

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

ANÁLISE DA CONTABILIDADE DE  
GESTÃO DE UMA EMPRESA DE  
PRODUÇÃO DE PRODUTOS  
TRADICIONAIS DA MADEIRA

---

Ana Sofia Bettencourt da Silva Camacho Brás

Lisboa, julho de 2016



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

ANÁLISE DA CONTABILIDADE DE  
GESTÃO DE UMA EMPRESA DE  
PRODUÇÃO DE PRODUTOS  
TRADICIONAIS DA MADEIRA

Ana Sofia Bettencourt da Silva Camacho Brás

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, realizada sob a orientação científica de Prof. Doutora Célia Vicente.

Constituição do Júri:

Presidente Prof.<sup>a</sup> Doutora Paula Gomes dos Santos

Vogal Prof. Doutor Rui Pais de Almeida

Vogal Prof.<sup>a</sup> Doutora Célia Cristina Vicente

Lisboa, julho de 2016

## ***Resumo***

Devido à globalização e ao aumento do mercado empresarial, as entidades necessitam que todos os aspetos da gestão estejam devidamente organizados e controlados, possibilitando aos gestores tomar decisões no tempo oportuno.

Atualmente, face à crise financeira e económica as empresas deparam-se com a diminuição das suas vendas. Surgindo deste modo maior necessidade de apoio por parte da informação proporcionada pela contabilidade de gestão para que as organizações sejam bem sucedidas. Neste enquadramento, a presente dissertação tem como objetivo a análise da contabilidade de gestão da empresa Engenhos XX que produz produtos tradicionais na Região Autónoma da Madeira (RAM).

A realização desta dissertação, proporciona à entidade em estudo, a deteção de um conjunto de falhas e posteriores sugestões de melhoria na contabilidade de gestão e a elaboração de um plano estratégico. Foi ainda proposto melhorias no sistema de custeio através da implementação do método das seções homogéneas, no sentido de obter custos dos produtos mais fiáveis.

**Palavras chaves:** Contabilidade gestão, Produção, Aguardente, Cana-de-açúcar, Método das seções homogéneas.

## ***Abstract***

Globalization and the broadening of the economic market created demand within entities for all management matters to be duly organized and under control, making it possible for managers to take decisions in an opportune time frame.

Currently, due to the financial and economical crisis, companies are faced with a decrease in sales. This created the need for information that is supported by management accounting in order to make organizations more successful. Within this frame, this dissertation analyses the management accounting of the company Engenhos XX, which produces traditional products in the Autonomous Region of Madeira (RAM).

This dissertation detects a number of faults within the entity and suggests ways of improving its management accountability, as well as suggests the creation of a strategic plan. There have also been suggested improvements to the costing system through the implementation of homogenous sections aimed at attaining more reliable product costs.

**Keywords:** accounting management, production, brandy, sugar cane, homogeneous sections method.

## **Agradecimentos**

Nesta fase importante da minha vida não posso deixar de agradecer a todas as pessoas que contribuíram para a elaboração desta dissertação.

Em primeiro lugar, um especial agradecimento à minha orientadora, Professora Doutora Célia Vicente por todo o apoio, motivação, conhecimento e disponibilidade na realização desta dissertação.

Agradeço à organização que aceitou colaborar nesta dissertação, todo o apoio, disponibilidade e informação proporcionada.

Agradeço principalmente aos meus pais, à minha irmã e à minha família que sempre me apoiaram, motivaram e acreditaram na execução desta dissertação.

Por último, agradeço aos meus amigos todo o apoio e palavras amigas que me disponibilizaram ao longo da elaboração desta dissertação.

# Índice

Resumo.....	iv
Abstract .....	v
Agradecimentos.....	vi
Índice de figuras .....	x
Índice de Gráficos .....	x
Índice de tabelas .....	xi
Listagem de Abreviaturas.....	xii
1. Introdução .....	1
1.1. Âmbito do estudo e relevância do tópico de investigação .....	1
1.2. Objetivos da dissertação.....	2
1.3. Metodologias de investigação .....	3
1.4. Estrutura da dissertação.....	4
2. Revisão da Literatura .....	5
2.1. A evolução e utilidade da contabilidade.....	5
2.3. A complementaridade da contabilidade de gestão face à contabilidade financeira .....	8
2.4. Conceito de custo .....	10
2.4.1. Custos diretos e indiretos .....	11
2.4.2. Custos industriais e não industriais .....	11
2.4.3. Custos fixos e variáveis.....	12
2.5. Sistemas de custeio.....	12
2.5.1. Sistema de custeio total .....	13
2.5.2. Sistema de custeio racional .....	14
2.5.3. Sistema de custeio variável .....	14
2.6. Regimes de fabrico.....	15

2.7.	Método das seções homogéneas.....	19
3.	Metodologia e métodos de investigação .....	24
3.1.	Método de investigação.....	24
3.2.	Fases de desenvolvimento de um estudo de caso.....	24
3.2.1.	Preparação .....	24
3.2.2.	Recolha de evidência.....	25
4.	Análise e discussão dos resultados.....	29
4.1.	Breve história da cana-de-açúcar .....	29
4.2.	Empresa Engenhos XX .....	30
4.2.1.	Evolução histórica da empresa Engenhos XX .....	30
4.2.2.	Organograma.....	32
4.2.3.	Análise estratégica da empresa Engenhos XX .....	33
4.2.3.1.	Análise SWOT .....	34
4.2.3.2.	Fatores críticos de sucesso .....	38
4.2.4.	Processo de produção de aguardente e mel de cana.....	38
4.2.4.1.	Processo de produção de aguardente.....	38
4.2.4.2.	Processo de produção de mel de cana .....	40
4.2.4.3.	Produtos da empresa Engenhos XX.....	40
4.2.5.	Análise económica- financeira .....	41
4.2.5.1.	Evolução das vendas da empresa .....	41
4.2.5.2.	Análise rubricas do balanço .....	45
4.2.5.3.	Análise de indicadores económico-financeiros .....	46
4.2.6.	Sistema contabilístico da empresa Engenhos XX .....	48
4.2.6.1.	Análise do sistema contabilístico atual .....	48
4.2.6.2.	Falhas e sugestões de melhoria na contabilidade de gestão .....	52
4.2.7.	Proposta de melhoria do sistema de custeio da empresa.....	55

4.2.7.1.	Implementação do método das seções homogêneas na empresa Engenhos XX.....	56
4.2.7.1.1.	Definição das seções da empresa Engenhos XX.....	56
4.2.7.1.2.	Imputação dos custos às seções (centros de custo) .....	57
5.	Conclusões .....	65
5.1.	Síntese do estudo realizado .....	65
5.2.	Limitações do estudo.....	66
5.3.	Sugestões para futura investigação .....	67
	Referências bibliográficas .....	68
	Anexo .....	72
	Apêndice .....	83

## **Índice de figuras**

Figura 1: A informação contabilística e decisão.....	1
Figura 2: Caracterização da produção conjunta.....	16
Figura 3: Caracterização dos gastos.....	22
Figura 4: Esquema de imputação dos gastos segundo o método das seções homogéneas.	23
Figura 5: Organograma da empresa Engenhos XX.....	33
Figura 6: Processo de transformação de aguardente.....	39
Figura 7: Processo de transformação de mel de cana.....	41

## **Índice de Gráficos**

Gráfico 1: Evolução do volume das vendas ( em mil/€). .....	41
Gráfico 2: Evolução das vendas por tipo de produto 2010.....	42
Gráfico 3: Evolução das vendas por tipo de produto 2011.....	42
Gráfico 4: Evolução das vendas por tipo de produto 2012.....	43
Gráfico 5: Evolução das vendas por tipo de produto ano 2013.....	43
Gráfico 6: Evolução das vendas por tipo de produto 2014.....	44
Gráfico 7: Evolução das vendas por tipo de produto 2015.....	46

## Índice de tabelas

Tabela 1: Entrevistas realizadas e principais temas abordados. ....	27
Tabela 2: Análise SWOT da empresa Engenhos XX. ....	37
Tabela 3: Fases do processo de transformação de aguardente. ....	39
Tabela 4: Evolução das rubricas do balanço. ....	45
Tabela 5: Indicadores económico-financeiros. ....	49
Tabela 6: Custo unitário de bolo de mel e broas de mel. ....	50
Tabela 7: Custo unitário de diversos produtos. ....	51
Tabela 8: Análise das falhas e sugestões de melhoria da empresa Engenhos XX. ....	55
Tabela 9: : Identificação das seções, responsável, número de colaboradores e unidade de medida. ....	56
Tabela 10: Repartição dos gastos com o pessoal pelas seções e respetivo custo hora, referente ao ano de 2015. ....	58
Tabela 11: Custos do pessoal para seção de engarrafadora. ....	59
Tabela 12: Atribuição dos custos às respetivas seções. ....	59
Tabela 13: Repartição do consumo de eletricidade pelas seções. ....	60
Tabela 14: Repartição do consumo de eletricidade pela secção de engarrafadora. ....	60
Tabela 15: Repartição do consumo de água pela secção de destilação. ....	61
Tabela 16: Quadro síntese de gastos das seções. ....	61
Tabela 17: Determinação do custo conjunto. ....	62
Tabela 18: Apuramento dos custos anuais das seções e divisão pelos dois tipos de produtos. ....	63
Tabela 19: Custo unitário de diversos produtos após a aplicação dos métodos. ....	64

## **Listagem de Abreviaturas**

Enterprise Resource Planning (ERP)

Instituto de Finanças da Agricultura e Pesca (IFAP)

Instituto Nacional de Estatística (INE)

Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas (IRC)

Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares (IRS)

Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)

Instituto do Vinho, do Bordado e do Artesanato da Madeira (IVBAM)

Instituto dos Valores Mobiliários (IVM)

Politereftalato de Etileno (PET)

Região Autónoma da Madeira (RAM)

Resultado Líquido do Período (RLP)

Retur on Equity (ROE)

Sistemas de Custeio Total (SCT)

Sistema de Custeio Racional (SCR)

Sistema de Custeio Variável (SCV)

Sistema de Informação de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (SICAE)

Sistema de Normalização Contabilística (SNC)

Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats (SWOT)

União Europeia (UE)

Unidade de Obra (UO)

Método das Seções Homogéneas (MSH)

## **1. Introdução**

### **1.1. Âmbito do estudo e relevância do tópico de investigação**

Devido à globalização e ao aumento do mercado empresarial, as empresas para serem bem sucedidas necessitam que todos os aspetos da gestão estejam devidamente organizados e controlados por forma a tomar decisões em tempo oportuno. Assim será fundamental a indicação de procedimentos e práticas de gestão adequadas às suas necessidades e recursos.

A necessidade da contabilidade de gestão foi desenvolvida ao longo dos anos atendendo ao aumento do negócio ao aumento da concorrência, à globalização e à necessidade de uma informação credível e em tempo real.

Desta forma, a contabilidade permite informar a situação financeira aos interessados na gestão da organização. Os gestores necessitam de informação organizada de modo a poderem tomar decisões e controlar as suas atividades.

A nível das empresas, o sector industrial foi onde ocorreu um maior desenvolvimento da contabilidade de gestão, nomeadamente a necessidade do apuramento do custo dos produtos. Esta informação, também é relevante e necessária à gestão de todas as empresas, quer sejam, comerciais e prestação de serviços ou de outro ramo de atividade.

Neste sentido, a implementação de método de produção conjunta e método das seções homogéneas, é apresentado como um dos elementos-chave na avaliação das estratégias aplicadas para a tomada de decisões, ou seja, a procura da satisfação dos clientes e a obtenção de vantagens competitivas em relação à concorrência.

Através da realização da dissertação pretende-se avaliar a importância que estes métodos podem ter em pequenas e médias empresas, sabendo da inexistência de qualquer método aplicado na contabilidade analítica da empresa em estudo.

A indústria francesa foi pioneira no desenvolvimento e implementação de instrumentos de controlo de produção e de contabilidade de gestão. E foi em 1927 em França, que surgiu o método de contabilidade de custos, denominado por seções homogéneas.

Kaplan e Johnson (1996) indicam que os sistemas de custeio tradicionais, baseados na mão-de-obra direta e nas matérias-primas, foram amplamente utilizados, contribuindo para a estabilidade tecnológica e para a limitação da gama de produtos. Segundo Kaplan (1998), uma das referências da literatura sobre este tema, os métodos de custeio baseiam-se no conhecimento de engenharia e na contabilidade de custos e, no futuro, deverão ser cada vez mais da responsabilidade dos engenheiros ou dos gestores de produção e operações.

As empresas ao longo do tempo, utilizaram os avanços tecnológicos e das aplicações informáticas de gestão para o seu próprio benefício. Tendo como objetivo ir ao encontro das necessidades específicas das organizações. A competição entre as empresas está muito relacionada com os gastos, os prazos de entrega e a qualidade dos produtos (Myers, 2009).

Nas organizações, a exigência do meio envolvente leva-as a serem mais modernas, onde a contabilidade de gestão pode ser um componente muito útil no controlo da gestão das pequenas e médias empresas.

Em suma, face às medidas implementadas e ao aumento da concorrência a entidade Engenhos XX encontra-se com algumas dificuldades financeiras e de concorrência, surgindo assim a necessidade de realizar esta dissertação.

Desta forma, foi importante analisar profundamente as suas características/ estrutura organizacional e o seu processo produtivo de modo a encontrar os pontos fortes e fracos da entidade, determinando falhas existentes. Posteriormente a identificação de possíveis melhorias a nível do sistema de informação contabilística.

O investigador, após análise, chegou à conclusão de que o sistema de custeio dos produtos que mais se aproximam da realidade da empresa era o método de produção conjunta e método das seções homogéneas. Nesta conformidade, foi feito o estudo dos métodos e sua aplicação, que posteriormente, será implementado pela Empresa Engenhos XX.

## **1.2. Objetivos da dissertação**

O objetivo geral desta dissertação consiste na análise da contabilidade de gestão de uma empresa que produz produtos tradicionais da Região Autónoma da Madeira (RAM).

Como objetivos específicos pretende-se: (i) analisar o sistema contabilístico atual da empresa tendo em conta a sua estrutura interna, a sua situação económico-financeira e o plano estratégico da empresa, (ii) detetar falhas na contabilidade interna, e sugerir melhorias a implementar (iii) propor um sistema de informação contabilística que auxilie a tomada de decisão.

Para alcançar os objetivos anteriormente citados colocam-se as seguintes questões de investigação:

1. Qual a estrutura interna da empresa Engenhos XX?
2. Qual a situação económico-financeira da empresa?
3. Que medidas estratégicas a empresa deve ter em consideração em relação ao longo prazo?
4. Como se processa o atual sistema contabilístico da entidade?
5. Quais as falhas do sistema contabilístico?
6. Que ações a empresa deve implementar no sentido de melhorar o seu sistema contabilístico?
7. Quais as diferenças apuradas entre os resultados do novo sistema e o sistema atual?

### **1.3. Metodologias de investigação**

Nesta investigação, foi utilizado o método qualitativo. Segundo Vieira, Major e Robalo (2009) a investigação qualitativa é desenvolvida por investigadores de diversas áreas, em especial no desenvolvimento de investigação em contabilidade e controlo de gestão.

Para Silverman (2005) os métodos de investigação mais comuns numa análise qualitativa consistem em entrevista, observação, textos e documentos, e registo de áudio e vídeo.

A metodologia adotada será um estudo de caso. Este método de investigação pode incluir o estudo de um caso único ou múltiplo. Segundo Yin (2009), podem existir diferentes tipos de estudos de caso frequentemente adotados na área de contabilidade, nesta dissertação utiliza-se um estudo de caso exploratório.

Para a realização deste estudo foi efetuada uma recolha de dados, através do relatório de contas da entidade, entrevista ao gerente, observação direta na empresa e recolha de

informação, consulta de outras fontes de dados, nomeadamente, no sector de produção de bebidas espirituosas e Instituto Nacional de Estatística (INE) em Portugal.

#### **1.4. Estrutura da dissertação**

Esta dissertação encontra-se estruturado em cinco capítulos. O primeiro capítulo inclui o âmbito do estudo e sua relevância, os objetivos, a metodologia adotada e a estrutura da dissertação.

No segundo capítulo, a revisão da literatura, menciona a importância e necessidade da contabilidade de gestão nas entidades, e aborda alguns métodos desenvolvidos no âmbito da contabilidade de gestão.

No terceiro capítulo é efetuada uma descrição do método e da metodologia adotados nesta dissertação, as questões de estudo formuladas e as fontes de recolha de dados.

O quarto capítulo apresenta a empresa em estudo, fazendo uma análise do seu sistema contabilístico no sentido de detetar falhas e indicar em relação às mesmas ações de melhoria. Por fim a implementação dos métodos.

No quinto e último capítulo são apresentadas as conclusões da elaboração deste trabalho, as limitações de investigação e as sugestões para futuras investigações.

## **2. Revisão da Literatura**

### **2.1. A evolução e utilidade da contabilidade**

Com o aumento do meio empresarial, muitas vezes determinado pelo alargamento do mercado e pelo acréscimo da tecnologia, nasce uma maior necessidade de obter mais informação por parte dos gestores de modo a auxiliar a tomada de decisão da empresa quanto à concorrência, aos seus resultados e ao lançamento de novos produtos no mercado a preços competitivos.

Albaum (1964) através do seu estudo exploratório indica que a informação através de uma informação credível a tomada de decisão melhora, reduzindo o grau de incerteza, bem como proporciona à empresa uma vantagem competitiva face aos seus concorrentes.

Bourgeois (1985) indicam que a informação sobre os concorrentes permite aos gestores questionar os resultados, aumentar o nível competitivo e permite ainda delinear estratégia. Autores Johnson e Kaplan (1987), como Demski (1994), indicam a importância e a utilidade da contabilidade de gestão para os utentes internos, nomeadamente, os gestores das entidades, que necessitam de informação mais detalhada, tempestiva e estratégica, contribuindo para uma melhoria do controlo e de recursos internos da empresa. Blommaert, Blommaert e Hayes (1991) argumentam que para a maioria dos gestores, *stakeholders*, analistas e entre outros interessados as demonstrações financeiras são as únicas evidências que apresentam a atividade empresarial.

A necessidade da contabilidade de gestão está presente nas empresas pois permite e contribuiu para determinar e reportar aos interessados os custos dos produtos. Assim, compete à contabilidade de gestão determinar os custos, os proveitos e resultados associados a cada uma das atividades que desenvolve, analisando e reportando aos gestores (Pereira e Franco, 1994).

Pereira e Franco (1994) acrescentam que uma organização dispõe de segmentos organizacionais, e a cada segmento são definidas funções a desempenhar e objetivos a atingir. Assim, compete à contabilidade de gestão determinar, analisar e reportar aos interessados os custos do funcionamento dos diversos órgãos que compõem a empresa.

Segundo Collier (2003), os negócios estão relacionados com mercados, pessoas e operações, e a informação proporcionada pela contabilidade está presente em todos os aspetos dos negócios, na medida em que o processo contabilístico implica a representação financeira e económica de todas as operações e outros acontecimentos das entidades.

Caiado (2003) indicam que na primeira metade do século XIX a contabilidade de custos teve origem devido à necessidade de produzir produtos idênticos através da utilização de máquinas em substituição da produção manual.

Drury (2004) considera que a contabilidade é uma linguagem que comunica a informação económica às pessoas, que têm interesse na gestão da organização, como por exemplo, *shareholders*, empregados, credores e o governo. Os gestores necessitam de informação organizada de modo a poderem tomar decisões e controlar as suas atividades.

Franco; Oliveira; Morais ;Oliveira; Lourenço, Jesus e Major (2005:20) indicam que ao longo do tempo a contabilidade de gestão pode ser diferenciada em quatro fases:

Antes do ano 1980, a determinação do custo e do seu controlo, depois de 1965, no fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão, desde 1985 na utilização eficiente dos recursos nos processos empresariais, e finalmente após 1995, a perspetiva passou para a criação de valor com a utilização eficaz de recursos.

Segundo Franco *et al.* (2005) a contabilidade de gestão ao longo do tempo foi-se adaptando à evolução das organizações.

Desde há mais de 4.000 anos antes de Cristo até a atualidade, a contabilidade tem-se ajustado às constantes necessidades de cada período. A contabilidade mudou, está a mudar e irá certamente mudar no futuro sendo que a tomada de decisão é um elemento chave nesta mudança da história da contabilidade, através das escolhas de políticas contabilísticas (Napier, 2006).

## 2.2. A informação contabilística para a tomada de decisão

A tomada de decisão faz parte do quotidiano de qualquer pessoa. A escolha que é feita influencia o resultado, podendo ser ou não aquilo que era desejado, por isso as decisões são um aspeto importante da vida.

A nível empresarial o processo de tomada de decisão pode tornar-se mais complexo, uma vez que pode estar em causa o sucesso da empresa.

Davidson e Trueblood (1961) consideram que a nível empresarial, a contabilidade surge no contexto do processo de tomada de decisões. Apresenta como função fornecer dados e informações em determinado m

omento que serão necessários para a resolução dos problemas.

Assim, cada vez mais, o responsável pela contabilidade deve compreender e estar consciente das motivações sociais e psicológicas, bem como, das limitações dos participantes das organizações (Caplan, 1966).

Eilon (1969) procurou explorar vários aspetos do processo de decisão, indicando as diversas etapas que os decisores atravessam até chegar à resolução. Considerando, o input -informação; análise da informação; desempenho das medidas; modelo; estratégias; previsão dos resultados; critérios de escolha e decisão.

Num estudo sobre a relação entre a contabilidade e o processo de tomada de decisão, Culpepper (1970) afirma que, a política contabilística adotada influencia significativamente o *output* da decisão, pois os métodos contabilísticos proporcionam uma estrutura para o decisor expressar os objetivos e avaliar o alcance desses mesmos objetivos.

Ijiri e Jaedicke (1966), revelam que a confiança nos valores da contabilidade está relacionada com o grau de objetividade da informação e o fator de enviesamento do decisor, ou seja, quem prepara a informação contabilística deve cooperar ao máximo com o utilizador da informação de forma a proporcionar dados contabilísticos que sejam úteis ao processo de decisão.

Atrill e McLaney (2010) indicam que apesar de não ser possível quantificar o impacto da informação contabilística no processo de tomada de decisões, quando comparada com

outras fontes de informação, por exemplo: meios de comunicação, os utilizadores classificam a importância da informação contabilística elevada para a decisão.

### **2.3. A complementaridade da contabilidade de gestão face à contabilidade financeira**

O objetivo fundamental da contabilidade, durante muito tempo, limitava-se a determinar a situação patrimonial da empresa e os seus resultados globais. A informação fornecida pela contabilidade financeira manifestou-se insuficiente para gerir as organizações, devido sobretudo, ao reduzido controlo operacional, gestão e planeamento das atividades que estão relacionados com os custos e proveitos da entidade (Pereira e Franco, 1994).

As empresas começaram a sentir necessidade de informação por períodos mais curtos, mais detalhados e acima de tudo mais organizados, permitindo medir e controlar a eficiência e eficácia dos diversos segmentos operacionais da empresa e os resultados da atividade da empresa (Pereira e Franco, 1994).

Segundo Caiado (2002) a contabilidade financeira tem como objetivo controlar a relação da empresa com os seus terceiros, como por exemplo, os fornecedores, clientes, credores, devedores e bancos, as variações patrimoniais e o apuramento do resultado.

Para Pereira e Franco (2001) a contabilidade de gestão apura grandezas económicas de uma forma global. É a contabilidade de gestão, que permite constituir um subsistema de informação que tem como objetivo a medida e análise dos custos, proveitos e resultados relacionados com os diversos objetivos prosseguidos pelas organizações, através de um conjunto de conceitos, métodos, procedimentos e processos de escrituração.

Segundo Caiado (2002:48) a contabilidade de gestão «abrange todos os aspetos referentes à contabilidade de custos interna e ainda todos os custos e proveitos respeitantes às restantes áreas da empresa», ou seja, é um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisão e o controlo de gestão.

O estudo de Ohlson (1972) procurou determinar de forma empírica se os investidores atuam de acordo com a informação fornecida pelos relatórios anuais e se os investidores utilizam essa informação quando realizam as suas decisões de investimentos. Os resultados obtidos indicaram que os dados contabilísticos geram informação relevante para as decisões.

Assim, a informação contabilística pode ser gerada por dois principais subsistemas da contabilidade, a contabilidade de gestão e financeira, e cada uma exerce o seu papel nas decisões.

A contabilidade de gestão pretende facultar informação aos gestores, procurando auxiliar na eficiência da utilização dos recursos. A contabilidade de gestão tende a ser organizada de forma a produzir a informação estritamente necessária para o gestor, sendo uma ferramenta mais flexível uma vez que não está sujeita a normas ou regulamentos.

As principais diferenças entre estes dois ramos contabilísticos são a nível dos requisitos legais, a contabilidade financeira descreve o conjunto do negócio da organização, ao passo que, a contabilidade de gestão centra-se numa pequena parte da organização. A contabilidade financeira tem de ser preparada conforme os requisitos legais e os seus princípios contabilísticos e reporta o que aconteceu no passado da organização enquanto que a contabilidade de gestão está preocupada com a informação futura, bem como, a informação do passado. Os relatórios da informação financeira podem ser preparados anualmente ou semestralmente, no entanto, na contabilidade de gestão os relatórios sobre as diversas atividades podem ser preparados diariamente, semanalmente ou mensalmente (Drury, 2004).

Para Drury (2004) a contabilidade de gestão está preocupada com o fornecimento adequado de informação, com intuito de proporcionar aos gestores informação que permita tomar decisões e melhorar a eficiência e eficácia das operações existentes. A contabilidade financeira preocupa-se com a prestação de informações às partes externas da organização.

Kanodia (1982) acrescenta que é importante entender que existem diferenças fundamentais entre os dois tipos de informação. O autor considera ainda que a informação da contabilidade de gestão é um influenciador das decisões e serve para informar o gestor. A informação que provém da contabilidade financeira servirá para suprir as necessidades de todos os restantes utilizadores da informação.

A contabilidade de gestão tem como função atribuir informação histórica, monetária, global ou por segmentos sobre a situação da empresa internamente para possíveis tomadas de decisão por parte dos gestores das organizações. Atendendo à necessidade de cada

entidade, o sistema de contabilidade de gestão e informação deve estar adequado ao sector (Ferreira *et al.* 2014).

Segundo Ferreira *et al.* (2014) existem diferenças entre a contabilidade de gestão e financeira. Embora a informação utilizada pela contabilidade de gestão proceda da contabilidade financeira. Conclui-se que ambas as contabilidades estabelecem ligações recíprocas de informação. Como por exemplo, a valorização das existências de matéria-prima, produtos em via de fabrico e produtos acabados tratando-se de informação da contabilidade de gestão que é transmitida para à contabilidade financeira.

Para Caiado (2009) a contabilidade de gestão apresenta algumas características que estão de acordo com as diferenças apresentadas por Drury (2004), nomeadamente com as diferenças dos ramos contabilísticos. Desta forma, a contabilidade de gestão está organizada em função das necessidades específicas de cada empresa e não está sujeita a constrangimentos e normas, utiliza a informação da contabilidade financeira de modo a auxiliar os estudos técnicos e estatísticos, deve estar atualizada, fornecer informação em tempo oportuno e auxilia o controlo de gestão de diversas áreas através de um controlo periódico.

Deste modo, devido à necessidade das empresas possuírem um sistema de contabilidade de gestão que lhes permita apoiar a tomada de decisão, de seguida identificam-se alguns conceitos de custos e analisam-se algumas técnicas desenvolvidas no âmbito deste ramo da contabilidade: sistemas de custeio, produção conjunta e método das seções homogéneas.

#### **2.4. Conceito de custo**

A contabilidade de gestão permite a determinação e análise dos custos inerentes ao desenvolvimento da atividade da empresa. Estes custos inerentes devem ser apurados atendendo ao processo de fabrico da organização.

Segundo Franco *et al.* (2009: 21) «[u]m custo corresponde ao valor monetário associado à utilização ou consumo de um recurso, seja um bem ou um serviço, o que significa que a atividade da empresa implica custos que importa determinar», ou seja, as atividades da empresa apresentam custos que serão necessários determinar de forma mais objetiva.

O custo de um produto é o somatório de todos os custos, que incluem todas as fases de execução na fábrica até atingirem a forma de produto acabado (Caiado, 2002). A utilização do conceito gasto (por imposição do SNC) tem o mesmo significado de custo.

Dada a importância deste conceito no âmbito da contabilidade de gestão nos pontos seguintes classificam-se os custos em diretos e indiretos, industriais e não industriais, fixos e variáveis.

#### **2.4.1. Custos diretos e indiretos**

Caiado (2002:82) indica que « as classificações de custos é que os distingue em diretos e indiretos». De acordo com o pensamento anterior, Franco *et al.* (2009) enuncia que pressupondo a existência de uma realidade ou grandeza que se pretende custear, em que a realidade pode ser uma atividade, uma função, um departamento e/ou um produto, sendo a realidade ou grandeza a custear designada por objeto de custeio. A identificação dos custos por objeto de custeio permite a sua classificação em dois grandes grupos: custos diretos e indiretos.

A característica fundamental do método direto está na forma individualizada de imputação dos gastos aos produtos finais, mesmo quando cada ordem de produção é uma unidade diferenciada ou autónoma.

A nível dos custos indiretos identificam-se os custos que respeitam simultaneamente a vários objetos de custeio. A sua repartição pelos diferentes objetos de custeio pressupõe que se definam critérios de imputação, através da sua subjetividade, são sempre questionáveis.

Claramente que a designação de custo direto ou indireto pode variar dependendo do setor. Por exemplo, as matérias-primas e a mão-de-obra direta podem ser exemplos de custos diretos, no entanto, os gastos gerais de fabrico incluem por um lado custos diretos e por outro indiretos (Caiado, 2002).

#### **2.4.2. Custos industriais e não industriais**

Os custos de produção, presentes normalmente nas empresas industriais, ocorrem durante o período de produção, pode ser classificado em três categorias (Franco *et al.*, 2009):

- **Consumo de matéria-prima:** é considerada custo direto do produto, cujo montante dependerá da quantidade consumida e do respetivo custo unitário. A

nível do custo unitário este engloba o custo de aquisição, incluindo este, todos os custos suportados até à chegada da matéria à empresa, como também eventuais custos internos.

- **Mão-de-obra direta:** são os custos associados à remuneração dos trabalhadores cuja atividade é específica da produção de determinado produto ou serviço. Para a determinação deste componente será necessário considerar o número de horas registados por objeto de custeio e o respetivo custo horário. Este custo horário deverá englobar não só a remuneração do trabalhador, mas também os encargos associados.
- **Gastos gerais de fabrico:** a componente de gastos gerais de fabrico inclui todas as restantes naturezas de custos industriais, como por exemplo, mão-de-obra indireta, consumos de água, eletricidade e combustíveis, consumo de matérias subsidiárias, amortização de edifícios e de equipamentos, seguros, rendas, etc.

#### **2.4.3. Custos fixos e variáveis**

Atendendo ao nível de atividade da empresa podem existir custos fixos, numa perspetiva de curto prazo, o montante atribuído a estes mantém-se constante independentemente da atividade desenvolvida. Por outro lado, existem os custos variáveis, cujo valor global vai depender do nível de atividade.

Os custos variáveis, são custos que podem estar diretamente relacionados com as variações no volume de produção e venda, ou seja, determinados custos tendem a crescer ou diminuir consoante as mudanças nos níveis de atividade. Contudo, outros custos que tendem a variar com o tempo são designados custos fixos. A nível de custos variáveis são exemplo as matérias-primas e transporte das vendas, e para custos fixos mais característicos são as depreciações, as rendas e os seguros (Caiado, 2002).

### **2.5. Sistemas de custeio**

Segundo Franco *et al.* (2009) e Caiado (2002) na determinação do custo dos produtos fabricados podem existir custos diretos ou indiretos. Os diretos estão relacionados especificamente com o produto e os indiretos são originados sem existir uma relação direta com o produto. Para além disto, são classificados por norma como custos fixos ou variáveis.

Segundo Franco *et al.* (2009:129) «os custos variáveis industriais ocorridos num determinado período de tempo verificam uma relação de causalidade direta com o nível de produção». No entanto, os custos fixos industriais estão associados a uma determinada capacidade instalada mantendo-se inalteráveis qualquer que seja o nível de utilização desta capacidade.

Face a diferentes graus de incorporação dos custos fixos industriais no custo dos produtos/serviços os sistemas de custeio estão divididos por:

- Sistema de Custeio Total (SCT);
- Sistema de Custeio Racional (SCR);
- Sistema de Custeio Variável (SCV).

Nos pontos seguintes são desenvolvidos estes sistemas de custeio.

### **2.5.1. Sistema de custeio total**

«O sistema de custeio total é o método de apuramento do custo dos produtos/serviços que inclui, para além dos custos variáveis industriais, os custos fixos desta natureza, verificados num dado período» (Franco *et al.*, 2009:129).

O sistema de custeio integra no custo dos produtos e serviços os gastos variáveis industriais e a totalidade dos gastos fixos industriais ocorridos num determinado período. O gasto variável industrial corresponde ao produto entre os gastos variáveis unitários industriais pela quantidade produzida e os gastos fixos industriais representam a totalidade dos gastos afetos à produção, ambos ocorridos nesse mesmo período (Ferreira *et al.*, 2014).

Este sistema permite diferir os custos para os períodos seguintes quando a produção de um determinado período for superior às vendas realizadas no mesmo período (Franco *et al.*, 2009).

$$CIPA = \text{quantidade produzida} \times \text{custo variável unitário industrial} + \text{custos fixos totais industriais} \quad (2.1)$$

### 2.5.2. Sistema de custeio racional

Este sistema de custeio, inclui os custos variáveis industriais e apenas parte dos custos fixos industriais o sistema racional é utilizado normalmente quando os níveis de produção são substancialmente inferiores aos da capacidade instalada.

Segundo Franco *et al.* (2009:132):

[n]a determinação do custo dos produtos/serviços efetivamente realizados em dado período, não é incorporada a totalidade dos custos fixos industriais registada neste mesmo período, uma vez que estes correspondem às necessidades da empresa para níveis de atividade considerados normais, que se identificam geralmente com determinada capacidade produtiva instalada.

O gasto fixo industrial a imputar ao custo dos produtos/serviços num determinado período está relacionado com a relação entre a quantidade real produzida ( $Pr$ ) e a produção normal ( $Pn$ ), sendo apenas uma parte deste gasto fixo industrial que é incorporado no custo industrial dos produtos acabados. Assim, os custos industriais a incorporar estão relacionados com a seguinte fórmula:

$$\text{coef. incorporação custos fixos industriais} = \frac{\text{custos fixos industriais} \times \text{Produção real}}{\text{Produção normal}} \quad (2.2)$$

### 2.5.3. Sistema de custeio variável

Neste sistema de custeio apenas os custos variáveis industriais são considerados para a determinação do custo industrial de produto acabado. Neste caso, os gastos fixos industriais não dependem do nível de produção, estando assim, relacionados com o período de tempo em que ocorrem, sendo estes custos do período.

$$CIPA = \text{quantidade produzida} \times \text{custo variável unitário industrial} \quad (2.3)$$

O sistema de custeio variável é muito utilizado a nível da tomada de decisão na gestão das empresas e mais especificamente na gestão de processos produtivos pois é um sistema de custeio de execução simples e direto. Embora possa ser considerado um sistema incompleto por apenas incorporar os custos variáveis do custo do produto, é, porém, benéfico no tratamento dos custos indiretos que devido à sua subjetividade pode originar incoerências (Ferreira *et al.*, 2014).

## 2.6. Regimes de fabrico

Segundo Franco *et al.* (2009) os processos produtivos das empresas podem ser simples ou múltiplos. Quando no processo de fabricação o objeto é um único produto estamos perante um processo produtivo simples, quando os processos produtivos são múltiplos obtém-se vários produtos diferentes. Estes processos produtivos por sua vez podem ser conjuntos ou disjuntos.

Domingos Ferreira *et al.* (2014), identifica que é possível atribuir ao método direto as seguintes características:

- o produto ou serviço é identificado ao longo de todo o processo de fabrico;
- são identificados e determinados todos os custos diretos de produção, relativamente a todo o processo de fabrico;
- os custos referentes a cada obra, lote ou encomenda são acumulados em fichas de custos, com designações diversas, obras em curso, ordens de produção ou ordens de fabrico, independentemente do período contabilístico.

Este método permite controlar os resultados, ajustar os orçamentos futuros e controlar a eficiência da empresa. No entanto, apresenta algumas fragilidades: o gasto total surge com a conclusão da encomenda e os gastos administrativos/comerciais tendem a ser elevados e relevantes no custo dos produtos.

Segundo Domingos Ferreira *et al.* (2014), é possível atribuir ao método indireto as seguintes características:

- é um método em que se procede à acumulação mensal dos gastos industriais por produtos, determinando o custo unitário de cada unidade através do quociente entre o custo global da produção e a quantidade produzida;
- é mais utilizado quando há apenas um produto ou um número restrito de produtos;
- a produção desenvolve-se de forma contínua e ininterrupta e em séries de produtos homogéneos;
- cálculo dos custos em cada fase ou processo, ou seja, o cálculo do custo dos semi-produtos obtidos e, na última fase, o custo dos produtos acabados.

Quando a empresa tem um regime de produção múltipla a imputação dos custos tem de ser feita pelos vários produtos. No caso de uma produção múltipla conjunta existe a necessidade de uma imputação dos custos comuns a todos os produtos até ao ponto em

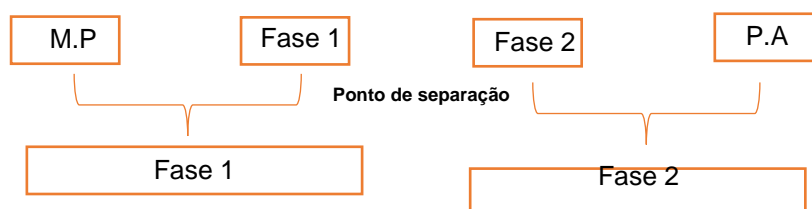
que o seu processo de fabrico se diferencia a partir do qual a imputação é feita especificamente, de acordo com o processo que cada produto segue.

Para Caiado (2009:167) «uma empresa labora em produção conjunta quando a fabricação de um produto obriga necessariamente à fabricação de dois ou mais produtos», também Franco *et al.* (2009) considera que estamos perante um regime de fabricação múltipla quando a partir de uma mesma ou de um conjunto de matérias-primas, são obtidos vários produtos interdependentes, não sendo possível fabricar um sem que, obrigatoriamente, se obtenha os outros.

A produção disjunta caracteriza-se pelo facto da fabricação de cada produto se realizar independentemente de qualquer outro produto (Caiado, 2009).

No processo de produção conjunta existem duas fases. A primeira fase corresponde à fase do processo produtivo em que os produtos ainda não se automatizam (fase conjunta), a segunda fase corresponde à fase do processo produtivo em que os produtos já se automatizaram e que são objeto de operações de transformação específicas e diferentes de produto para produto. O momento do processo produtivo em que os produtos se automatizam designam-se por ponto de separação (Franco *et al.*, 2009).

Figura 1: Caracterização da produção conjunta.



Fonte: Adaptado de Franco *et al.*, 2009.

Assim, em regime de produção conjunta surgem dois conceitos de custos, os custos conjuntos que são custos que correspondem à fase conjunta da produção e que respeitam, simultaneamente, a mais do que um produto. O segundo conceito de custo corresponde a custos específicos que são custos correspondentes à fase disjunta, são custos respeitantes a cada um dos produtos separados, sendo possível de imputar de forma fiável aos vários produtos.

Quando uma entidade está perante o processo de produção conjunta, os produtos obtidos são classificados como (Caiado, 2009):

- **Produtos principais:** produtos que são o objeto principal da atividade da empresa, de valor necessariamente superior aos restantes produtos obtidos na mesma fabricação;
- **Co-produtos:** quando se obtém dois ou mais produtos principais;
- **Subprodutos:** produtos derivados dos principais, com valor nitidamente inferior a esses;
- **Resíduos:** subprodutos sem qualquer valor comercial.

Um dos problemas fundamentais no processo de produção conjunta reside na necessidade de repartição dos custos conjuntos pelos vários tipos de produtos, de forma a ser possível determinar o custo industrial unitário de cada um deles. Para isto, existem critérios de repartição de custos conjuntos pelos produtos principais, subprodutos e resíduos (Franco *et al.*, 2009).

A nível dos produtos principais existem duas abordagens possíveis, uma delas consiste em efetuar a repartição dos custos conjuntos utilizando uma medida de volume, a outra está relacionada com o valor comercial de cada produto principal (Franco *et al.*, 2009).

Desta forma, a nível do critério da quantidade produzida (medida de volume) os custos conjuntos são repartidos pelos produtos principais proporcionalmente à quantidade produzida, logo implica que este critério apenas possa ser utilizado quando os produtos principais se encontram expressos na mesma unidade de medida.

Ferreira *et al.* (2016) apresentam desvantagens do critério de repartição pelas quantidades produzidas, nomeadamente o facto de não ter em conta o valor de mercado dos produtos, nem os custos específicos de cada produto, pelo que só deverá ser utilizado se os preços de venda e os custos dos produtos forem muito idênticos.

Na repartição de custos pelo valor comercial de cada produto (valor de venda comercial da produção ou potencial) os custos conjuntos são repartidos pelos produtos principais proporcionalmente ao valor de venda da produção. Este critério face ao anterior possibilita a sua aplicação a produtos expressos em unidades de medida diferentes e pondera o valor comercial de cada produto (Franco *et al.*, 2009).

No entanto ambos os critérios não consideram os custos específicos industriais e não indústrias de cada produto.

O critério de valor de venda de produção no ponto de separação é o critério mais adequado segundo Ferreira *et al.* (2016) porque atende simultaneamente às quantidades produzidas, ao valor de mercado e aos custos específicos. A adoção deste critério faz com que todos os produtos, no ponto de separação tenham margens percentuais iguais. Assim não é o critério de repartição que irá provocar distorções na rentabilidade de cada produto.

Se durante a produção conjunta se verificar a existência de subprodutos, estes podem ser valorizados pelo critério do custo nulo ou do lucro nulo. No caso do custo nulo os produtos principais abrangem a totalidade dos gastos de fabrico, representando o valor de venda dos subprodutos um lucro para a empresa (Caiado, 2009). O lucro nulo consiste em atribuir ao subproduto um resultado nulo. Para tal, os custos conjuntos a imputar ao subproduto devem ser iguais ao valor de venda da produção deduzido de todos os custos industriais e não industriais (Franco *et al.*, 2009).

O processo de fabrico conjunto pode originar ainda a obtenção de resíduos. Estes resíduos podem ter um valor comercial, originando geralmente custos adicionais. Aos resíduos é possível aplicar os mesmos critérios do subproduto. No entanto, se os resíduos tiverem regularmente valor comercial é preferível adotar o critério de lucro nulo, se não tiverem valor comercial será melhor adotar o critério do custo nulo (Franco *et al.*, 2009).

Assim, a necessidade de critério de repartição dos custos conjuntos pelos vários produtos surge da necessidade de calcular os custos industriais unitários de cada produto para elaboração do balanço, valorização das existências de produtos acabados, subprodutos e resíduos no final do exercício, e o apuramento dos resultados para a apresentação de demonstrações de resultados e de funções. Contudo, devido ao facto de se utilizar critérios para repartir os custos conjuntos e dada a própria natureza dos regimes de produção conjunta, a informação que é obtida não permite tomar decisões de gestão relativas a cada um dos produtos de forma individual (Franco *et al.*, 2009).

Pereira e Franco (1994) acrescentam ainda que os custos industriais unitários determinados para os produtos conjuntos não servem para tomar decisões relacionadas com a rentabilidade dos produtos, nomeadamente, o aumento ou a redução do produto e a transformação que deve ser feita nos produtos obtidos no ponto de separação.

Assim, as decisões de aumento ou redução do produto só devem ser tomadas a partir de resultados globais dos vários produtos obtidos em regime de produção conjunta. E as decisões relativas à venda de produtos numa determinada fase de acabamento ou noutra não podem ser tomadas com base nos custos industriais unitários.

## **2.7. Método das seções homogéneas**

O método das seções homogéneas desenvolveu-se em grandes empresas industriais na primeira metade do século XX.

O rápido desenvolvimento do método decorreu da necessidade de obter uma maior objetividade na imputação dos custos indiretos de produção num contexto de produção diversificada e de processos distintos. A contribuição para o seu desenvolvimento deve-se essencialmente à evolução da organização funcional, da generalização da fabricação massificada e da evolução tecnológica no tratamento da informação (Ferreira *et al.* 2016).

«O método das seções homogéneas baseia-se na divisão da empresa em segmentos organizacionais relativamente aos quais se determinam os custos de funcionamento, procedendo-se posteriormente à sua imputação aos objetos de custeio» (Franco *et al.* 2009).

Ferreira *et al.* (2016) indica que a definição dos centros de análise deve acompanhar a estrutura organizacional da empresa. Assim, os seus objetivos devem corresponder ao apuramento dos centros de custo para efeitos de controlo de gestão; a determinação dos custos de cada produto/serviço com maior objetividade na repartição dos custos indiretos e à otimização da relação custo/benefício da informação.

A definição de cada seção a criar deve acompanhar a estrutura orgânica da empresa e ter em consideração as necessidades da informação.

### **2.7.1. Caracterização do método das seções homogéneas.**

As seções homogéneas são agrupamentos de gastos definidos, para que o seu total, possa ser imputado a uma unidade comum, que permita o seu controlo e posterior afetação (Mortal, 2007).

Pereira e Franco (1994) definem seções homogéneas como centros de custos que obedecem às seguintes premissas: i) responsabilização, que significa a existência de um só responsável pelo controlo dos custos agrupados na secção; ii) homogeneidade de

funções, ou seja, a secção deve corresponder à execução de determinada tarefa específica ou conjunto de tarefas idênticas; iii) existência de uma unidade de medida que permita, de preferência e em simultâneo, medir a atividade da secção e imputar os custos da mesma ao objeto de custeio, esta unidade de medida designa-se por unidade de obra.

A homogeneidade ao nível das funções significa que os gastos devem corresponder a atividades semelhantes. A unidade de medida da atividade de cada centro servirá assim para imputar os gastos pelos diferentes objetos de custo (produtos) na medida do consumo de recursos por parte dos mesmos (Caiado, 2009).

Ferreira *et al.* (2016) indica outra distinção importante entre centros principais e centros auxiliares: i) os centros principais são aqueles que ocorrem diretamente para a produção e os seus custos são imputados aos produtos/serviços; os centros de análise auxiliares são aqueles que não ocorrem diretamente para a produção, mas trabalham para os centros. São exemplos de centro de análise auxiliares, os serviços de manutenção, a central de vapor ou central elétrica, que não operam diretamente na transformação das matérias-primas, fornecem serviços de manutenção, vapor e/ou eletricidade para o funcionamento dos equipamentos aos outros centros.

Em complemento, Pereira e Franco (1994) e Robalo (2002) lembram que existem duas alternativas para o funcionamento prático do método das seções homogêneas: uma primeira, mais popular entre a literatura francesa, em que os centros de análise acumulam somente custos indiretos, sendo os custos com o consumo de matéria-prima e mão-de-obra direta imputados diretamente aos objetos de custeio e uma segunda, mais popular em Portugal, em que todos os custos de transformação são imputados aos centros de análise (mão-de-obra direta e gastos gerais de fabrico).

No método das seções homogêneas atendendo à estrutura orgânica da empresa e aos objetivos podem constituir-se cinco grupos de seções. As seções de aprovisionamento respeitam, normalmente, aos armazéns de matérias-primas, produtos acabados e semiprodutos, tratando-se de custos de natureza fixa que devem ser repartidos pelos bens armazenados e a sua imputação vai depender do sistema de custeio adotado e do critério de repartição definidos as seções industriais identificam-se com a função de produção e podem ser classificadas como seções principais e seções auxiliares as seções administrativas e seções de investigação e desenvolvimento, em que os seus custos

correspondem aos gastos de estrutura refletidos na demonstração de resultados por funções (Franco *et al.*, 2009).

A utilização do método das seções homogéneas permite uma obtenção mais correta dos custos, para além de fornecer informação importante para a gestão.

### 2.7.2. Apuramento dos gastos segundo o método das seções homogéneas

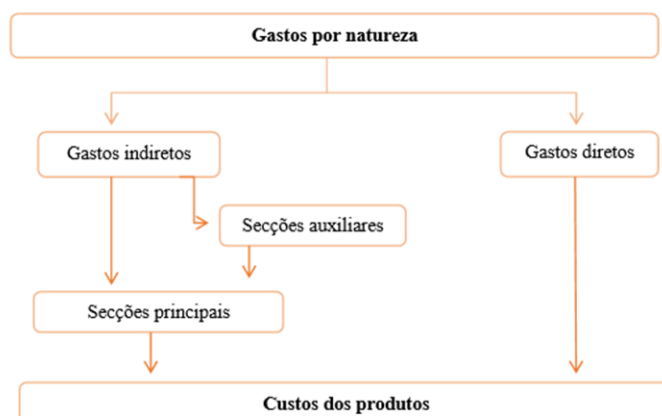
Isto implica que a unidade escolhida como medida da atividade de cada secção seja a mais apropriada para espelhar a atividade da mesma. Por outro lado, o correto apuramento dos custos está dependente do grau de homogeneidade dos gastos em cada secção (Caiado, 2009).

Segundo Ferreira *et al.* (2016) o método dos centros de análise tem como objetivo principal a repartição dos custos indiretos de produção pelos produtos, no entanto, é mais vantajoso que os custos de mão-de-obra direta sejam imputados também aos centros de análise, apurando-se nos vários centros os custos de transformação.

Os custos de funcionamento de cada secção podem ser classificados em duas categorias: custos diretos, esta componente de custos diz respeito à aquisição de bens e serviços ao exterior e de reembolsos (esta rubrica corresponde à valorização, a preço de custo, das prestações de serviços das seções auxiliares) (Franco *et al.*, 2009).

A figura 3 representa os aspetos principais da transformação dos gastos por natureza, diretos e indiretos, em custos dos produtos, passando através das seções principais.

Figura 2: Caracterização dos gastos.



Fonte: Adaptada de Sá (2014)

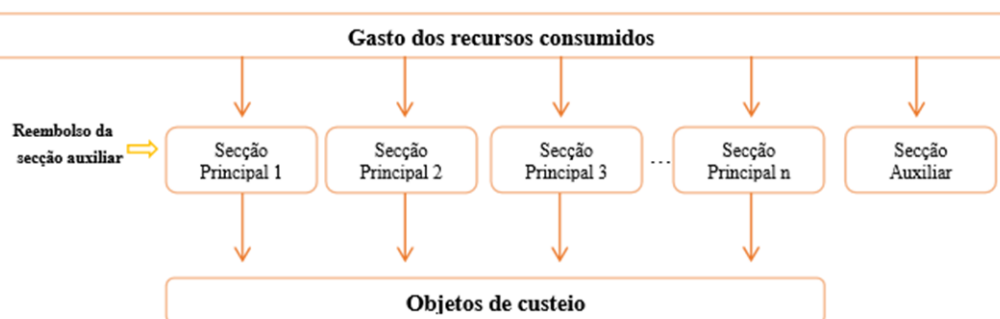
A figura 3 representa os aspetos principais da transformação dos gastos por natureza, diretos e indiretos, em custos dos produtos, passando através das seções principais.

Para a determinação do custo de cada seção a primeira fase será a identificação da atividade, posteriormente a identificação de uma unidade de obra ou de uma base de imputação. Os custos diretos deverão ser classificados como variáveis e fixos, a inclusão de custos fixos irá depender do sistema de custeio que a empresa adote. Os reembolsos correspondem à prestação de serviços das seções auxiliares às outras seções e os cálculos dos custos unitários (Franco *et al.*, 2009).

Pereira e Franco (1994) afirmam ser possível definir uma unidade de obra nas seções de distribuição enquanto que nas seções administrativas e financeiras os autores consideram que existe maior dificuldade em definir uma unidade de obra.

A figura 4 apresenta, graficamente e de uma forma sintética, a forma de imputação dos gastos segundo o método das seções homogéneas:

Figura 4: Esquema de imputação dos gastos segundo o método das seções homogéneas.



Fonte: Adaptado de Drury (2013)

Franco *et al.* (2009:191) defende que «a existência de unidade obra pressupõe sempre que a seção tem uma atividade definida que, normalmente, é expressa em horas máquina (Hm), hora homem(Hh) ou horas de funcionamento (Hf)».

Ferreira *et al.* (2016:293) indica que «o apuramento do custo de produção de cada produto é então constituído pela imputação do custo das matérias-primas e dos custos de

transformação (custos das unidades de obra fornecidas pelos centros a cada um dos produtos)».

### **2.7.3. Vantagens e desvantagens de aplicação do método das seções homogêneas**

O método das seções homogêneas apresenta algumas vantagens e dificuldades na sua utilização e implementação.

Em relação às principais vantagens Sá (2014:20) indica que o método das seções homogêneas tem em consideração:

todos os gastos incorridos numa organização sem exceções; possui informações completas e conservadoras; enfatiza a recuperação de todos os gastos e tende a introduzir um certo grau de estabilidade no preço final; justifica os preços obtidos; e chega ao custo de produção e de venda.

No entanto o método apresenta diversas dificuldades/limitações devido à divisão da organização em centros de análise, a escolha dos critérios de repartição dos custos aos centros de análise e aos centros destinatários das suas prestações através das unidades de obra e das taxas de imputação corretas e mais adequadas (Ferreira *et al.* 2016).

Também apresenta uma limitação devido às grandes mudanças que se têm verificado em termos empresariais, tais como, o aumento dos gastos fixos, diversificação dos produtos e o aumento da competitividade. Este procedimento pode incorrer em dois erros fundamentais, nomeadamente, a possibilidade de não existir ligação entre a ocorrência dos gastos e o produto final e por fim, os critérios de repartição e/ou pressupostos adotados podem estar definidos com um certo grau de subjetividade (Sá, 2014).

### **3. Metodologia e métodos de investigação**

Este capítulo visa descrever os métodos usados tendo em conta os objetivos presentes nesta dissertação, bem como, a descrição dos passos efetuados para a sua concretização.

#### **3.1. Método de investigação**

O método de investigação utilizado nesta dissertação designa-se de estudo de caso. Segundo Yin (2009) é uma investigação empírica que investiga um fenómeno no seu ambiente real, quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes, e na qual se utilizam múltiplas fontes de evidência.

Um estudo de caso deve ser adotado sempre que se verifiquem três condições em simultâneo: as questões colocadas pelo investigador devem ser do tipo «como» e «porquê», o foco da investigação deve incidir sobre o estudo de fenómenos contemporâneos e o investigador não deve conseguir controlar os acontecimentos (Yin, 2009).

O presente estudo tem como objetivo analisar a contabilidade de gestão da empresa, as suas práticas e de que forma podem ser melhoradas atendendo à conjuntura económica, às necessidades da empresa e à sua dimensão.

#### **3.2. Fases de desenvolvimento de um estudo de caso**

Segundo Vieira et al. (2009) e Yin (2009) o estudo de caso comporta diversas etapas ou fases. No total podem apresentar cinco fases, que são consideradas as etapas mais importantes, na elaboração do estudo. Embora estas fases sejam apresentadas de forma sequencial, nem sempre na prática são realizadas pela ordem descrita. Estas fases encontram-se descritas nas subseções seguintes.

##### **3.2.1. Preparação**

Para o desenvolvimento do estudo de caso, o primeiro passo consistiu na preparação do mesmo. Para esta preparação houve o envolvimento de uma boa recolha bibliográfica e posteriormente uma revisão de literatura adequada ao tema de investigação. Neste sentido, foi necessário pesquisar e analisar a necessidade da entidade desenvolver e métodos de contabilidade de gestão alternativos, estando de acordo com a conjuntura económica e financeira da empresa e o seu meio envolvente. A revisão bibliográfica foi

efetuada através de livros e de artigos científicos. Após a conclusão deste passo a investigadora pode prosseguir para a formulação das questões de investigação. Estas questões resultam da interação da revisão de literatura e de dados preliminares obtidos na empresa.

As questões de investigação colocada nesta dissertação foram: qual a estrutura interna da empresa Engenhos XX; qual a situação económico-financeira da empresa; que medidas estratégicas a empresa deve ter em consideração em relação ao longo prazo; como se processa o atual sistema contabilístico da entidade; quais as falhas do sistema contabilístico; que ações a empresa deve implementar no sentido de melhorar o seu sistema contabilístico e quais as diferenças apuradas entre os resultados do novo sistema e o sistema atual.

Após a formulação das questões de investigação procedeu-se à análise das diversas fontes de recolha de evidência e à seleção das várias técnicas de recolha de dados.

### **3.2.2. Recolha de evidência**

Nesta etapa, o objetivo, consiste em recolher todas as evidências da empresa Engenhos XX procurando recolher o máximo de informação sobre a empresa e a sua envolvente. Esta recolha foi realizada através de documentos, entrevistas e observação direta.

As entrevistas são a principal fonte de evidência num estudo de caso (Yin: 2009). Através das entrevistas foi possível recolher evidências importantes para o desenvolvimento do tema em estudo. Desta forma, o principal método usado nesta dissertação foi a entrevista, embora tenham sido utilizados outros métodos complementares, tais como a observação direta e a troca de e-mails com o administrador.

A nível da observação direta, esta foi fundamental para perceber e observar o funcionamento da empresa Engenhos XX a nível da sua organização, produção de aguardente e mel-de-cana e informação da entidade a nível do seu sistema informático.

Outro método utilizado para a recolha de informação foi a análise de documentos, nomeadamente, o relatório de contas da entidade, os mapas de determinação do custo de produção anuais e os mapas de inventários. Também foi imprescindível a recolha de informação sobre a evolução e situação do sector da RAM, através de entidades externas, nomeadamente Direção Regional de Estatística da Madeira (DREM) e o sistema de informação da Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (CAE).

Para a elaboração da dissertação foram realizadas quatro entrevistas e uma observação direta na fábrica da empresa Engenhos XX e diversas trocas de e-mail. As entrevistas decorreram entre fevereiro de 2015 até junho 2016.

As entrevistas tiveram uma duração total de 4 horas e 20 minutos. Todas as entrevistas foram realizadas sempre com o administrador do departamento financeiro. O administrador proporcionou informação também, por correio eletrônico, tal como, alguns documentos históricos da entidade sobre a cana-de-açúcar e relatório de contas.

O primeiro contacto com a organização foi na inauguração do museu da entidade, onde surgiu a ideia e a necessidade de desenvolver esta dissertação. Na segunda entrevista foi acordado a confidencialidade dos dados e informações referentes à organização, bem como, a identificação e divulgação dos mesmos no trabalho em estudo. Na terceira e quarta entrevista comunicação ao administrador das falhas e possíveis sugestões de melhoria e levantamento de todos os documentos necessários para a implementação do método das seções homogêneas e do método produção conjunta. A nível das entrevistas foram elaboradas e organizadas previamente uma série de questões.

Foi realizada uma observação direta à fábrica no mês de produção de mel de cana e aguardente. Neste âmbito observou-se a organização interna da empresa a nível da produção de aguardente e mel de cana, o processo de realização do bolo de mel e broas de mel, a área comercial e turística da fábrica.

Ao longo da dissertação, foram efetuadas troca de e-mails com o administrador da empresa com o intuito de obter documentos necessários para compreender a situação económica e financeira da empresa.

A tabela nº 1, apresenta muito resumidamente os métodos de recolha de evidências utilizadas, a data da sua realização, duração, o tipo de contato, as pessoas envolvidas, os principais temas abordados e, ainda, a informação recolhida.

Tabela 1: Entrevistas realizadas e principais temas abordados.

Tipo de fonte	Data	Duração	Tipo de Contacto	Pessoa contactada	Principais temas abordados	Síntese da informação recolhida
1ª Entrevista	12-02-2015	1h	Pessoalmente	Administrador	<p>Envolvente e funcionamento da empresa</p> <p>Informação da empresa e sistema de informação</p> <p>Explicação e apresentação da proposta de dissertação que consiste na determinação de lacunas e falhas no sistema de contabilidade de gestão da empresa e possíveis sugestões</p> <p>Obter informação mais detalhada sobre a empresa</p>	<p>Empresa de Produção de Aguardente e mel de cana</p> <p>Empresa de pequena dimensão e familiar</p> <p>Possui um sistema de gestão simples e antiquado</p> <p>A empresa tem aproximadamente 15 empregados</p> <p>No processo de laboração contrata durante um mês por volta de 40 operários</p> <p>Não tem organograma</p>
Troca de e-mail	16-04-2015	20 min	e-mail	Administrador	Documentos necessários para a análise financeira da empresa	Análise da situação atual da entidade a nível económico e financeiro
1ª Observação direta	22-04-2015	60 min	Pessoalmente	Administrador	Observação direta da fábrica da empresa engenhos XX	<p>Processo de elaboração de Aguardente e mel de cana</p> <p>Processo de formação de bolos de mel e broas</p> <p>Observação da área comercial e turística</p>
2ª Entrevista	10-08-2015	1.30h	Pessoalmente	Administrador	<p>Situação económica da empresa</p> <p>Diminuição no volume de negócio</p> <p>Estratégias adotadas</p> <p>Desenvolvimento da contabilidade de gestão e evidencia de falhas</p> <p>Pontos fortes e fracos da entidade</p>	<p>Empresa apresenta uma estrutura financeira equilibrada</p> <p>Todos os anos a empresa recorre a crédito bancário</p> <p>Pagamento antecipado aos produtores de cana do programa comunitário POSEIMA.</p> <p>Deriva da emigração, aumento dos impostos e da concorrência</p> <p>Comercio de garrafas PET</p> <p>Investimento no museu</p> <p>ações de formação aos técnicos</p> <p>Desenvolvido no ano 2009</p> <p>Utiliza o software de gestão ERP-PRIMAVERA</p> <p>Pontos fortes: Empresa familiar, de pequena dimensão e boa reputação.</p> <p>Pontos fracos: Depende da evolução da cana-de-açúcar e apoios da comunidade europeia.</p>
3ª Entrevista	30-11-2015	20 min	Pessoalmente	Administrador	<p>Revisão de alguns pontos (análise SWOT, FCS, objetivos estratégicos, indicadores e metas);</p> <p>Avaliação do levantamento das falhas e sugestões</p>	<p>Demonstração daquilo que foi elaborado com a informação fornecida pelas várias entrevistas, observação direta e diversas trocas de e-mail.</p>
4ª Entrevista	26/05/2016	60 min		Administrador	Documentos necessários para a implementação do método de produção conjunta e método das seções homogéneas. Questionário ao administrador sobre os custos e as unidades de medida utilizadas para a implementação do método.	Balancete da entidade, processamento de ordenados, pessoas afetas a cada seção, relatório anual de produção, modelo 22 das depreciações, levantamentos de todos os custos associado a cada seção e custos diretos dos produtos.
Troca de e-mail	20/06/2016	30 min		Administrador	Revisão da implementação dos métodos. Avaliação dos custos dos produtos com a implementação dos métodos e diferenças encontradas.	Verificação das diferenças encontradas com a implementação dos métodos. Causas relacionadas com estas diferenças.

### **3.2.3. Avaliação da evidência**

A qualidade de um estudo de caso aumenta quando o investigador inclui várias fontes de evidência. Uma boa base de dados do estudo de caso evidencia a forma como o investigador chega às conclusões apresentadas no estudo (Yin, 2009).

Toda a informação recolhida para a elaboração do estudo de caso foi avaliada sistematicamente com o intuito de garantir a qualidade e fiabilidade do mesmo. Nesse sentido, as evidências recolhidas, recorrendo a diversas fontes, nomeadamente ao cruzamento da mesma informação obtida nos relatórios de contas da entidade, mapas de produção da entidade, através da troca de opiniões nas entrevistas com a organização e através da validação e interpretação da informação por parte da orientadora da dissertação.

Assim, estabeleceu-se uma ligação entre as informações recolhidas para a dissertação em análise, através da elaboração de um mapa com a descrição das várias entrevistas realizadas e as informações obtidas com base nos vários tipos de recolha de evidências utilizadas.

### **3.2.4. Escrever o caso**

Esta última etapa correspondeu à escrita do estudo de caso. Tendo consciência que a qualidade de um estudo de caso está muitas vezes relacionada com a técnica e a forma da escrita, as evidências recolhidas têm de ser relatadas com coerência, clareza e fiabilidade.

Ao longo desta dissertação foi efetuada uma revisão constante de todo o conteúdo e uma melhoria contínua do mesmo com base nos comentários de um dos administradores da organização e da orientadora da dissertação.

## **4. Análise e discussão dos resultados**

Neste capítulo será efetuada a análise da empresa Engenhos XX. Os temas abordados compreendem inicialmente uma breve história da cana-de-açúcar e posteriormente iniciou-se o estudo de caso sobre a empresa Engenhos XX.

### **4.1. Breve história da cana-de-açúcar**

Em 1425 foi introduzida a cana-de-açúcar na ilha da Madeira por ordem do Infante D. Henrique, sendo esta importada da Sicília, logo após o início da colonização.

No século XV e XVI, a cana-de-açúcar através da sua adaptabilidade à terra tornou-se um motor de criação de riqueza, e o principal animador das trocas com o mercado europeu.

Durante mais de um século, a riqueza do povo madeirense e o fornecimento de bens alimentares e artefactos dependeu do comércio da cana-de-açúcar.

Após alguns anos, a apanha desmedida, por parte dos agricultores da época deu origem, em 1882, à extinção da cana-de-açúcar na ilha da Madeira.

Em 1890, houve novas implantações de canaviais, expandindo assim, o comércio das indústrias açucareiras e o fabrico de rum (aguardente) e álcool RAM.

Com o desenvolvimento da produção de aguardente, no início do século XX, o consumo deste produto teve um acréscimo significativo, o que levou a ilha da Madeira a ter como epíteto «*a ilha da aguardente*».

Para o controlo do consumo de aguardente as autoridades procederam a legislação para controlar a produção. A legislação produzida entre 1927 a 1937, veio estabelecer regras rígidas de controlo da produção e do comércio de aguardente, conduzindo, inexoravelmente, a um vagaroso abandono da cultura da cana-de-açúcar.

Para além da legislação criada para o controlo de produção também a Alfândega do Funchal que é a entidade que supervisiona a venda de aguardente recomendou a concentração de fábricas.

Desta forma, e neste contexto histórico, em 24 de maio de 1952 é constituída a empresa Engenhos XX que resulta da fusão de diversas fábricas da zona oeste da RAM.

## **4.2. Empresa Engenhos XX**

Em 1952 a empresa em estudo iniciou a sua atividade e tem um capital realizado de 32.961,41€. A sua atividade é a produção de aguardente e mel de cana na RAM. A nível do Sistema de Informação de Classificação Portuguesa de Atividades Económicas (SICAE) a entidade apresenta os códigos: 11011-Fabricação de aguardentes preparadas, 10810-Indústria do açúcar, 10712-Pastelaria e 56301-Cafés. De seguida procede-se à designação da evolução histórica da empresa, organograma, missão, visão e valores, análise SWOT, processo de produção, situação económica e financeira, sistema de contabilidade de gestão, principais falhas e sugestões de melhoria e implementação do método de produção conjunta e seções homogéneas.

### **4.2.1. Evolução histórica da empresa Engenhos XX**

A empresa Engenhos XX foi constituída com um capital inicial de 20.291,55€. Em 1962, houve aumento de capital para 32.961,41€. Assim, a fábrica começou a produzir e posteriormente, a comercializar aguardente a 50% e o mel de cana.

Nesta época a produção regional de aguardente ascendia a 500.000 litros, sendo à sociedade atribuída 12,5% deste montante. Para fazer face à produção permitida em 30 de março de 1954 a empresa Engenhos XX adquiriu novas instalações. Com o aumento da procura e objetivo de melhoria contínua a empresa ao longo do tempo obteve vários prédios contíguos.

Na década de 70, do século XX, a sociedade mantém os equipamentos originais do início do século, nomeadamente os engenhos movidos a vapor, uma caldeira a lenha e os alambiques.

Neste âmbito, em junho de 1959, foi adquirido um prédio contíguo à fábrica, o que tornou mais fácil a entrada e saída de camiões carregados de cana-de-açúcar.

Em 13 de janeiro de 1989, foi adquirido o prédio urbano que permitiu aumentar o armazém e adega. Posteriormente, em janeiro de 2004 foi adquirido um novo prédio tendo como objetivo a plantação e apanha de cana-de-açúcar.

Em 1996 houve a criação de novos espaços, sendo um deles uma sala de provas, outra de artesanato e uma esplanada.

No ano de 2000, foi inaugurada a sala Edmundo Bettencourt, permitindo um atendimento mais personalizado aos turistas, promovendo, também, a prova da poncha e do bolo de mel.

Com o melhoramento das condições físicas da fábrica através do aumento do espaço físico, em 1996, iniciou-se a produção de aguardente velha e reserva velha. Também no ano 2000 começou a comercializar-se poncha engarrafada e rumel.

Com a evolução da tecnologia e sempre com o intuito de melhorar as suas infraestruturas obtendo assim, um melhor rendimento e qualidade do produto, em 2002 a entidade procede à substituição dos engenhos movidos a vapor por eletricidade e os poços em pedra, onde ocorre o processo de transformação de aguardente, por depósitos em inox. Para esta alteração a empresa utilizou os conhecimentos técnicos acumulados pela empresa e principalmente o conhecimento dos seus colaboradores ao longo do tempo.

Em 2007 a empresa inaugurou um novo projeto no âmbito da restauração, a adega. Este local permite dar a conhecer aos turistas o espaço onde se encontra armazenado o envelhecimento da aguardente e também um local agradável para os turistas saborearem a poncha, bolo de mel e aguardente.

No ano seguinte, a empresa implementa outro projeto relacionado com a agricultura de produtos tropicais como a cana-de-açúcar, a banana madeirense, os citrinos, o maracujá e a sidra. Alguns destes frutos posteriormente são utilizados para a produção de poncha de laranja e maracujá.

Em 2012 a empresa fez uma adaptação do tradicional sistema de produção para novas fontes de energia, tendo a empresa realizado um investimento de pelo menos 500.000 euros

Por fim, em 2014 a empresa criou o museu com peças antigas e equipamentos centenários.

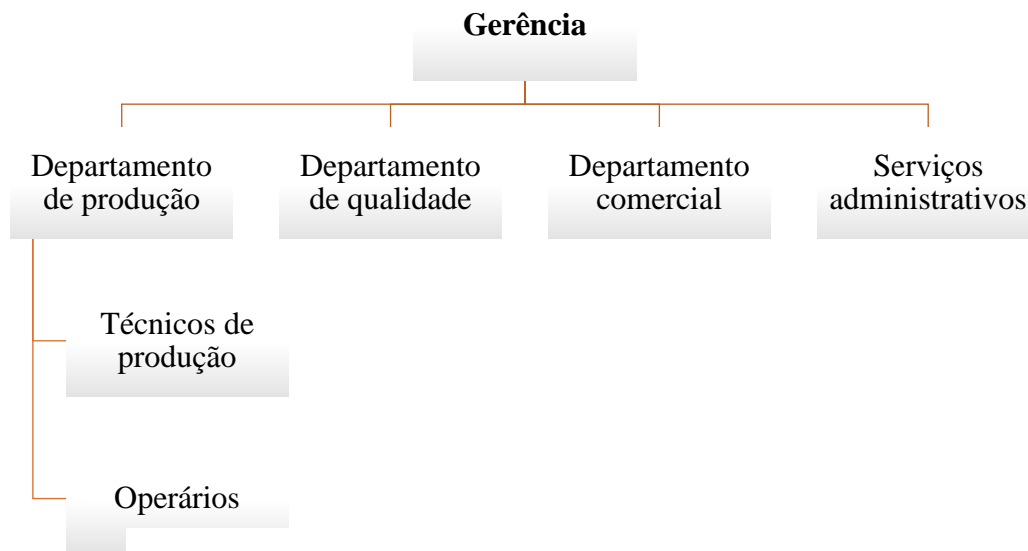
O administrador considera que «através do esforço dos colaboradores, administradores e clientes, nos últimos trinta anos a fábrica que inicialmente apenas comercializava mel e aguardente transformou-se numa unidade agrícola, industrial e turística. Permitindo, aos visitantes conhecer o circuito completo do processo de cana sacarina, iniciado na agricultura tropical, depois o processo de transformação da cana-de-açúcar e terminando na degustação dos produtos».

## 4.2.2. Organograma

A entidade Engenhos XX é uma empresa tradicional e de pequena dimensão. Uma vez que a entidade não possui nenhum organograma o mesmo foi elaborado atendendo à sua atividade e as funções desenvolvidas na fábrica.

Atualmente a empresa é constituída por 15 funcionários, distribuídos por departamentos. No topo do organograma encontra-se a gerência, posteriormente o departamento de qualidade, serviços administrativos, departamento comercial e departamento de produção sendo este último constituído por dois engenheiros (técnicos de produção) e operários (Figura 5).

Figura 5: Organograma da empresa Engenhos XX.



Fonte: Elaboração Própria

Durante o mês de abril, na época de produção de aguardente e mel de cana são contratados temporariamente cerca de 45 funcionários. A entidade apresentou no ano de 2015, um volume de vendas de 1.098.938 euros.

A empresa Engenhos XX possui um sistema de gestão muito simples atendendo à sua estrutura e dimensão.

A entidade tem como responsáveis três administradores. Dois dos quais são responsáveis pela área de produção, comercial e qualidade, sendo o terceiro o responsável pela área financeira.

A nível da produção a entidade possui os técnicos de produção que são os responsáveis pela produção de aguardente e mel de cana. Na produção, o gerente controla a quantidade de produção e coordena os operários da fábrica. A supervisão da qualidade dos produtos é realizada pelo técnico que coordena e supervisiona o processo de transformação do mel de cana e aguardente e a sua qualidade para o consumo.

Na área comercial a entidade possui duas superfícies comerciais de pequena dimensão. Para a gestão destas superfícies tem um gerente que é responsável pelas vendas e compras e pelo levantamento de toda a informação relevante para a gestão através do *software* de gestão Enterprise Resource Planning (ERP) Primavera.

A nível da administração, o administrador é o responsável pela área financeira da empresa reporta toda a documentação necessária ao serviço de *outsourcing* a nível contabilístico e, por fim, realiza os relatórios de gestão da empresa Engenhos XX.

Através das entrevistas realizadas ao administrador da empresa Engenhos XX, sobre o tema missão, visão e valores foi possível efetuar um levantamento de qual a missão, visão e valores da empresa, como também, os pontos fortes, pontos fracos, oportunidades e ameaças da organização.

### **4.2.3. Análise estratégica da empresa Engenhos XX**

A missão da organização é o primeiro passo para formar a identidade da organização. A partir do momento em que a organização possui uma definição clara da sua razão de ser, está apta para estabelecer estratégias, definir metas e objetivos realistas (Oliveira, 2014).

No caso desta dissertação, é proposta a seguinte missão para a empresa Engenhos XX: «Fornecer produtos e serviços de qualidade, permitindo garantir o bem-estar e a satisfação dos clientes através de diversos produtos, com um atendimento personalizado dando a conhecer o processo de transformação dos produtos, num ambiente acolhedor e repleto de tradição».

A visão de uma organização traduz um conjunto de intenções e aspirações para o futuro, assim, procura servir de modelo para todos os integrantes e participantes na vida da

empresa, com o objetivo de atingir a excelência profissional através do melhoramento das suas capacidades (Vieira, 2012).

No caso desta dissertação, é proposta a seguinte visão para a empresa Engenhos XX: «Ser uma empresa reconhecida como referência nas bebidas espirituosas e o tradicional bolo de mel madeirense, um atendimento personalizado e um bom relacionamento com os clientes, colaboradores e fornecedores, e com foco na história e tradição».

A descrição dos valores de uma organização é muito importante, porque permite à organização conduzir para um objetivo comum (Oliveira, 2013).

Os valores da empresa Engenhos XX propostos são os seguintes:

- Foco em produto de qualidade;
- Fornecer história e tradição aos clientes;
- Trabalhar com fornecedores qualificados;
- Fornecer qualidade de produtos e serviços;
- Ambiente familiar e acolhedor.

Esta análise foi importante para compreender de que forma a empresa deve agir atendendo aos diversos fatores. Assim, foi efetuada o levantamento da análise SWOT – *Strengths* (Forças), *Weaknesses* (Fraquezas), *Opportunities* (Oportunidades) e *Threats* (Ameaças).

#### **4.2.3.1. Análise SWOT**

A análise SWOT é um instrumento de apoio à análise e reflexão estratégica que, a partir de uma síntese das informações recolhidas no diagnóstico, permite avaliar os efeitos conjugados dos fatores externos e internos que contribuem para o desenvolvimento do negócio (Lendrevie, Lévy, Dionísio e Rodrigues, 2015).

##### **i) Pontos fortes**

Ao analisar a empresa Engenhos XX foram identificado vários pontos fortes. A entidade é caracterizada e conhecida pela elevada qualidade dos produtos comercializados. A entidade preocupa-se em garantir a qualidade, a nível dos licores utiliza aguardente e frutos do seu espaço agrícola, o bolo de mel e broas de mel são feitas manualmente não são utilizadas batedeiras elétricas. A empresa procura tecnologia de última geração, permitindo melhorar a eficiência da produção. Um outro ponto forte da empresa Engenhos XX é a sua envolvente histórica.

A empresa devido às suas amplas instalações consegue armazenar uma elevada produção de aguardente e mel de cana, como também, grande disponibilidade de matérias-primas. O ambiente familiar, a amizade e a simpatia dos funcionários em conjunto com o desenvolvimento de uma visita guiada pela fábrica dando a conhecer aos clientes o produto desde a origem até à sua realização. A empresa apresenta uma notoriedade associada aos produtos típicos do estabelecimento, bem como ao símbolo característico da marca. Todos estes pontos fortes fazem com que a notoriedade desta empresa seja reconhecida na RAM.

## **ii) Pontos fracos**

A nível de pontos fracos por ser uma empresa familiar de pequena dimensão o seu processo administrativo é pouco eficiente, os objetivos e metas estão generalizados e não definidos com rigor.

A gestão da organização é muito centralizada e a nível de recursos humanos tem como funcionários de pouca qualificação.

Outro ponto fraco está relacionado com o preço dos produtos face à concorrência. A empresa Engenhos XX apresenta-se no mercado como a entidade que detém os produtos mais caros isto é uma condicionante perante o nível de vida atual da sociedade.

Apresenta pouca evolução na área do *marketing*. Esta entidade investe pouco nesta área e necessita de ferramentas e iniciativas de *marketing* para poder cativar mais clientes e manter os clientes atuais.

O facto da empresa Engenhos XX não estar localizada no concelho de maior fluxo turístico, sendo necessário transportes para visitar a fábrica é um dos seus pontos fracos.

Este negócio tornou-se cada vez mais um negócio sazonal, pois os bolos de mel e broas são produtos tradicionais da época natalícia na RAM e os licores tem maior comercialização no inverno. Assim, há uma quebra no volume de negócios na época de verão e um aumento do volume de negócios na época de inverno. Estes produtos são comercializados essencialmente a nível regional apresentando uma fraca exportação.

Por fim, outro ponto fraco da empresa Engenhos XX é pouca utilização de meios de comunicação social para divulgar e publicitar os seus serviços. A comunicação da entidade baseia-se basicamente no «passa-a-palavra» entre o seu público-alvo, não dispõem de um website.

### **iii) Ameaças**

A principal ameaça para a entidade é a crise empresarial, nestes últimos anos, e principalmente devido às medidas de ajustamento ocorridas na RAM. Esta crise económica e financeira que o país atravessa originou uma diminuição significativa do poder de compra das famílias através do aumento do IVA para 22% (anteriormente a 16%) e aumento do IRS. Outra ameaça foi o ajustamento do imposto sobre o álcool e bebidas alcoólicas, bem como, o aumento sucessivo da emigração de jovens na RAM.

A entidade está sujeita a apoio financeiro da comunidade europeia, através do programa do POSEIMA. Também no presente ano a Comissão Europeia através da decisão do conselho nº 2014/161/EU, de 11 de março autoriza Portugal reduzir a taxa de imposto especial de consumo (IEC) aplicado ao rum e aos licores produzidos e consumidos na RAM. Este benefício fiscal está aprovado até ao ano 2020, sendo o mesmo vital para a sobrevivência deste sector dado que o seu principal concorrente se situa na América Latina cujo custo de produção é significativamente inferior ao produzido na RAM.

### **iv) Oportunidades**

O aumento dos turistas em Portugal e o facto de, serem também, o público-alvo da empresa Engenhos XX.

O governo regional RAM atribui às empresas uma bonificação na taxa de juro do crédito de campanha para a aquisição da matéria-prima.

Previsão da redução da carga fiscal para o ano 2016, respetivamente IRS (Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares) permitindo um aumento do poder de compra por parte dos clientes e do IRC (Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas) aumentando assim o dinamismo da atividade económica da empresa.

Tabela 2: Análise SWOT da empresa Engenhos XX.

Pontos Fortes	Pontos Fracos
Grande disponibilidade de matérias-primas	Empresa familiar de pequena dimensão
Elevada produção de aguardente e mel de cana	Processo administrativo pouco eficiente
Tecnologia de última geração permite melhorar a eficiência da produção	Metas e objetivos pouco claros
Produtos de elevada qualidade	Inexistência de estratégia de <i>marketing</i>
Empresa familiar	Produtos mais caros em relação ao mercado
Amplas instalações	Pouco qualificações a nível de recursos humanos
Notoriedade da marca	Pouca exportação, produto comercializado a nível regional
	Localização
	Comunicação social reduzida
	Sazonalidade do negócio
Oportunidade	Ameaças
Crescimento do sector turístico	Incerteza sobre a perspetiva económica do espaço comunitário
Bonificação da taxa de juro	Aumento do imposto IVA, aumento do IRS e imposto do álcool
Redução da carga fiscal, nomeadamente, IVA e IRS.	Aumento da emigração na RAM
	Redução dos apoios na parte da comunidade Europeia no subsidio e imposto

Fonte: Elaboração Própria

#### 4.2.3.2. Fatores críticos de sucesso

Segundo Lendrevieet al. (2015), os fatores críticos de sucesso baseiam-se numa análise que conduz à identificação de um conjunto reduzido de requisitos que são críticos para que o negócio seja bem sucedido.

Com base na missão, visão, valores e na análise SWOT foi possível identificar os fatores críticos de sucesso da empresa Engenhos XX, que se consubstanciam no seguimento:

- Ambiente familiar;
- Diversidade de produtos;
- Relação qualidade-preço;
- Domínio da tecnologia do produto.

#### 4.2.4. Processo de produção de aguardente e mel de cana

O processo de produção de aguardente de cana-de-açúcar e mel de cana é realizado uma vez por ano. A única matéria-prima no processo de produção é a cana-de-açúcar.

##### 4.2.4.1. Processo de produção de aguardente

Na produção de aguardente existem sete fases: receção, moagem, filtração, diluição do caldo, fermentação, destilação e armazenamento (Figura 6).

Figura 6: Processo de transformação de aguardente.



Fonte: Adaptado do relatório de laboração 2015

Para uma melhor compreensão do processo produtivo da aguardente foi analisado em pormenor as fases mais importantes. Tendo em conta a Figura 6 após o processo de receção da cana-de-açúcar inicia-se o processo de moagem, este processo é efetuado no mesmo período em que a cana sacarina é rececionada pelo entreposto, provinda dos produtores da RAM após a sua apanha. A pesagem efetua-se no ato de receção e

posteriormente a matéria-prima fica armazenada para dar início ao processo de moagem dando origem à garapa.

Do processo da moagem, filtração e diluição do caldo resulta a garapa. Nesta fase parte deste produto intermédio é utilizado para a fermentação (aguardente) e outra para a produção de mel cana. A partir desta fase os processos de produção são diferentes existindo uma separação da quantidade de garapa para aguardente e para mel. Para a obtenção da aguardente a garapa é processada na fermentação, destilação e armazenamento.

Tabela 3: Fases do processo de transformação de aguardente.

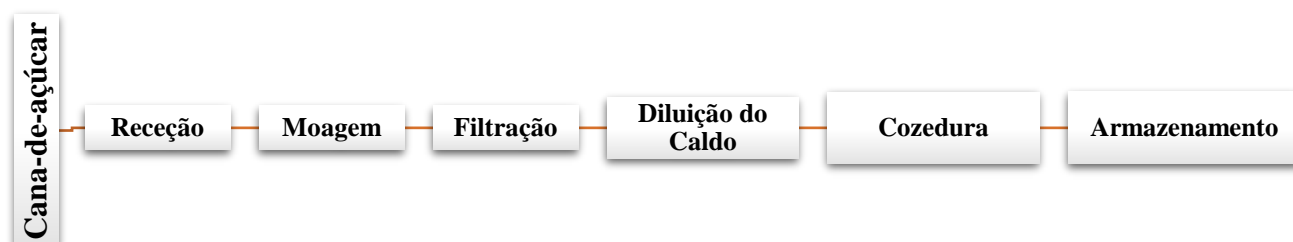
Fases	Descrição
<b>Moagem</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A cana após ser cortada é moída no máximo 24-36 horas.</li> <li>• Nesta etapa é separado o caldo do bagaço.</li> <li>• O caldo é então filtrado.</li> <li>• O bagaço é utilizado na agricultura como adubo</li> </ul>
<b>Filtração</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• É retirado as impurezas do caldo.</li> <li>• Quanto mais limpo for o caldo destinado à fermentação, menor a probabilidade de contaminações indesejáveis e melhor a qualidade da fermentação.</li> <li>• A filtração destina-se objetivamente na separação das partículas maiores de bagaço que são arrastadas pelo caldo durante a moagem.</li> </ul>
<b>Diluição do Caldo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A fermentação ideal ocorre com o caldo de cana numa concentração de açúcares em torno de 11-14° Brix (a escala Brix permite medir a quantidade aproximada de açúcares em sucos de fruta, vinhos e na indústria de açúcar).</li> <li>• Acima de 14° brix, é necessário diluir o caldo de cana, para garantir a estabilidade do fermento ao longo de todo o período fermentativo.</li> </ul>
<b>Preparação do fermento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Na produção de aguardente, o termo «fermento» é geralmente utilizado para designar o volume inicial de massa de fermento que é adicionado ao mosto para que a fermentação se realize.</li> </ul>
<b>Fermentação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Durante a fermentação, a acidez total aumenta, enquanto que o pH decresce, motivado pela formação de ácidos, paralelamente ao desenvolvimento do processo fermentativo.</li> </ul>
<b>Destilação</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• O vinho de cana é constituído principalmente de água, etanol e de compostos secundários como ácidos, álcoois, ésteres, compostos carbonílicos, acetais, fenóis, hidrocarbonetos, compostos nitrogenados e sulfurados, e outros.</li> <li>• A otimização das condições de destilação é fundamental na obtenção de uma bebida de boa qualidade, pois, a destilação além de separar, selecionar e concentrar os componentes do vinho pelo uso do calor ainda promove algumas reações químicas.</li> <li>• A destilação da aguardente pode ser executada por dois métodos: o contínuo que ocorre em coluna de destilação; e por batelada em alambiques, na grande maioria, de cobre.</li> </ul>

Fonte: Adaptação relatório de laboração 2015

#### 4.2.4.2. Processo de produção de mel de cana

O processo de mel de cana é semelhante à aguardente nas fases moagem, filtração e diluição do caldo. Posteriormente a garapa é cozida a altas temperaturas transformando-se em mel de cana. Assim sendo, a produção do mel de cana utilizada 6 fases: recepção, moagem, filtração, diluição do caldo, cozedura e armazenamento (Figura 7).

Figura 7: Processo de transformação de mel de cana



Fonte: Adaptado do relatório de laboração 2015

#### 4.2.4.3. Produtos da empresa Engenhos XX

A nível comercial a empresa com os produtos derivados da cana-de-açúcar, fabrica aguardente a 50%, aguardente de 40%, aguardente envelhecida, aguardente da reserva, poncha, rumel e mel de cana em boiões de vidro. Para os mesmos produtos a entidade adquiriu embalagens PET (é um plástico resistente para a fabricação de garrafas, frascos e embalagens). A empresa fabrica ainda o bolo de mel (bolo tradicional madeirense confeccionado todo o ano) e broas de mel.

## 4.2.5. Análise económica- financeira

A avaliação e interpretação da situação económico-financeira da empresa Engenhos XX permitiu compreender a sua situação atual. Esta análise é um processo baseado num conjunto de técnicas, que se centram em questões fundamentais para a sobrevivência e desenvolvimento da empresa, por exemplo, o equilíbrio financeiro, a rentabilidade dos capitais, o crescimento, o risco e o valor criado pela gestão (Neves, 2002).

### 4.2.5.1. Evolução das vendas da empresa

Para compreender melhor o desenvolvimento da empresa foi analisado o valor das vendas ao longo do período 2010 até 2015. Posteriormente, a nível do mercado nacional verificou-se quais os produtos que apresentam maior procura por parte dos clientes, no ano 2014 iniciou-se a sua comercialização para o mercado internacional.

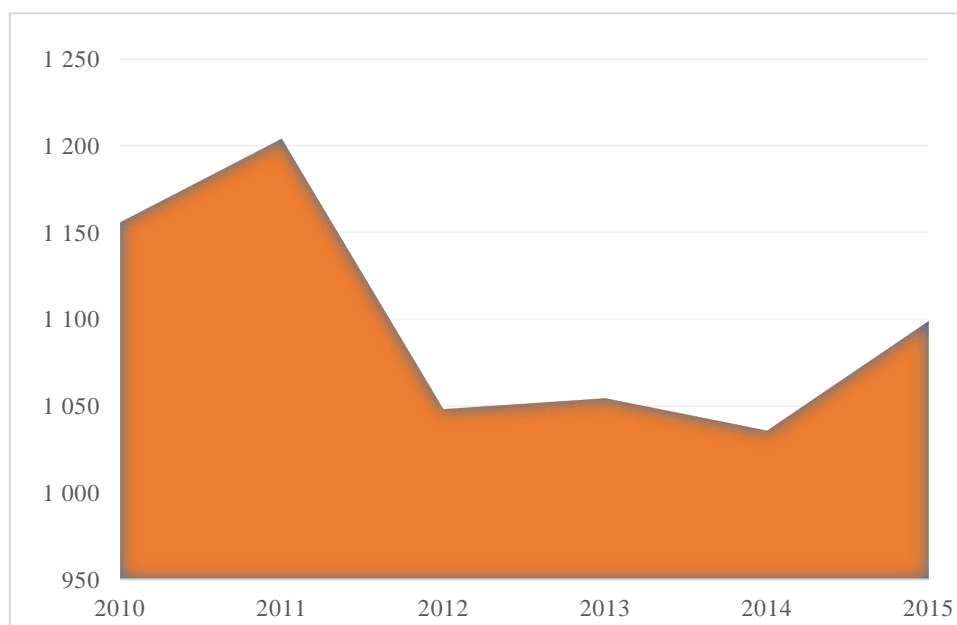


Gráfico 1: Evolução do volume das vendas ( em mil/€).

Fonte: Relatório de contas Engenhos XX

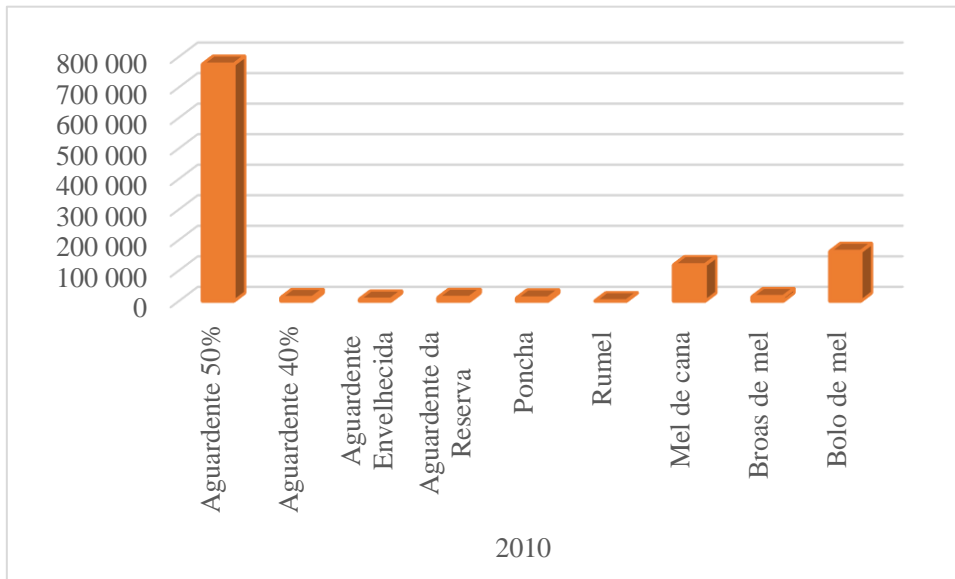


Gráfico 2: Evolução das vendas por tipo de produto 2010

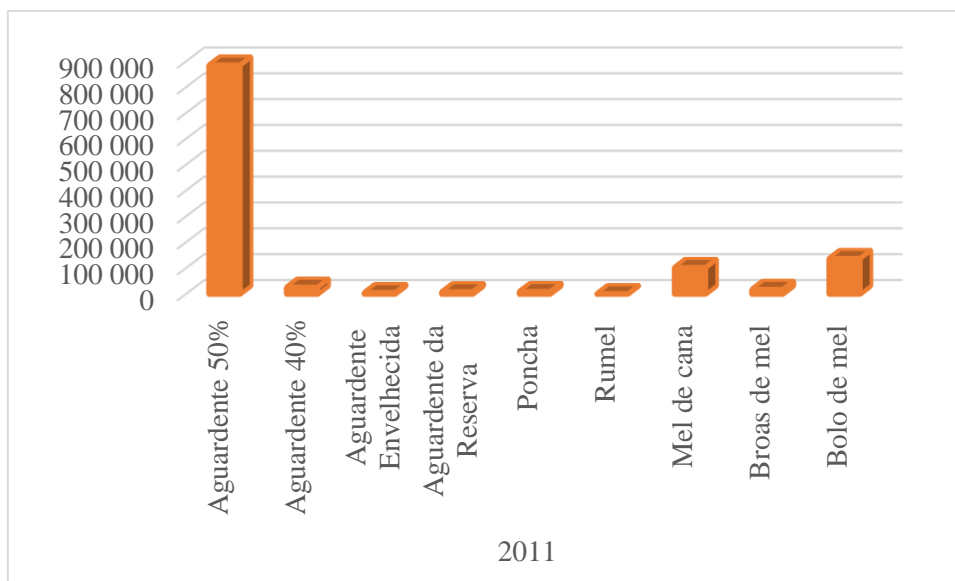


Gráfico 3: Evolução das vendas por tipo de produto 2011

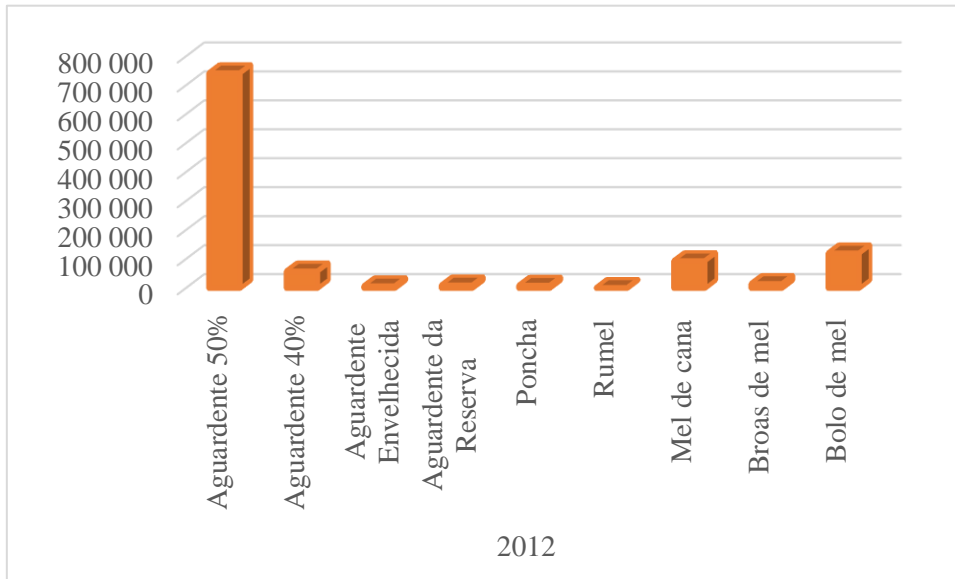


Gráfico 4: Evolução das vendas por tipo de produto 2012

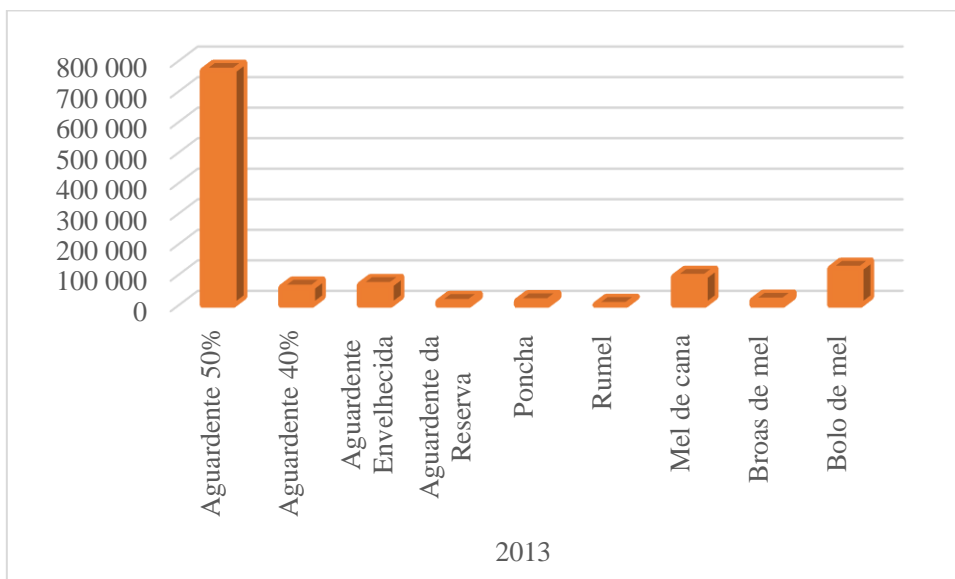


Gráfico 5: Evolução das vendas por tipo de produto ano 2013

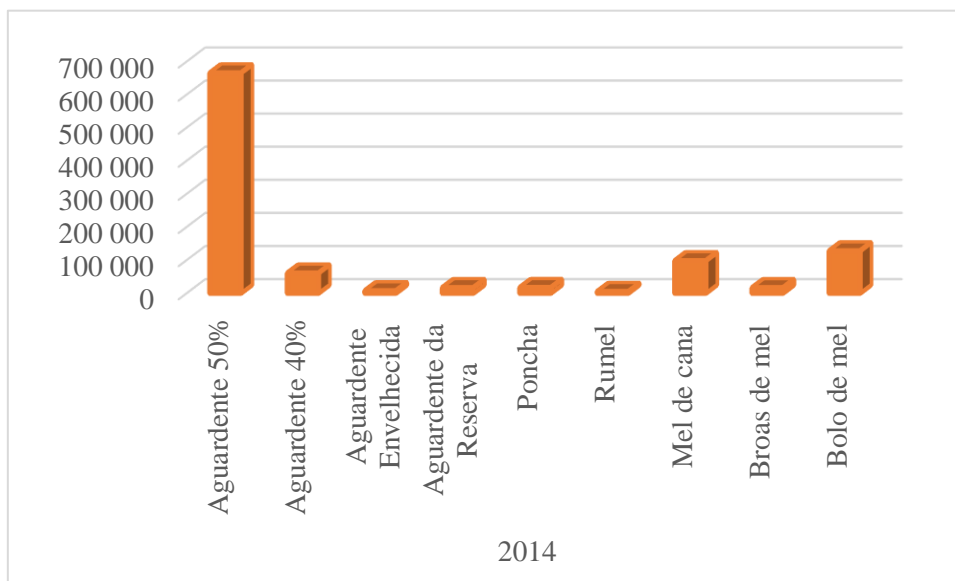


Gráfico 6: Evolução das vendas por tipo de produto 2014

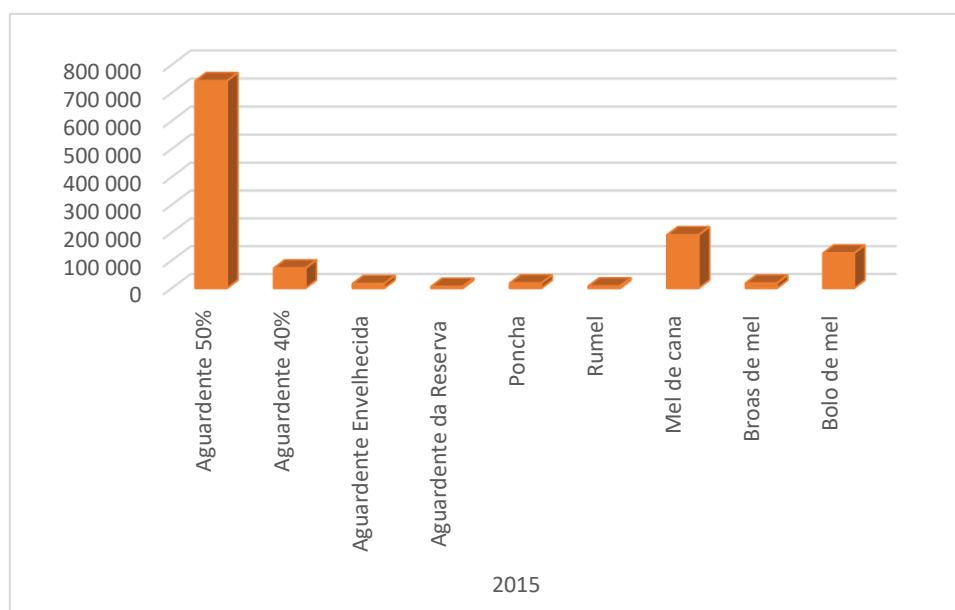


Gráfico 7: Evolução das vendas por tipo de produto 2015

Através dos gráficos 1 a 7 consegue-se elaborar uma breve análise do comportamento das vendas da empresa Engenhos XX nos últimos cinco anos.

Em primeiro lugar, observando o gráfico 1, verifica-se uma diminuição significativa das vendas no ano 2012. O administrador da empresa considera que «a situação da crise

*financeira empresarial, na RAM, é caracterizada pela emigração (saída de jovens), pela redução de salários da função pública e sector privado, aumento de impostos nomeadamente o IVA, IRS e imposto do álcool». Para além dos fatores económicos associados à crise empresarial o administrador da entidade indicou que «a concorrência (produção de produtos com álcool) e com melação têm condicionado a evolução desfavorável das vendas com o conseqüente impacto na rentabilidade».*

Assim, no ano 2012 (gráfico 1 ) as vendas decresceram 155.812,34€. Para fazer face a esta diminuição significativa, o administrador indicou que «face ao enquadramento, o órgão de gestão tentou melhorar as vendas através da adoção de embalagens PET no ano 2013 e o melhoramento das condições de instalação para as visitas turísticas (criação do museu) no ano 2014».

Nos gráficos da evolução das vendas por tipo de produto constatou-se (gráfico 2 a 7 ) que o produto mais vendido, ao longo dos cinco anos, é a aguardente de 50%, o bolo de mel e o mel surgem na segunda e terceira posição dos produtos mais vendidos, embora em termos de valor de venda a diferença seja bastante significativa em relação à aguardente de 50%.

O administrador, considerou que « investimento desenvolvido pela empresa nos anos 2013 e 2014 não potenciou o crescimento planeado a nível da venda ». No entanto, no ano 2015, observamos um aumento das vendas significativo.

#### **4.2.5.2. Análise rubricas do balanço**

Para além da análise ao volume de vendas é também pertinente realçar a evolução de algumas rubricas do balanço da empresa Engenhos XX. A tabela 4 indica as rubricas do balanço, tais como, o resultado líquido do período (RLP), o total do ativo, o total do passivo e o total dos capitais próprios.

Tabela 4: Evolução das rubricas do balanço.

<b>Descrição</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>
<b>Ativo</b>	1 780 639	1 856 286	1 800 675	1 392 732	2 112 721	1 927 546
<b>Passivo</b>	1 321 232	1 392 679	1 311 828	879 018	1 479 546	1 268 862
<b>RLP</b>	47 868	4 463	38 912	25 131	24 348	30 801
<b>Capital Próprio</b>	459 407	463 607	488 846	513 715	633 175	627 883

Fonte: Relatório de contas Engenhos.

Na rubrica RLP constata-se que a empresa a partir do ano 2012 até 2015 tem registado um decréscimo no seu valor. Uma das explicações para esta ocorrência e como se verifica no gráfico 1 é proveniente do decréscimo das vendas. No ano 2014 verifica-se na rubrica total do ativo um aumento 719.988,85€ face ao ano 2013, este aumento está relacionado com o investimento feito pela empresa.

#### 4.2.5.3. Análise de indicadores económico-financeiros

Segundo Neves (2002:80) «os rácios poderão construir-se sobre diferentes fontes, a começar pelos documentos contabilísticos históricos da empresa, os orçamentos, as médias e medianas do sector, a média de uma amostra de empresas representativas». Atendendo às necessidades das empresas e à sua informação, os gestores e analistas para elaborar uma adequada análise financeira podem determinar alguns rácios.

Deste modo, para se compreender a situação económico-financeira da empresa em estudo, realizou-se o estudo da posição financeira da empresa, analisando os indicadores que retratam a evolução da rentabilidade, indicadores de liquidez, solvabilidade e de autonomia financeira.

Tabela 5: Indicadores económico-financeiros.

Descrição	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Liquidez geral	*	1.13	1.12	1.02	0.97	1.52
Liquidez reduzida	*	0.97	0.86	0.53	0.56	0.96
Solvabilidade	*	0.33	0.37	0.43	0.43	0.49
Autonomia financeira	*	0.25	0.27	0.37	0.30	0.33
PMP(prazo médio de pagamento)	*	28	17	18	10	12
PMR( prazo médio de recebimento)	*	147	182	117	109	128
Duração média de existências	*	72	113	140	196	245

\*não existe informação disponível para o ano 2010.

Fonte: Relatório de contas Engenhos

Este estudo é fundamental e importante para diversas partes interessadas na empresa, nomeadamente gestores, credores, *stakeholders*, clientes, estado e trabalhadores.

A nível do prazo médio de pagamento, constata-se que no ano 2015 a empresa efetua o pagamento aos seus fornecedores decorrentes das compras, matérias-primas e fornecimentos e serviços externos dentro de um prazo de 12 dias, no entanto ao longo dos anos a empresa tem optado por reduzir o prazo de pagamento aos seus fornecedores. O recebimento de clientes, resultante das vendas no ano 2015 é executado em 128 dias, também se verificou uma diminuição do prazo dos clientes ao longo dos últimos anos. Tendo em conta o indicador duração média de existências atualmente é aproximadamente 245 dias, ao longo dos anos verificou-se um aumento da duração média de existências. O fator relacionado poderá ser a diminuição das vendas, como se verifica gráfico 1.

Outro indicador analisado, presente na tabela 5, é a liquidez geral, e conclui-se que a nível da liquidez ao longo dos anos existe um decréscimo embora no ano 2015 se constata um ligeiro aumento. Este rácio financeiro mede a capacidade da empresa fazer face às suas obrigações de curto prazo. Se em vez do indicador de liquidez geral utilizar-se a liquidez reduzida verifica-se uma diminuição de liquidez face ao valor do primeiro indicado. Segundo Neves (2002:83) este indicador é utilizado com a mesma finalidade, no entanto «admite que as existências não poderão ser transformadas de imediato em dinheiro, ou pelo menos que essa conversão será sempre abaixo do custo de inventários».

O indicador de solvabilidade permite verificar se a empresa tem ativos que lhe possibilitam o pagamento das dívidas e responsabilidades assumidas para com terceiros, apresentando um aumento ao longo dos 5 anos, o mesmo se verificou na autonomia financeira que indica quanto a empresa possui de capital próprio em relação ao total dos ativos, no entanto no ano 2014 devido ao investimento no museu verificou-se uma redução.

Em suma na tabela 5 verifica-se uma redução do nível da rentabilidade da empresa consubstanciada pela redução dos meios libertos da empresa. No entanto no ano 2015 a nível global verificamos um ligeiro aumento nos indicadores económicos. Assim, o administrador indicou que «*devido à entrada de produtos produzidos com álcool, com um custo de produção inferior, e o melaço provocou uma desregulação do mercado com a conseqüente redução de preços generalizada que tem condicionado a atividade neste sector*».

Face a este contexto e visto que os fatores externos à empresa não permitem melhorar o seu nível de atividade, o administrador *«considera relevante a implementação de uma contabilidade de gestão adequada e necessária à redução dos custos de produção»*.

Em conclusão, através da entrevista realizada ao administrador que considera que a empresa *«apresenta uma estrutura financeira equilibrada, mas que tem vindo a deteriorar-se em função da concorrência com reflexos num menor escoamento do produto que condiciona uma imobilização financeira crescente para fazer face ao aumento de stock»*. Outra constatação é o facto de *«todos os anos a empresa recorre a crédito bancário de elevado montante, cerca de 1 milhão de euros, para fazer face à aquisição de fatores de produção e antecipação de pagamento aos produtores de cana ao abrigo do programa comunitário POSEIMA»*.

## **4.2.6. Sistema contabilístico da empresa Engenhos XX**

### **4.2.6.1. Análise do sistema contabilístico atual**

Após a análise da área de negócio da empresa, da evolução das vendas nos últimos quatro anos e da sua situação económica e financeira foi elaborada uma análise do sistema contabilístico atual da entidade através da realização de entrevistas com o administrador e observação direta.

Este sistema foi criado a partir do ano 2009, é um sistema de apuramento de custos industriais utilizando o método de custeio total, ou seja, é imputado aos produtos, aguardente e mel de cana, todos os custos industriais fixos e variáveis.

Para a determinação do custo unitário existem diversas etapas importantes e necessárias. Uma delas é a quantidade produzida de aguardente que está dependente da eficiência do processo produtivo, ou seja, quanto mais eficiente for o processo de produção maior será o volume de aguardente. Estas variáveis estão relacionadas com o grau de aproveitamento das máquinas e a qualidade da matéria-prima, ou seja, o estado de amadurecimento, o grau de sacarose da cana-de-açúcar. Após a conclusão do processo produtivo da aguardente e mel de cana é efetuado um mapa de controlo interno (anexo 1).

O administrador indica que determina os custos de produção *«da aguardente e do mel, através da ponderação da soma dos custos da matéria-prima e dos custos de transformação. Ao custo direto é subtraído um subsídio. Os custos de transformação, por*

*sua vez, são imputados aos dois produtos com base no valor da matéria-prima». A matéria-prima cana-de-açúcar permite obter dois produtos diferentes.*

Atendendo à explicação do administrador e através do mapa de controlo interno, constata-se que a quantidade de cana-de-açúcar consumida para produzir aguardente, no ano em estudo foi de 2.723.930 toneladas e o consumo de cana para o mel de cana de 388.000 toneladas. O custo unitário da cana-de-açúcar foi 0,27 €/ton.

Para as entidades inscritas no Instituto do Vinho e do Bordado e do Artesanato da Madeira (IVBAM) é concedido um subsídio às indústrias de transformação no valor de 160 €/ton de cana-de-açúcar, segundo o normativo comunitário POSEIMA.

Posteriormente, são considerados os custos dos trabalhadores, transportes, *fuel* (combustível utilizado para o funcionamento do alambique - destilação de aguardente), conservação, eletricidade, seguros, fermentos e custos gerais. Estes custos são imputados aos produtos atendendo ao custo da cana-de-açúcar na produção de aguardente (88%) e na produção do mel de cana (12%).

Assim, após a consideração de todos os custos, constata-se que o custo unitário de um litro de aguardente a granel é de 4,31 €/L e o mel de cana a granel 4,35 €/L (Anexo 1).

Após o processo de produção da aguardente é verificada a qualidade pelo IVBAM. Após a verificação da qualidade e do volume alcoólico de acordo com o Decreto-lei Regional 6/2011/M 15/03, a aguardente está em condições de ser comercializada. A nível do mel de cana também é verificada a qualidade do produto.

Assim, após a confirmação da qualidade de ambos os produtos, a administração confirma se o custo unitário está de acordo com o mapa de controlo interno.

A organização logística e controlo interno é efetuada através do ERP Primavera, para tal foram criados seis armazéns, designados por A02 - armazém geral, A03 - fábrica de bolos, A04 - engarrafadora, A05 - sala de provas, A06 – introdução ao consumo e A08- adega que auxiliam na determinação do custo dos diversos produtos acabados.

A nível informático, cada armazém tem uma função específica e está relacionado com a natureza do produto e o seu local de venda.

**i) Armazém geral**

No armazém geral - A02 após o processo de produção fica armazenada a aguardente de granel nos depósitos em inox da fábrica. O mel de granel permanece em repositórios adequados, após o seu processo de cozedura a altas temperaturas. Para além disto, as matérias-primas necessárias para confeccionar os produtos acabados a nível informático ficam localizados no armazém geral- A02. Conforme a necessidade e atendendo à procura vai ocorrendo transferências para os diversos armazéns.

**ii) Armazém fábrica de bolos**

No armazém fábrica de bolos- A03 é armazenada toda a matéria-prima necessária para a produção de bolos de mel e broas de mel.

Esta seção, está relacionada com a confeção do bolo de mel e broas de mel, e a determinação do custo de cada produto acabado.

Tabela 6: Custo unitário de bolo de mel e broas de mel.

<b>Produto</b>	<b>Custo unitário</b>
Bolo de mel	4,55 €/kg
Broas de mel	1,12€/kg

Fonte: Elaboração própria

O custo da massa do bolo de mel e broas de mel engloba para além da matéria-prima a mão-de-obra e os gastos gerais de fabrico. Visto que, as massas são confeccionadas no mesmo local e pelos mesmos trabalhadores o custo total da mão-de-obra é repartido pelos dois produtos atendendo aos quilos de massa produzida (anexo 2). Assim sendo, a empresa obtém um custo unitário de 4,55€ para cada bolo de mel de 0,5kg e 1,12€ para cada 0,25kg de broas de mel (Tabela:6).

### iii) Armazém engarrafadora

Respetivamente, ao armazém engarrafadora- A04 é armazenada toda a matéria-prima necessária para concluir produto acabado.

Esta seção está relacionada com toda a matéria-prima necessária para a embalagem dos diversos produtos acabados.

Neste armazém são engarrafadas os produtos aguardente de 50°, aguardente de 40°, poncha, rumel, aguardente velha e aguardente de reserva e mel de cana. Para o mesmo produto existem embalagens de diferentes tamanhos e materiais.

Segundo o administrador «*os tamanhos foram criados, atendendo à necessidade do cliente, de comprar produtos em embalagens mais leves de forma a conseguir transportar em viagens de avião*».

Para a determinação do custo dos diversos produtos acabados a entidade identifica para cada produto os diversos custos das matérias-primas, a mão-de-obra e os gastos gerais de fabrico (anexo 6).

Tabela 7: Custo unitário de diversos produtos.

<b>Produto Acabado</b>	<b>Custo unitário</b>
Aguardente 50° 1L	3,63 €
Aguardente 40° 1L	3,09 €
Aguardente reserva 0,7L	2,61 €
Aguardente velha 0,7L	3,86 €
Poncha 18° 0,7L	2,67 €
Rumel 25° 0,7L	1,87 €
Mel de cana 0,7 kg	3,68 €

Fonte: Elaboração própria

A mão-de-obra para a seção de engarrafamento é composta pelos valores anuais de ordenados, encargos e seguros. Este produto é repartido pelos produtos acabados atendendo à quantidade produzida (anexo 4). Para os gastos gerais de fabrico é determinado o valor anual da eletricidade, água, telefone, amortizações e IVM (selo). Estes valores anuais são imputados aos produtos atendendo também às quantidades produzidas em garrafas/frascos (anexo 5).

**iv) Armazém introdução ao consumo**

A nível do armazém introdução ao consumo - A06 o administrador da entidade indicou que *«por razões de inspeção da alfândega é necessário ter um armazém denominado introdução ao consumo, a entidade paga um imposto sobre o álcool sobre todos os produtos alcoólicos comercializados. Neste armazém encontra-se toda a produção de aguardente e seus derivados. A empresa entrega à alfândega as guias de pagamento da respetiva introdução ao consumo e no segundo mês é efetua a liquidação. As vendas dos vários produtos de aguardente saem desta secção sendo transferidos para a sala de provas, adega e vendas»*.

A nível dos custos comerciais (custos não industriais) a entidade não faz qualquer imputação aos produtos.

**v) Armazém sala de provas e adega**

O armazém sala de provas- A05 e adega - A08 é designação dos locais físicos da fábrica onde se expõe e comercializa os produtos.

#### **4.2.6.2. Falhas e sugestões de melhoria na contabilidade de gestão**

O estudo da empresa Engenhos XX, nomeadamente a história, o organograma, o processo de produção, a situação económica e financeira e o seu sistema contabilístico permitiram a deteção de algumas falhas na contabilidade de gestão e, em relação às mesmas sugerem-se ações de melhoria.

Deste modo, a primeira falha identificada, a nível do sistema atual contabilístico, que se considera pertinente evidenciar reside no facto do modelo de contabilidade de gestão da empresa Engenhos XX não ter sofrido alterações desde 2009 registando-se uma desadequação face à evolução que a mesma tem verificado nos últimos anos.

Atendendo que a necessidade da contabilidade de gestão cresce com o aumento do meio empresarial, com o alargamento do mercado e da tecnologia, a empresa deverá sistematicamente proceder a atualizações no seu sistema contabilístico. Os gestores necessitam de obter informação para auxiliar a tomada de decisão quanto à concorrência, aos seus resultados e ao lançamento de novos produtos no mercado a preços competitivos.

Como se verificou na análise económico-financeira, a entidade apresenta uma redução a nível da sua rentabilidade desde 2010 a 2015 que foi proporcionada pela entrada de produtos concorrentes e pela crise financeira de Portugal, necessitando que a contabilidade de gestão lhe forneça informação atempada e pertinente.

Para que a empresa possa ser bem sucedida, a nível de mercado e concorrência é necessário que todos os aspetos de gestão estejam organizados e controlados, possibilitando aos gestores tomar decisões em tempo oportuno. Como também, é necessário dispor de informação para fins de planeamento e controlo de gestão e para a utilização eficiente e eficaz de recursos, atendendo à perspetiva da criação de valor. A informação deve ser obtida em tempo real de modo a que a gestão seja adequada à realidade económica.

Perante a identificação desta falha a sugestão de melhoria foi elaborar uma reestruturação no sistema de contabilidade de gestão, tendo em atenção a crise financeira e a concorrência. Outra melhoria seria verificar quais são os produtos mais comercializados, através do estudo efetuado verificou-se que é aguardente de 50%.

Outra falha que poderá ser apontada relaciona-se com o facto de contabilidade financeira ser executada por um gabinete de contabilidade externo à empresa, proporcionando informação não atempada.

Por ser um serviço de *outsourcing* poderá o contabilista externo não possuir a sensibilidade e o conhecimento ou entendimento necessário para o apuramento da informação de gestão pertinente e com a veracidade máxima para apoiar a tomada de decisão.

Após algumas entrevistas e tendo em conta o sistema atual de gestão a nível do *ERP Primavera* deteta-se que existe evidência de pouca formação e desconhecimento do *software* por parte dos trabalhadores da empresa. Este sistema foi desenvolvido para

responder aos requisitos legais da alfândega e ao Instituto de Finanças e Agricultura e Pesca (IFAP) que inspeciona as quantidades de aguardente e mel de cana produzidos.

Através da entrevista com o administrador detetou-se que para o controlo de qualidade é utilizado o sistema de inventário permanente e para a contabilidade o sistema de inventário intermitente.

Desta forma, outra sugestão de melhoria seria a implementação do sistema de inventário permanente porque se traduz numa boa prática contabilística permitindo fornecer informação relevante à gestão e aos *stakeholders* a nível da informação financeira, e tem como possibilidade o apuramento dos resultados mensais, que se reflete posteriormente no balancete da entidade. Enquanto que o sistema de inventário intermitente, geralmente utilizado por empresas de menor dimensão não permite apurar resultados periódicos e do ponto de vista da gestão tem pouca relevância.

Assim, a implementação do sistema de inventário permanente na contabilidade permitirá um maior controlo da contabilidade de gestão e também utilizá-lo como uma ferramenta de apoio à gestão.

No estudo do processo produtivo da aguardente e do mel de cana verifica-se que existe uma fase de produção conjunta na fabricação destes dois produtos, que corresponde à receção e moagem, dando origem à garapa.

Assim, outra falha identificada reside no facto da entidade não utilizar o método de produção conjunta. Até à produção da garapa a entidade deveria tratar os custos de forma conjunta, pois até esta fase não é possível individualizar cada um dos produtos.

Por fim, verifica-se que na determinação do custo dos produtos acabados, utiliza-se o conceito de seção, ou seja, armazém fábrica de bolos para a determinação do custo de produção de 500g de bolo de mel e 250 g de broas de mel. A nível da seção do armazém engarrafadora determina-se o custo de um litro de aguardente de 50°, um litro de aguardente de 40°, 0,7 litros de aguarente velha, 0,7 litros de aguardente de reserva, 0,7 litros poncha 18° e 0,7 litros de rumel 25 ° e mel de cana de 700g. No entanto esta utilização do conceito de seção está longe de ser a aplicação do método das seções homogéneas, sugerindo-se a aplicação deste método para a repartição dos custos indiretos pelos diversos produtos.

Tabela 8: Análise das falhas e sugestões de melhoria da empresa Engenhos XX.

Identificação de falhas	Sugestões de melhoria
Sistema de contabilidade de gestão não sofre alteração desde 2009 não acompanhando a evolução da empresa.	Reestruturação do sistema atendendo à sua realidade empresarial. Análise estratégica da entidade.
Contabilidade financeira realizada por um gabinete de contabilidade proporcionando informação não atempada.	
Pouca formação e motivação dos trabalhadores na utilização do <i>software</i> de gestão ERP Primavera.	Aposta em trabalhadores qualificados nas áreas da contabilidade/gestão.
Utilização do sistema de inventário intermitente.	
Não implementa a produção conjunta.	Implementação da produção conjunta.
Utilização indevida do conceito de deteção não adaptado ao sistema de custeio	Implementação do método das seções homogéneas.
	Proposta de melhoria do sistema de custeio da empresa.

Fonte: Elaboração própria

#### 4.2.7. Proposta de melhoria do sistema de custeio da empresa

Através da análise da empresa efetuou-se um levantamento de todas as falhas e apresentaram-se sugestões de melhoria. Estas sugestões foram, por sua vez, apresentadas ao administrador da entidade e este reconheceu que poderiam existir benefícios com a sua implementação. Deste modo, será aqui desenvolvido uma proposta de melhoria do sistema de custeio da empresa, nomeadamente, a implementação do método de produção conjunta e método das seções homogéneas.

Numa primeira fase, realizou-se uma reunião com o administrador, com a presença do responsável pela produção e das respetivas seções apelando à sua participação.

O investigador responsabilizou-se pelo levantamento de toda a informação a nível do apuramento dos custos de cada secção com a ajuda do administrador e do responsável da produção e das seções.

Neste sentido, efetuou-se a recolha de informação, nomeadamente o relatório anual de produção do ano 2015, indicando as quantidades produzidas de aguardente e mel de cana.

Também se realizou um inquérito de forma a perceber o número de funcionários afetos a cada secção e as horas ou minutos de trabalho.

#### **4.2.7.1. Implementação do método das seções homogéneas na empresa Engenhos XX**

Na sequência da descrição do processo de produção, reside agora a exposição dos principais passos que conduziram à definição dos pressupostos para a implementação do método das seções homogéneas na empresa Engenhos XX.

Em primeiro lugar identificaram-se os pressupostos que incluem a definição de cada uma das seções, identificação do respetivo responsável e explicação da forma como foi encontrada a respetiva unidade de medida, utilizando a partir desse momento, a designação de Unidade de Obra (UO).

Ao nível da UO realizou-se uma análise da unidade de medida mais adequada para cada secção (centro de custo) e o apuramento dos respetivos custos, determinando assim o custos de cada UO com base nos gastos(custos) anuais de 2015.

Em suma, o objetivo deste trabalho será apurar o custo anual de cada secção, de forma a obter o custo unitário de cada produto final.

##### **4.2.7.1.1. Definição das seções da empresa Engenhos XX**

Numa primeira fase, o processo de fabrico foi fragmentado em cinco seções (centros de custo), apresentados na Tabela 9, com indicação do responsável, número de colaboradores e unidade de medida associada a cada uma delas.

Tabela 9: : Identificação das seções, responsável, número de colaboradores e unidade de medida.

Seção (centro de custos)	Responsável	Número de colaboradores	Unidades de medida
Receção	Sócio-Gerente	3	Hh
Moagem	Sócio-Gerente	3	Hh
Fermentação/Destilação	Técnico	2	Hh
Produção de Mel	Técnico	2	Hh
Engarrafadora	Técnico	5	Hh

Fonte: Elaboração Própria

O processo de produção de aguardente e mel de cana ocorre uma vez por ano. Através da análise do processo produtivo, presente nos pontos 4.2.4.1 e 4.2.4.2, verifica-se que as seções de receção e moagem apresentam custos conjuntos.

Assim, foi também aplicado nas seções de receção e moagem o método de produção conjunta.

#### **4.2.7.1.2. Imputação dos custos às seções (centros de custo)**

Aplicando o método das seções homogêneas após a definição das seções (centros de custos), é necessário atribuir a cada uma delas os custos diretos e indiretos correspondentes ao respetivo funcionamento.

Deste modo, realizou-se uma descrição pormenorizada da atribuição dos custos às respetivas seções, com apoio dos suportes contabilísticos da empresa relativos ao exercício de 2015. Os dados foram obtidos através do balancete.

##### **a) Custos diretos das seções**

Conforme referido no ponto anterior, foram analisados os colaboradores afetos a cada uma das cinco seções que compõem o processo produtivo e identificados os gastos relacionados com as remunerações do pessoal.

O processo produtivo global tem afeto às cinco seções 49 funcionários que trabalham por turnos. Assim, as seções de receção e moagem têm 3 turnos por dia e as seções de fermentação/destilação e produção de mel têm 2 turnos por dia. Os técnicos estão afetos à seção de fermentação/destilação e os administradores supervisionam o processo de produção.

A Tabela 10 mostra a repartição dos gastos com pessoal (remunerações anuais; encargos anuais sobre as remunerações; prémios de produção e seguro anual de acidentes de trabalho) pelas diversas seções. A atribuição destes custos a cada seção foi feita, em termos de horas afetas a cada seção, de acordo com a análise média mensal do processamento de vencimentos da empresa Engenheiros XX.

Tabela 10: Repartição dos gastos com o pessoal pelas seções e respetivo custo hora, referente ao ano de 2015.

Descrição	U.F	C. unit	Receção		Moagem		Fermentação/ Destilação		Produção de Mel		Total
			Q	V	Q	V	Q	V	Q	V	
Subcontrato											
-Operários	Hh	3,38	3.600	12.150	3.600	12.150					24.300
Técnicos	Hh	5,06					800	4.050	800	4.050	8.100
Remuneração Administração	Hh	3,73	200	747	200	747	200	747	200	747	2.987
Remuneração dos Técnicos	Hh	25,86					960	24.823			24.823
Prémios de produção	Hh	7,73	200	1.546	200	1.546	800	6.184	600	4.638	13.914
-Seguros de acidente de trabalho de subcontrato	Hh	0,53	3.600	1.897	3.600	1.897	1.600	843	1.600	843	5.482
-Seguro de acidentes											
Administração	Hh	0,61	200	122	200	122	200	122	200	122	490
Quadro técnico	Hh	0,61					960	588			588
<b>Custos Totais</b>				<b>16.463</b>		<b>16.463</b>		<b>37.357</b>		<b>10.400</b>	<b>80.683</b>

Fonte: Elaboração Própria.

A seção engarradora tem afetos um técnico e quatro operários. Assim, a repartição dos gastos com pessoal foi efetuada atendendo às remunerações anuais, encargos anuais sobre as remunerações e seguro anual de acidentes de trabalho. Apresentando um gasto anual de 48.640 euros, conforme a tabela seguinte.

Tabela 11: Custos do pessoal para seção de engarrafadora

Descrição	Valor
Operários	4
Remuneração anual	7 568
Cargos sociais 23,75%	1 797
Quadro Técnico	1
Remuneração anual	8 085
Cargos sociais 23,75%	1 920
Seguro	1 171
Custo total	48 640

Fonte: Elaboração Própria.

Da análise efetuada aos custos verificou-se outros custos diretos, nomeadamente, combustível, conservação e reparação, depreciação e fermento. Estes estão relacionados com o funcionamento específico de cada seção conforme a tabela 12.

Tabela 12: Atribuição dos custos às respetivas seções.

Descrição	U.F	Receção	Moagem	Fermentação/Destilação	Produção de mel	Total
Combustível	Kg		24 953			24 953
Depreciação	-			15 796		15 796
Conservação e Reparação	-		8 706	2 976		11 682
Fermentos	kg			11 304		11 304

Fonte: Elaboração Própria.

#### b) Outros custos imputados às seções

Da análise detalhada aos custos verificou-se que o gasto de eletricidade e de água são custos que se distribuem por mais do que uma seção, e por isso são custos indiretos das seções.

Neste sentido, os custos foram imputados com recurso a critérios de repartição que melhor representam a realidade da organização.

Os custos referentes à eletricidade foram distribuídos em função de dois critérios de repartição e em dois momentos. O primeiro momento corresponde à produção que ocorre uma vez no ano, tendo um período de duração de 50 dias. Para este momento, o critério de repartição utilizado foram as percentagens, ou seja, o técnico atribuiu uma percentagem de consumo de eletricidade a cada seção (tabela 13). O valor correspondente a esse período foi retirado das faturas do ano 2015. Para o resto do ano foi considerado o critério da área geográfica (m<sup>2</sup>) representada em termos percentuais. Este custo está associado à seção de engarrafadora. E o valor foi retirado do balancete do ano 2015 menos o consumo da produção (tabela 14).

Tabela 13: Repartição do consumo de eletricidade pelas seções.

Seções	Percentagem de consumo	Valor
Receção	5%	390
Moagem	75%	5844
Fermentação	15%	1169
Produção de mel	5%	390
Total	100%	7792

Fonte: Elaboração Própria

Tabela 14: Repartição do consumo de eletricidade pela secção de engarrafadora.

Áreas	m <sup>2</sup>	Percentagem	Valor
Zona			
Comercial	500	80%	4 088
Engarrafadora	75	12%	613
Escritório	50	8%	409
Total	625	100%	5 110

Fonte: Elaboração Própria.

Tendo em consideração que a água não é utilizada diretamente no processo produtivo e que o seu valor é meramente residual foi definido que a sua imputação seria feita em função da área geográfica da empresa. Posteriormente o valor correspondente à zona de produção é imputado à seção de destilação/fermentação visto ser o único momento no processo em que é utilizado água.

Tabela 15: Repartição do consumo de água pela secção de destilação.

Descrição	Área	Percentagem	Valor
Zona Comercial	50	48%	1 631
Engarrafadora	35	33%	1 142
Escritório	5	5%	163
zona de Produção	15	14%	489
Total	105	100%	3 426

Fonte: Elaboração Própria.

Os custos atribuídos à zona comercial e escritório são custos do período e por isso não serão utilizados para efeitos de valorização dos produtos.

Tabela 16: Quadro síntese de gastos das seções.

Descrição	Receção	Moagem	Destilação/ Fermentação	Produção mel	Engarrafadora	Total
Gastos com pessoal	16 463	16 463	37 357	10 400	48 640	129 323
Eletricidade	390	5844	1169	390	613	8 405
Água			489		1 142	1 631
Combustível (Fuel)		24953				24 953
Depreciação			15796			15 796
Conservação e Reparação		8706	2967			11 673
Fermentação			11304			11 304
Custos Totais	16 853	55 966	69 083	10 790	50 395	203 086

Fonte: Elaboração Própria.

Após a determinação dos custos de cada seção e pela análise do processo produtivo nos pontos 4.2.4.1 e 4.2.4.2 verificou-se que a mesma matéria-prima (cana-de-açúcar) dá origem a aguardente a granel e a mel de cana a granel. Deste modo descreve-se de seguida o método de produção conjunta.

#### 4.2.7.2. Produção Conjunta

Através da análise do processo produtivo na empresa, presente no ponto 4.2.4.1 e 4.2.4.2 verifica-se que é um processo produtivo múltiplo, ou seja, é um processo em que se obtêm dois produtos. Apresenta uma fase conjunta, nomeadamente nas seções de receção e moagem que dão origem à garapa. A nível das outras seções estão posicionadas na fase disjunta em que o produto se automatiza e é objeto de transformações específicas.

Considerando a existência de três critérios de repartição de custos conjuntos pelos produtos principais foi adotado o critério da quantidade produzida. O motivo da escolha deste critério reside no facto da empresa Engenhos XX não saber o preço de venda da produção nem o preço de venda da produção no ponto de separação.

Assim, atendendo ao relatório de produção do ano 2015 as quantidades produzidas de aguardente foram de 116.500 litros e de mel de cana 15.000 litros.

O custo conjunto foi determinado através dos custos das seções de receção e moagem e da matéria-prima consumida conseguimos determinar o custo conjunto.

Tabela 17: Determinação do custo conjunto.

Descrição	U.F	C.unit	Valor
Matéria-prima (cana-de-açúcar)	kg		2 924 065
Custo unitário		0,27	789 498
Transporte			104 932
Subsídio (0,16 cent/kg)		0,16	-467 850
Custos de transformação:			
-Receção			16 853
-Moagem			55 966
Total de custos conjuntos			499 398

Fonte: Elaboração Própria

Utilizando o critério de imputação das quantidades produzidas o valor de custo conjunto da aguardente é 444.464 euros e do mel de cana 54.934 euros (apêndice 2).

### 4.2.7.3. Apuramento dos custos dos produtos aguardente e mel de cana a granel

Após a determinação de todos os custos por seções relacionadas com o processo produtivo esta última etapa será a determinação do custo unitário dos dois tipos de produto.

Tabela 18: Apuramento dos custos anuais das seções e divisão pelos dois tipos de produtos.

Descrição	UF	Custo unitários	Aguardente a granel		Mel a granel	
			Q	V	Q	V
1-Custos conjuntos			-	444 464	-	54 934
2- Custos de Transformação						
-Destilação/Fermentação				69 083		
-Produção de mel						10 790
-Engarrafadora	U.N	0,24	194 531	45 721	19 888	4 674
4- CIPA Total	Litros		116 500	559 268	15 000	70 398
CIPA Unit.				4,80		4,69

Fonte: Elaboração Própria

Pela aplicação do método das seções homogéneas verifica-se que o custo de um litro de aguardente com volume 74,9 é de 4,80 euros e um litro de mel de cana 4,69 euros.

#### **4.2.7.3.1. Análise das diferenças encontradas com a aplicação do método das seções homogéneas**

Após a determinação do custo total dos dois tipos de produtos, aguardente a granel e mel de cana a granel, compara-se com a determinação do custo pela empresa Engenhos XX e identifica-se as diferenças (anexo 6 e apêndice 17).

Tabela 19: Custo unitário de diversos produtos após a aplicação dos métodos.

<b>Produto Acabado</b>	<b>Custo Unitário (Entidade)</b>	<b>Custo Unitário (Investigador)</b>
Aguardente 50° 1L	3,63	3,66
Aguardente 40° 1L	3,09	3,09
Aguardente reserva 0,7L	2,62	2,72
Aguardente velha 0,7L	3,86	2,87
Poncha 18° 0,7L	2,67	2,35
Rumel 25° 0,7L	1,87	3,22
Mel de cana 0,7 kg	3,68	3,64

Fonte: Elaboração Própria.

Verifica-se que para alguns produtos, nomeadamente, a aguardente velha e poncha houve uma diminuição no custo do produto, para o rumel 25° o seu custo aumentou e para os restantes produtos verificamos que não ocorreu variações significativas no seu custo.

A nível do mel de cana verifica-se uma ligeira diminuição (anexo 8 e apêndice 3).

O aumento do custo dos produtos está relacionado com a determinação do método de produção conjunta em que identifica como custos conjuntos os gastos das seções de receção e moagem, e também outro motivo consiste no custo de depreciação no custo dos produtos que não é considerado pela entidade.

## **5. Conclusões**

### **5.1. Síntese do estudo realizado**

Devido à globalização e ao aumento do mercado empresarial, as entidades necessitam que todos os aspetos da gestão estejam devidamente organizados e controlados, possibilitando aos gestores tomar decisões no tempo oportuno. Assim, para alcançar a sobrevivência ou o sucesso, as organizações têm de se adaptar ao mercado através de um sistema de contabilidade de gestão que forneça aos gestores informação sobre a sua situação económica, apoiando as suas decisões e controlando as suas atividades.

Surgiu assim, a possibilidade de elaborar esta dissertação baseada num estudo de caso de uma empresa real situada na RAM denominada Engenhos XX.

No início desta dissertação foram identificados vários objetivos específicos. Em primeiro lugar pretendia-se analisar o sistema contabilístico atual da empresa tendo em conta a sua estrutura interna e a sua situação económico-financeira. A este nível verificou-se que o sistema de contabilidade de gestão da empresa não sofreu alterações desde 2009, a contabilidade financeira é realizada por um gabinete externo de contabilidade e têm-se assistido à diminuição das vendas da empresa para além de existir dependência das vendas do produto aguardente 50°.

O segundo objetivo específico consistiu na elaboração de um plano estratégico através de uma análise SWOT onde se identificaram que as principais vertentes a apostar pela empresa deveriam ser o turismo e a tradição.

Posteriormente, como terceiro objetivo específico, e depois de detetadas algumas falhas na contabilidade sugeriram-se melhorias a implementar para que a contabilidade de gestão satisfaça o seu principal requisito de apoiar a tomada de decisão. Sugeriu-se assim que seria indispensável uma reestruturação do sistema de contabilidade atendendo à atual realidade empresarial, e o apoio dos órgãos de gestão na motivação e formação dos colaboradores.

Na fase final desta dissertação foram ainda propostas melhorias no sistema de custeio da empresa, nomeadamente através da adoção do sistema de inventário permanente no que

diz respeito à valorização das saídas de armazém, implementação das seções homogêneas para a repartição dos custos indiretos pelos produtos e tratamento específico dos custos conjuntos. Assim, através da análise do processo produtivo constatou-se que a fase de receção e moagem, filtração e diluição do caldo apresentam custos conjuntos que devem ser objeto de um tratamento específico. Os custos das restantes seções foram tratados atendendo aos requisitos do método das seções homogêneas. Da concretização desta proposta apuraram-se custos unitários mais próximos da realidade e com possibilidade de identificar a sua rastreabilidade. É de referir, no entanto, que apesar das melhorias apontadas é difícil elaborar um método ideal que considere todas as características de uma empresa. Assim sendo, atendendo à estrutura da empresa e à sua estrutura financeira foi proposto o sistema de custeio que mais se aproxima do ideal possibilitando deste modo obter uma melhor informação para a gestão.

Em suma, a partir desta avaliação e do conhecimento mais profundo dos gastos e dos recursos disponíveis a empresa poderá redefinir a sua estratégia de forma mais competitiva e sustentável. As sugestões apresentadas permitem avaliar e controlar os gastos das seções possibilitando ainda uma análise da eficiência e da eficácia. Foi possível determinar o custo de cada produto e perceber de que forma os gastos podem influenciar o custo do produto.

## **5.2. Limitações do estudo**

A principal limitação desta dissertação consistiu no facto da Engenhos XX ser uma organização familiar com a sua própria gestão. Para alguém externo à empresa não foi fácil absorver o funcionamento da entidade e posteriormente compreender a informação recolhida ao nível do sistema contabilístico.

No entanto, ao longo do tempo e através das entrevistas foi possível demonstrar a importância de uma contabilidade atualizada e organizada.

Outra limitação da dissertação consistiu na escolha do método de produção conjunta, condicionado pela falta de informação disponível. O critério adotado foi o das quantidades produzidas apesar de Ferreira *et al.* (2016) considerarem que este método apresenta a desvantagem de não ter em conta o valor de mercado dos produtos, nem os custos específicos de cada produto.

A última limitação desta dissertação consistiu ainda no facto de não existir tempo de implementar o método proposto na Empresa Engenhos XX e analisar as dificuldades e benefícios encontrados após a sua implementação, de qualquer forma, esta limitação pode ser ao mesmo tempo identificada como sugestão para futuras investigações.

### **5.3. Sugestões para futura investigação**

Futuramente sugere-se a implementação do método das seções na empresa de modo a analisar os benefícios e dificuldades encontradas. Esta implementação permitiria ainda a comparação com outros casos de implementação no sentido de verificar se as divergências resultam do tipo de empresa, do tipo de mercado ou do tipo de negócio.

O estudo poderia ainda ser alargado a outras empresas do sector de atividade e verificar se as empresas que apresentam a contabilidade mais organizada, estruturada e realista (consubstanciada em resultados positivos) são as entidades mais competitivas e com maior reconhecimento no mercado.

Ao nível dos métodos adotados poderia ainda ser interessante a implementação de outro tipo de sistema de custeio no sentido de analisar as diferenças apuradas e consequentes vantagens e desvantagens.

## Referências bibliográficas

ALBAUM, G.-Horizontal Information Flow: An Exploratory Study. **The Academy of Management Journal**. 7:1 (1964) 21-33.

ATRILL, P. e E. MCLANEY- Management Accounting for decision making. 6ªed. England: Pearson Education, 2010.

BACKER, Morton; JACOBSEN, Lyle – **Contabilidade de Custos**. São Paulo: McGRAW-HILL do Brasil, 1972. ISBN.

BLOMMAERT, A. M. M.; BLOMMAERT J. M. J e HAYES R.S.- Financial decision making, an introduction to Managerial Accounting. **Financial Accounting and Financial Management**. Great Britain: Prentice Hall International,1991.

BOURGEOIS, L. J., III- Strategic Goals, Perceived Uncertainty, and Economic Performance in Volatile Environments. **The Academy of Management Journal**. 28:3(1985) 548-573.

BRUNS, Willian J. Jr. - Accounting Information and Decision-Making: Some Behavioral Hypotheses. **The Accounting Review**. 43-3(1968) 469-480.

CAIADO, António C. Pires – **Contabilidade de Gestão**. 2º ed. Lisboa: Áreas Editora, 2002.ISBN:972-8472-22-6.

CAIADO, António C. Pires – **Contabilidade de Gestão**. 3ªed. Lisboa: Áreas Editora, SA, 2003.ISBN: 972-8472-45-5.

CAIADO, António C. Pires – **Contabilidade de Gestão**. 5ºed. Lisboa: Áreas Editora, SA, 2009.ISBN: 978-989-8058-50-8.

CAPLAN, Edwin H. - Behavioral assumptions of management accounting. **The Accounting Review**. 41:3(1966), 496-509.

COLLIER, Paul. M. -**Accounting for managers: Interpreting Accounting information for decision making**. England: Wiley, 2003. ISBN:978-1-119-00294-9.

CULPEPPER, R. C.- A study of some relationships between Accounting and Decision making processes. **The Accounting Review**. 45:2 (1970) 322-332.

DAVIDSON, H. J. e TRUEBLOOD, R. M.- Accounting for Decision-Making. **The Accounting Review**. 36:4(1961) 577-582.

DEMSKI J. S.- **Managerial uses of Accounting information**. Massachusetts: Kluwer Academic Publishers, 1994.

DRURY, Colin - **Management accounting for business decisions**. 5ª ed. London: Thomson, 2013. ISBN: 1-40806-028-0.

DRURY, Colin – **Management and Cost Accounting**. 6ªed. London: Copyright, 2004. ISBN: 1-84480-028-8.

EILON, S. - What is a decision?. **Management Science**. 16:4(1969) B172-B189.

FERREIRA, Domingos, ASSEICEIRO, João; CALDEIRA, Carlos; VIEIRA, João D. e VICENTE, Célia – **Contabilidade de gestão- Estratégia de custos e resultados. Casos práticos-Vol I**. Lisboa: Rei dos livros, 2016.ISBN: 978-989-8823-16-8.

FERREIRA, Domingos, ASSEICEIRO, João; CALDEIRA, Carlos; VIEIRA, João D. e VICENTE, Célia - **Contabilidade de Gestão: Estratégia de Custos e de resultados**. Lisboa: Rei Livros. 2014.ISBN:978-989-8305-60-2.

FRANCO, Victor Seabra; OLIVEIRA, Álvaro Vistas; MORAIS, Ana Isabel; OLIVEIRA, Benvinda de Jesus; LOURENÇO, Isabel Costa; Jesus, Maria Antónia, MAJOR, Maria João – **Contabilidade de Gestão – O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão**. Lisboa: Publisher Team, 2005. ISBN: 989-601-017-X.

FRANCO, Victor Seabra; OLIVEIRA, Álvaro Vistas; MORAIS, Ana Isabel; OLIVEIRA, Benvinda de Jesus; LOURENÇO, Isabel Costa; Jesus, Maria Antónia, MAJOR, Maria João – **Temas de Contabilidade de Gestao: Os Custos, os Resultados e a informação para a Gestão**. 2º ed. Lisboa: Livros Horizonte, 2009.ISBN: 978-972-24-1646-7.

Instituto de Financiamento da Agricultura e Pesca IP- **POSEI MADEIRA** [em linha] [Consult. 11 de nov.2015]. Disponível em : [http://www.ifap.min-agricultura.pt/portal/page/portal/ifap\\_publico/GC\\_ajudas/GC\\_madeira/GC\\_canatransfR#.VoGosPmLTIU](http://www.ifap.min-agricultura.pt/portal/page/portal/ifap_publico/GC_ajudas/GC_madeira/GC_canatransfR#.VoGosPmLTIU)

IJIRI Y. e JAEDICKE R. K. - Reliability and Objectivity of Accounting Measurements. **The Accounting Review**. 41:3 (1966) 474-483.

JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. – **Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting**. Boston, MA: Harvard Business School Press, 1987. ISBN:0-87584-254-2.

KAPLAN, R. - Innovation action research: Creating new management theory and practice. **Journal of Management Accounting Research**. 10 (1998) 89-118.

KAPLAN, R. & Johnson, H. - **A relevância da contabilidade de custos**. 2ª ed. Campus. 1996.

Kanodia, C. - Discussion of Models in Managerial Accounting. **Journal of Accounting Research**. 20(1982) 153-160.

LENDREVIE, Jacques; LÉVY, Julien; DIONÍSIO, Pedro e RODRIGUES, Joaquim- **Mercador da Língua Portuguesa: teoria e pratica do Marketing**. 16ªed. Lisboa: Dom Quixote, 2015. ISBN: 978-972-20-2744-1.

MORTAL, A.- **Contabilidade de gestão**. Lisboa: Editora Rei dos Livros, 2007. ISBN 978-972-51- 1130-7.

MYERS, J. - Traditional versus activity-based product costing methods: A field study in a defense electronics manufacturing company. **Harvard Business Review**. ISSN. 16 :1 (2009).

NAPIER, C. J. - Accounts of change: 30 years of historical accounting research. **Accounting, Organizations and Society**. 31: 4-5 (2006) 445-507.

NEVES, João – **Análise Financeira: Vol. I Técnicas Fundamentais**. 14º ed. Lisboa: Texto Editora, 2002. ISBN:972-47-1666-X.

OHLSON, J. - Analysis of the Usefulness of Accounting Data for the Portfolio Decision: A Decision-Theory Approach. **Journal of Accounting Research**. 10 (1972) 45-84.

OLIVEIRA, Catarina- **CONCEÇÃO DO BALANCED SCORECARD NUMA CADEIA DE RESTAURANTES**. Lisboa: ISCTE, 2014. Tese de Mestrado.

PEREIRA, C. e FRANCO, V. - **Contabilidade Analítica**. 6.ª ed. Lisboa: Artes Gráficas, 1994.

PEREIRA, Carlos Caiado; FRANCO, Victor Seabra – **Contabilidade Analítica**. Lisboa: Editora Reis dos Livros, 2001. ISBN:972-51-0991-0.

ROBALO, R. -**A metodologia ABC – activity-based costing em alternativa aos sistemas de custeio convencionais.** Lisboa: ISCTE, 2002 . Tese de Mestrado.

SÁ, Eurico - **Conceção e Implementação do Método das Seções Homogéneas numa Empresa Industrial de Metalomecânica.** Porto: ISCAP. Tese de Mestrado.

SILVERMAN, David- **DOING QUALITATIVE RESEARCH.** 2.<sup>a</sup> ed. London: Sage, 2005.ISBN: 1-4129-0196-0.

T.HORNGREN, Charles; DATAR, Srikant M.; FOSTER, George – **Contabilidade de Custos.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

VIEIRA, Rui; MAJOR, M. J.; Robalo Rui- Investigação qualitativa em contabilidade. In VIEIRA, Rui; MAJOR, M. J (Ed.) - **Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática.** Lisboa: Escolar Editora, 2009. ISBN: 978-972-592-241-5. pp.132-164.

YIN, Robert K. - **Case study research: Design and methods.** 4<sup>a</sup> ed. Thousand Oaks, CA: Sage, 2009. ISBN:978-1-4129-6099-1.

## **Anexo**

Anexo 1: Determinação do custo da aguardente a granel e mel de cana a granel

Ano de 2015			
Descrição	Quantidade	Custo unitário	Total
Cana-de-açúcar	3 111 930	0,27	840 221

Descrição	Aguardente	%	Mel	%	Total
Quantidade	2 723 930	87,53	388000	12,47	3 111 930
Custo unitário	0,27		0,27		0,27
Total	735 461		104760		840 221
Subsídio	160		160		320
Apoio	435 829		62080		497 909
Custo da cana	299 632		42680		342 312

Critério de repartição da cana sacarina			
Produto	Aguardente	Mel	Total
Percentagem	0,88	0,12	1
Trabalhadores			71 606
Imputação de trabalhadores	62 678	8 928	
Fuel			32 963
Imputação de fuel	28 853	4 110	
Transportes			106 689
Imputação de transportes	93 387	13 302	
Conservação			7 310
Imputação de Conservação	6 399	911	
Eletricidade			6 500
Seguro			
Imputação de eletricidade e seguro	5 690	810	
Fermentos			6 281
Imputação de Fermentos	5 498	783	
Custos gerais	42 500	300	42 800
Total custos	544 636	71 825	616 461
Total litros	126 454	16 500	142 954

Aguardente	
Volume	Custo unitário
71,8°	4,31
50°	3,00
40°	2,23
25°	1,39
18°	1

Mel de cana	
Quantidade de mel	Custo unitário
L-1,4 KG	4,35
1 KG	3,11
500g	1,55
250g	0,78
350g	1,09
750g	2,34
140 g	0,44
280 g	0,87

Anexo 2: Determinação do custo do bolo de mel e broas de mel

Produto	Descrição	Custo unitário
Bolo de mel	Massa do bolo 0,5kg	1,87
	-Mão-de-obra	1,00
	-Gastos gerais de fabrico	1,23
	Caixa	0,37
	Saco	0,01
	etiqueta do bolo de mel	0,07
	<b>Total</b>	<b>4,55</b>
Broas de mel	Massa de broas de mel 0,25kg	0,74
	-Mão-de-obra	0,16
	-Gastos gerais de fabrico	0,14
	Saco	0,01
	Etiqueta broas de mel	0,07
	<b>Total</b>	<b>1,12</b>

Anexo 3: Determinação do custo da massa bolo e broa

Produto	Custo industrial	Porcentagem	Mão de Obra			Total	Ano	Produção	Mão de Obra
			Ordenados	Encargos	Seguros				
Aguardente 50°	156657	91,24%	1 655,17	405,52	45,62	2 106	25 276	156657	0,16
Aguardente 40°	613	0,36%	6,48	1,59	0,18	8	99	613	0,16
Aguardente reserva	684	0,40%	7,23	1,77	0,20	9	110	684	0,16
Aguardente velha	570	0,33%	6,02	1,48	0,17	8	92	570	0,16
Poncha 18°	1601	0,93%	16,92	4,14	0,47	22	258	1601	0,16
mel 250	5047	2,94%	53,32	13,06	1,47	68	814	5047	0,16
Mel500	4864	2,83%	51,39	12,59	1,42	65	785	4864	0,16
Mel 1400	1654	0,96%	17,48	4,28	0,48	22	267	1654	0,16
Total	171690		1 814,00	444,43	50,00	2 308	27 701	171 690	1

Anexo 4: Distribuição dos custos do pessoal pelos produtos

Secção Cozinha	KG	Porcentagem	Mão de obra	Mão de obra por Kg	Gastos gerais	Gastos gerais por kg
Massa Bolo Mel	12476	89,03%	12476	1,00	15354	1,23
Massa Broa mel	1537	10,97%	1537	1,00	1891	1,23
Total	14013	100,00%	14013	2,00	17245	2,46

Anexo 5: Distribuição dos gastos gerais de fabrico pelos produtos.

Gastos Gerais Fabrico										
Custo Industrial	Quantidade	Percentagem	Electricidade	Água	Telefone	IVM (selo)	Amortizações	Total	Ano	Gastos gerais de fabrico
Aguardente 50	156657	91,24%						1788	21 461	0,14
Aguardente 40	613	0,36%						7	84	0,14
Aguardente reserva	684	0,40%						8	94	0,14
Aguardente velha	570	0,33%						7	78	0,14
Poncha 18°	1601	0,93%						18	219	0,14
mel 250	5047	2,94%						58	691	0,14
Mel500	4864	2,83%						56	666	0,14
Mel 1400	1654	0,96%						19	227	0,14
Total	171690	100,00%						150	10	100

## BALANÇO (Individual ou consolidado) em 31-12-2015

Rubricas		2015	2014
<b>ACTIVO</b>			
<b>Activo não corrente</b>			
Activos fixos tangíveis			680.891,97
Activos Intangíveis		627.081,66	2.260,18
Subtotal		1.756,52	683.152,15
<b>Activo corrente</b>		628.838,18	
Inventários			596.321,02
Clientes		708.654,24	596.321
Estado e outros entes públicos		417.109,27	309.458,67
Outras contas a receber		32.040,57	25.094,05
Diferimentos		94.084,59	137.361,85
Activos financeiros detidos para negociação		2.471,91	2.596,87
Caixa e depósitos bancários		5.000,00	5.000,00
		39.347,69	353.736,50
Subtotal		1.298.708,27	1.429.568,96
Total do activo		1.927.546,45	2.112.721,11
<b>CAPITAL PROPRIO E PASSIVO</b>			
<b>Capital Próprio</b>			
Capital realizado			32.961,41
Reservas legais		32.961,41	32.961
Outras reservas		9.704,67	9.704,67
Resultados transitados		7.720,00	7.720,00
Excedentes de revalorização		445.686,39	421.338,32
Outras variações de capital próprio		39.224,86	39.224,86
		92.585,69	97.877,59
Subtotal		627.883,02	608.826,85
Resultado liquido do exercicio		30.801,46	24.348,07
Total do capital próprio		658.684,48	633.174,92
<b>Passivo</b>			
<b>Passivo não corrente</b>			
Subtotal		0,00	0,00
<b>Passivo corrente</b>			
Fornecedores		39.769,88	35.136,89
Estado e outros entes publicos		104.683,01	81.872,86
Financiamentos obtidos		1.048.024,47	1.247.840,01
Outras contas a pagar		76.384,61	114.696,43
Subtotal Total do Passivo		1.268.861,97	1.479.546,19
Total do capital próprio e do passivo		1.927.546,45	2.112.721,11

Anexo 7- Demonstração de Resultados

Moeda:EUR

Demonstração de resultados por naturezas em 31-12-2015

Conta		Rendimentos e Gastos	2015	2014
Pos	Neg			
71/72		Vendas e serviços prestados	1.118.724,33	1.035.879,52
75		Subsídios à exploração	479.246,76	505.243,30
73		Variação de Inventários na produção	103.565,82	170.792,46
74		Trabalhos para a própria entidade	0,00	0,00
		Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	-1.056.713,03	-1.108.610,88
	61	Fornecimentos e serviços externos	207.045,48	-205.514,61
	62	Gastos com pessoal	-209.715,72	-201.726,70
	63	Imparidade de inventários (perdas/reversões)	0,00	0,00
7622	652	Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	0,00	0,00
7621	651	Provisões (aumentos/reduções)	0,00	0,00
763		Outras Imparidades (Perdas/reversões)	0,00	0,00
7623;7627/8	3;657/8	Aumentos / Reduções de justo valor	0,00	0,00
77	66	Outros rendimentos e ganhos	0,00	0,00
78		Outros gastos e perdas	6.330,56	30.640,84
	68		-42.692,05	-33.936,22
		Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos	191.701,19	192.767,71
761	64	Gastos / reversões de depreciação e de amortização	-74.046,53	-77.553,20
		Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)	117.654,66	115.214,51
		Juros e rendimentos similares obtidos	0,00	0,00
7915	1/21/81	Juros e gastos similares suportados	-77.414,66	-82.721,94
		Resultado antes de impostos	40.240,00	32.492,57
	812	Impostos sobre o rendimento do período	-9.438,54	_8.144,50
		Resultado líquido do período	30.801,46	24.348,07

Anexo 8-Determinação do custo dos produtos

Aguardente de 50ª

Garrafa de vidro 1L	
Descrição	Custo
Aguardente	2,87
Água	0,01
Garrafa	0,19
Rótulo	0,03
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa cartão	0,19
Mão de Obra	0,16
GGF	0,14
Produto Aguardente 50º	3,63

Aguardente de 40ª

Garrafa de vidro 1L	
Descrição	Custo
Aguardente	2,30
Água	0,01
Garrafa	0,19
Rótulo	0,07
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa cartão	0,19
Mão de Obra	0,16
GGF	0,14
Produto Aguardente 40º	3,09

Aguardente velha

Garrafa de vidro	
Descrição	Custos
Aguardente	1,83
Água	0,01
Vinho doce	0,00
Garrafa	0,89
Rótulo	0,36
cápsula	0,03
Estampilha	0,18
Caixa individual Velha	0,26
Mão de Obra	0,16
GGF	0,14
Produto Aguardente Velha	3,86

Aguardente velha Reserva

Garrafa de vidro	
Descrição	Custos
Aguardente	0,73
ÁGUA	0,01
Garrafa	0,87
rótulo	0,35
cápsula	0,04
Estampilha	0,18
Caixa Individual velha	0,14
Mão de Obra	0,16
GGF	0,14
Produto Aguardente Velha	2,62

Poncha

Garrafas PET	
1L	
Descrição	Custo
Aguardente	1,19
Água	0,01
Açucar	0,58
Sunquik	0,06
Sumo Limão	0,01
Garrafa	0,19
rótulo	0,10
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa Ag 40°	0,19
Mão de Obra	0,16
GGF	0,14
Produto Poncha	2,67

Rummel

Garrafas PET	
1L	
Descrição	Custo
Aguardente	0,95
Água	0,01
Garrafa	0,19
rótulo	0,12
Açúcar	0,02
mel	0,09
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa Aguardente 40°	0,16
Mão de Obra	0,16
GGF	0,14
Produto Rumel	1,87

Mel de cana	
0,7 kg	
Descrição	Custos
mel	3,023
Top Down 700 g	0,158
Rótulo	0,140
Selo mel	0,020
Tampa Mel	0,040
Caixa Mel	0,000
Mão de Obra	0,160
GGF	0,140
Produto Mel 0,7 Kg	3,68

Apêndice

## Apêndice 1: Entrevistas

### Entrevista 1

Administrador da Empresa Engenhos XX

12/2/2015

#### **SB: Qual é o setor empresarial da entidade em estudo?**

É uma empresa de produção. Produz aguardente e mel de cana. E comercializa diversos produtos provenientes desta produção.

#### **SB: Qual é a dimensão da empresa?**

É uma empresa familiar de pequena dimensão, possui um sistema de contabilidade de gestão simples e artesanal.

#### **SB: Quantos trabalhadores possui? A entidade possui um organograma por funções?**

A empresa tem aproximadamente 15 empregados e no processo de produção contrata a prestação de serviços 40 operários. Não tem nenhum organograma.

Entrevista 2

Administrador da Empresa Engenhos XX

10/8/2015

**SB: Neste momento qual é a posição económica da empresa? Um dos fatores influenciadores é a situação económica R.A.M?**

A empresa apresenta uma estrutura financeira equilibrada que tem vindo a deteriorar-se em função da concorrência como reflexo de um menor escoamento do produto que condicionar uma imobilização financeira crescente para fazer face ao aumento do stock. Paralelamente todos os anos a empresa recorre a crédito bancário de elevado montante cerca de 1 milhão de euros para fazer face à aquisição de fatores de produção e antecipação de pagamento dos produtores de cana do programa comunitário Poseima .

**SB: Através dos dados fornecidos constatei que a partir do ano 2012 houve uma diminuição abrupta das vendas? Quais os principais motivos?**

A situação de crise que a Região atravessa caracterizada pela saída de jovens (emigração) , pela retração do consumo das famílias ( redução de salários da função pública e sector privado , aumento de impostos nomeadamente IVA, IRS e Imposto do álcool), A concorrência de produtos fabricados com álcool ( Licores) e com Melaço têm condicionado a evolução desfavorável das vendas com o conseqüente impacto na rentabilidade .O nosso sector também sobre da economia paralela que se consubstancia na existência de pequenas unidades industriais ilegais cuja comercialização foge ao pagamento de impostos.

**SB: Que estratégia foi adotada para aumentar a margem comercial a partir do ano 2012?**

Face a este enquadramento a gestão atuou sobre as vendas , melhorando as condições das instalações para a visita dos turistas ,através do investimento no Museu , criando visitas guiadas de modo a promover tanto a empresa como os produtos que comercializa. Adaptando as condições de embalagem ao turismo através de garrafas PET .

Nos custos foram efetuados ações de formação aos técnicos da empresa nomeadamente na área de fermentação e destilação. A empresa tem atuado junto dos agricultores por forma a melhorar a qualidade da cana necessária a um aumento do rendimento ,tendo sensibilizado as entidades regionais para um melhor ordenamento agrícola para esta produção

**SB: Em que ano foi desenvolvido a contabilidade de gestão na entidade?**

A contabilidade de gestão foi desenvolvida no ano de 2009, com a aquisição do Programa Primavera , sendo utilizado o módulo Inventários para o respetivo controlo interno como para auditores externos (IFAP e Alfândega )

**SB: Neste momento, quais são as principais falhas na contabilidade de gestão?**

A empresa tem um inventário permanente em termos de quantidade não tem o mesmo refletido na contabilidade, dado que a integração do módulo Inventário na Contabilidade tem algumas deficiências.

**SB: Atendendo às falhas quais seriam as melhorias possíveis e mais adequadas?**

Era necessário efetuar um diagnóstico dos problemas e definir uma estratégia para a contabilidade .

**SB: Quais são para si os pontos fortes e fracos da entidade?**

Os pontos fortes são empresa Familiar , boa reputação , produtos de elevada qualidade , boas e amplas instalações . Pontos fracos . Empresa dependente da evolução da cana açúcar e dos apoios da comunidade europeia.

**SB: Ao ter um sistema de contabilidade de gestão atual, em que medida ajudaria na tomada de decisão?**

Na nossa opinião um sistema de gestão atual não melhora a tomada de decisão.

Apêndice 2 -Custos conjuntos

- Quantidades produzidas

<b>Produtos</b>	<b>UF</b>	<b>Produção</b>
Aguardente	LITROS	116 500
Mel de cana	LITROS	15 000
<b>Total</b>		<b>131 500</b>

-Distribuição de custos conjuntos pelas quantidades produzidas

<b>Produtos</b>	<b>Produção</b>	<b>%</b>	<b>Custos Conjuntos</b>
Aguardente	116 500	89%	444 464
Mel de cana	15 000	11%	54 934
Total	131 500	100%	499 398

Apêndice 3- Custos dos produtos

Aguardente de 50ª

Garrafa de vidro 1L	
Descrição	Custo
Aguardente	3,20
Água	0,01
Garrafa	0,19
Rótulo	0,03
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa cartão	0,19
Produto Aguardente 50º	3,66

Aguardente de 40ª

Garrafa de vidro 1L	
Descrição	Custo
Aguardente	2,60
Água	0,01
Garrafa	0,19
Rótulo	0,07
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa cartão	0,19
Produto Aguardente 40º	3,09

Aguardente velha

Garrafa de vidro	
Descrição	Custos
Aguardente	1,14
Água	0,01
Garrafa	0,89
Rótulo	0,36
cápsula	0,03
Estampilha	0,18
Caixa individual Velha	0,26
Produto Aguardente Velha	2,87

Aguardente velha Reserva

Garrafa	
Descrição	Custos
Aguardente	1,14
ÁGUA	0,01
Garrafa	0,87
rótulo	0,35
cápsula	0,04
Estampilha	0,18
Caixa Individual velha	0,14
Produto Aguardente Velha	2,72

Poncha

Garrafas	
1L	
Descrição	Custo
Aguardente	1,17
Água	0,01
Açucar	0,58
Sunquik	0,06
Sumo Limão	0,01
Garrafa	0,19
rótulo	0,10
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa Ag	0,19
Produto Poncha	2,35

Rumel

Garrafas	
1L	
Descrição	Custo
Aguardente	2,60
Água	0,01
Garrafa	0,19
rótulo	0,12
Açúcar	0,02
mel	0,09
cápsula	0,02
Estampilha	0,02
Caixa Aguardente	0,16
Produto Rumel	3,22

Garrafa	
0,7 kg	
Descrição	Custos
Mel	3,28
Top Down 0,7 Kg	0,16
Rótulo	0,14
Selo mel	0,02
Tampa Mel	0,04
Caixa Mel	0,00
Produto Mel 0,7 Kg	3,64

