO DA SILVA FORTUNATO</b>										
	1	Ratun-Normal	R 173,33	60,00								
	30	Subs. Alm.	R 20,00	92,00								
		DEMN-LEIHERO CIVIL		92,00		93,00			63,00		162,00	636,00
5		<b>JUANE FORTUNATO DA SILVA</b>										
	1	Ratun-Normal	R 173,33	60,00								
	30	Subs. Alm.	R 20,00	92,00								
		OP. RESERVA/METAL		92,00		77,00			7,00		84,00	708,00
7		<b>ALBERTO DA ROSA POSTIGA</b>										
	1	Ratun-Normal	R 167,20	50,62								
	20	Subs. Reviza 2019	R 1,00	50,00								
	21	Subs. Nova 2019	R 1,00	50,00								
	30	Subs. Alm.	R 12,00	53,20								
	1	F. JUSTIF. (D)	F 1,00									
	1	F. JUSTIF. (D)	F 1,00									
	1	F. JUSTIF. (D)	F 1,00									
	11	F. JUSTIF. (F)	F 3,00									
	28	FÉRIAS	F 4,00									
		OP. RESERVA/METAL		64,62		67,00					67,00	597,76
8		<b>JOSÉ PEDRO SALGADO POSTIGA</b>										
	4	Ratun 1º Escalão	R 173,33	60,00								
	30	Subs. Alm.	R 20,00	92,00								
		ASSIST. ADMINISTRATIVO BI		92,00		64,00					64,00	628,00
9		<b>MANUEL JOSE DA SILVA MOREIRA</b>										
	1	Ratun-Normal	R 167,00	60,00								
	30	Subs. Alm.	R 10,00	52,00								
	1	F. JUSTIF. (D)	F 1,00									
	28	FÉRIAS	F 1,00									
		OP. RESERVA/METAL		62,00		63,00					63,00	598,00
16		<b>JOSÉ FILIPE FERREIRA MARGUES</b>										
	1	Ratun-Normal	R 63,00	20,00								
	30	Subs. Alm.	R 7,00	32,20								
	17	100% SEGURDO	F 16,00									
		<b>Total</b>		4 403,62		428,00			79,00		505,00	3 976,76

Fonte: Programa Microdigital

Os recibos são enviados mensalmente a empresa acolhedora de estágio até ao dia 06 de cada mês, por política implementada pela empresa.

### 3.4.7.2 PREENCHIMENTO E APURAMENTO DE DECLARAÇÕES

Ao longo do estágio, o meu supervisor possibilitou-me efetuar o apuramento das contribuições e impostos preenchendo as várias declarações. As empresas têm um conjunto de obrigações fiscais que devem

cumprir, dentro dos prazos estipulados pela Autoridade Tributária, evitando o pagamento de coimas e juros de mora.

A entrega da Declaração Mensal de Remunerações-AT é uma obrigação mensal, que normalmente se processa após se processar os vencimentos. Esta obrigação deve ser declarada no *s/te* da Segurança Social até ao dia 10 do mês seguinte aquele a que diga respeito, como podemos verificar na Figura 19 e 20.

**Figura 19 – Entrega de Ficheiro de Remunerações em Suporte Digital**

**SEGURANÇA SOCIAL**  
ENTREGA DE FICHEIRO DE REMUNERAÇÕES EM SUPORTE DIGITAL

Código dos Regimes Contribuintes (CRC), aprovado pela Lei n.º 1103/2008, de 16 de setembro e Decreto regulamentar n.º 1-A/2011, de 3 de janeiro, nas suas redações atuais.

Data de entrega do ficheiro: 2019-04-09 09:38

Data de registo: 2019-04-09

Nome do ficheiro: 51038734903

Identificador ficheiro: 18817681

Estado ficheiro: **ACEITE**

**EXTRATO DE RESUMO**

Total Remuneração	€	4.239,00	€	1.381,74
-------------------	---	----------	---	----------

N.º DE IDENTIFICAÇÃO DE SEGURANÇA SOCIAL: 25103873498

NOME: GADGET MÉRITO METALÚRGICA LDA

N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL: 510387349

Estabelecimento	Ano/Mês de Referência	Taxa	Total de Remunerações	Total de Contribuições
1	2019-03	34,75 %	€ 3.400,00	€ 1.168,00
1	2019-03	34,75 %	€ 3.400,00	€ 1.168,00
1	2019-03	22,80 %	€ 939,00	€ 445,74
Total de Remunerações/Contribuições			€ 7.739,00	€ 2.782,74

Fonte: Elaboração própria

Figura 20 – Submissão do ficheiro DRM na Segurança Social

Declaração Mensal de Remunerações Page 1 of 1

---

DMR Início Fechar Sessão

---

**Declaração Mensal de Remunerações**

---

Nome: AMADEU FERNANDO FERREIRA DAS DORES NIF: 201333740  
 Nome cliente: GADGETMERITO METALURGICA LDA NIF cliente: 510387349

---

[Início](#) / [Consultar declarações](#) / [Consultar histórico](#) / [Consultar detalhe](#)

**Consultar detalhe (por CC)**

Identificação da declaração

Anexo:  Ano:  Mês:  Identificação:

Dados da declaração

NIF:  Nome:

Data recepção:  Situação:  Data situação:

Para obter o Documento de Pagamento seleccione o botão "Doc. Pagamento"

---

©DMR 2013

Fonte: Elaboração própria

O montante das contribuições é calculado, pela aplicação de uma taxa contributiva à remuneração ilíquida correspondente em função da atividade profissional exercida. Pela aplicação de uma taxa contributiva a bases de incidência convencionais determinadas por referência ao valor do Indexante dos Apoios Sociais- IAS (435,76 €).

De um modo geral, as taxas contributivas a aplicar são as que se dispõem na Figura 21.

Figura 21 – Taxas Contributivas Aplicadas

Tipo de entidades	Taxa contributiva			
	Entidade Empregadora	Trabalhador	Global	
Entidade com fins lucrativos	23,75%	11%	34,75%	
Entidade sem fins lucrativos	IPSS		22,3%	33,3%
	Outras entidades		22,3%	33,3%

Fonte: Site Segurança Social.

Seguidamente à submissão do ficheiro DRM no site da Segurança Social, segue-se a Guia de pagamento. Contudo, a entidade acolhedora de estágio opta por não retirar essa guia de pagamento, cujo pagamento

deve ser efetuado até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que diz respeito. Na Figura 22, pode-se verificar o resumo de valores pagos à Segurança Social por mês.

**Figura 22 – Resumo de valores pagos à segurança social.**

205 GADGETMERITO METALURGICA, LDA					
N I F : 510387349					
N I S S : 25103873496					
<b>Resumo valores segurança social por mês</b>					
Mês	Taxa Empr.	Taxa Empresa	Valor S.Social Empr.	Valor S.Soc.Empresa	Total
Junho	11,00	11,90	66,00	74,40	152,40
Junho	11,00	23,75	66,00	64,00	164,75
<b>Total</b>			<b>132,00</b>	<b>138,40</b>	<b>270,40</b>

Fonte: Elaboração própria.

### **3.4.7.3 ELABORAÇÃO E ENVIO DO FICHEIRO SAF-T (STANDARD AUDIT FILE FOR TAX PURPOSES)**

Na empresa acolhedora de estágio, normalmente ao dia 10 de cada mês, é solicitado pela empresa ACR Contabilidade & Consultadoria a exportação do programa de faturação do ficheiro SAF-T. Uma vez que, este ficheiro é de envio obrigatório, mensalmente à Autoridade Tributária. Este envio faz-se através do Portal e-Fatura. Depois de emitidas as faturas de um determinado mês, têm-se até ao dia 25 do mês seguinte para submeter o SAF-T no Portal.

Este ficheiro surgiu com o intuito de facilitar a recolha de informação sobre a faturação das empresas, com o principal objetivo de tornar mais simples as inspeções feitas as empresas, de forma a combater a fuga ao fisco.

Através da Figura 23, podemos observar a submissão do ficheiro SAF-T.



Figura 23 – Submissão ficheiro SAF-T

Page 1 of 1

Bem-vindo(a) Gadgetmérito Metalúrgica Lda

### Enviar Ficheiro SAF-T(PT)

Sr. Comerciante, deve utilizar esta funcionalidade para submeter o ficheiro SAF-T (PT). Durante o processo de submissão serão extraídos do ficheiro SAF-T apenas os dados referidos no nº 4 do Artigo 3º do Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de Agosto, gerando automaticamente um ficheiro autónomo contendo apenas estes dados. Apenas esse ficheiro autónomo será enviado para a AT.

Indique o Ano e Mês de emissão do ficheiro a enviar e seleccione o ficheiro através da opção "Abrir". Para validar e submeter o ficheiro utilize a opção "Submeter".

Caso pretenda apenas validar o ficheiro utilize a opção "Validar", tendo em conta que o ficheiro não será enviado para processamento.

**ALERTA:** Para as faturas emitidas, a partir de 1 de julho de 2017, o ficheiro normalizado estruturado com base no ficheiro SAF-T (PT) deve observar o formato constante do anexo à Portaria n.º302/2016, de 02 de dezembro, correspondente à versão 1.04\_01.

#### Identificação do Ficheiro

NIF Comerciante: 510307349    Ano Emissão: 2019    Mês Emissão: 01

Ficheiro: [Upload Area]

Formato do Ficheiro: [Formato]    Para os documentos de 2019 apenas é aceite esta versão

#### Resultado do Processamento

Nº Registo	Data Registo	
60043210450	2019-02-19 16:42:02	
Nº Faturas Emitidas	Total Créditos	Total Débitos
35	33.371,73 €	6.505,44 €

Fonte: Elaboração Própria.

#### **3.4.7.4 FUNDOS DE COMPENSAÇÃO DO TRABALHO E FUNDO DE GARANTIA DE COMPENSAÇÃO DO TRABALHO**

Existem dois fundos de compensação destinados a pagar parte das indemnizações por despedimento: o Fundos de compensação do trabalho (FCT) e Fundo de Garantia de compensação do trabalho (FGCT), para os quais as empresas descontam todos os meses. Estes servem como garantia aos trabalhadores, ainda que parcial, de que terão direito a algum montante de indemnização. Assim, quando a empresa despedir, ou não renovar o contrato a um determinado trabalhador, pode requer o reembolso do valor descontado em nome do funcionário para o FCT. O objetivo passa por usar aquele montante para pagar parte da indemnização devida ao trabalhador.

Desta forma, o FCT segundo o *site* dos fundos de compensação, o FCT (...) “ é um fundo de capitalização individual financiado pelas entidades empregadoras por meio de contribuições mensais. Estas contribuições constituem uma poupança a que se encontram vinculadas, com vista o pagamento de até 50% do valor da compensação a que os trabalhadores abrangidos pelo novo regime venham a ter direito na sequência da cessação do contrato de trabalho”.

Ainda segundo o *site* dos fundos de compensação, o FGCT (...) “ é um fundo autónomo, dotado de personalidade jurídica e gerido por um Conselho de Gestão. É um fundo mutualista, financiado pelas entidades empregadoras por meio de contribuições mensais e que visa a concretização da garantia conferida pelo regime instituído pela Lei 70/2010 de 30 de agosto”. Para o FCT, as empresas têm de contribuir mensalmente com 0,925% da remuneração base e diuturnidades de cada trabalhador, contratado a partir de 1 de Outubro de 2013. Assim como, para o FGCT, as empresas têm de contribuir mensalmente com 0,075% da remuneração base e diuturnidades de cada trabalhador. Este fundo pode ser acionado pelos trabalhadores caso as empresas entrem em insolvência, servindo parte das indemnizações não garantidas pelo FCT.

As guias do fundo de compensação extraem-se a partir do dia 10 do mês seguinte a que dizem respeito, sendo que neste caso a empresa acolhedora de estágio efetua o pagamento até ao dia 20, como podemos observar na Figura 24 a guia de pagamento dos fundos de compensação.

Figura 24 – Guia de Pagamento Fundos de compensação

**FUNDOS DE  
COMPENSAÇÃO**  
FUNDO DE COMPENSAÇÃO DO TRABALHO  
FUNDO DE GARANTIA DE COMPENSAÇÃO DO TRABALHO

**DOCUMENTO DE PAGAMENTO**

IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO	DATA DE EMISSÃO	PERÍODO PAGAMENTO
	2019-02-13	DE: 2019-02-13 ATÉ: 2019-02-20
NOME: GADGETMÉRITO METALÚRGICA LDA		
NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO DE SEGURANÇA SOCIAL: 25103873496		
NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL: 510387349		
VALOR A PAGAR: 34,02 €		

**PAGAMENTO POR MULTIBANCO**

Entidade	Pagamento
21448	De: 2019-02-13 Até: 2019-02-20
Referência 1: 099342898	Montante: 34,02 €

**Formas de pagamento**  
O pagamento pode ser efetuado através de Multibanco ou outro canal do sistema Bancário Português com a opção de Pagamento de Serviços utilizando a referência presente neste documento.

**Pagamento**  
O pagamento pode ser feito até ao dia 8 (inclusive) do mês seguinte ao indicado na data limite do PERÍODO PAGAMENTO (ATÉ).  
Alerta-se que serão cobrados juros ao dia, devidos por cada dia de atraso após o dia 20.  
Os juros serão discriminados para cobrança na emissão do Documento de Pagamento do mês seguinte.

Fonte: Elaboração própria.

### 3.4.8 PREENCHIMENTO E APURAMENTO DE OBRIGAÇÕES FISCAIS

#### 3.4.8.1 APURAMENTO DE IVA E DECLARAÇÃO PERIÓDICA

O imposto sobre o valor acrescentado é um imposto que incide sobre as transmissões de bens e prestações de serviços efetuadas em território nacional, sobre as importações de bens e as operações intracomunitárias efetuadas em território nacional, tal como está exposto no artigo 1.º n.º 1 al a), b) e b) do código do CIVA. O apuramento, preenchimento e envio das declarações periódicas do IVA na empresa acolhedora de estágio é realizado trimestralmente. Este apuramento e envio das declarações periódicas

são obrigatórios e segundo o artigo 41º alínea a), b) do CIVA deve ser realizado até ao dia “ até ao dia 10 do 2.º mês seguinte aquele a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios igual ou superior a (euro) 650 000 no ano civil anterior” ou “ até ao dia 15 do 2.ºmês seguinte ao trimestre do ano civil a que respeitam as operações, no caso de sujeitos passivos com um volume de negócios inferior (euro) 650 000 no ano civil anterior). A GadGet Mérito Metalúrgica, Lda procede à entrega do IVA respeitando a alínea b) nº1 do artigo 41.º do CIVA.

Como se pode observar na Figura 25, no preenchimento da declaração periódica, o Iva dedutível corresponde ao imposto suportado pelas empresas em aquisições de bens/serviços necessárias às suas atividades e como tal preenche-se os campos (22 e 24 da DPIVA). Relativamente ao Iva Liquidado, que corresponde ao imposto que incide sobre os produtos/serviços suportados pelo adquirente no momento da transmissão, preenche-se, tal como na Figura 25, o campo (04 da DPIVA).

No caso do Iva Regularizações a favor do Estado (campo 41 da DPIVA), ou a favor do sujeito passivo (campo 40 da DPIVA), que no caso da Figura 25, não se encontra preenchido, pois naquele trimestre não se verificaram devolução de vendas, compras abatimentos, posteriores ao registo contabilístico do documento de venda.

Figura 25 – Declaração periódica do IVA

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS DIREÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS		DECLARAÇÃO PERIÓDICA	
COMPROVATIVO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO—VIA INTERNET			
01 Prazo de declaração Dentro do prazo: <input checked="" type="checkbox"/> 1 Fora do prazo: <input type="checkbox"/> 2		NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL: 510387349	
03 SERVIÇO DE FINANÇAS COMPETENTE (art. 77.º do CIVA) <b>POVOA DE VARZIM</b> LOCALIZAÇÃO DA SEDE: CONTINENTE: <input checked="" type="checkbox"/> 1 AÇORES: <input type="checkbox"/> 2 MADREIRA: <input type="checkbox"/> 3		PERÍODO: 2018 / 12T	
04 ANEXOS ENTREGUES DEC. LEI N.º 341/83 DE 25/10/83 CONTINENTE: <input type="checkbox"/> 1 AÇORES: <input type="checkbox"/> 2 MADREIRA: <input type="checkbox"/> 3		IDENTIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO: 112235413919	
06 APURAMENTO DO IMPOSTO RESPEITANTE AO PERÍODO A QUE A DECLARAÇÃO SE REFERE EFFECTUOU OPERAÇÕES DESTA NATUREZA? (valores incluídos nos campos 1, 5, 3 ou 8)		N.º DO DOCUMENTO (PAGAMENTO MB E INTERNET): 162 212 235 413 919	
<input type="checkbox"/> Em que, na qualidade de adquirente, liquidou o imposto <input type="checkbox"/> A que se referem as alíneas a), b) e c) do artigo 42.º do CIVA <input type="checkbox"/> A que se referem as alíneas f) e g) do n.º 2 do art.º 2.º e alínea a) e b) do n.º 2 do art.º 4.º do CIVA		N.º DO DOCUMENTO (PAGAMENTO TE SOUTARARIA E INFORMATIZADA S E CTT): 62 10210003 6 6 12235413919 0781	
<input checked="" type="checkbox"/> SIM (preencha também o Quadro 05A) <input type="checkbox"/> NÃO		DATA E HORA DE RECEPÇÃO: 2019-02-09 12:50:48	
04-A DECLARAÇÕES RECAPITULATIVAS ALÍNEA f) DO Nº 1 DO ART.º 25.º DO CIVA E Nº 1 DO ART.º 30.º DO RTI <input type="checkbox"/> 1 ASSIALE SE, NO PERÍODO DE REFERÊNCIA, APRESENTOU ALGUMA DECLARAÇÃO RECAPITULATIVA		NOME DO SUJEITO PASSIVO: GADGETMERITO METALURGICA LDA	
05 INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÕES SE NO PERÍODO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO, NÃO REALIZOU OPERAÇÕES ATIVAS NEI PASSIVAS QUE DEVIAM CONSTAR DO QUADRO DE ASSIALE SE QUADRO <input type="checkbox"/>			

Fonte: Portal da Autoridade Tributária

Figura 25 – Declaração periódica do IVA (cont.)

	BASE TRIBUTÁVEL	IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO
<b>1 - TRANSMISSÕES DE BENS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EM QUE LIQUIDOU IMPOSTO</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• A taxa reduzida ( 0 %)</li> <li>• A taxa intermédia ( 13 %)</li> <li>• A taxa normal ( 23 %)</li> </ul>	1	2
<b>ATENÇÃO</b> Estes campos são controlados automaticamente, pelo que os valores a inscrever devem corresponder rigorosamente aos que resultam da aplicação das respectivas taxas.	5	6
	3	4
	112.697,67	25.920,48
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Isentas ou não tributadas</li> </ul>	7	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços mencionadas nas declarações recapitulativas</li> <li>• Operações que conferem direito à dedução</li> <li>• Operações que não conferem direito à dedução</li> </ul>	8	
	5.654,00	
	9	
	789,50	
<b>2 - AQUISIÇÕES INTRACOMUNITARIAS DE BENS E OPERAÇÕES ASSIMILADAS</b>	10	11
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuja imposto foi liquidado pelo declarante</li> <li>• abrangidas pelos artigos 15.º do CIVA ou do RITI</li> <li>• abrangidas pelos n.ºs 2, 4, e 5. do artigo 22.º do RITI</li> </ul>	10	TOTAL (11 + 12)
	31.554,06	7.257,43
	12	13
	31.554,06	7.257,43
	14	
	15	
<b>3 - PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFECTUADAS POR SUJEITOS PASSIVOS DE OUTROS ESTADOS Membros, cujo imposto foi liquidado pelo declarante</b>	16	17
	16	17
<b>4 - IMPORTAÇÕES DE BENS cujo imposto foi liquidado pelo declarante (n.º 8 do art.º 27.º do CIVA)</b>	18	19
	18	19
<b>5 - IMPOSTO DEDUTÍVEL</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ativos não correntes (mobilizado) 6</li> <li>• Inventários ( Existências) 13</li> <li>• A taxa reduzida ( %)</li> <li>• A taxa intermédia ( %)</li> <li>• A taxa normal ( %)</li> <li>• Outros bens e serviços</li> </ul>	20	
	21	
	22	
	21.596,82	
	23	
	24	
	2.534,12	
	40	
<b>6 - REGULIZAÇÕES MENSUAIS/TRIMESTRAIS E ANUAIS</b>	41	41
	41	70,44
<b>7 - EXCESSO A REPORTAR DO PERÍODO ANTERIOR (CAMPO 66 DA DECLARAÇÃO ANTERIOR - N.º 4 DO ART.º 22.º)</b>	61	66
	61	66
<b>8 - ANEXO - (ver Quadro 03)</b>	65	68
	65	68
<b>9 - ANEXO - (ver Quadro 03)</b>	67	68
	67	68
<b>TOTAL DA BASE TRIBUTÁVEL (11+12+13+14+15+16)</b>	<b>150.695,23</b>	<b>TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO SUJEITO PASSIVO (11+12+13+14+15+16+17+18)</b>
		<b>24.130,94</b>
		<b>TOTAL DO IMPOSTO A FAVOR DO ESTADO (2+4+6+11+13+14+16)</b>
		<b>33.248,35</b>

Fonte: Portal da Autoridade Tributária

Desta forma, a fórmula para calcular o apuramento do Iva é a seguinte:

$$\text{Apuramento do Iva} = \text{IVA Liquidado} - \text{IVA Dedutível} +/- \text{IVA Regularizações}$$

Pelo que, através deste cálculo pode resultar no pagamento ao Estado, como consta na Figura 26, pois o IVA Liquidado é superior ao IVA Dedutível ou acontecer a situação inversa quando a diferença é negativa, e nesse caso o sujeito passivo tem IVA a recuperar.

A declaração de IVA é enviada por via eletrónica através do portal das finanças que após validação é submetida e impressa a guia de pagamento, sendo enviada ao dia 6 à GadGet Mérito Metalúrgica, Lda para esta efetuar o pagamento da mesma até ao dia 15, como podemos verificar na Figura 26.

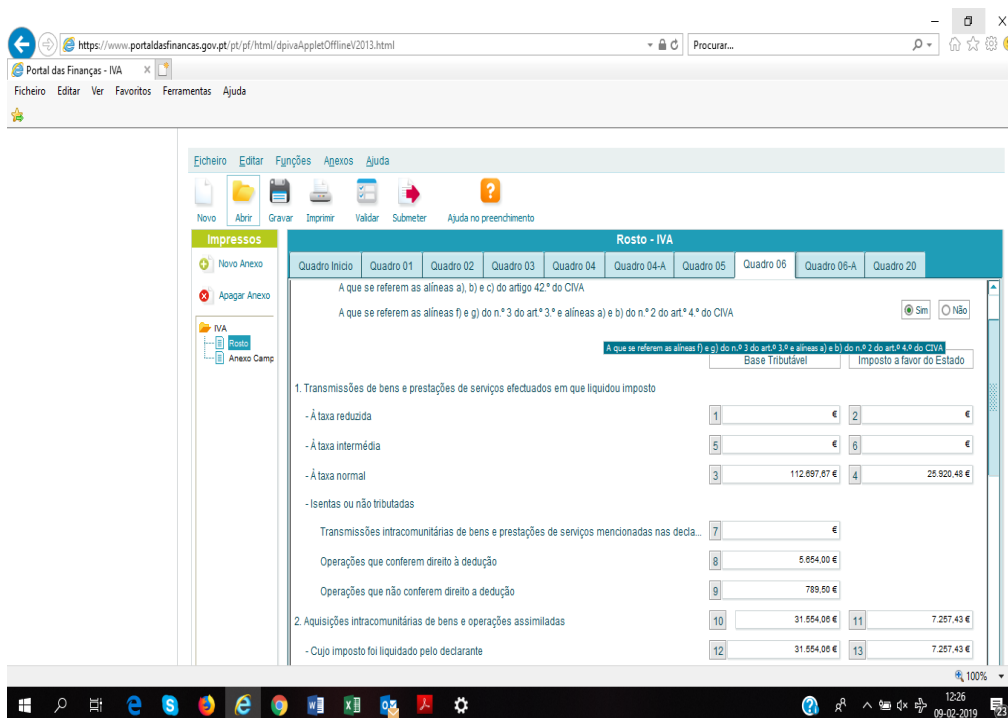
Figura 26 – Cabeçalho de guia de pagamento de IVA

 <b>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS</b> AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA		<b>DECLARAÇÃO PERIÓDICA DE IVA</b>	
 <b>IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCENTADO</b>		<b>DOCUMENTO PARA PAGAMENTO DE DECLARAÇÃO PERIÓDICA DE IVA ENVIADA PELA INTERNET</b>	
<b>IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO</b>			
NOME	GADGETMERITO METALURGICA LDA		
MORADA	RUA DAS CARDOSAS ARMAZEM B N 656		
LOCALIDADE	PÓVOA DE VARZIM	CODIGO POSTAL	4495-125 AMORIM
<b>NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL</b>	<b>PERÍODO</b>	<b>IDENTIFICAÇÃO DA DECLARAÇÃO</b>	<b>DATA E HORA DE RECEÇÃO DA DECLARAÇÃO</b>
510387349	2018 / 12T	112235413919	2019-02-09 12:50:48
<b>Referência para pagamento</b>		<p>O pagamento pode ser efectuado através da Internet, no Multibanco, nas Secções de Cobrança dos Serviços de Finanças e nos balcões dos CTT e das Instituições de Crédito, utilizando as referências indicadas.</p> <p>Para efectuar o pagamento pela Internet, utilize o serviço on-line do seu Banco e seleccione "Pagamentos ao Estado".</p> <p>Os pagamentos superiores a € 100.000,00 não podem ser efectuados no Multibanco, devendo utilizar-se os outros locais de pagamento acima referidos.</p>	
162 212 235 413 919			
<b>Linha Óptica</b>			
62 10210003 6 6 12235413919 0781			
<b>Importância a Pagar</b>			
€ 9.117,41			

Fonte: Elaboração própria.

Tal como indica a Figura 26, a empresa teve a pagar 9.117,41 €. Estas declarações do IVA trimestrais são enviadas até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre do ano fiscal a que respeitam as operações através do portal das finanças, como se pode observar na Figura 27.

Figura 27 – Submissão da declaração periódica de IVA



The screenshot shows the 'Rosto - IVA' form in a web browser. The form is titled 'Rosto - IVA' and contains several sections for data entry. At the top, there are tabs for 'Quadro Início', 'Quadro 01', 'Quadro 02', 'Quadro 03', 'Quadro 04', 'Quadro 04-A', 'Quadro 05', 'Quadro 06', 'Quadro 06-A', and 'Quadro 20'. Below the tabs, there are instructions and a table for reporting transactions. The table has columns for 'Base Tributável' and 'Imposto a favor do Estado'. The data in the table is as follows:

	Base Tributável	Imposto a favor do Estado
1. Transmissões de bens e prestações de serviços efectuados em que liquidou imposto		
- À taxa reduzida	1	2
- À taxa intermédia	5	6
- À taxa normal	3	4
- Isentas ou não tributadas		
Transmissões intracomunitárias de bens e prestações de serviços mencionadas nas decla...	7	
Operações que conferem direito à dedução	8	5.654,00 €
Operações que não conferem direito à dedução	9	789,50 €
2. Aquisições intracomunitárias de bens e operações assimiladas	10	11
- Cujo imposto foi liquidado pelo declarante	12	13
	31.554,00 €	7.257,43 €
	31.554,00 €	7.257,43 €

Fonte: Portal das Finanças

### **3.4.8.2 PAGAMENTO POR CONTA (PC)**

O Pagamento por Conta é um imposto exigido às empresas que exerçam atividades de natureza comercial, industrial ou agrícola ou entidades não residentes com estabelecimento em Portugal que apuraram IRC e obtiveram lucro no exercício económico anterior.

Os pagamentos por conta devem ser liquidados três vezes ao ano, nos meses de Julho, Setembro e Dezembro do ano a que respeita o lucro tributável. Estas têm de realizar os dois primeiros pagamentos (em Julho e Setembro), sendo que o terceiro pagamento pode ficar dispensado, caso seja possível prever que os pagamentos efetuados já sejam suficientes. De acordo com o artigo 105.º do CIRC os pagamentos por conta são calculados com base na coleta de IRC do exercício económico anterior, deduzindo as retenções na fonte desse exercício económico a que dizem respeito. Como refere o artigo 105.º n.º2 do CIRC, “ os pagamentos por conta dos sujeitos passivos cujo volume de negócios do período de tributação imediatamente anterior àquele em que se devem efetuar esses pagamentos, seja igual ou inferior a (euro) 500 000 correspondem a 80% do montante do imposto referido no número anterior, repartindo por três montantes iguais, arredondados, por excesso, para euros”.

Dado que a entidade acolhedora de estágio no ano anterior ao atual exercício económico teve um volume de negócios inferior a 500 000 €, aplica-se a seguinte fórmula para apurar o valor do pagamento por conta:

$$\text{Pagamento por conta} = \text{Coleta 2018} - \text{Retenções na Fonte 2018} \times 80\%.$$

Durante o estágio, foi possível presenciar o meu supervisor a efetuar o cálculo para apurar o pagamento por conta da empresa GadGet Mérito Metalúrgica, Lda.

### **3.4.8.3 PAGAMENTO ESPECIAL POR CONTA (PEC)**

As empresas estão ainda sujeitas ao PEC, que tal como o PC é um imposto obrigatório e deve ser calculado de acordo com o CIRC. A base do cálculo do PEC corresponde a 1% do volume de negócios (vendas e prestações de serviços), e o que resultar desta operação tem um limite mínimo de 850 € e, quando superior, é igual a este limite acrescido de 20% da parte excedente, com limite máximo de 70.000,00 €, tendo ainda em conta os pagamentos por conta realizados no ano anterior, segundo artigo

106.º do CIRC. Tal como sucedeu com os pagamentos por conta, durante o estágio foi possível presenciar o pagamento deste imposto. A Figura 28 demonstra a guia do PEC extraída do portal das finanças.

Figura 28 – Guia de pagamento de IRC- PEC

 <b>AT</b> autoridade tributária e aduaneira		<b>PAGAMENTO DE IRC - MODELO P1</b>	
<b>IDENT. DOCUMENTO</b>		<b>IDENTIFICAÇÃO FISCAL</b>	
35406187449		510387349 - GADGETMERITO METALURGICA LDA	
<b>Exercício</b>	2019		
<b>TIPO DE PAGAMENTO</b>			
<b>Autoliquidação</b>			
1º <input type="checkbox"/> 1			
<b>Pagamento Por Conta</b>			
1º <input checked="" type="checkbox"/> 21 X    2º <input type="checkbox"/> 22    3º <input type="checkbox"/> 23			
<b>Pagamento Especial Por Conta</b>			
1º <input type="checkbox"/> 31    2º <input type="checkbox"/> 32    3º <input type="checkbox"/> 33			
<b>Pagamento Adicional Por Conta</b>			
1º <input type="checkbox"/> 41    2º <input type="checkbox"/> 42    3º <input type="checkbox"/> 43			
<b>Pagamento por Conta Autónomo</b>			
1º <input type="checkbox"/> 51			
<b>Referência para Pagamento</b>			
164.435.406.187.449			
<b>Importância a pagar</b>			
117,00			
CERTIFICAÇÃO DO PAGAMENTO		 6410210005653540618744907810000001170037	

**INSTRUÇÕES SOBRE O PAGAMENTO**

**Este documento de cobrança pode ser pago através de:**

- Moeda corrente;
- Débito em conta;
- Transferência conta a conta.

**Em qualquer dos seguintes locais:**

- Secções de Cobrança dos Serviços de Finanças;
- Balcões de Correios de Portugal;
- Balcões de Instituições de Crédito aderentes;
- Serviços on-line das Instituições de Crédito;
- Rede de caixas automáticas Multibanco.

**Pagamento através da rede de caixas Multibanco:**

- Pagamentos e outros serviços;
- Estado e sector público;
- Pagamentos ao Estado;
- Introduza a referência de pagamento;
- Termine a introdução dos dados com a tecla VERDE.
- Confirme o montante a pagar e carregue na tecla correspondente a CONFIRMAR.
- Guarde o talão da operação como prova de pagamento.

Fonte: Elaboração Própria

#### 3.4.8.4 MODELO 10

A entidade acolhedora de estágio tem também obrigatoriedade da entrega do modelo 10, uma vez que, esta segundo o portal das finanças, (...)” destina-se a declarar os rendimentos sujeitos a imposto, isentos e não sujeitos, que não sejam ou não devam ser declarados na declaração mensal de remunerações (DMR), auferidos por sujeitos passivos de IRS residentes no território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte”.




Por outras palavras, têm de entregar o modelo 10 todas as entidades, singulares ou coletivas, que efetuam pagamentos de qualquer âmbito (retribuições, rendas, juros), sujeitos a IRS.

No caso da Gadget Mérito, tem de entregar esta declaração porque esta paga renda do pavilhão que usufrui e também utiliza uma oficina para arranjar as suas viaturas. Como tal, a entidade entrega o modelo 10 para declarar os rendimentos dos fornecedores e espelhar as retenções na fonte efetuadas.

Esta deve ser entregue até ao final do mês de Janeiro do ano seguinte àquele a que respeitam as referidas retenções na fonte.

Podemos verificar na Figura 29 o rosto do modelo 10.

Figura 29 – Rosto Modelo 10

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA		Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 10 Via Internet	
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS E RETENÇÕES - IRS/IRC		Ano	2018
 <b>MODELO 10</b> <small>(Ar. 119.º, n.º 1, al. c) e d) e n.º 11 do Código de IRS) (Art. 128.º do Código de IRC)</small>		Identificação da Declaração	1872-15330-53
		Data de Receção	2019-02-05
		<b>Elementos para validação do Comprovativo</b>	
		N.º de Contribuinte: 510387349	
		Cód. Validação: HB1NFKATBT3F	
		<small>Para validar este comprovativo aceda ao site <a href="http://www.portaldasfinancas.gov.pt">www.portaldasfinancas.gov.pt</a>, opção "Serviços&gt;Outros Serviços&gt;Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.</small>	
<b>2 IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO</b>			
1	NOME	NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
	GADGETMERITO METALURGICA LDA	2: 510387349	
<b>4 IMPORTÂNCIAS RETIDAS</b>			
TIPO DE RENDIMENTOS / RETENÇÕES NA FONTE			VALOR
A	- TRABALHO DEPENDENTE	01	
B	- RENDIMENTOS EMPRESARIAIS E PROFISSIONAIS	02	437,41
E	- OUTROS RENDIMENTOS DE CAPITAIS	03	
F	- PREDIAIS	05	
G	- INCREMENTOS PATRIMONIAIS	06	
H	- PENSÕES	07	
	RETENÇÕES DE IRC (Art.º 94.º do CIRCI)	08	
	<b>SOMA (01 a 03 + 05 a 08)</b>	09	437,41
	RETENÇÕES A TAXAS LIBERATÓRIAS	10	
EE	- SALDOS CREDORES C/C [Art.º 12.º A, n.º 3, alínea a) do Decreto-Lei 42/91, de 22 de Janeiro]	04	
	COMPENSAÇÕES DE IRS / IRC	11	
	<b>TOTAL (09 + 10 + 04 - 11)</b>	12	437,41
	RETENÇÃO DA SOBRETAXA	13	

Fonte: Elaboração própria

### **3.4.8.5 IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DE PESSOAS COLETIVAS**

Consoante o artigo 1.º Do CIRC, o “ imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas incide sobre os rendimentos obtidos, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, no período de tributação, pelos respetivos sujeitos passivos, nos termos deste Código”.

Como tal, a empresa acolhedora de estágio é sujeito passivo deste imposto. Para a entrega desta imposto é obrigatório a realização e entrega de uma declaração chamada Modelo 22.

O Modelo 22 permite às empresas apurar o Imposto Sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) a pagar ou a receber, através do mecanismo da autoliquidação, ou seja, é a própria empresa que liquida o imposto. Este permite igualmente determinar o resultado fiscal que poderá ser lucro (matéria coletável) ou prejuízo, que segundo o artigo 52.º do Código do IRC, “os prejuízos fiscais apurados em determinado período de tributação são deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco períodos de tributação posteriores, à exceção dos sujeitos passivos que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade de natureza agrícola, comercial ou industrial e que estejam abrangidos pelo Decreto-Lei n.º372/2007, de 6 de Novembro, os quais podem fazê-lo em um ou mais dos doze períodos de tributação posteriores”.

Ainda segundo este artigo 52.º n.º2, “a dedução a efetuar em cada um dos períodos não pode exceder o montante correspondente a 70% do respetivo lucro tributável, não ficando porém, prejudicada a dedução da parte desses prejuízos que não tenham sido deduzidos, nas mesmas condições e até ao final do respetivo período de dedução”.

Como referido anteriormente, para a entrega deste imposto é obrigatório a entrega do Modelo 22, que segundo o artigo 120.º CIRC deve ser enviada anualmente, por transmissão eletrónica de dados, até ao último dia do mês de Maio, independentemente de esse ser útil ou não.

Na Figura 30 podemos observar o comprovativo de entrega do Modelo 22.

Figura 30 – Comprovativo da Entrega do Modelo 22

MODELO EM VIGOR A PARTIR DE JANEIRO DE 2019

MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA		Comprovativo de Entrega da Declaração Modelo 22 Via Internet	
DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS		Ano	2019
IRC MODELO 22		Identificação da Declaração	1872-C1391-17
		Data de Receção	2019-05-21
		Elementos para validação do Comprovativo	
		N.º de Contribuinte: 510387349	
		Cód. Validação: S6HHQ43T43HX	
		Para validar este comprovativo aceda ao site <a href="http://www.portaldasfinancas.gov.pt">www.portaldasfinancas.gov.pt</a> , opção "Serviços>Outros Serviços>Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.	
01 PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO			
1 De 2018-01-01 a 2018-12-31		2 2018	
02 ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL			
Serviço de Finanças POVOA DE VARZIM		1	Código 1872
03 IDENTIFICAÇÃO E CARACTERIZAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO			
1 DESIGNAÇÃO GADGETMERITO METALURGICA LDA		2 N.º DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL (NIF) 510387349	
3 TIPO DE SUJEITO PASSIVO			
Residente que exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 1 <input checked="" type="checkbox"/>		Residente que não exerce, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola 2 <input type="checkbox"/>	
		Não residente com estabelecimento estável 3 <input type="checkbox"/>	
		Não residente sem estabelecimento estável 4 <input type="checkbox"/>	
3-A QUALIFICAÇÃO DA EMPRESA NOS TERMOS DO ANEXO AO DECRETO-LEI N.º 372/2007, DE 6 DE NOVEMBRO			
Se assinalou os campos 1 ou 3 do Quadro 03 - 3, indique como se qualifica nos termos previstos no Anexo ao Decreto-Lei n.º 372/2007, de 06 de novembro			
Micro empresa 3 <input checked="" type="checkbox"/>		Pequena empresa 4 <input type="checkbox"/>	
		Média empresa 1 <input type="checkbox"/>	
		Não PME 2 <input type="checkbox"/>	
3-B ORGANISMOS DE INVESTIMENTO COLETIVO			
Indique se se trata de um Organismo de Investimento Coletivo tributado nos termos do artigo 22.º do EBF			1 <input type="checkbox"/>
3-C IMPUTAÇÃO DE RENDIMENTOS (Art.º 5.º, n.º 9)			
É considerado um estabelecimento estável para efeitos da imputação prevista no n.º 9 do artigo 5.º?			Sim 1 <input type="checkbox"/>
4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS			
Geral 1 <input checked="" type="checkbox"/>		Isenção definitiva 3 <input type="checkbox"/>	
		Isenção temporária 4 <input type="checkbox"/>	
		Redução de taxa 5 <input type="checkbox"/>	
		Simplificado 6 <input type="checkbox"/>	
		Transparência fiscal 7 <input type="checkbox"/>	
		Grupos de sociedades 8 <input type="checkbox"/>	
		NIF da sociedade dominante / Responsável (art.º 69.º-A, n.ºs 3 e 4) 9 <input type="text"/>	
Pretende exercer a opção pelas taxas do art.º 87.º, n.º 1? (art.º 91.º, n.º 2 da Lei n.º 3 - B/2010, de 28 de abril) Sim 10 <input type="checkbox"/>		Ocorreu alguma das situações referidas no ex-art.º 87.º, n.º 7? Sim 11 <input type="checkbox"/>	
		Artigo 36.º-A do EBF 12 <input type="checkbox"/>	
		Regime especial das atividades de transporte marítimo (Dec.º 92/2018, de 13 de novembro) 13 <input type="checkbox"/>	
4-A TRANSFERÊNCIA DE RESIDÊNCIA/CESSAÇÃO DA ATIVIDADE DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL/AFETAÇÃO DE ELEMENTOS PATRIMONIAIS (art.ºs 83.º, 84.º e 54.º-A, n.º 11)			
Se no período de tributação ocorreu transferência de residência, afetação de elementos patrimoniais a estabelecimento estável situado fora do território português, cessação da atividade ou transferência de elementos patrimoniais de estabelecimento estável situado em território português, indique o local de destino			
1 <input type="checkbox"/> Países da UE/EEE		2 <input type="checkbox"/> Outros	

Fonte: Elaboração própria

O lucro tributável é calculado tendo por base o resultado líquido do exercício apurado, adicionando as variações patrimoniais positivas e deduzindo as variações patrimoniais negativas, que não se encontram refletidas no resultado contabilístico. Posteriormente são acrescidos e deduzidos os ajustamentos previstos no CIRC, relativamente às situações que não são consideradas gastos ou rendimentos, sendo estas alterações efetuadas no Quadro 07 da declaração de Rendimentos Modelo 22.

Desta forma, é possível calcular a Matéria Coletável no Quadro 09 do Modelo 22, deduzindo ao Lucro Tributável os benefícios fiscais, bem como prejuízos fiscais passíveis de dedução conforme a Lei.

Assim, e com base na matéria coletável apurada é aplicada a taxa de IRC de modo a se obter a Coleta. No quadro 10, são deduzidos e acrescidos à coleta, os pagamentos especiais por conta e por conta, a derrama municipal, tributações autónomas, juros compensatórios e de mora, obtendo-se por fim o imposto a pagar ou a recuperar. Como tal, o passo final consiste na submissão no portal das finanças da Declaração de Rendimentos. O meu supervisor durante o estágio permitiu-me efetuar o preenchimento da declaração do Modelo 22 da GadGet Mérito Metalúrgica, Lda, ainda que tenha sido supervisionado pelo mesmo.

#### **3.4.8.6 IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DE PESSOAS SINGULARES (IRS)**

Tal como refere o artigo 1.º nº1 do CIRS, “ o imposto sobre o Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) incide sobre o valor anual dos rendimentos das categorias seguintes, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos: Categoria A- Rendimentos do trabalho dependente; Categoria B- Rendimentos empresariais e profissionais; Categoria E- Rendimentos de capitais; Categoria F- Rendimentos prediais; Categoria G- Incrementos patrimoniais; Categoria H- Pensões. Ficam sujeitas a este imposto, as pessoas singulares residentes em território português, e as que não residem, mas têm rendimentos em território nacional.


Conforme o que está disposto no artigo 13.º do CIRS os sujeitos passivos podem optar pela tributação conjunta ou individual caso exista agregado familiar. A declaração correspondente a este imposto é o Modelo 3 que é um documento onde as pessoas singulares declaram os rendimentos auferidos no ano fiscal anterior. Esta declaração deverá ser entregue entre Abril e Maio do ano seguinte ao que os rendimentos respeitam.

Desta forma, o apuramento deste imposto não se aplica às entidades em nome individual, aplicando-se apenas a todos os contribuintes singulares que auferiram rendimentos. Na entidade acolhedora de estágio apenas assisti ao preenchimento do Modelo 3, com o meu supervisor na ACR Contabilidade & Consultadoria, referente ao IRS do sócio Ivan Postiga por ser um dos sócios. Para o preenchimento desta declaração, faz-se o *download* no portal das finanças. Existe a opção, “obtenção de uma declaração pré-preenchida”, onde no anexo A se confere se os rendimentos pré-preenchidos pela Autoridade Tributária correspondem aos que constam na declaração de remuneração do contribuinte. Como o contribuinte em questão não recebeu dividendos nem recebe rendimentos de rendas, não se preencheu o Anexo E e F. No anexo H, coloca-se as despesas a deduzir, existindo a ainda a possibilidade de crescer as despesas

que não se encontravam validadas no e-fatura. De seguida ao preenchimento da mesma, valida-se e faz-se a simulação, que indicará se o contribuinte tem IRS a pagar ou a recuperar. Por fim, submete-se a declaração e imprime-se o comprovativo.

Na Figura 31, pode-se ver o comprovativo da entrega da declaração Modelo 3.

Figura 31 – Comprovativo de entrega da declaração Modelo 3

IRS – Comprovativo de Entrega da Declaração Automática de Rendimentos			
 <p>MINISTÉRIO DAS FINANÇAS AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA</p> <p>DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS - IRS</p> <p><b>MODELO 3</b></p>	Ano	2018	<p><i>Elementos para validação do Comprovativo</i></p> <p>N.º de Contribuinte: 244195684</p> <p>Cód. Validação: GQ1PJ2QUQUVL</p> <p><small>Para validar este comprovativo acesse ao site <a href="http://www.portaldasfinancas.gov.pt">www.portaldasfinancas.gov.pt</a>, opção "Serviços&gt;Outros Serviços&gt;Validação de Documento" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.</small></p>
	Identificação da Declaração	1872-I5453-83	
	Data de Receção	2019-05-28	
<b>3 NOME DO SUJEITO PASSIVO</b>			
Sujeito Passivo A		NIF	DEFICIENTE
IVAN MIGUEL SALGADO POSTIGA		01 244195684	GRAU F.A.
<b>4 ESTADO CIVIL DO SUJEITO PASSIVO</b>			
Casado	Unido de facto	Solteiro, divorciado ou separado judicialmente	Viúvo
01	02	03 <input checked="" type="checkbox"/>	04
Separado de facto 05			
<b>5 OPÇÃO PELA TRIBUTAÇÃO CONJUNTA DOS RENDIMENTOS</b>			
<b>A</b>			
1. Se assinalou os campos 01 (casado) ou 02 (unido de facto) do quadro 4, indique se ambos os cônjuges ou unidos de facto optam pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 01 Não 02			
2. Se assinalou o campo 01 (Sim), identifique o sujeito passivo B:			
NOME DO SUJEITO PASSIVO		NIF	DEFICIENTE
Sujeito Passivo B		03	GRAU F.A.
<b>B</b>			
3. Se assinalou o campo 04 (viúvo) do quadro 4 e ocorreu o óbito do cônjuge no ano a que respeita esta declaração, indique se opta pela tributação conjunta dos rendimentos: Sim 04 Não 05			
4. Se assinalou o campo 04 (Sim), preencha o NIF do cônjuge falecido			
SOCIEDADE CONJUGAL - ÓBITO DE UM DOS CÔNJUGES NO ANO A QUE RESPEITA A DECLARAÇÃO		NIF	DEFICIENTE
Cônjuge falecido		06	GRAU F.A.

Fonte: Elaboração própria

### 3.4.9 PREPARAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

#### 3.4.9.1 PROCESSO DE ENCERRAMENTO DE CONTAS

O encerramento de contas das empresas deve ser feito no final de cada ano económico. Para o correto apuramento dos resultados decorrentes das atividades e elaboração das demonstrações financeiras anuais, torna-se imprescindível realizar diversos procedimentos e conferências.

Existem procedimentos que devem ser realizados ao longo do exercício económico mas é nesta fase que te torna fundamental verificar se está tudo em conformidade para apurar os resultados, elaborar o

balanço, a demonstração de resultados e outras demonstrações financeiras que retratem a situação contabilística da empresa. A prestação de contas é o meio pelo qual os órgãos de gestão apresentam aos detentores da empresa, a atividade desenvolvida e os resultados obtidos durante o período de relato, bem como a posição financeira no final desse período. Como refere o artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais, “ os detentores da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei relativos a cada exercício anual”.

Normalmente, os procedimentos de encerramento de contas são realizados durante os meses de Março e Abril do ano seguinte a que dizem respeito. Inicialmente é efetuada a conferência de saldos de rubricas, para se descobrir eventuais falhas de modo a que estas possam ser corrigidas, incluídas no balancete, à data de 31 de Dezembro do ano em questão.

Na maioria das empresas adota-se alguns dos seguintes meios de controlo:

- Conciliação Bancária;
- Mapa de depreciações;
- Constituição/Reforço, reversão e anulação de provisões, perdas por imparidade em inventários, dividas a receber;
- Operações de regularização relacionadas com instrumentos financeiros;
- Contas correntes (clientes, fornecedores, outras contas a receber e a pagar);
- Conferência dos Ativos Fixos;
- Apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC);
- Controlo dos acréscimos e diferimentos;
- Controlo da conta Estado (Iva, Apuramento do IRC, Segurança social, entre outros);
- Mapas de depreciações dos ativos corpóreos;
- Verificação dos processos em contencioso;

#### **3.4.9.2 OS MEIOS DE CONTROLO MENOS UTILIZADOS NA ENTIDADE ACOLHEDORA DE ESTÁGIO**

A entidade acolhedora de estágio não recorre a todos os métodos de controlo acima mencionados, uma vez que, esta não utiliza de forma regular os acréscimos e diferimentos dado que os acréscimos dizem respeito a lançamentos de gastos e proveitos do exercício, que ainda não incorreram em despesas ou receitas e só virão a incorrer em períodos posteriores.

Um exemplo, muito simples no caso dos gastos, é a conta da luz e da água que só é recebida no mês seguinte ao do consumo. Mas esse consumo é registado na contabilidade no mês em que incorreu. Outro exemplo é o reconhecimento no período devido das férias e subsídios de férias a que os funcionários têm direito no ano seguinte, mas cujo gasto deve ser reconhecido no ano a que diz respeito. Nestas situações é necessário efetuar um acréscimo que consiste na conta 2722 (para acréscimos de gasto) por contrapartida da conta de gasto ou rendimento que se tenha de reconhecer na contabilidade no período a que respeitam. Pelo que a utilização destes não se justifica.

Tal como, as operações de regularização relacionadas com instrumentos financeiros mensurados ao custo (ou custo amortizado) ou pelo justo valor através dos resultados não se aplica na entidade acolhedora de estágio, pois esta não tem nenhum empréstimo contraído e também apenas executa transações em euros.

Desta forma, os meios de controlo mais utilizados na entidade acolhedora de estágio são as conciliações bancárias (já descrito anteriormente), os mapas de amortizações e depreciações, a estimativa de férias e subsídio de férias e a retificação de inventários por este ser Inventário Intermitente e apenas se conhecer o seu valor através de inventariações diretas aos valores que se encontram em armazém.

### **3.4.9.3 APURAMENTO DO CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS**

Os inventários são bens que foram adquiridos ou produzidos por uma determinada empresa e que se destinam a ser vendidos ou incorporados no processo produtivo. Estes acusam a existência de desvios, perdas ou desperdícios de bens, podendo, verificar quais as causas que originam estes desvios. Segundo a NRCF18 os inventários são ativos detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial ou no processo de produção para tal venda, ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços. Na final de cada ano, as empresas procedem à contagem dos inventários para posteriormente entregarem aos contabilistas.

As empresas podem adotar o sistema de inventário permanente ou o sistema de inventário intermitente. Nos termos do n.º1 do artigo 12.º do Decreto-Lei 158/2009, de 13/07, no sistema de inventário permanente é obrigatório identificar os bens quando à sua natureza, quantidade e custos unitários globais, de forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os registos contabilísticos.

A empresa acolhedora de estágio utiliza o sistema de inventário intermitente, que neste caso o valor dos inventários em armazém e os resultados apurados, só é determinável através de inventariações diretas dos valores em armazém, efetuadas periodicamente. Neste sistema, o custo das matérias vendidas e consumidas só é apurado depois da contagem física das existências e consequentemente apuramento das existências finais.

O sistema de inventário intermitente não é tão eficaz como o sistema de inventário permanente, uma vez que, não permite que as empresas conheçam, momento a momento, tanto o valor dos inventários em armazém, como o custo das mercadorias e matérias consumidas.

Assim, para se efetuar o cálculo do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), foi necessário que se elaborasse o inventário 31/12/2018, como se poder verificar na Figura 32.

Figura 32 – Inventário

The screenshot shows an Excel spreadsheet with the following content:

**INVENTÁRIO DE MATÉRIAS PRIMAS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2018** (Folha Nº 1)

**EMPRESA:** GADGETMERITO METALURGICA, LDA      **NIF:** 510.387.349

Categoria do Produto	Código do Produto	Descrição do Produto	Número Código Produto	Quantidade em Armazém	Unidade Medida	Preço Unitário	Valor em Armazém
		.....Transporte.....>					€
p	1	chapa microperfurada	1	190	mt	2.007 €	381.37 €
		chapa 105	2	1	t	800.000 €	800.00 €
		chapa plana	3	1	t	825.000 €	825.00 €
		polias 220 x 60	4	170	Unid	3.671 €	624.07 €
		tubo redondo de 76 mm galvanizado	5	5	Unid	45.020 €	225.10 €
		tubo galvanizado 40 x 20 MM	6	10	Unid	9.080 €	90.80 €
		tubo galvanizado 30 x 20	7	20	unid	7.320 €	146.40 €
		tubo redondo preto de 100 mm		2	unid	23.460 €	46.92 €
		vareão redondo de 25 mm		1	unid	6.200 €	6.20 €
		chapa 129 x 0.6		1	t	800.000 €	800.00 €
		vareão losangelos 8mm		150	unid	6.420 €	963.00 €
		molas aço 40x1		05	kg	2.410 €	204.85 €
		molas de aço 60 x 1		05	kg	2.410 €	204.85 €

Fonte: Elaboração própria



A fórmula para calcular o CMVMC é a seguinte:

$$\text{CMVMC} = \text{Existências Iniciais} + \text{Compras} - \text{Existências Finais}.$$

Desta forma, as empresas que utilizam este Sistema de Inventário Intermitente, a conta 31 “Compras”, no final do ano, encontra-se saldada por contrapartida da conta 61- CMVMC- “Mercadorias”, tal como a conta 32- “Mercadorias” que contém a débito o valor das existências iniciais, fica saldada por contrapartida da conta 61. Já o valor das existências finais, é debitado na conta 32 e Creditado na conta 61. Assim, o CMVMC obtém-se da diferença entre o crédito e débito da conta 61-Mercadorias”.

#### **3.4.9.4 CONTABILIZAÇÃO DAS DEPRECIACÕES/AMORTIZAÇÕES**

Segundo o Decreto Regulamentar n.º25/2009 de 14 de Setembro, são objeto de depreciação ou amortização “(...) os elementos do ativo sujeitos a deprecimento, considerando-se como tais os ativos fixos tangíveis, os ativos intangíveis, os ativos biológicos que não sejam consumíveis e as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofrem perdas de valor resultantes da sua utilização do decurso do tempo.”. Mas, contabilisticamente é necessário fazer uma distinção entre depreciação e amortização, uma vez que, o primeiro está mais relacionado com os ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento e o segundo está mais associado aos ativos intangíveis.

Como refere o artigo 30.º do CIRC e a NRCF 7, o cálculo das depreciações e amortizações faz-se em regra pelo método da linha reta (quotas constantes), atendendo ao seu período de vida útil, mas pode ser usada uma variedade de métodos de depreciação para imputar a quantia depreciável de um determinado ativo numa base sistemática durante a sua vida útil. Desta forma, os sujeitos passivos podem optar, para além do método da linha reta, pela utilização do método do saldo decrescente e o método das unidades de produção. O gasto de depreciação em cada período deve ser reconhecido nos resultados a menos que seja incorporado na quantia escriturada de outro ativo. Como tal, os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são absorvidos na produção de outros ativos, neste caso o gasto da depreciação constitui parte do custo de outro ativo e está incluído na sua quantia escriturada.

No programa Microdigital, preenche-se a ficha individual do ativo, como podemos verificar na Figura 33, onde se coloca toda a informação acerca do ativo, como por exemplo, a data de aquisição, o tempo que

se utilizou o ativo, o método de depreciação que se atribui e a respetiva taxa de depreciação aplicável, de acordo com o previsto na Lei.

Figura 33 – Preenchimento ficha de um ativo

The screenshot shows the 'Ficha do Imobilizado' window in the MDI Imobilizado application. The interface includes a menu bar (Ficheiro, Ir para, Tabelas, Movimentação, Listagens, Utilitários, Agenda, Ajuda) and a toolbar with options like Novo, Guardar, Eliminar, Repor, and others. A left sidebar contains icons for various actions: Selecionar empresa, Bens, Amortizar, Reavaliar, Reinvestimento, Imobilizado em curso, Vinculos, and Análise. The main form is divided into sections for different stages of asset management:

- (F2) Aquisição:** Código: 006/2017, Descrição: MIGOR MIG 400 BASIC PLUS, Vinculo: [empty], Mapa fiscal: 32.1, Grupo: [empty], Situação: 1, Tabela: 2280, Maquinas-ferramentas:leigas.
- (F3) Classificação:** [empty]
- (F4) Amortização:** [empty]
- (F5) Reavaliação:** [empty]
- (F6) Financiamento:** Data de aquisição: 29-12-2017, Localização: [empty], Data inicio func.: 29-12-2017, Centro de custo: [empty], N.I.F. Fornecedor: [empty], Fornecedor: LECAFER, Valor aquisição: 4 600,00, N.º documento: 9200232821, Valor Actual: 4 600,00, N.º interno: 12015, Flags: [empty], Código das contas: [empty], Conta de imobilizado: 433111, Conta de amortização: 4383, Conta de custo: 6423.
- (F7) Venda:** [empty]
- (F8) Seguro:** [empty]
- (F9) Hist.Amort.:** [empty]
- (F10) Hist.Reav.:** [empty]
- (F11) Arq.Digital:** [empty]
- (F12) Vinculos:** [empty]
- (F13) Manutenção:** [empty]

Observações: [empty text area]

Fonte: Elaboração Própria

Realiza-se também um mapa de depreciações como se pode verificar na Figura 34, onde se regista a informação relativa à data de aquisição, data de funcionamento, método de depreciação e onde se atribui a respetiva taxa de depreciação, de acordo com o Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de Setembro. Este mapa é colocado no *dossier* fiscal de cada entidade, a seguir ao balancete das regularizações.

Figura 34 – Mapa das Depreciações e Amortizações

NIF : 510387349		MAPA DE DEPRECIACÕES E AMORTIZAÇÕES										IRC			
PERÍODO : 2018		NATUREZA DOS BENS:					MÉTODOS UTILIZADOS:					MODELO 32			
FIRMA GADGETMÉRITO METALÚRGICA, LDA		ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS (NÃO ABATIDOS) <input checked="" type="checkbox"/> ATIVOS INTANGÍVEIS <input type="checkbox"/> ATIVOS BIOLÓGICOS NÃO CONSUMÍVEIS <input type="checkbox"/> PROPRIEDADES DE INVESTIMENTO <input type="checkbox"/>					LINHA RETA <input checked="" type="checkbox"/> QUOTAS DECRESCENTES <input type="checkbox"/> OUTROS <input type="checkbox"/>								
Pg. 1 / 1															
Cód.	Descrição dos ATIVOS	Data		Activo			Depreciações / amortizações e perdas por Imparidade contabilizadas no período	Depreciações e amortizações aceites em períodos anteriores	Gastos fiscais			Perdas por Imparidade aceites no período (art.38º CIRCC)	Taxa perd. acu.	Depreciações / amortizações e perdas por Imparidade não gastos como (15-8)(12+13)	Depreciações / amortizações e perdas por Imparidade recuperadas no período
		Mês	Ano	Valor contabilístico registado	Valor de aquisição ou produção para efeitos fiscais	No. de anos util. esp.			Taxa %	Taxa corr. %	Limite fiscal do período 12-[10x5] ou 12-[6-9]x11				
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)
2280	MAQUINAS,APARELHE FERRAMENTA Maquinas-ferramentas ligeiras		2017	7 476,79	7 476,79		1 495,36	1 495,36	20,0	0,00	1 495,36	0,00	0,00	0,00	0,00
2285	Maquinas-ferramentas pesadas		2017	14 500,00	14 500,00		1 812,50	1 812,50	12,5	0,00	1 812,50	0,00	0,00	0,00	0,00
2385	MATERIAL ROLAN, OU DE TRANSPORT BENS TOTALM. AMORTIZ. CAMIÃO TOYOTA DYNA (88-ET-11) BENS NÃO TOTALM. AMORTIZ.		2013	3 000,00	3 000,00		0,00	3 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2375	Veiculos ligeiros ou mistos		2016	3 500,00	3 500,00		875,00	1 750,00	25,0	0,00	875,00	0,00	0,00	0,00	0,00
2375	Lig. Mercadorias (69-R4-47)		2016	11 382,11	11 382,11		2 845,53	5 691,06	25,0	0,00	2 845,53	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total:</b>				<b>39 858,90</b>	<b>39 858,90</b>		<b>7 028,39</b>	<b>13 748,92</b>			<b>7 028,39</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>

Fonte: Elaboração própria

### 3.4.9.5 PREVISÃO DE FÉRIAS

Relativamente à estimativa de férias, na entidade acolhedora de estágio procede-se a conferência das estimativas do ano anterior, ou seja, 2017 a liquidar em 2018. Eventualmente pode ocorrer alterações a efetuar, uma vez que, as estimativas podem estar erradas. Desta forma, realiza-se para o ano seguinte as estimativas, ou seja, de 2018 para liquidar em 2019.

No gabinete realiza-se, um quadro como se pode observar na Figura 35, onde se faz a estimativa de encargos a liquidar em 2019, mas que são referentes a 2018.

Figura 35 – Estimativa de férias

NOTA DE OP. DIVERSAS		Gadgetmerito Metalurgica, Lda Rua das Cardosas, Armazém B656 4495-125 Póvoa de Varzim	
DATA 31 / Dezembro / 2018			
CLASSIFIC.	DIÁRIO	A DEBITAR	A CREDITAR
	<u>PROCESSAMENTO DAS FÉRIAS E ENCARGOS A LIQUIDAR EM 2019, MAS REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2018</u>		
	<b>Férias e Subsidio de Férias:</b>		
63102	.....Gerência/Orgãos Estatutários		
63202	.....Pessoal (Funcionários/operários)	6.204,00	
	<b>Encargos s/ remunerações:</b>		
63511	.....Previdência (Encargos Patronais)		
63512	.....Previdência (Encargos Patronais) - Pessoal	6.204,00	
6362	.....Seguro Acid. Trabalho		
	<b>Pagamentos diferidos</b>		
27222	.....Férias previsíveis		6.204,00
	<b>TOTAL.....</b>	12.408,00	12.408,00
		Feito	Conferido

Fonte: Elaboração própria

### 3.4.9.6 APURAMENTO DE RESULTADOS

Uma das últimas operações de fim de exercício é o apuramento de resultados. Nesta operação são saldadas as contas da classe 6 (Gastos) e da classe 7 (Rendimentos), por contrapartida das contas da classe 81 (Resultados). Esta operação permite apurar o resultado antes de imposto. De seguida, apura-se o resultado líquido, através da subtração da estimativa do imposto e tributação autónoma. Posteriormente, aos lançamentos de apuramento de resultados, emite-se um balancete final que servirá de base para a elaboração do Balanço e Demonstração de Resultados (Anexos 4 e 5). No período do estágio foi-me permitido assistir pelo meu supervisor à realização das demonstrações financeiras.

Seguidamente apresenta-se as figuras 36, 37 onde inicialmente se procede ao apuramento do balancete de Dezembro, seguindo-se o cálculo da Tributação autónoma e o balancete regularizações, onde se calcula o imposto, e finalmente efetua-se o balancete apuramento.

Figura 36 – Balancete de Dezembro

(205) GADGETMERITO METALURGICA, LDA  
NIF: 510387349

**Balancete Geral**  
Dezembro/2018

Sem contas correntes, Com todas as contas

Conta	Nome	Movimento Mensal		Movimento Anual		Saldos	
		Débito	Crédito	Débito	Crédito	Débito	Crédito
11	Caixa	90,00	215,10	4 987,47	<del>4 987,47</del>	<del>4 987,47</del>	<del>4 987,47</del>
111	Caixa A	90,00	215,10	4 987,47	<del>4 987,47</del>	<del>4 987,47</del>	<del>4 987,47</del>
12	Depósitos à ordem	27 341,37	<del>27 341,37</del>	<del>529 000,74</del>	<del>489 000,00</del>	<del>489 000,00</del>	<del>489 000,00</del>
121	Depósitos à ordem	27 341,37	<del>27 341,37</del>	<del>529 000,74</del>	<del>489 000,00</del>	<del>489 000,00</del>	<del>489 000,00</del>
12104	C.A.	<del>27 341,37</del>	<del>27 341,37</del>	<del>529 000,74</del>	<del>489 000,00</del>	<del>489 000,00</del>	<del>489 000,00</del>
21	Clientes	49 263,16	37 538,55	609 115,45	533 247,59	75 867,86	
211	Clientes c/c	49 263,16	27 501,72	589 041,79	514 680,68	74 361,11	
2111	Clientes Gerais	49 263,16	27 501,72	589 041,79	514 680,68	74 361,11	
21111	Clientes Nacionais	49 263,16	21 847,72	578 432,99	506 695,18	71 737,81	
21112	Clientes Comunitários		5 654,00	10 608,80	7 985,50	2 623,30	
217	Clientes de Cobrança Duvidosa			20 073,66		20 073,66	
2171	Clientes Gerais			20 073,66		20 073,66	
219	Perdas por imparidade acumuladas		10 036,83		18 566,91	18 566,91	
2191	Clientes Gerais		10 036,83		18 566,91	18 566,91	
21911	Clientes Nacionais		10 036,83		18 566,91	18 566,91	
22	Fornecedores	24 451,01	32 348,57	363 395,50	450 184,15	86 788,65	
221	Fornecedores c/c	24 451,01	32 348,57	363 326,49	450 115,14	86 788,65	
2211	Fornecedores Gerais	24 451,01	32 348,57	363 326,49	450 115,14	86 788,65	
22111	Fornecedores Nacionais	15 527,14	27 193,23	262 547,66	339 464,29	76 916,63	
22112	Fornecedores Comunitários	8 923,87	5 155,34	100 778,83	110 650,85	9 872,02	

Fonte: Elaboração própria

Figura 37 – Cálculo da Tributação Autónoma

Empresa GADGETMERITO METALURGICA, LDA Nº 205 ANO 2018			
TOTAL GERAL			
IRS E IRC TRIBUTAÇÃO AUTÓNOMA			
DESCRIÇÃO	Valor		Valor
	Lucro	Prej. Fiscal	
As despesas de Representação	10%	20%	
Despesas com Ajudas de Custo e km	5%	15%	
Os encargos com Viaturas Ligeiras de Passageiros:			
- Valores de aquisição iguais ou inferiores aos limites:	10%	20%	
- Reintegrações, rendas ou alugueres :			
- Matrícula ( 31 - JS - 48 )	875,00 €		87,50 €
- Combustíveis	838,74 €		83,87 €
- Seguros	191,38 €		19,14 €
- Despesas com manutenção e conservação	0,00 €		0,00 €
- Portagens	11,70 €		1,17 €
- Parqueamentos			

Fonte: Elaboração própria

Depois de realizados os lançamentos de apuramento de resultados, emite-se o balancete final que servirá de base para a realização do Balanço, das Demonstrações de Resultados por Natureza e Anexo, conforme o Decreto- Lei n.º36- A/2011, Capitulo II Artigo 4.º como se pode verificar nas figuras 38 e 39.

Figura 38 – Balanço

**GADGETMERITO METALURGICA, LDA**

**BALANÇO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2018 (modelo para ME)**

UNIDADE MONETÁRIA

RÚBRICAS	DATAS	
	31 DEZ 2018	DEZ 2017
<b>ACTIVO</b>		
<b>Activo não corrente</b>		
Ativos fixos tangíveis	19 081,59	26 109,98
Ativos intangíveis		
Investimentos financeiros	665,85	327,08
Créditos e outros ativos não correntes		
	19 747,44	26 437,06
<b>Activo corrente</b>		
Inventários	39 382,52	26 724,94
Clientes	<del>75 000,00</del>	<del>85 000,00</del>
Estado e outros entes públicos	623,50	1 838,46
Capital subscrito e não realizado		
Diferimentos	821,09	697,06
Outros ativos correntes	131,34	689,35
Caixa e depósitos bancários	<del>43 276,67</del>	<del>20 000,00</del>
	48 955,06	29 979,80
<b>Total do Ativo</b>	<b>48 955,06</b>	<b>29 979,80</b>
<b>CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO</b>		
<b>Capital próprio</b>		
Capital subscrito	<del>5 000,00</del>	<del>5 000,00</del>
Outros instrumentos de capital próprio		
Reservas	1 055,95	881,96
Resultados transitados	19 408,51	16 102,65
Outras variações no capital próprio		
Resultado líquido do período	1 341,83	3 479,85
<b>Total do capital próprio</b>	<b>22 806,29</b>	<b>25 464,46</b>
<b>Passivo não corrente</b>		
Provisões		
Financiamentos obtidos		
Outras dívidas a pagar		
<b>Passivo corrente</b>		
Fornecedores	<del>40 000,00</del>	<del>31 330,42</del>
Estado e outros entes públicos	12 300,97	2 695,68
Financiamentos obtidos	25 825,54	25 825,54
Diferimentos		
Outros passivos correntes	<del>43 276,67</del>	<del>20 000,00</del>
	38 126,51	29 851,64
<b>Total do passivo</b>	<b>38 126,51</b>	<b>29 851,64</b>
<b>Total do capital próprio e do passivo</b>	<b>48 955,06</b>	<b>29 979,80</b>

Fonte: Elaboração própria

Figura 39 – Demonstrações por Natureza

**GADGETMERITO METALURGICA, LDA**  
**DEMONSTRAÇÕES DOS RESULTADOS POR NATUREZAS (modelo para ME)**  
 PERÍODO FINDO EM 31 DE DEZEMBRO DE 2018

UNIDADE MONETÁRIA

RENDIMENTOS E GASTOS	PERÍODOS	
	2018	2017
Vendas e serviços prestados	9 009,65	9 009,61
Subsídios à exploração		
Variação nos inventários da produção		
Trabalhos para a própria entidade		
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	-301 511,70	-130 830,28
Fornecimentos e serviços externos	-43 164,91	-36 221,22
Gastos com o pessoal	-68 038,04	-48 853,14
Imparidade (perdas / reversões)	-10 036,83	-8 530,08
Provisões (aumentos / reduções)		
Outros rendimentos	955,75	95,76
Outros gastos	-1 309,57	-427,27
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>	<b>9 009,65</b>	<b>12 121,38</b>
Gastos / reversões de depreciação e de amortização	-7 028,39	-7 628,39
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>	<b>1 981,26</b>	<b>4 492,99</b>
Gasto de financiamento (líquidos)		
<b>Resultados antes de impostos</b>	<b>1 981,26</b>	<b>4 492,99</b>
Imposto sobre o rendimento do período	-639,43	-1 013,14
<b>Resultado líquido do período</b>	<b>1 341,83</b>	<b>3 479,85</b>

Fonte: Elaboração própria

### 3.5 INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA (IES)

Após a elaboração das Demonstrações Financeiras prepara-se a Informação Empresarial Simplificada. Esta é uma declaração que agrega informação de natureza fiscal, contabilística e estatística, sendo obrigatória para as empresas e pessoas singulares com contabilidade organizada.

Segundo o artigo 120.º do CIRC, esta declaração deve ser enviada, por transmissão eletrónica de dados, até ao dia 15 de Julho, independentemente se esse ser um dia útil ou não.

Desta forma, através de um só formulário, a IES permite o cumprimento das seguintes normas legais:

- Registo das contas anuais na conservatória do registo comercial;
- Declaração anual dos dados fiscais e contabilísticos ao Ministério das Finanças;
- Entrega de informação anual ao Instituto Nacional de Estatística;
- Comunicação de dados contabilísticos ao Banco de Portugal;

No caso da entidade acolhedora de estágio preenche-se os seguintes anexos:

- Anexo A- IRC: Onde é fornecida a informação empresarial simplificada sobre as entidades residentes em Território Nacional que exercem, a título principal, uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola e, entidades não residentes com estabelecimento estável. Este anexo inclui também o balanço, a demonstração de resultados e anexo;
- Anexo P- Mapa recapitulativo de fornecedores: Onde se identifica os fornecedores em que o total das operações internas realizadas, no ano anterior, é igual ou superior a 25 000€;
- Anexo R – Informação estatística: Entidades residentes que exercem, a título principal, atividade comercial, industrial ou agrícola, entidades não residentes com estabelecimento estável e estabelecimento individual de responsabilidade limitada;

Na Figura 40, pode-se verificar o comprovativo da entrega da declaração anual (IES)

Figura 40 – Declaração anual (IES)

IES		Comprovativo de Entrega da Declaração IES/DA Via Internet - Informação Vigente		AT Autoridade Tributária e Aduaneira IRN Instituto dos Registos e do Notariado INE Instituto Nacional de Estatística BP Banco de Portugal	
Informação Empresarial Simplificada		Elementos para validação do Comprovativo			
DECLARAÇÃO ANUAL		Ano	2018	N.º de Contribuinte:	510387349
		Identificação da Declaração	1872-10355-38	Cód. Validação:	KAF1DEEUGLRS
		Data de Receção	2019-07-06	Para validar este comprovativo acesse ao site <a href="http://www.portaldasfinancas.gov.pt">www.portaldasfinancas.gov.pt</a> , opção "Serviços-Outros Serviços-Validação de Documentos" e introduza o n.º de contribuinte e código de validação acima mencionados. Verifique que o documento obtido corresponde a este comprovativo.	
01		PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO		ANO	
1		De 2018-01-01 a 2018-12-31		2	
02		ÁREA DA SEDE, DIREÇÃO EFETIVA OU ESTAB. ESTÁVEL		CÓDIGO	
SERVIÇO DE FINANÇAS POVOA DE VARZIM		1		1872	
03		IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO		NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO FISCAL	
1		NOME GADGETMERITO METALURGICA LDA		2	
04		DESIGNAÇÃO DA ATIVIDADE ECONÓMICA E ESTABELECIMENTOS		N.º ESTABELECIMENTOS (Incluindo a sede)	
ATIVIDADE PRINCIPAL		CÓDIGO CAE - REV.2.1	VOL. DE NEGÓCIOS	CÓDIGO DA TABELA DE ATIVIDADES	3
1		25992	2	100 %	4
05		ANEXOS QUE DEVEM ACOMPANHAR A DECLARAÇÃO		N.º ESTABELECIMENTOS (Incluindo a sede)	
		INDICADOR	INDICADOR	INDICADOR	
		1	1	IES	9
		20		IVA	11
		2			12
		21			13
		3			14
		22			15
		4			16
		5			17

Fonte: Portal Autoridade Tributária

Esta declaração deve ser entregue, via eletrónica, até ao dia 15 de Julho do ano seguinte à informação que está a ser declarada.



Durante o período de estágio foi-me permitido assistir à elaboração da declaração IES, sendo que me foram dadas formações e explicações relativamente ao seu preenchimento.

### **3.6 DOSSIER FISCAL**

De acordo com o disposto no artigo.º 130º do CIRC “os sujeitos passivos de IRC, com exceção dos isentos do artigo 9.º, nomeadamente o Estado, autarquias locais, associações de direito público, são obrigados a manter em boa ordem, um processo de documentação fiscal (Dossier Fiscal) relativo a cada período de tributação, durante um prazo de 10 anos”.

Desta forma, a Portaria 51/2018, de 16 de Fevereiro, alterou a lista de documentos que devem integrar o Dossier Fiscal, aprovada em anexo à Portaria 92-A/2011 de 28 de Fevereiro, que passa a fazer referência expressa aos mapas de reavaliação e outros mapas que se justificam para fins de controlo fiscal por parte da AT.

São assim os seguintes documentos que integram o *Dossier* fiscal:

Figura 41 – Lista de documentos que integram o *Dossier* Fiscal

	Documentos	IRC	IRS
1	Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos	X	-
2	Documentos, certificados e comunicações relativos a créditos cujo imposto foi deduzido (artigo 78.º do CIVA)	X	X
3	Mapa, de modelo oficial, de provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários	X	X
4	Mapa, de modelo oficial, das mais-valias e menos-valias	X	X
5	Mapa, de modelo oficial, das depreciações e amortizações	X	X
6	Mapas, de modelo oficial, das depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal	X	X
7	Mapas, de modelo oficial, da reavaliação efetuada nos termos do Decreto-Lei n.º 66/2016, de 3 de novembro	X	X
8	Mapa do apuramento do lucro tributável por regimes de tributação	X	X
9	Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades (artigo 71.º do CIRC)	X	-
10	Mapa de controlo da dedução de prejuízos fiscais (artigo 52.º do CIRC)	X	X
11	Mapa de reporte dos gastos de financiamento líquidos de períodos de tributação anteriores (artigos 67.º e 75.º-A do CIRC)	X	X
12	Outros documentos mencionados nos códigos, legislação complementar e instruções administrativas que devam integrar o processo de documentação fiscal, nomeadamente, nos termos: a) Dos artigos 31.º-B, 49.º, 51.º-B, 63.º, 64.º, 66.º, 78.º e 91.º-A do Código do IRC; b) Do artigo 10.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de setembro, alterado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, pela Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro, pela Lei n.º 82-D/2014, de 31 de dezembro, e pelo Decreto Regulamentar n.º 4/2015, de 22 de abril; c) Das Portarias n.ºs 208/2014, de 10 de outubro, 275/2014, de 26 de dezembro, 77-A/2015, de 16 de março, e 259/2016, de 4 de outubro; d) De legislação respeitante à atribuição de benefícios fiscais	X	X

Fonte: Adaptado da Portaria 51/2018, de 16 de Fevereiro

### **3.7 PREPARAÇÃO E ELABORAÇÃO DE RELATÓRIOS E ANÁLISE DE GESTÃO**

O relatório, de acordo com o artigo n.º66 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) deve conter:

“1- (...) Uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.

2- A exposição prevista no número anterior deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade.

3- Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspetos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

4- Na apresentação da análise prevista no n.º2, o relatório da gestão deve, quando adequado, incluir uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes.

5- O relatório deve indicar, em especial:

- a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu atividade, designadamente no que respeita a condições de mercado, investimentos, custos, proveitos e atividades de investigação e desenvolvimento;
- b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;
- c) A evolução previsível da sociedade;
- d) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período, a fração do capital subscrito que representam, os motivos desses atos e o respetivo preço, bem como o número e o valor nominal ou contabilístico de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do período;
- e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º;
- f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;

- g) A existência de sucursais da sociedade;
- h) Os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transações previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros;

6- Ficam dispensadas da obrigação de elaborar o relatório de gestão as microentidades, tal como definidas no n.º1 do artigo 9.º do Decreto-Lei n.º158/2009, de 13 de julho, alterado pela Lei n.º20/2010, de 23 de agosto, pelo Decreto-Lei n.º36-A/2011, de 9 de Março, e pelas Leis n.ºs 66-B/2012, de 31 de Dezembro, e 83-C/2013, de 31 de Dezembro, desde que procedam à divulgação, quando aplicável, no final do balanço, das informações mencionadas na alínea d) do n.º5 do presente artigo.”.

Desta forma, e através deste relatório, a informação financeira e não financeira fica espelhada, sendo um documento de carácter expositivo.

### **3.8 CONDUCTA ÉTICA E DEONTOLÓGICA ASSOCIADA À PROFISSÃO**

Tal como todas como em todas as profissões, a atividade prestada pelos contabilistas certificados desempenha um papel fundamental no seio da sociedade.

Desta forma, a profissão de Contabilista Certificado tem estabelecido um código deontológico, constante no anexo II da Lei n.º139/2015, de 7 de Setembro, o qual se aplica a contabilistas que exerçam a sua atividade em regime de trabalho dependente ou independente, integrados ou não em sociedades de profissionais, ou em sociedades de contabilidade.

Esta Conduta ética e deontológica é muito importante, pois a informação que estes tratam deve ser verdadeira e revelar a verdade contabilística e fiscal de forma a garantir a confiança e fiabilidade.

Como tal, qualquer profissional desta área, deve cumprir e respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos, aplicando no seu dia-a-dia, nomeadamente às entidades a quem prestam os serviços.

Assim este código, segundo o artigo 1.º do Código deontológico da OCC (CDOCC), “(...) aplica-se a todos os contabilistas certificados com inscrição em vigor, quer exerçam a sua atividade em regime de trabalho dependente ou independente, integrados ou não em sociedades de profissionais, ou em sociedades de contabilidade.”

Por conseguinte, e de acordo com o artigo 2.º do CDOCC os contabilistas certificados devem, “(...) respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos em vigor, adaptando a sua aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços, pugnando pela verdade contabilística e fiscal, evitando qualquer situação que ponha em causa a independência e a dignidade do exercício da profissão.”

No artigo 3.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados podemos encontrar os princípios deontológicos pelos quais os contabilistas se devem reger:

- **Princípio da Integridade:**  
Um contabilista deverá sempre seguir padrões de honestidade e boa-fé no que diz respeito a sua profissão, por outras palavras, deve ser correto em todos os seus relacionamentos profissionais.
- **Princípio da Idoneidade:**  
Os contabilistas certificados apenas devem aceitar os trabalhos para os quais se sintam aptos a desempenhar.
- **Princípio da Independência:**  
Os profissionais de contabilidade deveram manter-se equidistantes de qualquer pressão resultante de interesses pessoais ou de influência exterior, ou seja, o CC não deve dar atenção a indicações de terceiros que possam comprometer o desempenho das suas funções.
- **Princípio da Responsabilidade:**  
Implica que todos os atos praticados no exercício das suas funções sejam assumidos pelos contabilistas certificados.
- **Princípio da Competência:**  
O CC deve utilizar os conhecimentos e as técnicas ao seu dispor, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos, ou seja, desempenhar o seu trabalho de forma ética e responsável conforme a lei.
- **Princípio da Confidencialidade:**  
Implica que os contabilistas certificados e os seus colaboradores mantenham sigilo profissional sobre os factos e os documentos que tomem conhecimento. Este princípio é uma obrigação que deve prevalecer mesmo depois da cessação das suas funções, exceto se a lei disser o contrário.

- Princípio da Equidade:  
O CC não deverá tratar de forma diferente as entidades a quem presta serviços, ou seja, deve haver igualdade no tratamento a todas elas.
- Princípio da Lealdade:  
Implica que o CC proceda sempre com correção e civilidade, pautando a sua conduta pelo respeito das regras da concorrência leal e pelas normas legais vigentes.

Segundo o artigo n.º5 do CDCC, o contabilista “(...) é responsável por todos os atos que pratique, incluindo os dos seus colaboradores, no exercício das suas funções.”

De forma a garantir a sua competência profissional, o CC deve desenvolver e incrementar os seus conhecimentos e qualificações técnicas, bem como avaliar a qualidade do trabalho realizado, utilizar os meios técnicos adequados ao desempenho da sua atividade e ainda recorrer a assessoria técnica, sempre que seja necessário (artigo 6.º do CDCC).

De acordo com o artigo n.º7 e artigo n.º10, o CC, deve aplicar as normas contabilísticas de forma a obter a informação verdadeira sobre a situação financeira e patrimonial das entidades a quem presta serviços, estando obrigado ao sigilo profissional acerca das informações que vai estando a par no exercício das suas funções.

Ainda segundo o CDCC, nomeadamente os artigos n.º11e n.º12, O CC tem deveres e direitos no exercício das suas funções. Os principais deveres consistem na prestação da informação necessária às entidades às quais prestam serviços, como por exemplo informar-lhes das suas obrigações fiscais bem como auxiliando-lhes em qualquer análise dos documentos contabilísticos.

Os direitos que lhe assistem consistem na obtenção das entidades a quem prestam serviços de toda a informação e colaboração necessárias à prossecução das suas funções com elevado rigor técnico e profissional.

Segundo o artigo n.º16 e n.º17, o CC nas suas relações recíprocas, deve atuar com integridade e lealdade, não tomando decisões que prejudiquem os seus colegas. Qualquer conduta que não vá de encontro com as regras deontológicas constituem uma infração disciplinar, nos termos do disposto no Estatuto os Contabilistas Certificados.

Por fim, ao longo do estágio o meu supervisor alertou-me para a importância de cumprir o predisposto no CDCC de modo a dignificar a profissão e o profissional no exercício das suas funções.

### **3.9 PROBLEMAS ENCONTRADOS NA REALIZAÇÃO DO ESTÁGIO**

A realização deste estágio permitiu-me abrir novos horizontes e perceber realmente como o quotidiano de um Contabilista.

A pressão sistemática a que assisti quer no gabinete de contabilidade quer na empresa, fez-me perceber que os conhecimentos devem estar bem consolidados para serem de mais fácil aplicação no dia-a-dia.

Assim, inicialmente senti algumas dificuldades no presente estágio, pois os desafios encarados todos os dias requeriam respostas imediatas, uma vez que, a própria atividade assim o exige.

A área da contabilidade abrange uma das áreas da Gestão Financeira das empresas. A preparação da informação financeira e a capacidade de resposta para fazer face às obrigações fiscais requerem um constante acompanhamento e atualização das novas leis em vigor, sendo este o principal desafio que vivenciei durante o estágio.

Em resumo, neste capítulo, abordaram-se os diferentes temas/atividades realizadas durante o período de Estágio na empresa GadGet Mérito Metalúrgica, Lda tendo como objetivo principal dar cumprimento ao disposto no artigo 9.º do RIEP. Particularmente, no caso do preenchimento da Modelo 22, foi-me permitido a realização do mesmo relativamente à entidade acolhedora de estágio, mas sempre com a supervisão do meu orientador, pelo que foi-me explicado todos os procedimentos, ainda que tenha sido curto o contacto que estive com esta declaração. Relativamente à Modelo 3, assisti e segui todos os lançamentos inerentes ao seu preenchimento por diversas vezes, pois o meu supervisor permitiu-me esse contacto, mesmo não sendo relacionado com a empresa acolhedora de estágio. As restantes atividades, foram realizadas durante o estágio, tendo por base os princípios previsto no CDOCC.

Desta forma, com a realização deste estágio e posterior descrição das atividades, cumpriu-se o disposto no artigo 9.º do RIEP da OCC.

## **4 INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA**

### **4.1 OBJETIVOS E ORGANIZAÇÃO DO CAPÍTULO**

Neste capítulo, serão abordados os métodos de estudo e a abordagem de investigação adotadas para a elaboração da investigação. Ao logo deste, fundamentar-se-á as estratégias aplicadas para a problemática apresentada. Em seguida, à descrição da metodologia apresentar-se a problemática a estudar na empresa Gadget Mérito Metalúrgica, Lda. Neste, é ainda feita referência ao sistema produtivo que é objetivo principal desta investigação. Ao longo deste Capítulo é descrito o sistema produtivo, o seu funcionamento, desde o levantamento de materiais ao método adotado para a orçamentação dos produtos da empresa. A partir desses pontos, é possível identificar as deficiências no sistema produtivo, cujo presente estudo propõem soluções, desde logo no tratamento dado pela empresa aos custos indiretos de fabricação, matérias-primas e custos com a mão-de-obra.

Desta forma, foram desenvolvidos documentos de apoio para o cálculo dos custos anteriormente descrito, que mais tarde possibilitou o desenvolvimento de uma proposta de sistema de custeio.

### **4.2 METODOLOGIA**

Este projeto de investigação é desenvolvido em ambiente empresarial, pelo que a natureza da investigação será do tipo investigação aplicada, uma vez que o propósito deste tipo de investigação é melhorar um problema em questão. No que refere à empresa em estudo, um dos objetivos é melhorar e encontrar uma forma de controlar os custos do processo produtivo através da aplicação de um sistema de custeio. Assim, para além do objetivo geral deste Relatório de Estágio de dar cumprimento a todos os requisitos exigidos para a dispensa do estágio profissional que permite o acesso ao exame da OCC e por conseguinte, à profissão de Contabilista Certificado, também é objetivo geral o desenvolvimento de um sistema de custeio e de orçamentação adequado à realidade particular da empresa acolhedora do estudo.



Assim sendo, em relação ao objetivo geral da investigação relacionada com a problemática e estudo, propõe-se o desenvolvimento um sistema de custeio e de orçamentação adequado à realidade particular da empresa acolhedora do estudo. Neste contexto são propostos os seguintes objetivos específicos:

- Caracterizar e avaliar a atual forma de valorização dos custos de produção;
- Propor sistema e métodos para o cálculo dos custos de produção;
- Monitorizar o controlo de custos, de forma a possibilitar a elaboração de orçamentos e análise de posteriores margens e desvios.

Assim sendo, foram estabelecidas as seguintes questões de investigação:

- Como é que a empresa determina os custos de produção?
- Qual o sistema de custeio e métodos que mais se adequam à empresa de acolhimento e como se podem obter os custos de produção?

Os dados utilizados serão primordialmente do tipo qualitativo, com a adoção da estratégia de investigação-ação. Assim, esta caracteriza-se pela recolha e análise de dados qualitativos e quantitativos de diferentes fontes e através de diferentes procedimentos de modo a potenciar a sua validade através da triangulação de dados. Segundo Santos (2002, citado por Miranda, 2009), uma das formas de assegurar a validade interna é através do recurso a triangulação de dados. Para este autor a “ triangulação consiste em combinar dois ou mais pontos de vista, fontes de dados, abordagens teóricas ou métodos de recolha de dados numa mesma pesquisa para que possamos obter como resultado final um retrato mais fidedigno da realidade ou uma compreensão mais completa do fenómeno a analisar. A maior diversidade e integração de métodos produzem uma maior confiança nos resultados”. Assim, ao longo do estágio foram realizadas reuniões com informadores chave que possibilitassem a validação da informação e do tratamento da mesma.

Consequentemente a estratégia metodológica deste projeto é a investigação-ação que, segundo Diehl e Tatim (2004) é definida como uma investigação com base empírica que é concebida e realizada com a associação de uma ação ou com a resolução de um problema coletivo. A investigação-ação tem um carácter participativo sendo esta a sua característica mais distintiva. Nestes casos, o investigador e o objeto de estudo (a empresa) colaboram na análise do problema e na procura e implementação de soluções.

### 4.3 EMPRESA E PROCESSO PRODUTIVO

O estudo de caso foi realizado numa PME do sector metalúrgico, responsável pela produção e comercialização de grades de segurança, niveladores de cais e portas rápidas. Esta empresa foi constituída em 2012, situando-se no distrito do Porto. Atualmente as suas instalações têm cerca de 700 m<sup>2</sup>. O processo produtivo da empresa em questão, baseia-se em diferentes operações e atividades como a receção da matéria-prima, perfilar chapa, corte, soldadura, montagem, acabamento e expedição do material. Este é impulsionado por encomendas, que se destinam ao mercado nacional. Tal como a maior parte dos sistemas por encomenda, este começa pelo pedido do cliente, que origina uma encomenda que é identificada por um código. Desta, por sua vez, origina uma ordem de produção, onde descreve o material necessário para a produção e quais os processos que devem seguir.

Uma vez que a empresa produz três produtos, a organização do armazém está dividido em diferentes áreas de trabalho, em virtude dos diferentes produtos produzidos pela empresa. Como a produção destes três produtos é complexa, optou-se por estudar apenas a etapa de um dos três produtos. Desta forma, a etapa do produto que será analisada ao longo deste capítulo é a fabricação dos niveladores.

Assim, como este estudo irá incidir sobre a fabricação dos niveladores, os processos para o fabrico do mesmo devem ser analisados de forma pormenorizada. Na Figura 42, são listados os sectores com uma breve descrição das operações:

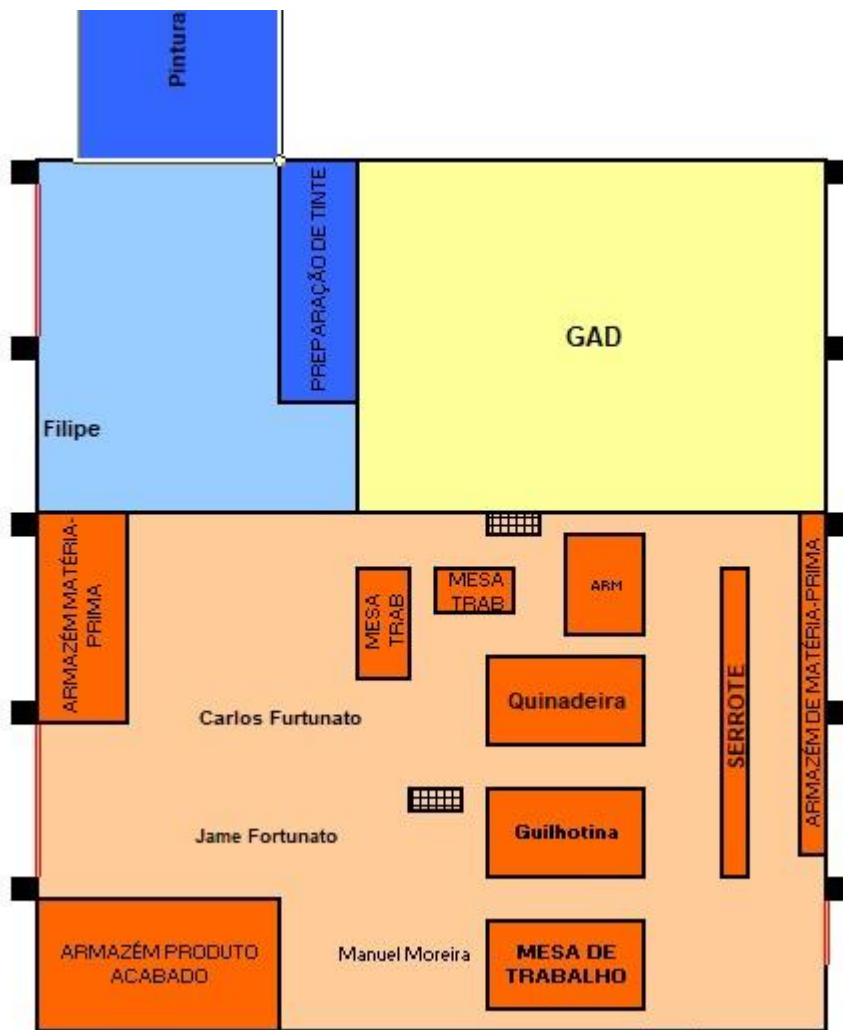
**Figura 42 – Sectores de produção**

Sectores	Descrição
Recepção	Recepção de matérias-primas, descarga e organização do material no devido lugar.
Produção	Realiza as seguintes actividades: -Corte: Corte de matéria-prima, como chapas, tubos, ferro, vergalhões, barras; -Montagem: Montagem do produto com interligação com a soldadura à medida que o produto vai ficando pronto. -Soldadura: Soldadura de todas as peças para originar o produto, contemplando também as actividades de rebarbar e corte; -Acabamento: Inclui lixar, pintura e colocação da parte eléctrica;
Secção Auxiliar	Corte de peças para a fabricação do produto;
Expedição	Despacho do material para ser entregue ao cliente

Fonte: Elaboração própria

Desta forma, o *layout* da empresa para a produção deste produto apresenta-se da seguinte forma:

Figura 43 – *Layout* parte Niveladores



Fonte: Elaboração própria

Pela análise da Figura 43, verificamos que a produção (Mesa trabalho/Manuel Moreira) é sistematicamente abastecida pelos outros sectores (Corte, Quinagem, Guilhotina).

No caso do fabrico dos niveladores, todo o ferro é rececionado em bruto. Normalmente as vigas, cantoneiras, os perfis, chegam ao armazém com 12 metros, pelo que, este material é cortado no serrote para a fabricação do produto.

No caso, das chapas, estas normalmente dão entrada em armazém fora de medida, logo estas têm de ser cortadas numa máquina chamada Guilhotina. Posteriormente, são quinadas todas as peças

necessárias para a fabricação dos niveladores, constituindo *stock* destas matérias, para que a produção nunca pare. De seguida, começa-se a juntar todas as peças para se proceder à montagem do produto. É nesta altura que se procede a soldadura de todos os componentes do produto para se obter a estrutura final.

Findo de soldar, passa-se para a fase de lixar e polir o produto, para de seguida o produto entrar na fase de acabamento, onde é pintado e colocado o motor.

Por fim, procede-se a expedição do material para o cliente por intermédio da transportadora.

#### **4.4 O PROCESSO DE ORÇAMENTAÇÃO DA EMPRESA**

O processo de orçamentação da empresa em estudo inicia-se no momento em que o cliente solicita cotação ao Departamento Comercial. Este, com auxílio do Departamento Técnico e consoante as informações disponibilizadas pelo cliente, elabora o levantamento dos recursos que são necessários para a elaboração do produto. O orçamento origina-se desta forma, a partir de uma folha em *Exce*/chamada, “Lista de Material”, onde se faz uma estimativa de todos os componentes que serão necessários para a fabricação do produto. Esta folha em *Exce*/apresenta no topo do documento a identificação ao produto a que se refere, a data de elaboração, bem como o autor da realização da lista.

Na Figura 44, pode-se verificar um exemplo de folha de *Exce*/ que a empresa em estudo utiliza para orçamentar os seus produtos.

Figura 44 – Lista de Material

	B	C	D	E	F	G	H	I	J		
1											
2			Documento:								
3			Produto:								
4			Data:								
5			Item	Quantidade	Designação Material	L (m)	m ( Kg/m)	m total/ kg	€/Ton	€ total	
6			1	2	UPN 100	2	10,6	42,4	530	22,472	
7			2	2	upn 100		0,582	10,6	12,3384	530	6,539352
8			3	1	upn 100		0,342	10,6	3,6252	530	1,921356
9			4	1	upn 160		2	18,8	37,6	530	19,928
10			5	1	upn 160		1,808	18,8	33,9904	530	18,01491
11			6	2	cantoneira 60 x 6		0,2	5,42	2,168	505	1,09484
12			7	1	cantoneira 60 x 6		0,12	5,42	0,6504	505	0,328452
13			8	1	cantoneira 80 x 8		2	9,63	19,26	505	9,7263
14			9	1	barra 50 x 8		0,5	3,14	1,57	505	0,79285
15			10	2	barra 50 x 20		0,1	7,86	1,572	510	0,80172
16			11	2	barra 100 x 12		0,1	9,43	1,886	510	0,96186
17			12	1	varão de 24 mm		1,9	2,98	5,662	1,95	0,011041
18			13	4	tubo 40 x 25 mm		0,1	6,41	2,564	4,1	0,010512
19			14	1	tubo 40 x 25 mm		0,2	6,41	1,282	4,1	0,005256
20			15	1	chapa gota		4	66	264	700	184,8
21									0 total		267,41 €
22											
23											
24											
25											

Fonte: Propriedade da empresa

Através desta folha de cálculo, no momento de orçamentação o técnico sabe as dimensões que o produto final irá ter, por isso coloca o material que irá ser utilizado com as respetivas dimensões de cada componente. Sabendo o peso em Kg de cada metro do material despendido, torna-se simples saber o custo que a empresa irá incorrer por exemplo em 2 metros de determinado material.

Desta forma, o processo é repetido para cada etapa do produto, sendo que, este é dividido em Base, Rampa, Unha, Aro e Sistema Hidráulico. Estas são as etapas que compõem o produto final, sendo que cada uma delas utilizada diferentes materiais e diferentes medidas de materiais.

A empresa realizada por conta própria toda a mão-de-obra e montagem do produto, não recorrendo a nenhuma outra empresa subcontratada. Desta forma, são considerados os custos de mão-de-obra e os custos de matéria-prima em quilogramas despendidos.

Assim, o valor de cada produto é calculado tendo em conta o conhecimento do material que irá ser despendido para a fabricação do produto e a mão-de-obra necessária para a conceção do mesmo, multiplicado pela margem da empresa. Contudo, através desta ferramenta de orçamentação, verifica-se pouco detalhe de informação, não havendo distinção dos custos por categorias, como o custo administrativo, o custo de mão-de-obra direto, os custos indiretos de produção.

De maneira que, para se ter acesso a informação mais pormenorizada, serão recolhidas informações relativamente aos equipamentos utilizados no processo produtivo, bem como aos custos com recursos

humanos e administrativos. Procura-se desta forma, uma dissecação pormenorizada dos custos do produto.

Por conseguinte, ao longo do estudo de caso serão criadas novos ficheiros *Excel*, por outras palavras, um novo sistema de custeio, para que os custos estejam mais detalhados, levando a empresa a melhor conhecimento dos custos incorridos para a fabricação dos niveladores de cais.

#### 4.5 DADOS A INTRODUIR NA CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS

Para se avaliar os custos de fabricação do produto, é necessário fazer o levantamento dos custos de mão-de-obra e gastos gerais de fabrico (GGF). Como tal, para calcular a mão-de-obra direta, torna-se necessário identificar os postos de trabalho afetos ao fabrico do produto, as respetivas remunerações e quantidades de horas de trabalho despendidas na fabricação. Por sua vez os GGF dizem respeito aos materiais indiretos, à mão de obra indireta, os gastos referentes à manutenção industrial como por exemplo a energia elétrica e as amortizações dos equipamentos.

Na Figura 45, estão indicados os dados que demonstram os gastos do processo produtivo em estudo.

**Figura 45 – Dados dos gastos processo produtivo**

Mão de obra direta	4 pessoas
Mão de obra indireta ( Admint)	2 pessoas
Dias de trabalho (ano)	252 dias
Meses de trabalho	12 meses
Custos totais com a Mão de obra	73 619,61 €
Gastos gerais de fabrico (GGF)	17 753,60 €

Fonte: Elaboração própria

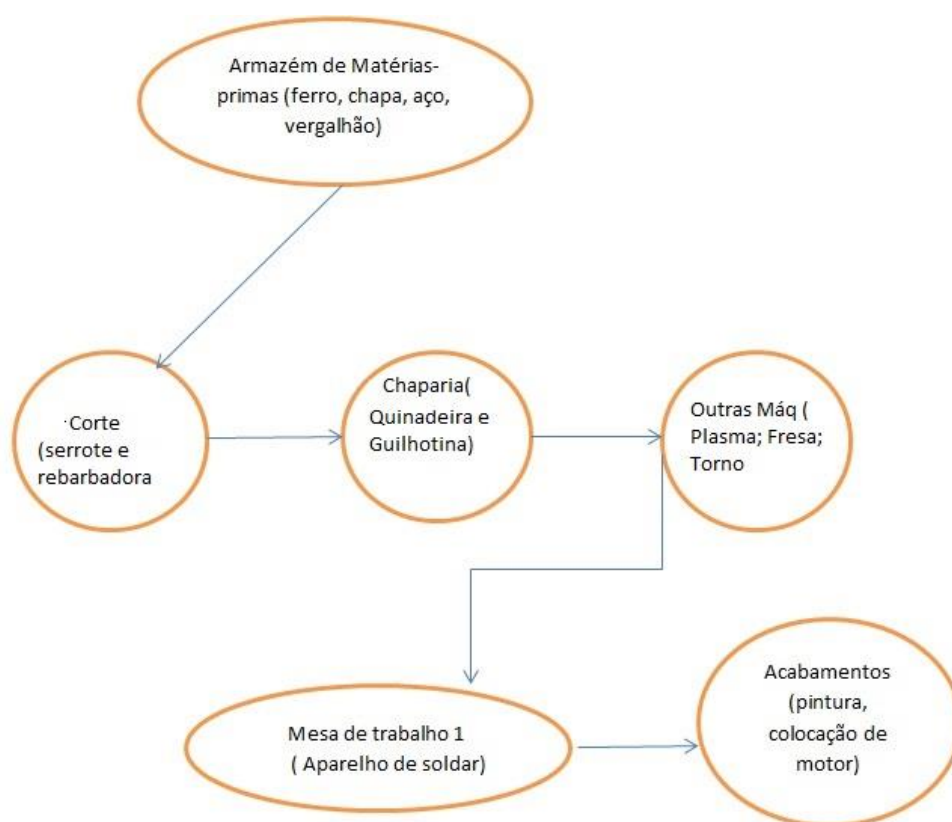
No processo de produção dos niveladores de cais, a empresa possui 4 funcionários responsáveis pela produção do produto e 2 pessoas em funções administrativas, encarregues da aquisição de matérias-primas e de funções comerciais.

Relativamente aos GGF, foram considerados os custos com a energia elétrica, o custo com a conservação e manutenção dos equipamentos, como por exemplo a manutenção dos ativos fixos necessários para a fabricação do produto, e ainda os custos das amortizações e depreciações dos ativos, relativamente ao período anual a que dizem respeito.

#### 4.5.1 MATÉRIAS-PRIMAS

A Figura 46 descreve o fluxo de materiais entre as secções de produção.

**Figura 46 – Fluxo da matéria-prima**



Fonte: Elaboração própria

O sistema produtivo, como se pode observar na Figura 46, possui um fluxo de processos. Todo o processo inicia-se com a receção de matérias-primas e consequente colocação das mesmas no devido local de stockagem. As matérias-primas colocadas em *stock* dizem respeito essencialmente a perfis UPN, perfis IPN quer de 100 mm, quer de 140 mm, barras de 200 mm, tubos quadrados, cantoneiras 80 x 80 mm, cantoneiras 100 x 100 mm vergalhão redondo, chapas de diferentes tipos, como chapa preta de 3 mm, chapa preta de 10 mm e chapa gota 5/7 mm. Existe também no armazém uma pequena sala, onde se coloca as matérias consumíveis, como por exemplo, o fio de soldar, os parafusos de diferentes tipos, discos de corte, ferramentas, os motores, as mangueiras, os cilindros, entre outros.

Posteriormente, os materiais são levantados do local de *stock* pelos funcionários e colocados à disposição do processo produtivo. Passam primeiramente, no caso dos perfis, pelo serrote, para serem cortados à medida do produto. No caso das chapas, são cortadas/aparadas na guilhotina com a medida exata para a realização do produto. De seguida, as chapas são quinadas, as que necessitam de quinagem, e são colocadas na mesa de trabalho nº1 para montagem do produto. O soldador encarrega-se pelo processo que se segue, a soldadura do produto. Após o produto estar completamente soldado, inicia-se o processo de acabamento onde primeiramente se rebarba e lixa todo o nivelador, para depois se pintar o primário e mais tarde a tinta de acabamento. Por fim, e ainda nesta fase, coloca-se o motor, os respetivos cilindros e testa-se o produto.

Este processo de produção por encomenda requer um trabalho cuidadoso por parte da administração, uma vez que, é necessário um levantamento rigoroso dos preços das matérias-primas junto de vários fornecedores, de forma a dar margem negocial, para a empresa obter uma margem de lucro maior.

Desta forma, os custos com aquisição de matérias-primas são controlados com eficiência, uma vez que, para cada encomendar em curso são contabilizados os custos por quilo dos materiais necessários para a fabricação do produto.

#### **4.5.2 MÃO-DE-OBRA DIRETA**

A empresa opta por não distribuir os funcionários por sectores ou atividades, pois todos os funcionários sabem desempenhar todas as funções do sistema produtivo. Ainda que, dos 4 funcionários envolvidos do processo produtivo, apenas 2, são soldadores profissionais. Na Figura 47, podemos observar as categorias dos trabalhadores e o seu salário base.



Figura 47 – Tabela Funcionários da produção

Setor	Função	Nº de trabalhador	Salário Base
	Soldador 1	1	900,00 €
	Soldador 2	1	700,00 €
Produção	Operador não especializado	1	600,00 €
	Operador não especializado	1	600,00 €

Fonte: Elaboração própria

Sendo que a empresa não paga apenas o salário ao funcionário, a Figura 48 apresenta os descontos para a segurança social que a empresa faz por cada trabalhador, bem como o subsídio de refeição pagos pela entidade.

Figura 48 – Tabela com as Contribuições e Subsídio de Refeição

Setor	Função	Nº de	Salário líquido	Encargos SS	Subsídio de Refeição	Salário base
	Soldador 1	1	843,80 €	213,75 €	4,60 €	900,00 €
	Soldador 2	1	721,80 €	166,25 €	4,60 €	700,00 €
Produção	Operador não especializado	1	639,80 €	142,50 €	4,60 €	600,00 €
	Operador não especializado	1	639,80 €	142,50 €	4,60 €	600,00 €

Fonte: Elaboração própria

A partir dos dados apresentados na Figura anterior é possível determinar as diferentes taxas de mão-de-obra. A primeira forma de calcular as taxas de mão-de-obra é através da multiplicação do subsídio de alimentação pelos dias de trabalho efetivo do mês, ou seja, 8 horas x por 22 dias úteis. Soma-se ainda a este valor 23,75% do ordenado mensal de cada operário correspondente à contribuição da entidade para a segurança social. À soma destes valores adiciona-se o salário mensal de cada um dos funcionários, obtendo os gastos totais mensais de cada funcionário. Assim, este valor é multiplicado pelo número de salários anuais de cada funcionário, ou seja, 14 salários, obtendo-se os gastos anuais por funcionário. Dividindo estes gastos anuais pelas horas anuais de trabalho, (1920 horas) considerando feriados,



### 4.5.3 GASTOS GERAIS DE FABRICO

Os gastos gerais de fabrico caracterizam-se por agregar os custos relativos à energia, manutenção de máquinas, depreciação de máquinas, etc. Relativamente ao estudo de caso, os valores referentes à energia, manutenção de ativos e amortização e depreciação de máquinas já foram anteriormente apresentados, pelo que o que importa nesta fase é perceber como é que se alocam esses custos aos produtos. Existem diversas maneiras de se alocar os GGF aos produtos, mas relativamente ao sistema de custeio aplicado à empresa em estudo optou-se por definir os GGF em função dos custos com mão-de-obra direta (MOD).

Deste modo, importa saber o número de máquinas e o tempo de utilização de cada uma, atribuindo-se assim uma taxa a cada posto a qual inclui obrigatoriamente a MOD. Para todo o processo produtivo funcionar em conformidade, destacam-se operações em diferentes máquinas, como o serrote, a guilhotina, aparelhos de soldar, a quinadeira, rebarbadora, máquina de furar ferro, o plasma, fresadora, etc. Dentro de estas operações, umas consomem mais energia elétrica e mais manutenção do que outras. Assim, na Figura 50 estabeleceu-se percentagens de consumos de energias e de custos de manutenção para as diferentes operações:

Figura 50 – Percentagens para imputação dos GGF

MÁQUINAS PROCESSO		% CUSTOS DE ENERGIA	% CUSTOS MANUTENÇÃO	% DEPRECIÇÕES
CORTE	SERROTE	7,5	10,25	10
	REBARBADEIRA	6	6,25	10
CHAPARIA	QUINADEIRA	13	15	10
	GUILHOTINA	13	15	10
OUTRAS MÁQ	PLASMA	17	16	10
	FRESADORA	8	7,25	10
	MÁQ FURAR FERRO	4,75	3,5	10
	TORNO	10	12	10
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	15	11	10
ACABAMENTO	PINTURA	4,75	2,75	5
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	1	1	5

Fonte: Elaboração própria

Desta forma, multiplicando os valores presentes na tabela 42 com os da Figura 50 obtêm-se os valores para a determinação dos custos dos diferentes postos de trabalho. Tanto os valores da energia elétrica

como os valores da manutenção e conservação como as depreciações, reportados anteriormente (7116,63 € em eletricidade, 3608,58€ em Manutenção e 7028,39€ em depreciações) são multiplicados pelas percentagens apresentadas anteriormente.

Assim, pode-se verificar o resultado da multiplicação na Figura 51.

**Figura 51 – Custos de energia, manutenção e depreciação para as diferentes zonas**

MÁQUINAS PROCESSO		CUSTOS DE ENERGIA	CUSTO MANUTENÇÃO	CUSTO DEPRECIÇÕES
CORTE	SERROTE	533,75 €	369,88 €	702,84 €
	REBARBADEIRA	427,00 €	225,54 €	702,84 €
CHAPARIA	QUINADEIRA	925,16 €	541,29 €	702,84 €
	GUILHOTINA	925,16 €	541,29 €	702,84 €
OUTRAS MÁQ	PLASMA	1 209,83 €	577,37 €	702,84 €
	FRESADORA	569,33 €	261,62 €	702,84 €
	MÁQ FURAR FERRO	338,04 €	126,30 €	702,84 €
	TORNO	711,66 €	433,03 €	702,84 €
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	1 067,49 €	396,94 €	702,84 €
ACABAMENTO	PINTURA	338,04 €	99,24 €	351,42 €
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	71,17 €	36,09 €	351,42 €

Fonte: Elaboração própria

As taxas dos GGF para os diferentes postos são calculadas através do somatório dos custos de energia com os custos de manutenção e custos de depreciações e amortizações, dividindo esses custos pelo número de horas de trabalho anuais (1920h).

Assim na Figura 52, apresentam-se as taxas GGF por posto calculadas.

Figura 52 – Taxas GGF por posto

MÁQUINAS PROCESSO		CUSTOS POSTO/HORA
CORTE	SERROTE	0,84 €
	REBARBADEIRA	0,71 €
CHAPARIA	QUINADEIRA	1,13 €
	GUILHOTINA	1,13 €
OUTRAS MÁQ	PLASMA	1,30 €
	FRESADORA	0,80 €
	MÁQ FURAR FERRO	0,61 €
	TORNO	0,96 €
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	1,13 €
ACABAMENTO	PINTURA	0,41 €
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	0,24 €

Fonte: Elaboração própria

#### 4.5.4 CUSTO DE TRANSFORMAÇÃO E CUSTO COMPLEXIVO

O custo complexo obtém-se somando ao custo os custos não industriais, como os custos administrativos e como os custos comerciais.

Como anteriormente se calculou as taxas para os custos com a MOD e as taxa para os custos com os gastos gerais de fabrico por posto de trabalho, torna-se possível conhecer a taxa dos custos de transformação, através do somatório destas.

Desta forma, a Figura 53 apresenta as taxas dos custos de transformação.

Figura 53 – Custo de transformação por hora

MÁQUINAS PROCESSO		CUSTOS MOD/HORA	CUSTO GGF/HORA	CUSTO TRANSF/HORA
CORTE	SERROTE	5,70 €	0,84 €	6,54 €
	REBARBADEIRA	5,70 €	0,71 €	6,41 €
CHAPARIA	QUINADEIRA	6,65 €	1,13 €	7,78 €
	GUILHOTINA	6,65 €	1,13 €	7,78 €
OUTRAS MÁQ	PLASMA	5,70 €	1,30 €	7,00 €
	FRESADORA	5,70 €	0,80 €	6,50 €
	MÁQ FURAR FERRO	5,70 €	0,61 €	6,31 €
	TORNO	5,70 €	0,96 €	6,66 €
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	8,56 €	1,13 €	9,69 €
ACABAMENTO	PINTURA	5,70 €	0,41 €	6,11 €
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	6,65 €	0,24 €	6,89 €

Fonte: Elaboração própria

Como se pode verificar na Figura acima apresentada, existem funcionários que desempenham mais do que uma função. Assim, a taxa para os custos de MOD do funcionário responsável pela zona de corte repete-se, pois este também se encarrega pela zona de pintura. Como, no acaso da chaparia e expedição que é desempenhada pelo mesmo funcionário, tal como na secção de outras máquinas repete-se a taxa de mão-de-obra, uma vez que, é o mesmo funcionário que desempenha as funções nesta mesma secção.

#### 4.6 ALTERAÇÕES E ESTRUTURAÇÃO DA FERRAMENTA DE CÁLCULO

Após o levantamento de todas as informações sobre a empresa, o passo seguinte é apresentar propostas de melhorias.

Relativamente à ferramenta de custeio utilizada pela empresa, observou-se várias lacunas ao nível do processo de orçamentação do custo, uma vez que, esta era basicamente composta por uma folha de *Excel* onde se registavam os materiais necessários à produção e adicionalmente imputava-se uma margem percentual. Apesar de esta ferramenta ser muito básica, ainda assim, no que diz respeito ao levantamento dos materiais, a folha de cálculo era inadequada, uma vez que não fazia distinção entre os vários componentes do produto.

Desta forma, foi desenvolvida uma ferramenta de cálculo, composta por 6 folhas: “Material-Peso-Preço”, “Cálculo dos componentes”, “MOD”, “GGF”, “Custos de Transformação” e “Custo produto” (figura 54).

Figura 54 – Sistema de Custeio Desenvolvido

Material Perfis (mm)	Pesos (kg/m)	Preço (€/Ton - €/Kg)
UPN 160	18,80	595,00 €/Ton.
UPN 100	10,60	615,00 €/Ton.
CAI 100 x 10	15,00	545,00 €/Ton.
CAI 80 x 8	9,63	577,00 €/Ton.
CAI 60 x 6	5,42	560,00 €/Ton.
BR 200 x 10	15,70	561,00 €/Ton.
BR 100 x12	9,43	535,00 €/Ton.
BR 50 x 20	7,86	560,00 €/Ton.
BR 50 x 8	3,14	590,00 €/Ton.
Varão Ø 30	5,55	1,49 €/Kg
Varão Ø 26	4,17	1,49 €/Kg
Varão Ø 25	3,85	1,49 €/Kg
Varão Ø 16	1,58	1,49 €/Kg
Tubo Ø 40 x 28	5,45	2,00 €/Kg

Material Chapas (mm)	Pesos (kg/m <sup>2</sup> )	Preço (€/Ton.)
Chapa Gota - 6/8	57,54	590,00 €/Ton.
Chapa Gota - 12/14	104,69	885,00 €/Ton.
Chapa Lisa - 3	24,73	570,00 €/Ton.

Fonte: Elaboração própria

Estas 6 folhas desenvolvidas, servem para se relacionar a maior quantidade de informações possíveis, com foco principal nas modificações que possam existir no produto e para que sirvam de base em caso de orçamentação de novos produtos.

De maneira que, o processo de orçamentação do custo começará pelo preenchimento da folha de custos de materiais, onde se coloca também informações relativamente ao kg por metro do material e o preço de custo da tonelada.

Pode-se observar a partir da Figura 55, 56 e 57 uma tabela onde se observa a lista de matérias, o kg/m e o preço da tonelada, e no caso do material hidráulico o preço de custo sem desconto.

**Figura 55 – Material-Peso-Preço**

<b>Material Perfis (mm)</b>	<b>Pesos (kg/m)</b>	<b>Preço (€/Ton - €/Kg)</b>
UPN 160	18,80	595,00 €/Ton.
UPN 100	10,60	615,00 €/Ton.
CAI 100 x 10	15,00	545,00 €/Ton.
CAI 80 x 8	9,63	577,00 €/Ton.
CAI 60 x 6	5,42	560,00 €/Ton.
BR 200 x 10	15,70	561,00 €/Ton.
BR 100 x12	9,43	535,00 €/Ton.
BR 50 x 20	7,86	560,00 €/Ton.
BR 50 x 8	3,14	590,00 €/Ton.
Varão Ø 30	5,55	1,49 €/Kg
Varão Ø 26	4,17	1,49 €/Kg
Varão Ø 25	3,85	1,49 €/Kg
Varão Ø 16	1,58	1,49 €/Kg
Tubo Ø 40 x 28	5,45	2,00 €/Kg

Fonte: Elaboração própria

**Figura 56 – Material-Peso-Preço**

<b>Material Chapas (mm)</b>	<b>Pesos (kg/m<sup>2</sup>)</b>	<b>Preço (€/Ton.)</b>
Chapa Gota - 6/8	57,54	590,00 €/Ton.
Chapa Gota - 12/14	104,69	885,00 €/Ton.
Chapa Lisa - 3	24,73	570,00 €/Ton.

Fonte: Elaboração própria



Figura 57 – Material-Peso-Preço

Material - Hidráulica & Quadro	Preço (€/un.)	Desconto (%)	Total (€/un.)
Grupo Motor-Bomba (2432030)	474,08 €/un.	60,0%	189,63 €/un.
Cilindro Simples Efeito - Rampa (600-942)	177,60 €/un.	60,0%	71,04 €/un.
Cilindro Simples Efeito - Unha (600-875)	65,10 €/un.	60,0%	26,04 €/un.
Mangueira R2 1/4"x1500 (FE1/4" - FE1/4")	4,65 €/un.	0,0%	4,65 €/un.
Mangueira R2 1/4"x2000 (FE1/4" - FE1/4")	5,60 €/un.	0,0%	5,60 €/un.
Mangueira R2 1/4"x2500 (FE1/4" - FE1/4")	6,50 €/un.	0,0%	6,50 €/un.
Mangueira R2 1/4"x3000 (FE1/4" - FE1/4")	7,45 €/un.	0,0%	7,45 €/un.
Casquilho M-M 1/4"BSP	1,00 €/un.	30,0%	0,70 €/un.
Casquilho M-M RED. 1/4"x3/8"BSP	1,25 €/un.	30,0%	0,88 €/un.
Anilha Dowty 1/4"	0,45 €/un.	40,0%	0,27 €/un.
Anilha Dowty 3/8"	0,45 €/un.	40,0%	0,27 €/un.
Gulpilha c/ argola M6	0,25 €/un.	0,0%	0,25 €/un.
Chaveta 1/2 Cana 3,2x36	0,01 €/un.	0,0%	0,01 €/un.
Bidão de óleo de 209 L (TELLUS 32)	253,10 €/un.	0,0%	253,10 €/un.
Quadro de Comando	120,00 €/un.	0,0%	120,00 €/un.
Pintura	90,00 €/un.	0,0%	90,00 €/un.
Batentes de Borracha	5,00 €/un.	0,0%	5,00 €/un.

Fonte: Elaboração própria

O passo seguinte será acrescentar todos os dados na folha “Cálculo dos componentes” dos niveladores.

Desta forma, dentro desta segunda folha de cálculo, encontram-se calculados os custos da “Rampa”, da “Base” da “unha” do “Aro” e do “sistema hidráulico e acessórios” necessários para o bom funcionamento do produto.


Como na primeira folha de cálculo se definiu a lista do material que se irá gastar, o kg/metro e o preço/tonelada desses mesmos materiais, passa-se para a folha de “Cálculo dos componentes”, onde se irá calcular o preço de custo de um determinado material.

Como tal, sabe-se que um exemplo dos materiais utilizados para fabricar o nivelador são dez vigas de UPN de 100 mm com as medidas de 2,21 metros. Ora, importa saber qual o custo dessas vigas. Para tal multiplica-se as quantidades pelos metros de UPN e pelo peso de cada metro (10 x 2,21 x 10,60). Ao resultado da anterior multiplica-se o preço/tonelada, dividindo posteriormente por 1000, pois o peso das vigas é em kg e não toneladas.

A Figura 58 demonstra o cálculo da Rampa do nivelador, um dos componentes do produto.

Figura 58 – Rampa do Nivelador

**RAMPA**



Qt.	Designação	L (m) A (m <sup>2</sup> )	m (Kg/m) (Kg/m <sup>2</sup> )	m total (kg)	€ / Ton / Un.	€ Total
10	UPN 100	2,21m	10,60	233,73	615	143,74
1	UPN 160	0,12m	18,80	2,26	595	1,34
1	CAI 100 X 10	2,00m	15,00	30,00	545	16,35
1	CH LÁGRIMA 2315 X 2000 X 6/8	4,63m <sup>2</sup>	57,54	266,41	590	157,18
2	CH LISA 2205 X 300 X 3	0,66m <sup>2</sup>	24,73	49,46	570	28,19
2	BR 200 X 10	0,95m	16,70	31,40	561	17,62
2	BR 100 X 12	0,16m	9,43	3,02	535	1,61
2	BR 50 X 8	0,05m	3,14	0,31	590	0,19
1	BR 50 X 8	0,20m	3,14	0,63	590	0,37
6	BR 50 X 8	0,65m	3,14	12,25	590	7,23
2	BR 50 X 20	0,05m	7,86	0,71	560	0,40
2	CH PROTECÇÃO LATERAL	-	-	-	6,80	13,60

Qt.	Designação	L (m)	m (Kg/m)	m total (kg)	€ / kg	€ Total
10	TUBO Ø40 x 28	0,10m	5,45	5,45	2,00	10,90
2	TUBO Ø40 x 28	0,10m	5,45	1,09	2,00	2,18
2	TUBO Ø40 x 28	0,20m	5,45	2,18	2,00	4,36
2	VARÃO Ø 26	0,95m	4,17	7,92	1,49	11,81


**TOTAL**    **646,81 Kg**    **TOTAL**    **417,06 €**

Fonte: Elaboração própria

De seguida calcula-se a base do nivelador como se pode verificar na Figura 59.

Figura 59 – Base Nivelador

**BASE**



Qt.	Designação	L (m)	m (Kg/m)	m total (kg)	€ / Ton	€ Total
2	UPN 100	2,47m	10,60	52,46	615	32,26
2	UPN 100	0,58m	10,60	12,34	615	7,59
1	UPN 100	0,59m	10,60	6,28	615	3,86
1	UPN 160	2,00m	18,80	37,60	595	22,37
1	UPN 160	1,81m	18,80	33,99	595	20,22
2	CAI 60 X 6	0,10m	5,42	1,08	560	0,61
1	CAI 60 X 6	0,12m	5,42	0,65	560	0,36
1	CAI 80 X 8	2,00m	9,63	19,26	577	11,11
1	CAI 80 X 8	1,91m	9,63	18,37	577	10,60
2	CAI 80 X 8	0,58m	9,63	11,21	577	6,47
1	CAI 100 X 10	2,00m	15,00	30,00	545	16,35
2	BR 50 X 8	0,50m	3,14	3,14	590	1,85
2	BR 50 X 20	0,05m	7,86	0,79	560	0,44
2	BR 100 X 12	0,10m	9,43	1,89	535	1,01
1	ABRIR RASGOS	-	-	-	-	5,50

Qt.	Designação	L (m)	m (Kg/m)	m total (kg)	€ / kg	€ Total
1	VARÃO Ø 26	1,90m	4,17	7,92	1,49	11,81
4	TUBO Ø40 x 28	0,10m	5,45	0,55	2,00	1,09
1	TUBO Ø40 x 28	0,20m	5,45	1,09	2,00	2,18

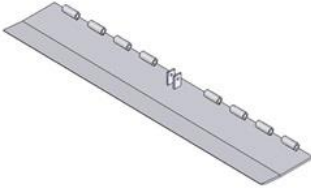
**TOTAL**    **238,61 Kg**    **TOTAL**    **155,69 €**

Fonte: Elaboração própria

Logo após o cálculo da base, importa calcular a unha e o aro, como se pode verificar na Figura 60 e 61.

Figura 60 – Cálculo da Unha do Nivelador

**UNHA**



Qt.	Designação	L (m) A (m <sup>2</sup> )	m (Kg/m) (Kg/m <sup>2</sup> )	m total (kg)	€ / Ton	€ Total
1	CH LÁGRIMA 2000 x 400 x 12/14	0,80 m <sup>2</sup>	104,69	83,75	885 €	74,12 €
1	CORTAR E QUINAR	-	-	-	-	12,50 €
2	BR 50 X 8	0,08 m	3,14	0,50	590 €	0,30 €
<b>Qt.</b>	<b>Designação</b>	<b>L (m)</b>	<b>m (Kg/m)</b>	<b>m total (kg)</b>	<b>€ / kg</b>	<b>€ Total</b>
8	TUBO 40 x 28	0,1	5,45	4,36	2 €	8,72 €
<b>TOTAL</b>				<b>88,61 Kg</b>	<b>TOTAL</b>	<b>95,64 €</b>

Fonte: Elaboração própria

Figura 61 – Cálculo do Aro do Nivelador

**ARO**



Qt.	Designação	L (m)	m (Kg/m)	m total (kg)	€ / Ton	€ Total
2	CAI 80 x 8	2,20 m	9,63	42,37	577 €	24,45 €
2	CAI 80 x 8	2,50 m	9,63	48,15	577 €	27,78 €
2	CAI 80 x 8	0,59 m	9,63	11,40	577 €	6,58 €
<b>TOTAL</b>				<b>101,92 Kg</b>	<b>TOTAL</b>	<b>58,81 €</b>

Fonte: Elaboração própria

Posteriormente e após se calcular todos os componentes do produto, calcula-se o sistema hidráulico, ainda que apenas se coloque o sistema hidráulico na fase de acabamento, este é o componente fulcral para o bom funcionamento do produto. Desta forma, a Figura 62 e 63 apresenta o cálculo dos custos do sistema hidráulico e acessórios.

Figura 62 – Cálculo do Sistema Hidráulico e Acessórios

<b>SISTEMA HIDRÁULICO &amp; ACESSÓRIOS</b>			
Qt.	Designação	€ / un.	€ Total
1	Grupo Motor-Bomba (2432030)	189,63 €	189,63 €
1	Cilindro Simples Efeito - Rampa (600-942)	71,04 €	71,04 €
1	Cilindro Simples Efeito - Unha (600-875)	26,04 €	26,04 €
<b>TOTAL</b>			<b>286,71 €</b>

Qt.	Designação	€ / un.	€ Total
1	Mangueira R2 1/4"x1500 (FE1/4" - FE1/4")	4,65 €	4,65 €
1	Mangueira R2 1/4"x2500 (FE1/4" - FE1/4")	6,50 €	6,50 €
2	Casquilho M-M 1/4"BSP	0,70 €	1,40 €
2	Casquilho M-M RED. 1/4"x3/8"BSP	0,88 €	1,75 €
2	Anilha Dowty 1/4"	0,27 €	0,54 €
2	Anilha Dowty 3/8"	0,27 €	0,54 €
2	Gulpiha c/ argola M6	0,25 €	0,50 €
2	Chaveta 1/2 Cana 3,2x36	0,01 €	0,03 €
1	Quadro de Comando	120,00 €	120,00 €
1	Pintura	90,00 €	90,00 €
7,50 Lit.	Óleo TELLUS 32	1,21 €	9,08 €
2	Batentes de Borracha	5,00 €	10,00 €
<b>TOTAL</b>			<b>244,99 €</b>



Fonte: Elaboração própria

Figura 63 – Cálculo dos Restante Acessórios

Qt.	Designação	L (m)	m (Kg/m)	m total (kg)	€ / kg	€ Total
1	VARÃO Ø 16	0,06 m	1,58	0,09	1,49 €	0,14 €
1	VARÃO Ø 16	0,07 m	1,58	0,11	1,49 €	0,16 €
1	VARÃO Ø 25	0,11 m	3,85	0,40	1,49 €	0,60 €
1	VARÃO Ø 30	0,14 m	5,55	0,78	1,49 €	1,16 €
<b>TOTAL</b>				<b>1,39 Kg</b>	<b>TOTAL</b>	<b>2,07 €</b>
<b>TOTAL SISTEMA HIDRÁULICO E ACESSÓRIOS</b>					<b>533,77 €</b>	

Fonte: Elaboração própria

O passo seguinte consiste em acrescentar os custos de mão-de-obra por sector de produção, no qual se leva em consideração a remuneração base de cada trabalhador e os respetivos encargos, quer com a segurança social, o subsídio de alimentação e o seguro de acidentes de trabalho, tendo em conta o regime de tributação da organização. Para o cálculo dos encargos recorre-se ao cálculo da taxa teórica de imputação dos encargos.

Assim pode-se verificar na Figura 64 a repartição dos custos de mão-de-obra por sector.

Figura 64 – Custos de mão-de-obra

Setor	Função	Nº de	Salário Base	Encargos	Custo Total Tra	Custo por hora	
Mesa de trabalho nº1	Soldador 1	1	900,00 €	605,86 €	1 505,86 €	8,56 €	1 dia = 8 horas
Chaparia e expedição	Soldador 2	1	700,00 €	471,22 €	1 171,22 €	6,65 €	22 dias = 176 horas
Outras máquina e Acabamento	Operador não especializado	1	600,00 €	403,90 €	1 003,90 €	5,70 €	14 meses
Corte e Acabamento	Operador não especializado	1	600,00 €	403,90 €	1 003,90 €	5,70 €	
Taxa Teórica de encargos		0,673172955					
gastos com pessoal		73619,61					
Rendimentos brutos por meses de		44000					

Fonte: Elaboração própria

A quarta folha consiste em acrescentar à folha de cálculo os custos indiretos de fabricação (GGF), cuja divisão se encontra feita por sectores, para facilitar a identificação das fontes de custos, como se pode verificar na Figura 65.

Figura 65 – Gastos Gerais de Fabrico (GGF)

MÁQUINAS PROCESSO	CUSTOS ENERGIA	CUSTOS MANUTENÇÃO	CUSTO DEPRECIACÕES	CUSTO GGF/HORA	
CORTE	SERROTE	533,75 €	369,88 €	702,84 €	0,84 €
	REBARBADEIRA	427,00 €	225,54 €	702,84 €	0,71 €
CHAPARIA	QUINADEIRA	925,16 €	541,29 €	702,84 €	1,13 €
	GUILHOTINA	925,16 €	541,29 €	702,84 €	1,13 €
OUTRAS MÁQ	PLASMA	1 209,83 €	577,37 €	702,84 €	1,30 €
	FRESADORA	569,33 €	261,62 €	702,84 €	0,80 €
	MÁQ FURAR FERRO	338,04 €	126,30 €	702,84 €	0,61 €
	TORNO	711,66 €	433,03 €	702,84 €	0,96 €
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	1 067,49 €	396,94 €	702,84 €	1,13 €
ACABAMENTO	PINTURA	338,04 €	99,24 €	351,42 €	0,41 €
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	71,17 €	36,09 €	351,42 €	0,24 €
Horas totais: 1920 H					

Fonte: Elaboração própria

A quinta folha consiste no cálculo dos custos de transformação que consiste no somatório dos custos mão-de-obra com os custos de gastos gerais de fabrico por sector.

Assim, pode-se observar na Figura 66 o cálculo dos custos de transformação.

**Figura 66 – Custos de transformação**

MÁQUINAS PROCESSO		CUSTOS MOD/HORA	CUSTO GGF/HORA	CUSTO TRANSF/HORA
CORTE	SERROTE	5,70 €	0,84 €	6,54 €
	REBARBADEIRA	5,70 €	0,71 €	6,41 €
CHAPARIA	QUINADEIRA	6,65 €	1,13 €	7,78 €
	GUILHOTINA	6,65 €	1,13 €	7,78 €
OUTRAS MÁQ	PLASMA	5,70 €	1,30 €	7,00 €
	FRESADORA	5,70 €	0,80 €	6,50 €
	MÁQ FURAR FERRO	5,70 €	0,61 €	6,31 €
	TORNO	5,70 €	0,96 €	6,66 €
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	8,56 €	1,13 €	9,69 €
ACABAMENTO	PINTURA	5,70 €	0,41 €	6,11 €
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	6,65 €	0,24 €	6,89 €

Fonte: Elaboração própria

A última folha de cálculo consiste no cálculo efetivo do custo do produto. Este cálculo só se torna possível através da afetação do número de horas a cada secção. Pelo que, foram atribuídos a cada secção o número de horas que são despendidas para a fabricação do produto. Estas horas serão multiplicadas pelas taxas de transformação de cada secção, obtendo-se desta forma o custo total de transformação.

Ao custo de transformação, soma-se os custos das matérias-primas, alcançando o custo efetivo do produto. A Figura 67 demonstra o custo total do produto.

Figura 67 – Custo total do produto

MÁQUINAS PROCESSO	TEMPO DISPENDIDO	CUSTO MOD	CUSTO GGF	CUSTO TRANSF	
CORTE	SERROTE	1	5,70 €	0,84 €	6,54 €
	REBARBADEIRA	1	5,70 €	0,71 €	6,41 €
CHAPARIA	QUINADEIRA	2	13,31 €	2,26 €	15,57 €
	GUILHOTINA	1	6,65 €	1,13 €	7,78 €
OUTRAS MÁQ	PLASMA	2	11,41 €	2,59 €	14,00 €
	FRESADORA	0,5	2,85 €	0,40 €	3,25 €
	MÁQ FURAR FERRO	0,5	2,85 €	0,30 €	3,16 €
	TORNO	1	5,70 €	0,96 €	6,67 €
MESA DE TRAB 1	APARELHO SOLDAR	10	85,56 €	11,29 €	96,85 €
ACABAMENTO	PINTURA	2	11,41 €	0,82 €	12,23 €
EXPEDIÇÃO	DIVERSOS	0,5	3,33 €	0,12 €	3,45 €
	<b>TOTAL</b>		<b>154,48 €</b>	<b>21,42 €</b>	<b>175,90 €</b>

Componentes	Valor
Base	155,69 €
Rampa	417,06 €
Unha	95,64 €
Aro	58,81 €
Motor	286,71 €
Resto acessórios	247,06 €
<b>Total</b>	<b>1 260,96 €</b>

CUSTO TOTAL PRODU	Valor
CUSTO TOTAL MP	1 260,96 €
CUSTO TOTAL TRANSF	175,90 €
<b>TOTAL</b>	<b>1 436,87 €</b>

Fonte: Elaboração própria

Após a soma de todos os componentes do produto, obtém-se o valor total gastos em matéria-prima, que perfaz um total de 1260,96€. A este valor soma-se o custo transformação, que é o custo da mão-de-obra direta, indireta e o custo com os gastos gerais de fabrico que perfaz um valor de 175,90€. Assim o custo total do Nivelador é de 1436,87€.

Desta forma, sabendo-se o custo efetivo do produto, o departamento comercial pode estabelecer uma margem comercial e perceber se o preço de venda que a empresa está a praticar é o mais correto.

#### 4.7 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Atendendo à globalização dos tempos modernos, a informação tornou-se um recurso básico e indispensável para qualquer atividade humana. De maneira que, a troca de informações dentro de uma determinada entidade deve ser oportuna, relevante e organizada com o intuito de ajudar na tomada de decisão por parte dos Gestores.

De acordo com Sánchez Vignau et al (2000) citado por Moreno (2007) “ a informação é um bem necessário para a tomada de decisões, é o avanço dos conhecimentos, é o controlo das atividades, é também desenvolvimento económico, cultural e social”.

Devido ao ambiente competitivo em que as organizações estão inseridas, as mudanças no sistema produtivo e a introdução de novas tecnologias conduzem as empresas a responderem de forma rápida às necessidades do ambiente externo, na procura de aumentos de produtividade e redução de custos na gestão do seu negócio.

De modo que, os sistemas de custeio são considerados fontes de gestão de grande importância quer para a tomada de decisão, como para a obtenção do lucro e alcance dos objetivos pré-definidos.

No que concerne ao método que a empresa utiliza para determinar os custos dos seus produtos, constata-se a sua ineficiência, uma vez que, o processo de orçamentação da empresa consiste unicamente no levantamento do valor dos consumos da matéria-prima que será utilizado na produção. Isto acontece, porque este é o principal gasto da produção e porque a sua determinação é fácil e também porque a valorização da produção, erradamente, é baseada em valores históricos e em experiências anteriores de produção, atendendo também aos preços praticados no mercado. Assim sendo, este apuramento dos custos de produção, não é correto, nem capaz de produzir informações para a tomada de decisão.

Adicionalmente, dado que como a empresa em estudo utilizada preços de mercado para orçamentação, isto é, efetua os orçamentos tendo em por base experiências anteriores, conclui-se que a empresa acaba por efetivamente nunca conhecer o custo do seu produto.

No sentido de auxiliar a empresa na obtenção de informação mais consistente, relativamente aos custos dos seus produtos, a proposta deste trabalho consiste no desenvolvimento de uma ferramenta de cálculo, que apesar da sua simplicidade, conseguia produzir informação relevante para a tomada de decisão, uma vez que, a nova ferramenta considera os custos com a mão-de-obra direta e os gastos gerais de fabrico.

Como tal, o primeiro passo do novo sistema de custeio ou ferramenta de cálculo, consiste em calcular pormenorizadamente todos os componentes do produto, para se ficar a saber o preço de custo, neste caso, da base, rampa, unha, aro, sistema hidráulico e acessórios.



O passo seguinte consistiu em identificar os postos de trabalho afetos ao fabrico do produto, as remunerações dos funcionários com encargos e as quantidades de horas de trabalho disponíveis. A divisão dos funcionários por setor, nomeadamente, a secção de Corte, Chaparia, Outras Máquinas, Acabamento e Expedição, permitiu calcular o custo hora de cada funcionário em determinada secção.

Posteriormente calculou-se os gastos gerais de fabrico, onde se multiplicou o valor total da energia elétrica, manutenção e depreciação por percentagens atribuídas consoante a consumo das máquinas existentes.

Desta forma, passou-se a conhecer o valor gasto por máquina em cada secção, permitindo posteriormente calcular a taxa/custo GGF hora por posto.

Posto isto, o passo que se seguiu foi o cálculo do custo hora de transformação, que consiste no somatório do custo hora da mão-de-obra direta com o custo hora GGF por posto.

Por fim, sabendo o tempo despendido em cada posto calculou-se o custo total de mão-de-obra direta, o custo total dos gastos gerais de fabrico e o custo total de transformação. Ora, o somatório de todos estes componentes com o somatório dos componentes de matéria-prima, obteve-se o custo total do produto.

Apesar das limitações e dos pressupostos assumidos na aplicação do modelo desenvolvido, os resultados permitiram realizar uma avaliação ao método de trabalho. Consequentemente, analisando os resultados obtidos, a empresa terá vantagens em considerar daqui em diante o sistema de custeio proposto.

Contudo, tem-se consciência que esta ferramenta está longe de ser capaz de proporcionar toda a informação relevante e necessária à tomada de decisão. Aliás, atendendo ao estrangulamento de preços de venda provocados pela forte concorrência, o passo seguinte será a construção/desenvolvimento de uma ferramenta de custeio que possibilite o recurso à metodologia do *target costing*, apresentado e descrito no capítulo da revisão de literatura.

## **5 CONCLUSÃO**

### **5.1 CONCLUSÕES GERAIS**

Em relação ao exercício de funções na empresa de acolhimento de estágio foram adquiridos amplos conhecimentos, nomeadamente no que diz respeito a adquirir aos que estão relacionados com a contabilidade e à aplicação dos conhecimentos teóricos lecionados à prática contabilística nas organizações, tais como: (i) aprendizagem relativa à forma como se organiza a contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística, desde a receção de documentos até à sua classificação, registo e arquivo; (ii) práticas de controlo interno; (iii) apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações; (iv) supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários; (v) encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõem o “dossier fiscal”; (vi) preparação da informação contabilística para relatórios e análise de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços; (vii) identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contatos com os serviços relacionados com a profissão; (viii) preparação de pareceres e relatórios de consultoria ou de peritagem nas áreas da contabilidade, da fiscalidade ou da segurança social; (ix) intervenção, em representação dos sujeitos passivos, na fase graciosa do procedimento tributário, no âmbito de questões relacionadas com as competências específicas dos Contabilistas Certificados e (x) conduta ética e deontológica associada à profissão. Assim, de uma forma geral pode-se concluir que o estágio na entidade de acolhimento constituiu-se um laboratório com aplicação prática para o que será no futuro o exercício da profissão de Contabilista Certificado.

Em relação à componente da investigação, podemos referir que o sistema de custeio apresenta-se como uma ferramenta de controlo de gestão essencial. Através deste sistema são registados os recursos despendidos para a execução de determinado produto, permitindo a que o Gestor conheça os custos a que incorre para ajudar na tomada de decisão, nomeadamente, na determinação dos preços de venda e definição das margens que a empresa deve praticar.

Deste modo, a ferramenta de gestão utilizada pela empresa deve estar em harmonia com a realidade da organização, para que esta forneça a melhor informação possível para quem tem a responsabilidade de decidir. Assim, as decisões são tomadas com maior coerência e assertividade.

A constante pressão a que as empresas estão sujeitas, nomeadamente, no que concerne à redução de custos e aumento da produtividade, obriga a que estas estejam constantemente a aperfeiçoar o seu sistema de custeio, para que a informação acerca dos custos que a empresa incorre seja de máxima confiabilidade. Como tal, na produção de um determinado produto, é essencial monitorar e contabilizar todos os custos, como os custos da matéria-prima, a mão-de-obra direta e os gastos gerais de fabrico, chama-se a este somatório o custo industrial.

Nesta proposta de investigação, o principal objetivo passou por desenvolver e implementar um sistema de custeio adequado à empresa em estudo, para se poderem valorizar os inventários da produção e realizar orçamentação de forma mais consciente e, desta forma se poder prever os custos que a empresa incorre com a atividade industrial. Desta forma, a gestão terá ao seu dispor informação que a auxiliará na tomada de decisão. Como tal, o problema principal da investigação centrou-se na escolha de um sistema de custeio adequado à empresa de acolhimento.

A empresa de acolhimento foi uma PME da indústria metalúrgica, que fabrica niveladores de cais, grades de segurança e portas rápidas por encomenda. No entanto, o estudo centrou-se apenas na fabricação dos niveladores. Para tal, foi necessário, perceber todo o sistema produtivo e o método de contabilização dos custos que existia na empresa. A empresa evidenciava algumas deficiências, no que concerne à determinação do custo industriais, mais concretamente quanto ao cálculo do custo de transformação e aos custos administrativos.

Verificou-se que o processo de orçamentação era realizado tendo por base preços de mercado e com base em experiências anteriores devida a elevada concorrência existente. Nesta sequência, foi desenvolvido um sistema de custeio que relacione os custos da matéria-prima, gastos gerais de fabrico, mão-de-obra e custos administrativos. Pelo que, se pode afirmar, que este projeto de investigação contribuiu para diminuir as debilidades apresentadas inicialmente pela empresa, relativamente à forma como a informação dos custos era tratada.

Na revisão de literatura recolhemos informação sobre múltiplos sistemas de custeio, entre os quais os mais tradicionais e os mais modernos. Nesta base, foram caracterizados brevemente alguns dos sistemas mais atuais, tendo sido apresentadas as seguintes alternativas: *Activity-based Costing; Time-Driven Activity- Based Costing; Resource Consumption Accounting; Target Costing; Kaizen Costing; Life-Cycle Costing e Backflush Costing on Accounting.*

Atendendo ao mercado onde a empresa em estudo se insere, sabe-se que a proposta apresentada no capítulo do estudo empírico apresenta limitações, nomeadamente, no que concerne à tomada de decisão. Assim, o sistema de custeio que eventualmente será mais útil a empresa acolhedora de estágio será o *Target Costing*. Esta abordagem permitirá determinar o custo objetivo do produto porque trabalha com os preços de mercado e atende aos preços da concorrência direta, e como referido anteriormente esta concorrência está muito presente no dia-a-dia da empresa.

## 5.2 CONTRIBUTOS

Com este projeto de investigação, evidenciou-se falhas no processo de orçamentação, no qual se verificou a inexistência da contabilização da mão-de-obra, não distinguindo os custos por categoria (custos administrativos, custos com a mão-de-obra direta, custos de matéria-prima, custos indiretos), sendo que o processo de orçamentação andava a volta única e exclusivamente da contabilização da matéria-prima, aplicando posteriormente uma margem que o gerente considerava aceitável para cobrir o resto dos gastos que a empresa incorria. O sistema atual apresentava deficiências na definição, organização e apresentação dos custos e valores. A proposta apresentada neste estudo, é bastante diferente, no que diz respeito à disposição e organização dos dados. No que concerne à organização da folha de cálculo, esta está dividida em seis folhas, sendo elas “Material-Peso-Preço”, “Cálculo dos componentes”, “MOD”, “GGF”, “Custos de transformação” e “Custos do produto”. Desta forma, a nova folha de cálculo é constituída por folhas que refletem o detalhe dos custos e facilitam as correlações ou alterações necessárias ao cálculo do produto. E, neste sentido, podemos referir que o trabalho deixado na empresa constitui uma mais-valia para a mesma, pois através desta ferramenta é possível fornecer-se informação mais fidedigna precisa e com mais qualidade, permitindo a quem gere a empresa tomar melhores decisões.

Em suma, a principal contribuição deste projeto de investigação, foi o desenvolvimento de um sistema de custeio, contendo o detalhe dos custos de todos os componentes do produto e dos custos de transformação, facilitando a correlação entre estes para perceber efetivamente o custo do produto final. Para além disso, ao conhecer detalhadamente todos os custos do processo produtivo, a empresa pode agora otimizar os seus recursos, podendo tornar-se mais competitiva no mercado e quem sabe preparar o seu crescimento no futuro.

### **5.3 LIMITAÇÕES E PISTAS PARA FUTURA INVESTIGAÇÃO**

Ao longo da elaboração do presente Relatório de Estágio, surgiram alguns aspetos que dificultaram e limitaram a elaboração e finalização do mesmo. Em primeira instância, a primeira dificuldade sentida foi a inexistência de uma base de dados estruturada e confiável, que permitisse a recolha de dados para o desenvolvimento do sistema de custeio. Pelo que, o processo de recolha e tratamento dos dados foi um pouco demorado, bem como o sigilo quanto aos dados e à informação relativamente aos produtos, limitou o desenvolvimento do trabalho.

A empresa em estudo partilhava na mesma área física três processos de produção distintos, uma vez que, esta fabrica três produtos diferentes. Logo, com esta condicionante, o processo de recolha de dados para o desenvolvimento do sistema de custeio para apenas um produto, revelou-se bastante difícil, isto porquê os funcionários da empresa em questão estão afetos ao sistema produtivo dos três produtos. Como tal, na elaboração deste projeto releva-se alguma subjetividade quer na imputação da mão-de-obra ao produto, quer na imputação dos custos indiretos.

Atendendo ao trabalho empírico desenvolvido, à metodologia de investigação utilizada para a elaboração deste trabalho consiste na investigação ação, método que possibilita o diagnóstico, o planeamento, ação e a avaliação, foi desenvolvida uma ferramenta de sistema de custeio, que estará em constante evolução devido às novas necessidades e atualizações que o produto em estudo assim o exija.

No entanto, o sistema de custeio aplicado na empresa em estudo ainda poder sofrer melhorias. Nomeadamente recomenda-se que se crie condições de trabalho para a aplicação da metodologia *Target Costing*. Esta sugestão prende-se com facto de a empresa acolhedora de estágio, coabitar num mercado de extrema concorrência, pelo que o preço do produto tem a particularidade de não poder ser superior aos preços praticados no mercado.

Será pertinente implementar-se o controlo de custos relativamente aos três processos produtivos, pois existem custos tanto de mão-de-obra como gastos gerais de fabrico que são comuns e devem ser tratados separadamente pela organização. Por outro lado, é necessário um dos registos detalhado dos custos de manutenção para que se possa determinar, com mais precisão, os custos de manutenção.

Desta forma, a informação acerca de cada produto será melhor e mais completa, permitindo uma análise de desvios através da comparação dos custos efetivos com os custos orçamentados.

Por fim, a análise deste estudo de caso pode servir de exemplo para outras empresas que pretendam aplicar um sistema de custeio por encomenda, uma vez que, através deste pode-se verificar a forma como foi desenvolvido, implementado e consequentemente avaliado na empresa em estudo.

## 6 BIBLIOGRAFIA

- 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 (Porto Alegre)*, 12(22), 145–159.
- Afonso, P. (2002). Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação. (Doctoral dissertation).
- Augusto, R. P. D., Braga, T., & Krukliis, A. G. (2018). A evolução da contabilidade. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 9(23), 17.
- Basto, L. P. F. de S. (2016). *Desenvolvimento e implementação de um sistema de custeio numa empresa da indústria de moldes. (Master Dissertation)*.
- Beber, S. J., Silva, E. Z., Diógenes, M. C., & Kilmann Neto, F. J. (2004). *Princípios de custeio: uma nova abordagem*. Brasil.
- Beuren, I. M. (2009). Evolução Histórica da Contabilidade de Custos. *Contabilidade Vista & Revista*, 5(1), 61–66.
- Coelho, A. (2011). *Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa (Master Dissertation)*.
- Ferreira, J. M. (2012). *O Balanced ScoreCard na avaliação de desempenho - Aplicação na Bosch Security Systems. (Master Dissertation)*.
- Hansen, J. (2015). A Evolução da Contabilidade: da Idade Média à Regulamentação Americana. *Pensar Contábil*, 4(13), 13–20.
- Heralova, R. S. (2017). Life Cycle Costing as an Important Contribution to Feasibility Study in Construction Projects. *Procedia Engineering*, 196(June), 565–570.  
<https://doi.org/10.1016/j.proeng.2017.08.031>
- Kraemer, T. H. (1995). *Discussão de um sistema de custeio adaptado às exigências da nova competição global. (Master Dissertation)*.

- Miranda, R. J. P. (2009). *Qual a relação entre o pensamento crítico e a aprendizagem de conteúdos de ciências por via experimental?: um estudo no 1º Ciclo (Doctoral dissertation)*.
- Moreno, N. A. (2007). A Informação Arquivística E O Processo De Tomada De Decisão. *Informação & Sociedade: Estudos*, 17(1), 13–21.
- Ndubuisi, A. N. (2013). Effect of Bancassurance on Financial Performance of quoted food and beverage firms in Nigeria. *EPH - International Journal of Medical and Health Science*, (October), 58–80.
- Oluwagbemiga, O. E., Olugbenga, O. M., & Zaccheaus, S. A. (2014). Cost Management Practices and Firm's Performance of Manufacturing Organizations. *International Journal of Economics and Finance*, 6(6). <https://doi.org/10.5539/ijef.v6n6p234>
- Pires, P. M. V. (2017). *Controlo e gestão de produção: o caso da Nestlé Portugal, SA. (Master Dissertation)*.
- Pita, F. D. D. (2014). *Análise do impacto de um sistema de custeio e da gestão financeira de curto prazo na Secil Prêbetão SA. (Master Dissertation)*.
- Santos, M. M. D. (2013). *O controlo interno e a gestão de risco nas empresas da área metropolitana do Porto. (Master Dissertation)*. Instituto de Contabilidade e Administração do Porto.
- Sharafoddin, S. (2016). The Utilization of Target Costing and its Implementation Method in Iran. *Procedia Economics and Finance*, 36(16), 123–127. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(16\)30023-5](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(16)30023-5)
- Silva, D. (2013). Gestão de Custos como Ferramenta de Planeamento e Controlo: Um estudo no Jornal Gazeta do Oeste em Mossoró/RN. *Anaiscbc, Mossóro*, 3. Retrieved from <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/3689/3690>
- Silva, R. (2013). *Implementação de um modelo de custeio e orçamentação numa empresa de embalagens (Master Dissertation)*.
- Sousa, Á. D. C. (2013). *O Sistema Custeio Baseado em Atividades e a Melhor Afetação dos Recursos. (Master Dissertation)*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Spickova, M., & Myskova, R. (2015). Costs Efficiency Evaluation using Life Cycle Costing as Strategic Method. *Procedia Economics and Finance*, 34(15), 337–343. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01638-X](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01638-X)



- Tse, M. S. C., & Gong, M. Z. (2009). Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. *Journal of Accounting Management*, 7(2), 41–54.
- Venturini, J. C., Pereira, B. A. D., Ceretta, P. S., Ghilardi, W. J., & Costa, P. R. de J. (2006). Evolução dos sistemas de custeio: um enfoque à luz do sistema baseado na atividade - ABC. *XIII Congresso Brasileiro de Custos*. Belo Horizonte, MG, Brasil.

ANEXOS

ANEXO 1: AUTORIZAÇÃO PARA INCLUSÃO DE DADOS E IMAGENS NO RELATÓRIO DE ESTÁGIO

Anexo 1: Autorização para inclusão de dados e imagens no Relatório de Estágio



Universidade do Minho  
Escola de Economia e Gestão

[Segundo o n. 18 do Despacho RT-31/2019 - Formatação gráfica e depósito]

**Autorização para inclusão de dados e imagens no relatório que permitem identificar pessoas da instituição de acolhimento do estágio**

mestrados@eeg.uminho.pt

Tel.: +351 253 604 515-

Fax: +351 253 601 380

Campus de Gualtar

4710-057 Braga

<b>1. ALUNO</b>	
Nome: <u>João Pedro Salgado Postiga</u>	N.º: <u>P634403</u>
<b>2. Título do Relatório de Estágio/Dissertação/Projeto</b>	
<u>Sistema de Informação para a Gestão na Gadget Mérito Metalúrgica, LDA</u>	
<b>3. EMPRESA OU INSTITUIÇÃO:</b>	
Designação: <u>Gadget Mérito Metalúrgica, LDA</u>	
NIF: <u>510387349</u>	
<b>4. RESPONSÁVEL PELOS RECURSOS HUMANOS</b>	
Nome: <u>João Miguel Salgado Postiga</u>	
Cargo/Função na entidade: <u>gerente</u>	
<b>5. SUPERVISOR NA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO (no caso dos Estágios):</b>	
Nome: <u>ANÁSTAS FERREIRO FERREIRA DA SILVA</u>	
N.º Membro da OCC: <u>28438</u>	NIF: <u>201333740</u>
<b>6. Declaração de inclusão de dados e imagens</b>	
<p>Declaro que conheço e autorizo a inclusão de dados e imagens, no presente relatório, que podem identificar pessoas e dados relacionados com a entidade acolhedora do Estágio ou mencionada neste trabalho. Também é do meu conhecimento que nos termos da legislação em vigor existe obrigatoriedade legal de efetuar o depósito de uma cópia digital dos trabalhos de Mestrado num repositório integrante da rede do Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal (RCAAP), como é o caso do RepositóriUM (Repositório Institucional da Universidade do Minho). Sabendo que este depósito visa o tratamento e a preservação dos trabalhos científicos mencionados, bem como a sua difusão em regime de acesso aberto. Declaro também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto me é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade. Declaro ter sido informado pela UMinho que a presente informação refere-se aos dados pessoais/institucionais recolhidos no âmbito do Estágio Curricular do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho.</p> <p><b>Responsável pelo tratamento:</b> Universidade do Minho, Escola de Economia e Gestão, Conselho Pedagógico</p> <p><b>Destinatários dos dados:</b> Universidade do Minho e Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).</p> <p><b>Finalidades do tratamento:</b> Constituir o processo administrativo que documenta a realização do estágio na UMinho, protocolado pela OCC. Efetuar diligências relacionadas com o estágio.</p> <p><b>Licitude:</b> RGPD, artigo 6.º, n.º1, alínea b), "Execução de um contrato".</p> <p><b>Prazo de conservação dos dados:</b> 5 anos após a defesa do mesmo.</p> <p><b>Direitos dos titulares:</b> Direito de acesso, direito de retificação e direito de portabilidade dos dados. Direito ao apagamento terminado o prazo de conservação dos dados. O direito à limitação do tratamento, nas situações previstas no artigo 18.º do RGPD.</p> <p><b>Contactos do Encarregado da Proteção de Dados</b> E-Mail: <a href="mailto:protecaodados@uminho.pt">protecaodados@uminho.pt</a> URL: <a href="http://www.uminho.pt/protecaodados">http://www.uminho.pt/protecaodados</a></p>	
<b>9. ASSINATURAS:</b>	
Responsável na Entidade: <u>[Assinatura]</u>	Data: <u>29/10/2019</u>

Os seguintes anexos fazem parte de um documento à parte, uma vez que são para divulgação pública.

**ANEXO 2: MAPA PERIÓDICO EMPRESARIAL**

**ANEXO 3: DECLARAÇÃO PERIÓDICA DO IVA**

**ANEXO 4: BALANCETE**

**ANEXO 5: BALANÇO**

**ANEXO 6: ANEXO AO BALANÇO E DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS**

**ANEXO 7: DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS POR FUNÇÕES POR NATUREZA**