

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



ISCAL

SISTEMA DE CUSTEIO ABC E A  
IMPLEMENTAÇÃO NA EMPRESA D.A.Z,  
LDA

---

Danubya Ashila Zanini Peron

Dissertação

Mestrado de Controlo de Gestão e dos Negócios

Orientadora: Célia Vicente

Lisboa, fevereiro de 2021







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

SISTEMA DE CUSTEIO ABC E A  
IMPLEMENTAÇÃO NA EMPRESA D.A.Z.,  
LDA

Danubya Ashila Zanini Peron

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Controlo de gestão e dos Negócios, realizada sob a orientação científica de Doutora Célia Cristina da Silva Vicente, professora adjunta da área científica Contabilidade e Auditoria / Contabilidade de Gestão.

Constituição do Júri:

Presidente \_\_\_\_\_ Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Maria do Rosário Justino

Vogal \_\_\_\_\_ Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Alexandra Rodrigues Domingos

Vogal \_\_\_\_\_ Prof.<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Célia Cristina da Silva Vicente

Lisboa, fevereiro de 2021

## **Dedicatória**

A todos aqueles que assim como eu nunca desistiram dos seus sonhos, nunca pararam de lutar, e que não escolheram como caminho mais fácil para atingir os seus objetivos a desestabilização do próximo.

A todas as mulheres que conheci ou não, casadas, solteiras, divorciadas, mães e filhas que em algum momento das suas vidas se sentiram desvalorizadas por serem mulheres, mas que persistem na luta diária para alcançar um lugar na sociedade onde não sejam rotuladas, rebaixadas e vitimizadas pelo seu género.

Dedico também aos homens que não discriminam as mulheres e admitem que estas não são um objeto de posse, aos homens que reconhecem os privilégios que ainda detêm na sociedade atual e não deixam de lutar por uma sociedade mais justa na distribuição de direitos e deveres e que ainda batalham pelos seus sonhos.

Esta dissertação é também dedicada não só aqueles que no início da minha caminhada acreditaram nas minhas capacidades e me deram o apoio que tanto necessitei para continuar passo a passo a conquistar os meus sonhos, mas também, aqueles que disseram que eu não seria capaz e que incentivaram a minha desistência, estes últimos não sabiam da minha resiliência e garra. Apenas somos nós que definimos aquilo que são as nossas capacidades.

Por fim, dedico este trabalho a todos quantos de uma ou outra forma se envolveram e permitiram que hoje eu pudesse concluir esta etapa. Nada é mais gratificante do que saber que muitos lutaram para que hoje eu pudesse estar aqui.

*"Até a jornada de mil milhas começa  
com um pequeno passo."*

- Provérbio japonês.

## **Agradecimentos**

Quero em primeiro lugar, agradecer a Deus por me ter orientado e dado sabedoria e paciência para concluir esta etapa.

Quero agradecer à minha orientadora Célia Vicente, sempre muito atenciosa comigo durante todo processo de realização desta dissertação o que permitiu que este projeto fosse concluído.

Agradeço também à empresa e a todos os seus colaboradores por terem sido um apoio fundamental na realização do estudo de caso, presente nesta dissertação.

Por fim, e não menos importante, quero agradecer a toda à minha família pelo apoio recebido não só durante esta etapa, como em todos os momentos da minha vida. Estiveram sempre ao meu lado, em situações menos felizes secaram as minhas lágrimas e seguraram a minha mão com toda a força para eu não vacilar. Agradeço por terem partilhado a alegria de amar e ser amada, por não me limitarem em nada e por me permitirem ser aquilo que eu sou.

## **Resumo**

A problemática de gestão do desempenho é um tema que incita a uma elevada reflexão, pelo que diversos especialistas procuram modelos que melhor satisfazem essa necessidade de informação pormenorizada para auxílio da tomada de decisão.

Neste sentido, existem várias ferramentas no âmbito de contabilidade de gestão que contribuem de forma a melhorar o desempenho empresarial, reduzir custos, e criar vantagens competitivas ou manter o seu posicionamento no mercado.

Nesta dissertação a ferramenta que será abordada será o sistema de custeio baseado em atividades (ABC), pois considera-se o mais adequado para a empresa que será analisada.

Assim, como forma de aprofundar o conhecimento sobre a ferramenta de gestão mencionada este trabalho tem como objetivo propor a implementação do sistema de custeio ABC numa microempresa que presta serviços de contabilidade. Para alcançar este objetivo foi utilizada a metodologia de investigação estudo de caso.

**Palavras-chave:** Atividades, Contabilidade de Gestão, Sistemas de custeio.

## **Abstract**

The performance management problem is a subject that encourages high reflection. Therefore, several specialists are looking for models that best meet this need for detailed information to assist in decision-making.

As so, several tools of management accounting contribute to improving business performance, reducing costs, and creating competitive advantages or maintain their position in the market.

In this dissertation, the activity-based costing system (ABC) is the tool that will be addressed as it is considered to be the most suitable for the company that will be analysed.

As a result, to deepen the knowledge about the above-mentioned management tool, this work aims to propose the implementation of the ABC costing system in a micro company that provides accounting services. To achieve this objective, the methodology used was the case study research.

**Keywords:** Activity, Management Accounting, Costing Systems.

# Índice

1.	Introdução	1
1.1.	Enquadramento geral e relevância do tema proposto	1
1.2.	Objeto da investigação	2
1.3.	Objetivo da investigação	3
1.4.	Metodologia aplicada	3
1.5.	Estrutura da dissertação	4
2.	Revisão da Literatura	5
2.1.	Breve cronologia da contabilidade de gestão	6
2.2.	A implementação da contabilidade de gestão	9
2.3.	Sistemas de custeio tradicionais vs sistemas de custeio contemporâneos	13
2.3.1.	Activity-Based-Costing (ABC)	16
2.3.1.1.	Conceitos e terminologias utilizadas no modelo ABC.....	19
2.3.1.2.	Características do modelo ABC .....	21
2.3.1.3.	Evolução do modelo ABC.....	24
2.3.1.4.	Tipos de atividades na abordagem ABC .....	25
2.3.1.5.	Implementação da ferramenta ABC .....	28
2.3.1.6.	Vantagens e Desvantagens do modelo ABC.....	29
2.3.1.7.	Variantes do modelo ABC.....	30
2.4.	Pesquisas realizadas sobre a contabilidade de gestão e o modelo ABC em Portugal	32
3.	Estudo de caso	37
3.1.	Metodologia	37
3.2.	A empresa D.A.Z., LDA.	38
3.3.	Dados relativos à atividade	39
3.4.	Análise dos dados e proposta de implementação do modelo ABC	44
3.4.1.	Identificação dos recursos envolvidos	45
3.4.2.	Definição das principais atividades para prestação do serviço	51
3.4.3.	Realização da matriz de relação recursos-atividades	55

3.4.4.	Repartição percentual dos recursos pelas atividades	56
3.4.5.	Obtenção do custo das atividades	57
3.4.6.	Realizar a matriz de relação atividade-produto e repartir percentualmente as atividades aos produtos	61
3.4.7.	Obtenção do custo de cada produto	63
3.4.7.1.	Obtenção do custo indireto .....	63
3.4.7.2.	Obtenção do custo direto alocado a cada cliente .....	64
3.4.7.3.	Obtenção do custo total do objeto de custeio .....	67
3.5.	Cenários de métodos tradicionais de custeio a serem utilizados pela empresa	
D.A.Z.	68	
3.6.	Resultados obtidos	70
4.	Conclusão	76
4.1.	Principais conclusões do estudo de caso	77
4.2.	Limitações da investigação e proposta para futura investigação	78
	Referências Bibliográficas	80
	Apêndices	86
	Anexos	97

## Índice de figuras

Figura 2.1 – Relação entre funções de planeamento e controlo de gestão	10
Figura 2.2 – Fases da implementação da contabilidade de gestão.	12
Figura 2.3 – Estádios subjacentes ao sistema ABC.	22
Figura 2.4 – Enquadramento do ABC: custos Indiretos - <i>Outputs</i>	23
Figura 2.5 – Esquema genérico do ABC	26
Figura 2.6 – ABC e o ABM	31
Figura 2.7 – ABC e o ABB: relações causais invertidas	32
Figura 3.1 – Fluxograma dos processos realizados no serviço de contabilidade	52
Figura 3.2 – Gráfico de consumo de recursos pelas atividades	60
Figura 3.3 – Gráfico de custo associado ao número de empresas/CAE	72
Figura 3.4 – Gráfico de % de empresa agrupadas por % custo	72
Figura 3.5 – Gráfico de percentagem de custo total	73
Figura 3.4 – Gráfico de variação custeio ABC para o custeio tradicional por quantidades de lançamentos contabilísticos	74
Figura 3.5 – Gráfico de variação custeio ABC para o custeio tradicional obtido por horas/homem	75

## Índice de quadros

Quadro 2.1 – Cronologia da Contabilidade de Gestão	8
Quadro 2.2 – Dissertações elaboradas num período de 10 anos com temas relacionados com o modelo ABC em Portugal	34
Quadro 3.1 – Indutores de Recursos Indiretos	49
Quadro 3.2 – Matriz recurso-atividade para o serviço de contabilidade	55

## Índice de tabelas

Tabela 3.1. Prestação de Serviços da empresa DAZ 2018	40
Tabela 3.2. Gastos contabilizados na empresa DAZ 2018	41
Tabela 3.3. Quantidade de <i>emails</i> enviados por ano consoante a categoria do trabalhador	42
Tabela 3.4. Quantidade de impressões efetuadas em 2018	43
Tabela 3.5. Resumos dos dados obtidos através da análise efetuada aos clientes	44
Tabela 3.6. Recursos utilizados pela empresa (€)	46
Tabela 3.7. Divisão dos recursos utilizados pelo serviço de contabilidade	47
Tabela 3.8. Consumo do R1 pelos principais equipamentos	49
Tabela 3.9. Consumo pelas tarefas	50
Tabela 3.10. Indutores de custo de Atividade	55
Tabela 3.11. Matriz recurso-atividade em (%)	56
Tabela 3.12. Quantificação da matriz recurso	58
Tabela 3.13. Quantificação da matriz Recurso-Atividade (€)	59
Tabela 3.14. Quantificação da matriz atividade	59
Tabela 3.15. Matriz atividade-produto	61
Tabela 3.16. Matriz produto	64
Tabela 3.17. Recursos diretos	65
Tabela 3.18. Recursos diretos alocados ao cliente	65
Tabela 3.19. Custo total por cliente	68
Tabela 3.20. Custo por cliente método tradicional cenário I	69
Tabela 3.21. Custo por cliente método tradicional cenário II	70
Tabela 3.22. Custo total repartidos por CAE	71

## **Lista de Siglas**

ABC – *Activity-Based Costing*

ABB – *Activity-Based Budgeting*

ABM – *Activity-Based Management*

CAE – Classificação das Atividades Económicas

FSE – Fornecimento de Serviços Externos

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

MP – Matéria-prima

MOD – Mão-de-obra-direta

PME – Pequenas e Médias Empresas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

TDABC – *Time-Driven Activity-Based Costing*



# 1. Introdução

## 1.1. Enquadramento geral e relevância do tema proposto

Atualmente, independentemente do setor empresarial, maior é a quantidade de fatores (humanos, contabilísticos, naturais, culturais...), que influenciam o desempenho da organização. Todos esses fatores são igualmente importantes para a melhor tomada de decisão.

Com a globalização, as empresas tornam-se cada vez mais sensíveis económica e financeiramente ao meio que as envolve. Exemplo dessa sensibilidade foi a crise que atingiu a Zona Euro em meados de 2010, que se refletiu na insolvência de inúmeras empresas em Portugal devido a elevados custos de estrutura e dívidas financeiras, que foram possivelmente originadas por decisões menos apropriadas consequência de distorção de informação.

Cada vez mais as empresas são tomadas por novos desafios, e manter-se ativa no mercado com um posicionamento digno é um deles. De acordo com o estudo do quadro de setores realizado pelo banco de Portugal, em 2017 as empresas que prestavam atividades de contabilidade, auditoria e consultoria fiscal registaram uma redução de 127 empresas, passando a estar em atividade apenas 10.167, sendo que microempresas representavam aproximadamente 96% do total referido, o que indicia um maior nível de rivalidade entre este setor, influenciando as empresas a tornarem-se mais competitivas para que consigam permanecer ativas no setor.

Segundo Kaplan & Atkinson (1998) as empresas são influenciadas a melhorarem o sistema organizacional, para que assim possam garantir o seu posicionamento no mercado que se torna cada vez mais competitivo devido à globalização da economia e inovação tecnológica.

Assim, a contabilidade é uma ferramenta que irá permitir analisar a real situação em que a organização se encontra. No entanto, segundo Caiado (2015) as informações direcionadas para a tomada de decisão não é a prioridade da contabilidade financeira, pois esta, está mais relacionada com o relato de posição financeira e dos acontecimentos que ocorreram nas entidades do meio empresarial e não explicam nem fundamentam o porquê de algumas

informações levantadas pelo desempenho empresarial, por isso a contabilidade de gestão tem como papel disponibilizar informações que a contabilidade financeira não fornece.

Desta forma, a contabilidade de gestão mostra-se como uma ferramenta necessária, pois o desenvolvimento e a implementação de sistemas de custeio adequados a cada organização permitem às empresas tornarem-se mais competitivas.

Deste modo, o ABC irá proporcionar à empresa a identificação das diferentes atividades funcionais e custos associados aos recursos utilizados, fazendo a repartição dos mesmos através de *cost drivers*, de forma a atribuir os custos das atividades aos serviços/ produtos.

Durante esse processo poderão ser levantadas questões como: essa atividade é indispensável/dispensável para obtenção do serviço final prestado? Existe forma de reduzir os custos e aumentar a rentabilidade oriunda dessa atividade? Os recursos estão a ser utilizados de forma eficaz?

Em suma pressupõe-se que existe uma grande taxa de rivalidade e em consequência dessa rivalidade torna-se crucial manter uma vantagem competitiva, para além disso, o consumidor final é cada vez mais exigente, o que induz as empresas de todos os setores a aperfeiçoarem as técnicas utilizadas e por isso acredita-se que a criação de um sistema de custeio baseado em atividades seja relevante uma vez que este sistema permite o acompanhamento das necessidades do utilizador através de funções que auxiliam a tomada de decisão e consequentemente pode originar uma vantagem competitiva.

## **1.2. Objeto da investigação**

O objeto de estudo da investigação será uma microempresa por quotas, D.A.Z. Contabilidade e Gestão Limitada, que presta serviços de contabilidade e consultoria. É uma microempresa com sede estabelecida em Portugal desde 2009.

A empresa tem como principais serviços prestados: contabilidade que inclui preparação de contas, contabilidade de gestão, escrituração, liquidação do imposto sobre o valor acrescentado (IVA); consultoria; apoio de recursos humanos (contratação, processamento de salários...); suporte de litígios e *outsourcing*.

### **1.3. Objetivo da investigação**

A presente investigação tem como objetivo geral propor a implementação do modelo de custeio *Activity Based Costing* (ABC) a uma empresa que presta serviços de contabilidade e que permita à mesma reter informações que sejam claras e úteis à tomada de decisão.

A problemática desta investigação resume-se em expor a importância que um sistema de custeio pode ter dentro da empresa independentemente da sua dimensão.

No contexto dessa problemática, esta obra apresenta os seguintes objetivos específicos:

- Identificar os recursos e as atividades da empresa em análise;
- Selecionar os indutores de recursos e os de atividade;
- Finalmente, pretende-se realizar uma análise matricial, que consequentemente auxiliará na determinação dos custos das atividades impostas aos objetos de custeio.
- Por último, pretende-se ainda comparar a formação do custo dos clientes através do ABC com a formação do custo utilizando um sistema tradicional.

### **1.4. Metodologia aplicada**

Num primeiro momento será aplicada nesta dissertação uma metodologia qualitativa – neste contexto serão exploradas informações que darão suporte à obra, tirando partido de uma vasta pesquisa e referências bibliográficas com temas relacionados de autores clássicos e atuais, análise de artigos científicos, publicações em revistas, entre outras formas que contribuam para retenção de informação sobre a problemática ABC e tudo o que esteja interligado com este modelo de custeio.

Posteriormente, num segundo momento será construído o modelo em análise que irá ser realizado através de pesquisa e obtenção de dados da empresa, que serão previamente categorizados por etapas e ordenados de forma a obter informação atempada, seguindo uma metodologia de estudo de caso que segundo Goldenberg (1997), consiste em reunir a

maior quantidade possível de informações detalhadas, recorrendo a diferentes técnicas de pesquisa com o objetivo de descrever a complexidade de um caso específico.

Para além dos dados que serão fornecidos pela empresa, a nível de custos e rendimentos, número de fornecedores, etc. Será ainda necessário indagar junto dos colaboradores dados sobre as atividades realizadas ao longo do tempo possivelmente com a elaboração de uma “*timesheet*” de forma a perceber quais são as atividades que consomem mais horas.

Por fim, após a observação direta e análise dos dados obtidos, consoante os resultados da pesquisa serão tiradas as devidas conclusões sobre o estudo, que será suportado pelos fundamentos do tema enunciado ao longo da dissertação.

### **1.5. Estrutura da dissertação**

Este estudo está dividido em quatro pontos principais. O primeiro ponto trata de situar o leitor em relação à abordagem do estudo mencionando quais as componentes e o contexto geral que responde ao porquê da escolha do tema em questão.

No segundo ponto, é realizada uma revisão da literatura, que permite compreender o englobamento da ferramenta. De forma a ter fundamentos e orientação do modelo ABC, foi realizada uma pesquisa exaustiva sobre esta componente iniciando o estudo com o englobamento da ciência que permitiu a criação desta ferramenta, incluído a sua origem, como deve ser feita a sua aplicação, e qual é a sua finalidade.

Numa terceira etapa, após obter conhecimento sobre a ferramenta de contabilidade de gestão foi desenvolvido um modelo piloto desta ferramenta para uma microempresa que presta serviços de contabilidade, seguindo a metodologia desenvolvida do próprio modelo ABC. Após informações obtidas foram efetuadas análises tendo em vista a sua possível implementação e os resultados obtidos do ABC foram comparados com os modelos de custeio tradicionais que são habitualmente utilizados pela empresa.

Por fim, após as análises efetuadas e consoante os resultados obtidos, foram retiradas as devidas conclusões sobre o estudo, desenvolvendo as suas limitações e foram dadas sugestões para estudos futuros.

## 2. Revisão da Literatura

A globalização tem vindo a provocar ao longo dos séculos diversas modificações em todos os setores e campos das nossas vidas. Por sua vez também a contabilidade vai sofrendo alterações de forma a acompanhar as necessidades que são despertadas com o decorrer do mundo globalizado.

A complexidade do mundo empresarial exige que sejam desenvolvidas ferramentas que possam satisfazer a necessidade de informações a nível qualitativo e quantitativo e devido a isso, ao longo dos anos foram criadas diferentes formas para controlar as atividades ligadas ao comércio, como por exemplo a contabilidade que tem como objetivo estudar as variações que ocorrem no património de uma organização, disponibilizando informações relevantes que permitem o controlo das operações bem como o apoio à tomada de decisão.

Hoje com a economia global, e com a internacionalização no mundo empresarial, existem normativos que foram criados como forma de manter a contabilidade financeira mais homogénea. No entanto, para além da contabilidade financeira, a empresa pode decidir implementar ferramentas que induzam numa vantagem competitiva de destaque como por exemplo, os sistemas de custeio abrangidos pela contabilidade de gestão, que permitem identificar os custos, que por sua vez auxiliam na formação de preços, identificação de atividades desnecessárias e que poderiam ser eliminadas, redução de desperdício, maximização do desempenho e melhoria contínua, e para isso recorrem a contabilidade de gestão.

Em finais dos anos 80, uma nova ferramenta da contabilidade, denominada por ABC, começa a circular na literatura contabilística. Não existe um consenso na academia quanto aos verdadeiros criadores do sistema ABC. Contudo, a maioria dos autores está de acordo em afirmar que este ganhou popularidade com a obra de Johnson e Kaplan (1993).

Este sistema, tem adaptado a sua estrutura conceptual à medida que a realidade empresarial e o estudo académico da contabilidade de gestão se alteram.

Recentemente, foi introduzida uma nova abordagem ao conceito ABC denominada de “*Time-Driven*”. Este conceito veio reduzir a complexidade e o custo de implementação do

ABC, permitindo igualmente fornecer informação mais relevante sobre o custo e o rendimento segundo Kaplan e Anderson (2004).

Ao longo do ponto 2, serão abordados os seguintes temas: breve cronologia da contabilidade de gestão; como pode ser feita a implementação da ferramenta de contabilidade de gestão; abordagem dos sistemas de custeio tradicional e contemporâneo; o estudo aprofundado da ferramenta de custeio ABC como conceitos e terminologias, características, evolução da ferramenta; sua implementação, vantagens e desvantagens, e variantes. Por fim será apresentado um quadro resumo sobre as dissertações que foram realizadas em Portugal sobre a ferramenta mencionada.

## **2.1. Breve cronologia da contabilidade de gestão**

Segundo Borges, Rodrigues e Rodrigues (2010) existem duas grandes divisões da contabilidade: contabilidade financeira e contabilidade de gestão. A primeira também conhecida por contabilidade geral tem como objetivo nada mais que o relato financeiro para o exterior da entidade que é representada por meio das demonstrações financeiras, a segunda também denominada como contabilidade analítica visa o custo dos produtos vendidos e serviços prestados como também visa o controlo dos seus resultados a nível mais simples. Assim sendo, é importante referir que a contabilidade empresarial é moldada consoante a natureza da empresa, ou seja, a contabilidade realizada em empresas agrícolas é diferente da utilizada em empresas hoteleiras e assim por diante.

Alongo dos séculos, vários foram os tipos de registos nas atividades comerciais. O que se conhece de mais antigo são as tábuas de barro que eram utilizadas para registos dos salários na Babilónia em meados de 3600 a.C.

Na Europa, durante o século XV, devido à expansão comercial por consequência da evolução da atividade mercantil, o frade Luca Pacioli escreveu um livro que contava os fundamentos das partidas dobradas – *a partita doppia* – publicado em Veneza em 1494. Segundo Pacioli mencionado por Silva (1948) o principal objetivo da contabilidade é fornecer ao “dono” informações sobre seus bens e suas dívidas de forma menos demorada.

O impacto do mundo cada vez mais globalizado e a concorrência dos mercados torna cada vez maior a importância da informação contabilística, pelo que tais informações devem ser úteis e criar vantagem competitiva.

Como reflexo da nova realidade do mercado concorrencial, a contabilidade tradicional é forçada a desenvolver e fornecer novos métodos que auxiliassem as decisões que acarretariam a evolução económica da organização. Segundo Caiado (2015) a contabilidade geral torna-se insuficiente para responder às necessidades de informação para a gestão, uma vez que relatam apenas dados passados.

Pode-se dizer que desde o final da Era Mercantilista no século XVIII e em grande parte do século XIX com a Revolução Industrial, a natureza dos negócios sofreu uma mudança radical. De acordo com Beuren (1993) a conjugação da produção em massa com o avanço dos sistemas de distribuição devido à grande expansão das vias ferroviárias que facilitariam a construção de fábricas acarretando a circulação de bens em grande escala, foi fundamental para o surgimento de grandes empreendimentos.

A contabilidade de gestão surge então durante esse período, como forma de auxílio e desempenho dessa nova etapa. Da mesma forma que as empresas industriais iam emergindo, também o setor do comércio e de prestação de serviços acompanhavam esse desenvolvimento e face a essa evolução, Caiado (2009) relata que a contabilidade de gestão passa a ter um novo estatuto, e passa a ser apreciada como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações usadas pelos gestores para o planeamento, avaliação e controlo da empresa.

Assim, com a complexidade de informação disponibilizada por razões diversas, o estudo e a prática da contabilidade de gestão foram desenvolvidos para produzir sistemas que pudessem fornecer informações que fossem importantes para a tomada de decisão.

**Quadro 2.1 – Cronologia da Contabilidade de Gestão**

Período	Factos históricos da CG	
1ª	Séc. XIX	Registo contabilístico dos custos de MP e MOD. Imputação de custos operacionais.
	1900-1930	Desenvolvimento do custo padrão. Aparecimento dos indicadores de gestão em empresas multidivisionais.
	1930-1940	Foco na determinação do custo e controle financeiro, através do uso do orçamento e da contabilidade de custos.
	1940-1960	Custeio por absorção. Segregação de procedimentos relevantes à tomada de decisão.
2ª	1960-1970	Disponibilização de informação de controlo e planeamento, através da utilização de tecnologias, tais como, análise de decisão. Predominado o custeio direto.
	1970-1980	Contabilidade interna e criação de modelos de decisão.
3ª	1980-1990	Otimização dos recursos, redução de desperdícios utilizados nos processos, através da análise de processos e administração estratégica de custos. Desenvolvimento da contabilidade de gestão na envolvente de melhoria contínua. Surgimento do ABC e ABM.
4ª	1990 - ...	Criação de valor através de ferramentas e tecnologias que incentivam a criação de valor para o cliente acionista e para a organização num todo. Atuando de forma sustentável numa perspetiva a longo prazo utilizando ferramentas de controlo como por exemplo ERP's

Fonte Adaptado de Ferreira (2012, p.12).

Como é possível observar no Quadro 2.1., inicialmente a contabilidade de gestão tinha como foco principal os custos das matérias-primas (MP) e mão-de-obra direta (MOD), nesse sentido os gastos gerais de fabrico (GFF), constituíam uma parte reduzida dos custos totais industriais.

Porém, a modificação observada na sociedade faz com que a envolvente externa das empresas anteriormente estável e bastante previsível, passe a ser considerada dinâmica no contexto atual, e dessa forma, a contabilidade de gestão teve de seguir essa tendência. Assim, pode-se verificar que a cronologia da contabilidade de gestão segundo o autor Ferreira (2012), resume-se sucintamente em quatro importantes fases:

- ✓ 1ª Fase: início do século XX até primórdios da década de 50, onde a principal linha de orientação seria a determinação dos custos e o seu controlo, caracterizada por ser uma ferramenta no âmbito mais técnico que auxiliaria a obtenção dos objetivos organizacionais;

- ✓ 2ª Fase: meados da década de 60 até início da década de 80, fase em que já é dado mais ênfase ao fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão, e desse modo, a contabilidade de gestão evolui de forma a tornar-se uma ferramenta de apoio aos gestores;
- ✓ 3ª Fase: entre os anos 80 e 90, pode-se dizer que a essência da contabilidade de gestão e o seu destaque aconteceram durante esta altura, onde a utilização eficiente dos recursos empresariais com base na otimização dos recursos permitiria à empresa redução dos custos.
- ✓ 4ª Fase: depois da década de 90, a criação de valor com a utilização eficaz dos recursos permite à contabilidade de gestão tornar-se uma ferramenta não só de apoio à decisão e projeção futura como também uma ferramenta que fornece indicadores que permitem à empresa crescer de forma sustentável visando o curto, médio, e longo prazo.

Vários são os sistemas de custeio desenvolvidos para as empresas em geral, tais como, sistema de custeio por absorção (total, variável e racional), método indireto e direto, método das secções homogéneas, custeio baseado nas atividades entre outros.

Em suma, segundo Ferreira, Caldeira, Asseiceiro, Vieira e Vicente (2014) uma empresa competitiva é orientada para o cliente e para o mercado, dessa forma, usa tecnologias de produção e de informação avançadas para quando for oportuno conseguir prever e antecipar o efeito das mudanças na preferência dos clientes reconhecendo a sua envolvente, dessa forma a contabilidade de gestão tem evoluído ao ponto de contribuir com informações relevantes. Dado o seu carácter interno, é mutável a cada entidade, para que assim cada empresa possa utilizar o sistema de contabilidade de gestão e informação que considere mais adequado à sua estrutura e necessidades.

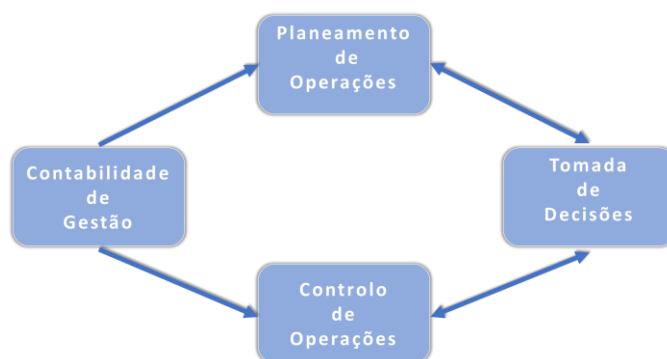
## **2.2. A implementação da contabilidade de gestão**

Segundo Koontz, O'Donnell, Weihrich (1984) o desenvolvimento do processo de gestão de uma organização deve reunir as seguintes funções:

- ✓ Planeamento: processo de seleção de objetivos para o usufruto dos recursos de uma organização e desenvolvimento das metas para atingir esses objetivos;
- ✓ Organização: preparação dos recursos materiais e humanos indispensáveis à realização dos objetivos;
- ✓ Recrutamento: é a parte de seleção, imputação, avaliação e desenvolvimento dos recursos humanos da estrutura organizacional;
- ✓ Direção: área responsável por orientar e supervisionar a atividade do capital humano na realização das tarefas designadas;
- ✓ Controlo: processo de gerir as operações que permitam o cumprimento dos objetivos e planos da organização.

As informações e dados imprescindíveis ao planeamento e ao controlo são trabalhados geralmente na contabilidade de gestão, sendo esta considerada um subsistema de informação para a gestão, onde a informação abrange não só, elementos históricos, como também elementos básicos ou estimados (Caiado, 2015).

Oliveira, Pereira e Ribeiro (2008) pressupõe que numa economia neoclássica a informação necessária para a tomada de decisão está disponível sem custos, sem incertezas e o decisor é também o proprietário da organização, sendo que o seu objetivo é maximizar o lucro da organização. Foi partindo deste pressuposto que os modelos de contabilidade de gestão se foram tornando cada vez mais complexos, o que resultou na sua inaplicabilidade, ou seja, as empresas optam por utilizar técnicas mais simples.



**Figura 2.1** – Relação entre funções de planeamento e controlo de gestão

**Fonte** Adaptado de Caiado (2015, p.51).

De acordo com a Figura 2.1., Caiado (2015) relata que as decisões devem ser tomadas pela gestão através do planeamento e seleção das operações, sendo que os resultados dessas mesmas decisões devem ser revistos podendo ser necessárias decisões adicionais para rever os planos e alterar fases estabelecidas pelo controlo de operações. A relação existente entre o planeamento e controlo de gestão com a contabilidade, por sua vez, fornecerá dados para o apoio à gestão e funções desempenhadas pelo planeamento e controlo, isto é, permitirá extrair dados relevantes a nível da variação qualitativa e quantitativa do património empresarial, de forma a controlar as operações da empresa e facilitar no planeamento estratégico com apoio à tomada de decisão.

Banker e Potter (1993) defendem que a escolha do sistema de custeio dependerá do tipo de estrutura de mercado onde está inserida a organização.

Bruns e Waterhouse (1975) relataram que quando a estrutura de uma organização é descentralizada esta tende a utilizar sistemas de contabilidade e controlo mais formais, enquanto, as organizações que possuem uma estrutura centralizada, no entanto, sem apoio tecnológico tendem para um sistema de informação integrado e agregado. Relativamente à implementação de sistemas mais contemporâneos como o *Activity-Based-Costing*, o autor Gosselin (1997) afirmou que a implementação desse tipo de sistema é facilitada em organizações com estruturas mais mecanicistas.

Quanto maior a dimensão das organizações maior é a tendência para utilizar sistemas de controlo, enquanto quanto menor as dimensões da organização mais facilmente se utilizam sistemas simples e informais, segundo Merchant (1981).

As organizações que menos confiam nas tecnologias mais estandardizadas dos sistemas de contabilidade e controlo são, segundo Daft e Macintosh (1981) as organizações que apresentam uma maior indeterminação na realização das tarefas. No entanto, Gordon e Narayanan (1984) mostram através de estudos que os sistemas de contabilidade e controlo mais complexos são mais adequados nas organizações em que a envolvente externa é incerta.

A estratégia seguida pela empresa também afetará o sistema de controlo a utilizar. Van der Stade (2000) relata que as organizações que procuram uma vantagem competitiva através do preço, tendem a utilizar sistemas de controlo financeiro bastante rígidos, já as organizações que procuram vantagem competitiva pela diferenciação do produto/serviço, tendem a utilizar controlo financeiro de maneira mais flexível.

Sistematizando, deve ter-se em consideração os seguintes fatores perante a implementação da contabilidade de gestão:

- Estrutura organizacional;
- Dimensão;
- Tecnologia;
- Envolvente;
- Estratégia.

Assim, de forma ainda mais sucinta e esquematizada, Toso (2012) define 5 fases para a implementação de um sistema de custeio e contabilidade de gestão:



**Figura 2.2** – Fases da implementação da contabilidade de gestão.

**Fonte** Adaptado de Toso (2012).

O sistema de contabilidade de gestão deve, segundo Toso (2012) obedecer às fases ilustradas na Figura 2.2., no sentido de implementar um processo seguro e adequado a cada organização, que será previamente planejado e avaliado de forma a obter o controle e informações necessárias cuja essência será tornar as tomadas de decisões mais congruentes e assertivas.

### **2.3. Sistemas de custeio tradicionais vs sistemas de custeio contemporâneos**

Ao longo dos anos o custo associado ao consumo de recursos para obtenção de bens ou serviços tem tido cada vez mais impacto na tomada de decisão dentro das organizações. Nesse sentido existem passos fundamentais para o custeio dos produtos ou serviços:

- Identificar os objetos de custo;
- Identificar os custos diretos associados aos objetos de custo;
- Identificação dos custos indiretos;
- Selecionar a base de imputação dos custos indiretos aos objetos de custo;
- Calcular o índice de imputação dos custos indiretos aos objetos de custo.

Pode-se dizer que o foco dos sistemas tradicionais de custeio são os produtos, sendo assim os mesmos preocupam-se em imputar os custos aos produtos conforme a sua natureza, material, mão-de-obra direta e custos indiretos. Assim, estes métodos tendem a priorizar a valorização dos inventários e têm em consideração basicamente os custos de fabricação.

De acordo com vários autores citados a seguir, os sistemas de custeio tradicionais, satisfazem cada vez menos as necessidades apresentadas pelas empresas, devido à sua insuficiência quanto à imputação real dos custos, e não só.

Ferreira *et al.* (2014) apresentam uma listagem dos principais aspetos e limitações dos sistemas tradicionais:

1. Distorção dos custos relatados, que são influenciados pelas taxas de imputação dos gastos indiretos, prejudicando empresas que estão num mercado de muita concorrência, e procuram a melhoria contínua e controlo de qualidade.
2. A competitividade impõe nas empresas a necessidade de mudança dos seus sistemas de informação e custeio, principalmente em mercados onde a competitividade de preços é elevada.
3. Consequências associadas às distorções de custo tais como os preços de venda.
4. Distorção nos custos e tipos de produtos, uma vez que os sistemas de custeio tradicionais tendem a relatar custos mais elevados nos produtos de fabricação pouco complexa.
5. Os produtos de fabricação mais diversificada, complexa, ou em menor escala normalmente apresentam maior lucro, pois estão associados a custos mais baixos, o que por sua vez pode não ser verdade já que existe a possibilidade de distorção nos resultados e no volume de produção.
6. A insuficiência das respostas e a falta de justificativa presente em alguns resultados transmitidos pelos sistemas tradicionais, tornaram o mesmo cada vez menos fiável, principalmente depois do aparecimento de alternativas que supririam essas falhas.
7. Os gastos indiretos nos sistemas tradicionais, podem não ser corretamente atribuídos principalmente nos casos onde a produção dos gastos indiretos não estão relacionadas com unidades produzidas.
8. A relação dos custos indiretos com o volume de produção descrita pelo sistema de custeio tradicional, pode não estar apenas relacionado com o volume de produção.
9. A diversidade incita a que os produtos consumam mais recursos e atividades indiretas em proporções diferentes.
10. Os custos indiretos não afetos ao volume de produção que são representados em grande parte por custos de suporte, podem representar uma parte significativa e não sendo corretamente atribuídos, podem conduzir a decisões erradas e potencialmente perigosas.

Apesar das insuficiências relatadas anteriormente, os sistemas tradicionais continuam a ser utilizados, porém vimos que o mundo atual cada vez mais globalizado mostra a necessidade de evoluir para os sistemas mais contemporâneos.

De acordo com Coelho (2011) os sistemas de custeio contemporâneos são então caracterizados por fornecer as informações necessárias aos tomadores de decisões de forma mais precisa suprimindo as falhas presentes nos sistemas tradicionais, pois conseguem apresentar custos mais reais, gerar informação que dá suporte à melhoria contínua dos produtos e processos, identificam os custos relevantes e não relevantes, identificam atividade que acrescentam ou não valor e evidencia à estrutura dos custos e o seu desempenho.

Diversos são os sistemas de custeio que foram desenvolvidos tais como, *Target Costing*, *Kaizen Cost*, *Balanced Score Card* e o *Activity-Based-Costing* que será em destaque mencionado. Estes sistemas de custeio contemporâneos permitem fornecer um *feedback* adequado ao controlo das operações, permitem eliminar atividades que não criam valor, permitem estabelecer custos baseados em estimativas do preço de venda, possibilitam a redução de desperdício, reduzindo os custos dos processos de produção em busca da melhoria contínua e desenvolvimento e criação de uma vantagem competitiva que permite à organização permanecer no mercado durante mais tempo com o intuito de aumentar a sua quota no mercado.

Não obstante, cabe às organizações utilizarem modelos de contabilidade de gestão que mais se adequam às suas necessidades. Jordan, Neves e Rodrigues (2008) defendem que de forma a servir os interesses da gestão os modelos de apuramento de resultados, deverão escolher tanto a forma, como a abrangência de atribuição dos fatores aos objetos de custeio da contabilidade de gestão.

Relativamente à lógica de cálculos, os modelos de apuramento de custos podem classificar-se como modelos fundamentados na lógica da absorção que têm em consideração todos os custos quer estes estejam diretamente ou indiretamente associados ao objeto de custeio, e modelos fundamentados na lógica da contribuição. Este, difere do anterior por apenas considerar os fatores que se relacionam com o objeto de custeio de

forma a não distorcer o conhecimento sobre o verdadeiro contributo para os resultados. Assim, não é obrigatório que todos os custos sejam imputados ao objeto de custeio, segundo Jordan *et al* (2008).

Conclui-se assim, que os sistemas tradicionais assentam na lógica da absorção e o ABC na lógica da contribuição.

### **2.3.1. Activity-Based-Costing (ABC)**

Como já foi referido anteriormente, a abordagem ABC está relacionada com as insuficiências e limitações dos sistemas tradicionais de custeio. De forma mais detalhada identificou-se que:

Os custos indiretos não são proporcionais ao volume de produção de cada um dos produtos e/ ou serviços, como pressupõem os modelos tradicionais de apuramento de custos. Daí, por essa via, os custos de produção nem sempre são corretamente calculados e se tenha tornado oportuno o aparecimento de um novo modelo – o ABC (Moreira, 2015, p. 27).

O aparecimento desta nova ferramenta foi alavancado devido às necessidades geradas pela nova envolvente empresarial, caracterizada pelo surgimento de tecnologias e métodos sofisticados de produção, pelo aumento de exigência do consumidor final e consequentemente amplificação do nível de competitividade existente entre as organizações.

Ferreira *et al.* (2014) descreve o *Activity-Based-Costing*, ou custeio baseado nas atividades, como um método de custeio que é utilizado para uma melhor repartição de custos de atividades homogêneas de uma organização, consequentemente a sua afetação aos produtos/serviços através dos condutores de custos designados *activity cost drivers*.

Em finais dos anos 80, uma nova ferramenta, denominada por ABC, começa a circular na literatura contabilística. Contudo, não existe um consenso na academia quanto aos verdadeiros criadores do sistema ABC, no entanto, a maioria dos autores está de acordo em afirmar que este ganhou popularidade com a obra de Johnson e Kaplan (1993).

Como referido anteriormente, a necessidade de evolução dos sistemas de gestão empresarial resultou da mutação da envolvente empresarial em meados das décadas de 80/90. Jordan *et al.* (2008) discriminam 8 causas predominantes:

1. As empresas passam a estar orientadas para o mercado e não para o produto.
2. O preço passou a ser fixado de acordo com o mercado e não de acordo com o custo unitário.
3. O aumento da concorrência influencia as empresas a produzirem em pequenas séries e a terem um leque de produtos mais variado.
4. A tecnologia emergente que embora contribuisse para a melhoria dos processos produtivos aumentando a sua eficácia, por sua vez também agravou os custos indiretos, conseqüentemente o grau de probabilidade de existirem erros e distorção no apuramento dos custos também aumentou.
5. Os custos indiretos de produção representam uma parte muito maior, e a MOD sofreu uma diminuição.
6. O ciclo de vida do produto passa a ser muito menor.
7. O cliente torna-se cada vez mais exigente.
8. A intensificação da tecnologia de informação, originou muita mudança, esta por sua vez reflete-se na melhoria dos métodos de apuramento do custo.

Para Major (2007) mesmo que o desenvolvimento desta nova ferramenta tenha ocorrido na década de 80, muitos dos princípios fundamentais deste sistema foram introduzidos por diversos investigadores tais como, Churc, Stabus e Druker.

Inicialmente a abordagem ABC era caracterizada basicamente como um instrumento de excelência para calcular corretamente o custo dos produtos, no entanto após críticas que foram sendo apontadas, a abordagem ABC deixa de estar tão focada nos custos e passa a ser vista também como um instrumento de auxílio aos gestores na tomada de decisão e compreensão dos custos organizacionais.

Conforme várias obras literárias, a evolução desta nova ferramenta designada *Activity-Based-Costing* é fundamentada de modo sucinto em quatro fases segundo Ferreira *et al.* (2014):

- I. Numa primeira fase, embora a característica do modelo ABC já estivesse presente em alguns sistemas tradicionais que se tornavam mais sofisticados, o termo *activity-based* não era utilizado propriamente, mas iam surgindo sistemas com mais diretores de custos, surgem então os *cost drivers*.
- II. A segunda fase, foi caracterizada com a implementação *ad hoc*, ou *early ABC*. Onde as particularidades dos sistemas baseados nas atividades tornam-se mais explícitas e a diferença destas para os sistemas tradicionais de custeio mostram-se mais evidentes.
- III. Posteriormente, segue-se a fase de implementação estruturada, sendo realçado os propósitos deste novo sistema a nível de gestão estratégica e do apoio à tomada de decisão. Novos conceitos são introduzidos à medida que este sistema vai evoluindo como por exemplo a cadeia de valor de Porter (1985), que é composta por quatro atividades de suporte transversais a toda organização (estrutura, recursos-humanos, desenvolvimento tecnológico e aprovisionamento) e atividades primárias (logística interna, logística externa, operações, *marketing* e vendas).
- IV. Por fim a quarta fase, desenvolvida em pleno século XXI, conhecida por Integração em Gestão de *Performance*. Tornam-se fundamentais os *cost driver* e os fatores críticos de *performance*. Torna-se mais visível e melhor a relação entre o custeio dos *outputs*, a mensuração da *performance* e a justificativa dos investimentos.

É bem explícito que este sistema, tem sofrido adaptações na sua estrutura conceptual à medida que a realidade empresarial e o estudo académico da contabilidade de gestão se alteram como referido anteriormente.

Deste modo temos as alterações ao modelo ABC caracterizadas por:

- Redefinição do conceito de excesso de capacidade para capacidade não utilizada, dando assim uma maior importância à compreensão da estrutura de custos;

- Definição de uma hierarquia de custos por unidade (trabalho direto, matérias-primas, custo de máquina e energia), pois só estes custos devem ser imputados ao produto.

Quanto ao início da utilização dessa ferramenta Mévellec (1995) realçou que enquanto sistema de custeio, a ferramenta ABC se iniciou nas empresas americanas e nos círculos académicos anglo-saxónicos, antes de chegar a outros países.

Kaplan e Anderson (2004) exaltam para a necessidade de repensar o ABC, sendo então introduzida uma nova abordagem ao conceito, denominada de “*TimeDriven*”.

### ***2.3.1.1. Conceitos e terminologias utilizadas no modelo ABC***

Para além dos conceitos geralmente utilizados na contabilidade de gestão, como por exemplo, custos diretos, custos indiretos, custos fixos, custos variáveis, entre outros mais, existem conceitos e terminologias que são essencialmente derivadas do modelo ABC, tal como, Ferreira *et al.* (2014) designa:

#### **➤ *Activity:***

Deve ser entendida como as ações que são precisas à realização dos objetivos das diferentes funções existentes nas organizações. De certo modo, as atividades são entendidas como um aglomerado de tarefas a serem executadas para atingir um determinado nível de resultados. Uma vez que existe um elevado número de tarefas é normal que estas sejam agrupadas em atividades homogéneas. E o desempenho das atividades influenciarão a *performance* da organização.

#### **➤ *Activity and process dictionarity:***

É a fase de identificação das atividades e dos processos através da elaboração de um formulário ou matriz de atividades. É constituído basicamente por uma listagem de atividades genéricas realizadas de acordo com as funções desenvolvidas, classificadas como principal ou secundária e a forma e instrumento para medir e avaliar as tarefas desenvolvidas.

#### **➤ *Activity cost pools:***

É um processo de atribuição dos custos indiretos que se responsabiliza na agregação de todos os custos associados à realização de uma ou de um grupo de atividades específicas, como por exemplo a fabricação de um produto ou prestação de um serviço. Por outras palavras, é uma forma de registar os custos acumulados de atividades semelhantes. Ao reunir todos os custos incorridos numa determinada atividade, torna-se muito mais simples obter uma estimativa do custo dessa atividade.

➤ ***Cost drivers:***

São condutores ou diretores de custos que podem ser classificados como, *Resources cost driver* e *Activity cost drivers*. Estes são fundamentais na relação de causa-efeito e podem ser definidos como fatores que determinam a quantidade de trabalho utilizada em determinada atividade. Podem influenciar o desempenho das atividades e os consumos dos recursos.

➤ ***Resources cost drivers:***

São, tal como o nome diz condutores ou diretores de custos de recursos. Estes por sua vez são fatores que determinam a ocorrência de uma atividade específica e identificam como os seus recursos são consumidos pelas atividades. Os condutores de recursos têm a capacidade de demonstrar a relação entre as atividades e os recursos utilizados, ou seja, é analisado como os níveis de atividade afetam os consumos dos recursos.

➤ ***Activity cost drivers:***

São condutores ou diretores de custos de atividades que têm como função indicar como as atividades são consumidas pelos *outputs*, ou seja, como as atividades são consumidas pelos produtos, serviços, clientes ou outros objetos de custo. Analisa a forma como o comportamento dos objetos de custo influenciam os níveis de atividade estabelecendo a relação atividades-objeto de custeio. Desta forma um condutor de custo de atividades influencia os custos de mão-de-obra, manutenção ou outros custos variáveis.

➤ ***Transaction drivers:***

*Transaction drivers* são condutores ou diretores de transação, que por sua vez é uma das três características dos *activity cost drivers*. A sua função é mensurar de forma exata as taxas de imputação, sempre que, a atividade requer a mesma quantidade de tempo. Por

outras palavras, os condutores de transação são usados para contar qual é a frequência de uma atividade, ou seja, o número de vezes que uma atividade é realizada.

➤ ***Duration drivers:***

Uma outra característica dos *activity cost drivers*, são os condutores ou diretores de duração. Estes por sua vez, revelam o tempo requerido para realizar uma atividade e devem ser empregues sempre que houver uma grande variação nos tempos de utilização das atividades na fabricação/obtenção dos bens e serviços.

➤ ***Intensity drivers:***

Para além das outras duas características do *activity cost drivers* já mencionadas, temos também os *intensity drivers*, que nada mais é do que condutores ou diretores de intensidade. Eles apresentam um maior grau de exatidão, porém são os mais dispendiosos. Imputam diretamente os recursos utilizados sempre que uma atividade é desenvolvida.

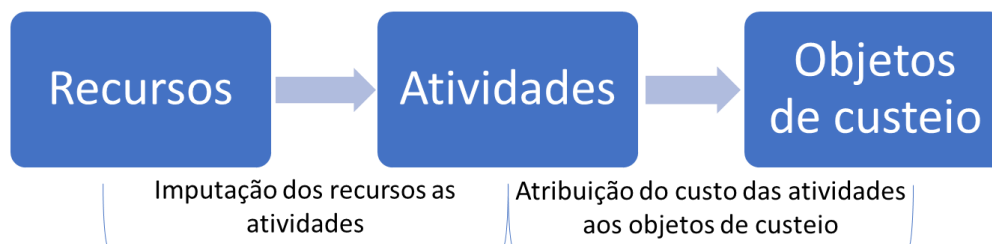
➤ ***Value chain:***

*Value chain* ou cadeia de valor é um modelo de negócios que descreve todo o leque de atividades necessárias para criar um determinado bem. Compreende etapas que passam desde a conceção do produto à distribuição, como aquisição de matéria-prima, atividades de *marketing* entre outras.

Estes são alguns dos conceitos que foram e serão utilizados ao longo do estudo realizado, e que fazem parte da perceção de como é caracterizada esta ferramenta.

### ***2.3.1.2. Características do modelo ABC***

Assim como nos modelos tradicionais de custeio, no modelo ABC também existem dois estádios para a atribuição dos custos, no entanto, este último diferencia-se dos outros porque ao invés dos custos indiretos serem distribuídos aos departamentos e depois aos produtos este método distribui os custos indiretos às atividades e posteriormente aos produtos, como é possível observar na Figura 2.3.



**Figura 2.3** – Estádios subjacentes ao sistema ABC.

**Fonte:** Adaptado de Franco *et al.* (2010, p. 299).

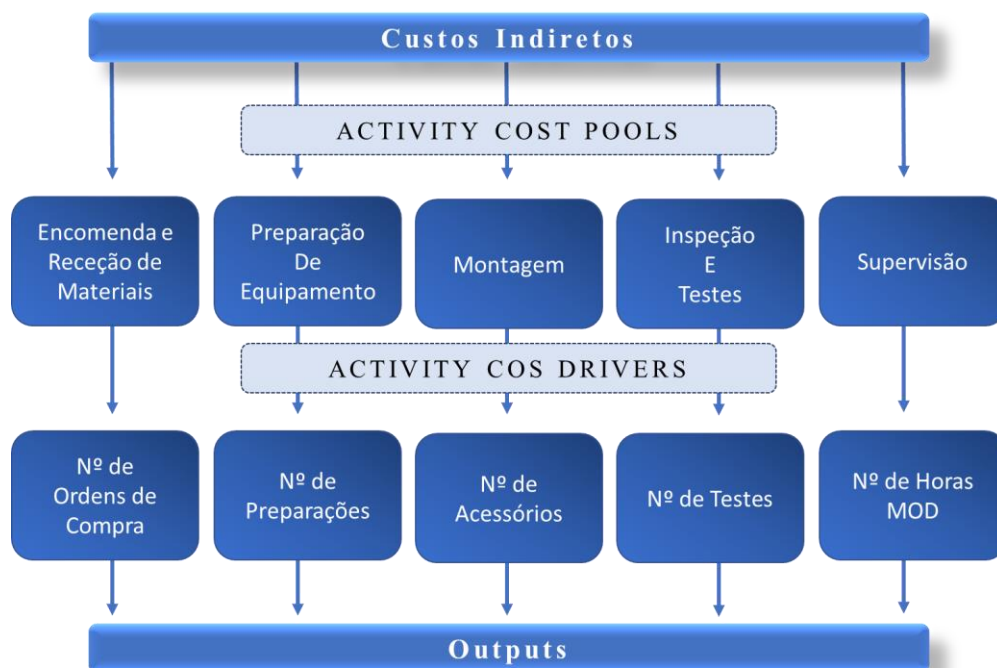
O primeiro estágio tem como principal objetivo determinar o custo dos recursos que são utilizados por cada atividade primária ou secundária. O segundo estágio tem como objetivo principal a atribuição dos custos das atividades principais aos objetos de custeio através dos *cost drivers*.

Dos dois estádios definidos, depende-se segundo Franco, Oliveira, Morais, Oliveira, Lourenço (2010) que são cinco as etapas seguidas no modelo ABC:

1. Identificar as principais atividades que ocorrem numa organização.
2. Listar os vários recursos da organização que estão subjacentes à execução das atividades.
3. Atribuir os custos indiretos associados à utilização dos recursos através de *resources cost drivers*.
4. Selecionar os *activity cost drivers* mais adequados para cada uma das atividades identificadas anteriormente.
5. Mensurar os custos por objeto de custeio através da soma dos custos das atividades que induziram na sua obtenção.

O modelo reconhece como já referido anteriormente, vários tipos de atribuição e imputação de custos, tais como, *activity cost drivers* e *resources cost drivers*. Sendo que o ABC se caracteriza por enfatizar a afetação direta e a afetação indireta através de condutores de custos, para além de que, relativamente aos condutores de custos, podem ser realizados unitariamente ou através de outra unidade de medida sem ser unitária.

Uma das características primordiais do ABC é o processo de afetação dos custos indiretos aos produtos, serviços clientes ou outros objetos de custeio que de acordo com Cooper e Kaplan (1992) são designadas como “*outputs*”.



**Figura 2.4** – Enquadramento do ABC: custos Indiretos - *Outputs*

**Fonte** Adaptado de Ferreira *et al.* (2014, p. 274).

É possível compreender de acordo com a Figura 2.4., o processo de atribuição de custos aos objetos de custeio de forma mais detalhada, para além de se poder verificar que as atividades apresentadas têm em comum o facto de servirem as operações de fabricação

sem estarem diretamente envolvidas, enfatizando o princípio de que a ferramenta ABC se enquadra facilmente em análise de custos de empresas de serviços.

### *2.3.1.3. Evolução do modelo ABC*

Para Innes e Mitchell (1998), um modelo de custos ABC tem como fundamentos básicos os seguintes pressupostos: a escolha do centro de custo, o método como é realizada a distribuição do custo pelos centros de custo e a seleção dos indutores de custo. De certa forma, o modelo deve servir de ferramenta de análise, controlo e orçamentação e assim servir de auxílio à tomada de decisão.

Inicialmente, segundo Turney (1996) o modelo ABC tinha como principal objetivo melhorar a precisão ao nível do cálculo do custo dos produtos.

No entanto, o modelo evoluiu consideravelmente a partir do conceito de imputação a duas fases e surge então o modelo ABC *Two-Stage* onde Cooper (1987a, 1987b), sugere que num primeiro nível os recursos seriam associados às atividades mais ou menos detalhadas consoante os objetivos iniciais, e num segundo nível, esses custos seriam distribuídos dos centros de custos ao objeto de custeio através de uma medida de utilização das atividades por parte de cada produto.

Como forma de tornar uma análise mais rigorosa dos custos surge o modelo ABC *Two-Stage* evoluído que tem em consideração a classificação das atividades em micro atividades e macro atividades. Neste modelo o custo das micro atividades é imputado às macro atividades, estas por sua vez são utilizadas para calcular o custo do produto, segundo Turney e Stratton, (1992). Assim é mais eficaz a obtenção do custo dos produtos uma vez que se reduz o número de indutores de custos e os cálculos de afetação, principalmente onde existam um elevado número de atividades.

Ainda assim, os primeiros modelos ABC apenas permitiam o cálculo do custo do objeto de custeio, e não eram capazes de fornecer informações relativas às atividades. desse modo surge o modelo ABC bidimensional. Turney (1996), revela que este modelo estaria apresentado em duas perspetivas: a perspetiva de afetação dos custos e a perspetiva do processo, o que permitiu que o ABC pudesse ser mais facilmente aplicado em empresas de

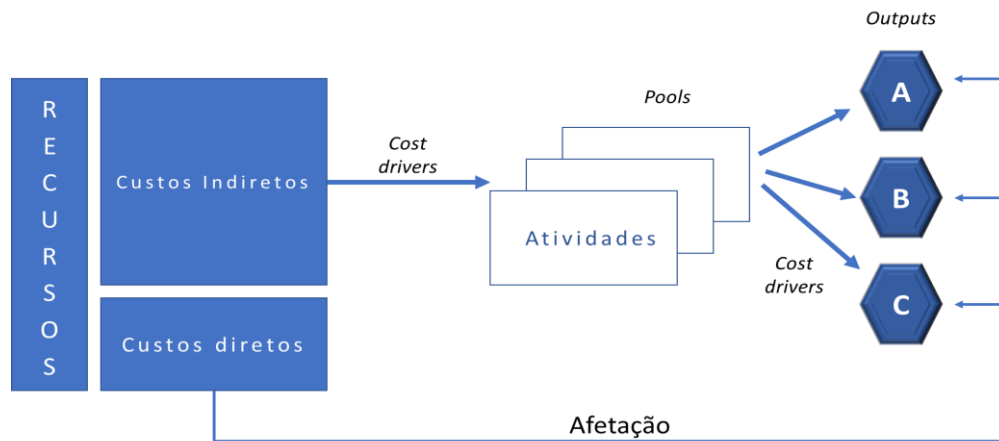
serviços, ao contrário dos anteriores que foram desenvolvidos principalmente para a indústria. Neste sentido, a finalidade do ABC seria obter o custo dos produtos/serviços e gerar informação sobre a estrutura produtiva ou de prestação de serviços adicionando o conceito de criação de valor.

Contudo, da necessidade de tornar o ABC uma ferramenta que fosse viável a todo o tipo de organização surge o modelo ABC matricial. Este modelo é, segundo Juras e Dierks (1996), uma ferramenta útil na tomada de decisão para além de ser mais fácil a sua aplicação possui um baixo custo de implementação e manutenção menos elevado, visto que uma folha de cálculo é suficiente para a maioria dos casos em PME's.

Neste modelo matricial, apenas é necessário identificar os recursos, as atividades e os indutores de custo, de seguida são definidas as condições técnicas de produção e as relações entre os elementos do modelo. Sendo que se as condições não se alteram, também não é necessário alterar o modelo. No entanto, quando se verificar que existam alterações ao nível da produção ou da prestação de serviços, então deverão ser revistos e corrigidos os coeficientes das matrizes caso seja esse o caso.

#### ***2.3.1.4. Tipos de atividades na abordagem ABC***

Conforme mencionado, é possível compreender a importância que as atividades assumem no modelo ABC, até porque a *performance* da organização depende em parte, da forma como essas atividades são desempenhadas.



**Figura 2.5** – Esquema genérico do ABC

Fonte Adaptado de Nunes (2012, p. 30).

Como mostra a figura 2.5, um dos processos principais relacionados com a implementação do sistema ABC, passa por identificar as atividades organizacionais que originam gastos indiretos. Algumas dessas atividades irão proporcionar valor ao cliente, outras poderão não acrescentar valor ou poderão apresentar pouco valor.

Em determinadas situações, a quantidade de atividades pode ser exagerada, o que por consequência leva à utilização de várias dezenas de taxas de *activity cost drivers*. Cooper e Kaplan (1992) como forma de minimizar alguns inconvenientes gerados devido ao grande número de atividades, constataram a necessidade de agrupar as atividades homogêneas de uma forma hierarquizada.

Drury (2008) descreve da seguinte forma os quatro níveis de atividades classificadas por Cooper e Kaplan (1992):

1. Atividades ao nível unitário (*Unit-level activities*), estão associadas aos *outputs* e são atividades que consomem os recursos na mesma proporção da quantidade vendida ou produzida. São atividades mais simples, que não precisam de bases de imputação muito rigorosas, podendo os custos ser imputados os custos de acordo com os sistemas tradicionais. São exemplos dessa atividade, a mão-de-obra direta, os materiais diretos e outros gastos.

2. Atividades ao nível do lote (*Batch-level activities*), onde os recursos necessários para executar este tipo de atividades são independentes do número de unidades fabricadas no lote de produção. Ou seja, estas atividades são realizadas sempre que um produto novo é produzido e os seus custos variam em função do número de lotes de produção. São exemplos deste nível de atividades as inspeções, preparações dos equipamentos, programação e movimentação de materiais.
3. Atividades ao nível da linha de produto (*product-sustaining activities*) ou de serviços (*service-sustaining activities*), são atividades intrínsecas a determinados serviços/produtos, que tem como finalidade possibilitar a produção e comercialização dos produtos e/ou serviços da empresa. Isto é, quanto maior a quantidade de produtos/serviços que são produzidos mais recursos serão consumidos para este efeito. São exemplos desse nível de atividade a manutenção de equipamento, a atualização das técnicas utilizadas na produção, entre outros.
4. Atividades ao nível da sustentação do negócio (*facility-sustaining activities or business-sustaining activities*), são atividades cujos custos não dependem de volumes de *output*, do número de lotes ou do número de linhas de produto. No entanto, são comuns a todos os produtos/serviços, consubstanciadas nos chamados custos estruturais ou de período. Temos como exemplo a manutenção do edifício, limpeza, segurança, etc.

Ainda na Figura 2.5., é notório o relacionamento existente entre os recursos e as atividades, e posteriormente a relação entre as atividades e os objetos de custeio, que são efetuados de acordo com os *cost drivers*, estes por sua vez podem ser de recursos ou de atividades.

Contudo, as atividades constituem os processos e a análise das mesmas permitem distinguir as atividades que geram valor, das que não criam valor, por isso a importância do estudo de valor dos processos de forma a identificar e analisar os principais processos de um negócio.

### *2.3.1.5. Implementação da ferramenta ABC*

Segundo Caiado (2015) a implementação de um sistema de custeio ABC, inicia-se com a identificação das atividades organizacionais que dão origem aos gastos indiretos. A seguir à sua identificação e cálculo dos seus gastos, devem ser atribuídos os gastos dos recursos consumidos às diversas atividades. Posteriormente à atribuição dos gastos de cada atividade aos *outputs*, deve-se utilizar um coeficiente para cada atividade.

Por fim deve-se atribuir os gastos aos objetos pré-definidos, com base no coeficiente de imputação dos gastos das atividades.

Já para Roztocky e Neesdy (1999) os passos a serem seguidos para se implementar o ABC numa pequena empresa passam por:

1. Recolha de informação sobre os recursos (identificação dos recursos envolvidos);
2. Descrição das atividades principais;
3. Construção da matriz Recursos-Atividades, onde se determina a relação existente entre elas, ou seja, que tipo de recursos é consumido em cada atividade;
4. Neste ponto introduz-se a percentagem com que cada recurso contribui para cada atividade, isto é, faz-se repartição percentual dos recursos nas atividades. O somatório de recursos deverá ser igual à unidade (100%);
5. Obtém-se o custo de cada atividade através da multiplicação da matriz Recursos-Atividade pela matriz de Recursos. O custo da atividade resulta da multiplicação do valor total dos recursos pela percentagem de cada recurso afeto à atividade;
6. Neste ponto constitui-se a matriz de Atividade-Produto, a qual representa as atividades consumidas para cada tipo de produto;
7. Neste ponto introduz-se a percentagem com que cada atividade contribui para cada produto, isto é, faz-se a repartição percentual das atividades nos produtos. O somatório do recurso deverá ser igual ao total (100%);
8. O custo de cada produto é obtido através da multiplicação da matriz Atividade-Produto pela matriz Atividade.

Major e Viera (2009) realçam que mesmo depois de terminada a implementação da ferramenta ABC, é importante que a cada seis meses a organização apure se houve alterações nas atividades executadas, se os *cost drivers* escolhidos permanecem como os mais adequados para cada uma das atividades e se existem quaisquer distorções no apuramento dos custos de produção.

#### ***2.3.1.6. Vantagens e Desvantagens do modelo ABC***

Relativamente a ferramenta ABC, esta possui inúmeras vantagens, pois ela permite um controlo melhor e mais detalhado dos custos, consegue identificar atividades desnecessárias que não criam valor assim como, identificar produtos e clientes não rentáveis entre outros aspetos importantes que influenciam o propósito de melhoria contínua, redução dos custos e otimização dos recursos e processos. No entanto, tal como todos os modelos de sistema de custeio, também o ABC apresenta não só vantagens como desvantagens.

Conforme a literatura revista e segundo os autores, tais como, Ferreira (2014), Kaplan (2004), e vários outros citados neste estudo, vimos que o modelo ABC poderá proporcionar às organizações imensos benefícios dos quais destacaremos os seguintes:

- ✓ Redução/Eliminação dos desperdícios através da eliminação de atividades que não agregam valor;
- ✓ Informação mais detalhada sobre os custos dos produtos;
- ✓ Melhoria na avaliação dos produtos através do ciclo de vida;
- ✓ Auxílio numa melhor decisão estratégica a longo prazo;
- ✓ Permite a melhoria contínua da qualidade.

O modelo ABC possui outras inúmeras vantagens, contudo é notório que a sua implementação permitirá uma gestão transversal no tempo e no espaço, dado que, o produto é o resultado do processo e não o resultado do centro de responsabilidade. Assim, a sua vantagem máxima é a sua contribuição para a melhoria contínua das atividades da empresa elevando o seu grau de competitividade.

O modelo ABC possui as seguintes desvantagens:

- ☒ É um sistema dispendioso, e complexo na medida em que se torna necessário a identificação de todos os custos e *cost drivers* das atividades;
- ☒ A dificuldade em obter dados para identificar as atividades das empresas;
- ☒ Difícil manutenção e gestão do sistema em casos de alterações constantes nos custos e nos processos internos;
- ☒ A dificuldade na integração do modelo, com os diferentes sistemas informáticos de algumas empresas uma vez que, estes últimos muitas vezes se mostram insuficientes para processar e armazenar toda a informação oriunda ao ABC.

Enfim, as fraquezas deste modelo podem ser combatidas quando a sua implementação é realizada de modo eficaz e sem erros, permitindo o seu fácil acesso e manipulação. Contudo, foram essas dificuldades que levaram Kaplan e Anderson (2004) a repensarem o modelo ABC, apresentando uma nova variante *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC), que de certa forma, permite em especial, em situações de processo de larga escala, ultrapassar alguns inconvenientes referidos do modelo convencional ABC.

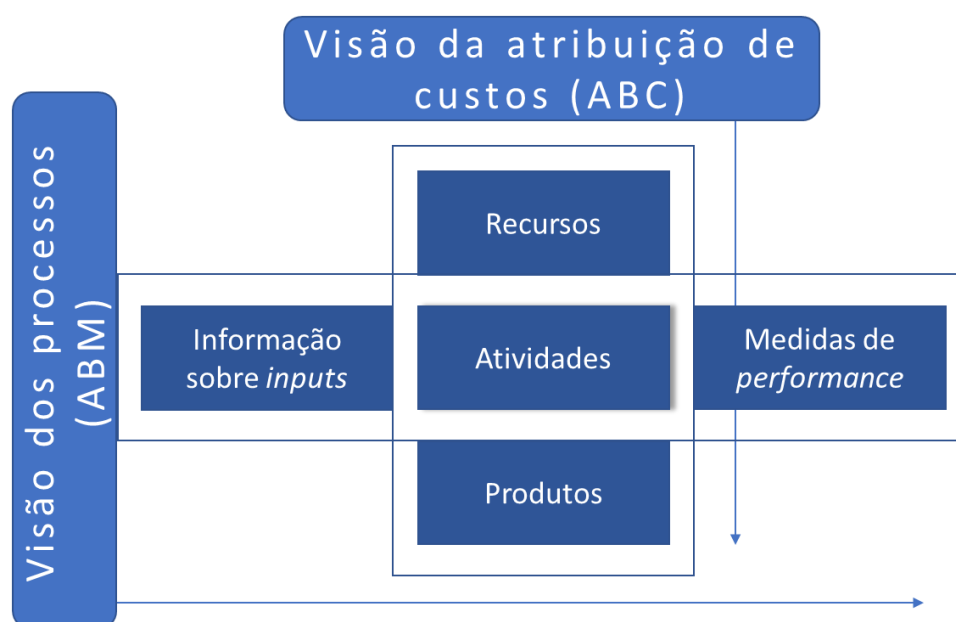
#### ***2.3.1.7. Variantes do modelo ABC***

Como forma de suprir as insuficiências da ferramenta ABC, foram realizados estudos que levaram a novas variantes desta ferramenta.

Kaplan e Anderson (2004), apresentam um novo conceito de ABC de aplicação mais simples o *Time-Driven Activity-Based Costing*. Este por sua vez simplifica o processo de determinação dos custos ao excluir a necessidade de entrevistar e realizar inquéritos aos funcionários para imputar os custos dos recursos a atividades antes de os alocar objetivamente aos objetos de custeio.

Em síntese, qualquer organização pode proceder à utilização do modelo TDABC. Este por sua vez difere do modelo ABC pela sua facilidade de percepção rápida e geralmente bem menos dispendiosa.

A partir do sistema ABC surgem outras duas variantes, ABM (*Activity-Based Management*) e ABB (*Activity-Based Budgeting*). O primeiro utiliza a informação produzida pelo sistema ABC, objetivando a melhoria dos resultados financeiros da empresa (usando como perspectiva a melhoria da competitividade, o ajustamento e a avaliação estratégica da organização). Já o segundo sistema respetivamente, funciona de forma contrária à do ABC, estima-se o valor de produção e as vendas, para prever o consumo das atividades, dos recursos e o fornecimento dos recursos e a capacidade das atividades.

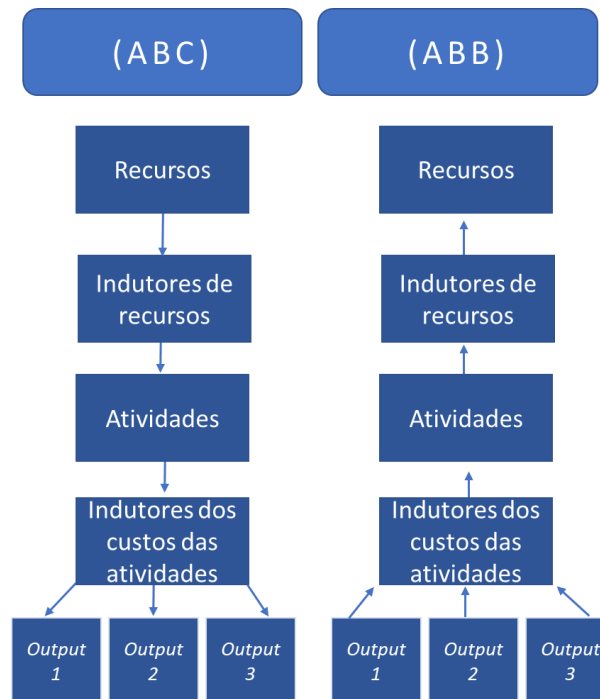


**Figura 2.6 – ABC e o ABM**

Fonte Adaptado de Ferreira *et al* (2014, p. 292.), e Moreira (2015, p.35).

O eixo vertical da Figura 2.6., apresenta o apuramento dos custos segundo o método ABC, enquanto o eixo horizontal mostra a gestão das atividades conforme o ABM. Assim a figura 2.6., demonstra que os princípios básicos do modelo ABC e do ABM são convergentes.

Por sua vez a correlação entre o ABC e o ABB, deriva da necessidade de obter informações importantes para os processos de gestão como é o caso da orçamentação.



**Figura 2.7** – ABC e o ABB: relações causais invertidas

**Fonte** Adaptado de Kaplan & Cooper (1999, p. 349).

Kaplan & Cooper (1999), estabelecem um paralelo entre o ABC e o ABB, conforme a Figura 2.7., o ABB é o processo inverso do ABC. Enquanto o *Activity-Based Costing* tem início na alocação dos custos dos recursos até chegar aos objetos de custeio, o *Activity-Based Budgeting*, pelo contrário só se dá o custo dos recursos consumidos com base nos bens e serviços produzidos.

De certo modo, todos os modelos derivantes do sistema ABC pretendem em conjunto melhorar a competitividade da organização, que passa por aperfeiçoar tanto a sua posição económica, como também a sua posição financeira, de forma a maximizar a quota de mercado da empresa.

#### **2.4. Pesquisas realizadas sobre a contabilidade de gestão e o modelo ABC em Portugal**

Através de estudos sobre a evolução da contabilidade de gestão em Portugal Caido (2015), conclui após uma pesquisa efetuada sobre as principais obras divulgadas durante o século

XIX e parte do século XX, que já se assinalavam preocupações quanto à repartição dos custos indiretos, quer industriais quer não industriais

Pode-se dizer que a época da revolução industrial teve grande impacto e contribuiu não só para a contabilidade de gestão, mas também para a contabilidade em geral. De certa forma a contabilidade ao moldar-se às necessidades da época também sofreu alterações.

Vários foram os autores que publicaram sobre o tema “Contabilidade de Gestão”, mas utilizaram-se de formas diversas para a sua aplicabilidade, as quais dependiam das empresas nas quais se destacavam na altura: entidades agrícolas e industriais.

De acordo com Alves (2002) as técnicas de contabilidade de gestão mais usuais em Portugal são as tradicionais, destacando-se a demonstração de resultados, o orçamento, a determinação dos resultados esperados e o quadro de indicadores financeiros, o que vem a confirmar que em Portugal as empresas são mais tradicionalistas e tendem a arriscar menos nas técnicas mais recentes de contabilidade de gestão.

Gomes (2007, p. 24) refere que “Portugal é um país de pouca tradição em Contabilidade de Gestão [...], e talvez por isso, a informação relativa à sua aplicabilidade nas empresas portuguesas seja uma temática ainda não aprofundada, no entanto, é de prever que as grandes empresas e multinacionais possivelmente adotem essas práticas uma vez que o seu nível de competitividade é elevada e a sua estrutura permite e implica a utilização de ferramentas de controlo e indicadores de contabilidade de gestão.

Vicente (2007) relata através de estudos e inquéritos realizados a várias empresas por todo o país, durante as últimas décadas, que se verificou uma predominância das medidas de qualidade, devido ao facto de muitas empresas se encontrarem em processos de certificação de qualidade. Verifica-se também por parte das empresas inquiridas que existe um índice elevado de adoção dos métodos de *performance* não financeira, a contabilidade de gestão estratégica e o ABC, reforçando as afirmações anteriores.

Relativamente à aplicação da ferramenta ABC em empresas do território nacional, nos últimos anos foram realizados alguns estudos nesse âmbito. Por ordem cronológica crescente apresentam-se alguns desses estudos como evidencia o Quadro 2.2.

**Quadro 2.2** – Dissertações elaboradas num período de 10 anos com temas relacionados com o modelo ABC em Portugal

Ano	Tema	Autor	Plataforma
2010	Contributos para a implementação do sistema de custeio baseado nas actividades na Fundação Eugénio de Almeida	Rosado, Maria Rita Horta	RCAAP
2011	Projecto de implementação do sistema de custeio baseado nas actividades numa empresa da indústria aeronáutica - o caso da Dya'Aero Ibérica, S.A.	Nascimento, Daniela Cristina Massena do	RCAAP
2012	Planeamento, controlo de gestão e o modelo ABC: implementação numa empresa de telecomunicações	Macedo, Hélder Diogo Tavares.	RCAAP
2012	A implementação do método activity based costing: o caso do serviço de ortopedia do Hospital de Faro	Nunes, Carlos Manuel Pera	RCAAP
2013	A aplicação da metodologia activity-based costing (ABC) num instituto público - fatores críticos -	Monteiro, Paulo Jorge Leal	RCAAP
2013	Proposta de um novo modelo de contabilidade analítica numa instituição de ensino superior público	Gonçalves, Sara Cristina Costa	RCAAP
2013	Estudo para a implementação do método no ramo acidentes de trabalho	Amorim, Sara Alexandra Bouça	RCAAP
2013	A implementação do modelo Activity-Based Costing numa instituição de ensino superior: o caso do Instituto Politécnico de Leiria	Silva, Nuno Alexandre da Ponte	RCAAP
2014	Desenvolvimento de um sistema de gestão baseado em atividades na Rustinventur : projeto aplicado	Marques, João Vasco dos Santos	RCAAP
2014	Proposta de implementação do método activity based costing (abc) numa empresa de energias renováveis.	Marinho, Alda Natália de Magalhães	RCAAP
2015	Proposta de implementação do sistema Activity Based Costing (ABC) nas cirurgias de oftalmologia	Simões, Diana Manuela da Rocha	RCAAP
2016	Custeio industrial de uma cápsula de café	Almeida, Alexandre Miguel Tavares de	RCAAP
2016	Propostas de melhoria na gestão do picking num armazém: caso de estudo	Figueira, Carlota Aveiro	RCAAP

Ano	Tema	Autor	Plataforma
2016	Desenvolvimento de um modelo de custeio ABC para a aplicação em cadeias de distribuição O caso do AKI Portugal	Fernandes, Pedro Miguel Rodrigues de Castro	RCAAP
2017	O Sistema ABC no Setor Público: Um modelo de implementação numa Unidade de Saúde Familiar	Monteiro, Tiago Miguel dos Santos	RCAAP
2017	Proposta de implementação do custeio baseado em atividades numa companhia de seguros que atua no ramo automóvel	Antunes, Ana Catarina	RCAAP
2018	Definição do layout de um armazém para a otimização de picking	Martins, Sara Raquel Miranda	RCAAP
2018	A importância da contabilidade de gestão no ensino superior público - o caso da aplicação ABC numa instituição	Feitor, Ana Cláudia Antunes	RCAAP
2018	Melhoria de setup num sistema produtivo - Caso de Estudo	Pinheiro, Ana Sofia Pereira Oliveira	RCAAP
2019	Desenvolvimento de soluções operacionais numa indústria metalúrgica	Santos, Bruno Miguel Garcia Marques dos	RCAAP
2019	Criação e gestão de um armazém de peças sobresselentes numa empresa têxtil	Moreira, Paulo Ricardo Alves	RCAAP
2019	Implementação do Activity-Based Costing numa Empresa de Serviços de Saúde	Torres, André Filipe Galante	RCAAP

**Fonte:** Elaboração própria

Através do portal do Repositório Científico de Acesso Aberto de Portugal (RCCAP), foi possível encontrar as diversas dissertações mencionadas no Quadro 2. 2.. O portal tem como objetivo a recolha, agregação e indexação dos conteúdos científicos em acesso aberto (ou acesso livre) existentes nos repositórios institucionais das entidades nacionais de ensino superior, e outras organizações de I&D.

Após a realização da pesquisa foi possível concluir que foram realizadas cerca de 22 dissertações sobre o tema ABC variando a sua aplicação, em empresas de diferentes setores, contudo, pode-se dizer que a sua aplicação foi investigada em grande parte em

pequenas e médias empresas e não foi encontrada nenhuma dissertação cuja aplicação do modelo fosse numa microempresa de prestação de serviços de contabilidade.

### 3. Estudo de caso

No fim do capítulo anterior foi feito um resumo das dissertações realizadas em território nacional cujo temas estivessem relacionados com a aplicação do modelo ABC.

Embora já tenham sido realizados imensos estudos sobre o modelo ABC, não foi encontrado em Portugal nenhuma investigação sobre a aplicação deste modelo em empresas no setor de prestação de serviços de contabilidade o que fez despertar o interesse para a realização de uma investigação nesta área.

Desta forma este ponto inicia-se com uma breve descrição da metodologia, seguindo-se a apresentação da empresa D.A.Z, disponibilização dos dados utilizados para o estudo de caso e posterior análise, onde são identificados os recursos envolvidos. Define-se as atividades para a realização do serviço, posteriormente execução da matriz recurso-atividade, repartição dos recursos pelas atividades, obtenção do custo de cada atividade, execução da matriz atividade-serviço e repartição das atividades aos serviços, obtenção do custo dos objetos de custeio, apresentação do método de custeio utilizado atualmente pela empresa, e por fim será realizada a comparação e análise dos resultados obtidos.

#### 3.1. Metodologia

No presente estudo de caso, foram aplicados diversos procedimentos de forma a reunir informações fidedignas e estruturadas.

O primeiro método constituinte do estudo, foi realizado através de pesquisas e referencial teórico que serviram de base para a implementação do modelo ABC.

Posteriormente, seguiu-se a aplicação da metodologia que os autores Roztock e Needy (1999), defendem para a implementação do ABC. Assim numa componente mais pática, inicialmente são identificadas as etapas principais que permitem a aplicação do ABC tais como, definir os serviços prestados pela empresa, definir as atividades inerentes aos serviços, definir os custos diretos e indiretos e definir os *cost drivers*.

Após identificação das principais etapas anunciadas anteriormente, serão realizadas relações para além da execução de cálculos através da análise do histórico da empresa

utilizando as suas demonstrações financeiras e outros dados necessários para quantificar custos afetos aos serviços, sendo que dos resultados obtidos serão retiradas conclusões praticáveis.

Desse modo, serão seguidos os oito passos enunciados por Roztockí e Needy (1999), referidos anteriormente que são:

- i. Identificar os recursos envolvidos;
- ii. Definir principais atividades para a realização do *output*;
- iii. Construir a matriz de relação recursos-atividades;
- iv. Fazer a repartição percentual dos recursos às atividades;
- v. Obtenção do custo da atividade;
- vi. Realizar a matriz de atividade-produto.
- vii. Repartir as atividades percentualmente pelos produtos;
- viii. Finalmente obtenção do custo de cada produto.

### **3.2. A empresa D.A.Z., LDA.**

A empresa de dados reais, mas de nome fictício D.A.Z., Lda.<sup>1</sup>, com sede em Lisboa, foi criada em 2009 e está registada na Ordem Portuguesa de Contabilistas Certificados para prestar serviços de contabilidade.

Os serviços prestados pela empresa destinam-se na maioria a pessoas coletivas, mas também podem ser prestados a pessoas singulares.

A empresa elegeu como valores, liderar os negócios com determinação integridade e rentabilidade, contribuindo para a valorização dos negócios de cada cliente com base na qualidade e dedicação dos seus profissionais. A sua missão é auxiliar o cliente de forma

---

<sup>1</sup> Por questões de confidencialidade não se faz referência ao real nome da empresa.

rápida e eficaz de forma a cumprir os prazos estipulados, exceder as expectativas e manter um ambiente equilibrado aceitando a diversidade de cada cliente.

A sociedade é uma microempresa liderada por dois auditores com mais de 15 anos de experiência. A mesma possui uma estrutura simples, e auferiu em 2018 um resultado líquido de 99.566,91 euros.

Segundo o Relatório de Gestão de 2018, o grupo era constituído por um diretor técnico juntamente com mais cinco colaboradores.

Embora a sua principal atividade esteja relacionada com serviços de contabilidade, a empresa também presta serviços de assessoria em gestão, gestão de secretaria, execução de relatórios de gestão e demonstrações financeiras, entre outros serviços.

O negócio da empresa resume-se em tarefas tais como:

- a) A realização de contabilidade geral e de gestão;
- b) A preparação das obrigações fiscais e legais;
- c) Elaboração de relatórios periódicos;
- d) Aconselhamento de gestão periódicos;
- e) Processos de faturação;
- f) Processamento de salários.

### **3.3. Dados relativos à atividade**

Para executar este caso de estudo da forma mais objetiva possível, foi tido como base dados da empresa relativos a 2018 por dois principais motivos, primeiro porque se torna mais simples realizar o estudo sobre dados reais não modificáveis, e segundo porque o atual contexto de pandemia retarda grande parte das operações que seriam necessárias para obtenção de dados.

Os principais serviços prestados pela empresa em ordem decrescente de volume de negócios são:

1. Serviços de contabilidade;
2. Consultoria de Gestão;
3. Outros serviços não especificados.

Este estudo será aplicado apenas a um dos serviços prestados pela empresa, de modo a tornar-se mais rigoroso. Para a seleção do serviço a ser implementado o ABC servirá de base os dados disponibilizados pela empresa representados no anexo III – Balancete geral acumulado das classes 6 a 8.

**Tabela 3.1.** Prestação de Serviços da empresa DAZ 2018

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
72	Prestações de serviços	5.820,00	421.264,68	0,00	415.444,68
7201	Contabilidade	1.920,00	334.472,18	0,00	332.552,18
7202	Consultoria	3.700,00	77.760,00	0,00	74.060,00
7203	Outros serviços	200,00	9.032,50	0,00	8.832,50

**Fonte:** Balancete Geral Acumulado empresa DAZ das classes 6 a classe 8.

De acordo com a Tabela 3.1., selecionou-se o serviço de contabilidade para a implementação do ABC, uma vez que o mesmo representa 80% do volume de negócios da empresa.

Em 2018, a empresa possuía uma carteira de clientes bastante diversificada, pelo que devido a essa diversificação os recursos e serviços prestados eram distribuídos de acordo com a necessidade de cada cliente que tem em consideração o seu setor de atividade e também a sua dimensão.

Com cerca de 56 clientes no mercado nacional, de forma a facilitar o estudo os, mesmos foram divididos de acordo com o código de “Classificação das Atividades Económicas” (CAE). Desses 56 clientes existem cerca de 22 CAE’s diferentes, ou seja, são 56 empresas que estão distribuídas por 22 tipos de atividades.

Constata-se ainda que dos 56 clientes, 21 possuem o mesmo CAE, dessa forma pode-se concluir que essas 21 empresas têm em semelhança o mesmo consumo dos recursos. De

modo específico pode-se dizer que 37,5% dos clientes da empresa têm a mesma necessidade básica a nível do serviço de contabilidade que será analisado.

Dentro do serviço de contabilidade estão inclusas as seguintes tarefas:

- Imprimir documentos disponibilizados em formato digital;
- Rececionar documentos em formato físico;
- Organizar documentos impressos/ recebidos;
- Proceder ao processamento de salários;
- Faturação;
- Realizar a contabilidade dos documentos;
- Elaborar relatórios;
- Entrega de declarações a entidades fiscais;
- Troca de *emails* e telefonemas/ Reuniões presenciais.

Para identificar os gastos de 2018 utilizou-se o balancete geral acumulado da classe 6, dividido pelas rubricas de fornecimentos e serviços externos (FSE), gastos com o pessoal, gastos de depreciações e amortizações e outros gastos e perdas (de acordo com SNC), conforme a Tabela 3.2.

**Tabela 3.2.** Gastos contabilizados na empresa DAZ 2018

Conta	Descrição	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
62	Fornecimentos e serviços externos	110.596,91	14.751,75	95.845,16	0,00
63	Gastos com o pessoal	182.789,10	28.809,31	153.979,79	0,00
64	Gastos de depreciação e de amortização	26.353,21	0,00	26.353,21	0,00
68	Outros gastos e perdas	782,86	0,00	782,86	0,00

**Fonte:** Balancete Geral Acumulado empresa DAZ das classes 6 a classe 8.

Os custos depositados nessas rubricas serão distinguidos como diretos ou indiretos, consoante a sua relação com a atividade de prestação do serviço de contabilidade, para posteriormente ser possível a realização da análise do método ABC.

Os recursos envolvidos na prestação de serviços de contabilidade são a mão de obra (1 técnico oficial de contas e mais 5 contabilistas), depreciações de equipamento básico e administrativo, FSE que será subdividido em: i) subcontratos; ii) serviços especializados; iii) materiais; iv) energia e fluídos v) deslocações, estadas e transportes e vi) rendas, comunicações e seguros.

Para a prestação de serviços de contabilidade foram realizados um total de 68.778 lançamentos contabilísticos no ano de 2018. Com emissão de aproximadamente 6.635 faturas.

Para a organização dos documentos foram utilizadas cerca de 429 pastas arquivo.

Foram enviados cerca de 4.700 *emails* em 2018 como mostra a Tabela 3.3. Considerando que a cada dois *emails* enviados se recebem um, pelo que a totalidade de *emails* recebidos ao longo do ano foi de 2.350 *emails*.

**Tabela 3.3.** Quantidade de *emails* enviados por ano consoante a categoria do trabalhador

Nº Trabalhadores	Categoria	Nº de <i>email</i> /ano	Total
1	Contabilista Especialista	700	700
2	Contabilista Sénior	900	1800
2	Contabilista	800	1600
1	Contabilista Júnior	600	600
<b>Total</b>			<b>4700</b>

**Fonte:** Elaboração própria

Sendo que a quantidade individual por cliente de *emails* enviados/recebidos é calculada consoante a quantidade da soma de documentos e relatórios elaborados e declarações que foram entregues ao longo do ano.

A empresa aluga três máquinas de impressão e digitalização, e foram realizadas 129.740 impressões ao longo do ano de 2018. A Tabela 3.4., mostra a quantidade de impressões.

**Tabela 3.4.** Quantidade de impressões efetuadas em 2018

Máquina	P&B	Cores
Toshiba (I)	20972	0
Xerox Alta Link (II)	101415	4797
Xerox Versa Link (III)	2499	57
Subtotal	124886	4854
<b>Total de impressões</b>		<b>129740</b>

**Fonte:** Elaboração própria

Para o serviço de contabilidade foram feitas 93.346 impressões, o que totalizam 71% das impressões totais efetuadas pelas três máquinas disponíveis.

Para o serviço de contabilidade prestado para os 56 clientes, foram elaborados um total de 1.005 relatórios e o número de declarações entregues em 2018 foram de 1.040 unidades.

O escritório utilizado para a prestação dos serviços dispõe de 200 m<sup>2</sup> e a arrecadação utilizada para armazenar os dossiês com a documentação de clientes e outras coisas, como armazenamento de caixas de resmas de papel e outros recursos administrativos utilizados para o serviço de contabilidade, possui 24 m<sup>2</sup>. O escritório encontra-se dividido da seguinte forma:

- a) Gabinete executivo 20 m<sup>2</sup>;
- b) Duas salas de reuniões – uma de 25 m<sup>2</sup> e outra menor de 16 m<sup>2</sup>;
- c) Sala disponibilizada para os cinco funcionários de 50 m<sup>2</sup>;
- d) Um arquivo de 10 m<sup>2</sup>;
- e) Recepção e área para telefone e fotocopiadoras com 20 m<sup>2</sup>;
- f) O restante espaço de 59 m<sup>2</sup> é comum a todos, e dispõe de casas de banho cozinha e corredores.

Resumidamente na empresa temos os seguintes dados:

**Tabela 3.5.** Resumos dos dados obtidos através da análise efetuada aos clientes

<b>Dados:</b>	<b>Total</b>
Faturas emitidas	6635
Total de lançamentos contabilísticos	65176
Total de dossiês utilizados	429
Quantidade média de <i>email</i> recebidos/ano	2350
Quantidade média de <i>emails</i> enviados/ano	4700
Quantidade de documentos recebidos	28004
Nº de impressões	93346
Elaboração de relatórios/documentos	1005
Nº de declarações entregues/ano	1040
Horas/homem	4598

**Fonte:** Elaboração própria

### **3.4. Análise dos dados e proposta de implementação do modelo ABC**

Neste ponto propõe-se a implementação do sistema de custeio ABC numa microempresa que presta o serviço de contabilidade.

Numa primeira fase serão identificados os recursos e as atividades, e posteriormente serão selecionados os indutores de recursos e identificados os indutores de atividade.

Finalmente será realizada a análise matricial, que consequentemente auxiliará na determinação dos custos das atividades impostas aos objetos de custeio.

Por último, pretende-se ainda comparar a formação do custo dos clientes através do ABC com a formação do custo utilizando sistemas tradicionais.

A análise para a implementação do modelo em causa será feita da forma mais minuciosa possível. E o intuito será descrever todos os passos de uma maneira clara e objetiva para que o leitor consiga compreender minimamente como foi a realização deste estudo de caso.

### **3.4.1. Identificação dos recursos envolvidos**

A definição de recurso engloba tudo aquilo que é necessário para a produção de bens e/ou serviços. Grant (1991), define recurso como as estradas do processo produtivo e podem classificar-se em recursos tangíveis como os equipamentos, capital, instalações da empresa entre outros e intangíveis, referindo-se a cultura organizacional, capital intelectual e outros.

Neste caso de estudo em específico, será considerado como recurso todo e qualquer item utilizado para a realização do serviço de contabilidade, podendo o recurso estar direta ou indiretamente relacionado com a concretização do objeto de custeio.

De forma mais simplista, os recursos utilizados pela empresa serão todos aqueles que estão descritos nas classes 6, presentes no anexo III.

Contudo, como forma de sistematizar a listagem de recursos, os mesmos serão aglomerados consoante a sua homogeneidade como mostra a Tabela 3.6., a mesma considera o valor em euros dos recursos utilizados pela empresa, ou seja, é o montante consumido por todos os serviços que foram prestados pela empresa em 2018.

Embora os recursos sejam resumidamente divididos em quatro classes: Fornecimentos e outros serviços externos (FSE); Gastos com o pessoal; Gastos de depreciação e amortização; e Outros gastos e perdas é possível observar na Tabela 3.6., que no caso dos FSE's não houve a junção dos recursos homogéneos como havia sido anteriormente mencionado, isso porque numa posterior análise todos os custos serão identificados em diretos e em indiretos, e em relação aos FSE's existem alguns recursos que poderão ser classificados de forma distinta, assim será mais simples de proceder com essa classificação estando os mesmos apresentados num formato desdobrado.

**Tabela 3.6.** Recursos utilizados pela empresa (€)

Conta	Descrição	Total	80,05%
<b>62</b>	<b>Fornecimentos e serviços externos</b>		
621	Subcontratos	30 000,00 €	24 150,00 €
622	Serviços especializados		- €
622101	Assistência Primavera BSS	3 619,01 €	2 913,30 €
622103	Website	45,00 €	36,23 €
622104	IT infrastructure	10 540,59 €	8 485,17 €
622105	Sharefile	10,14 €	8,16 €
6226	Conservação e reparação	3 138,50 €	2 526,49 €
6227	Serviços bancários	71,24 €	57,35 €
623	Materiais	1 755,38 €	1 413,08 €
624	Energia e fluidos	4 555,83 €	3 667,44 €
625	Deslocações, estadas e transportes	1 491,83 €	1 200,92 €
6261101	Escritório		- €
626110101	Renda	29 239,56 €	23 537,85 €
626110102	Condomínio	5 448,00 €	4 385,64 €
62612001	Impressoras Xerox	1 664,98 €	1 340,31 €
62613	Rendas software	1 227,95 €	988,50 €
6262	Comunicação	46,55 €	37,47 €
6263	Seguros	2 163,20 €	1 741,38 €
6265	Contencioso e notariado	30,00 €	24,15 €
6267	Limpeza, higiene e conforto	797,40 €	641,91 €
Soma Líquida		95 845,16 €	77 155,35 €
			- €
<b>63</b>	<b>Gastos com o pessoal</b>	153 979,79 €	123 953,73 €
Soma Líquida		153 979,79 €	123 953,73 €
			- €
<b>64</b>	<b>Gastos de depreciação e de amortização</b>	26 353,21 €	21 214,33 €
Soma Líquida		26 353,21 €	21 214,33 €
			- €
<b>68</b>	<b>Outros gastos e perdas</b>	782,86 €	630,20 €
Soma Líquida		782,86 €	630,20 €
<b>Total Acumulado</b>		<b>276 961,02 €</b>	<b>222 953,62 €</b>

Fonte: Adaptado do Anexo III

Posteriormente na Tabela 3.7., serão considerados apenas os recursos que foram utilizados pelo serviço de contabilidade, que por sua vez representa a mesma percentagem do volume de negócios obtidos em 2018, isto é, a quantidade de recurso consumido pelo serviço de contabilidade prestado em 2018 é de 80,05%. Interessa ressaltar que este pressuposto e outros pressupostos que surgirão ao longo do estudo de caso são derivados de informações obtidas através de reuniões e entrevistas realizadas a empresa.

Após a devida análise os recursos representados como (R) estarão divididos da seguinte forma como mostra a Tabela 3. 7..

**Tabela 3.7.** Divisão dos recursos utilizados pelo serviço de contabilidade

Descrição	Montante €
R6 - Assistência Primavera (consumo direto)	2 913 €
R8 - Renda <i>Software</i> e impressoras (consumo direto)	1 922 €
R10 - Gastos com o pessoal (consumo direto)	123 954 €
<b>Subtotal custos diretos</b>	<b>128 789 €</b>
R1 - Energia e fluídos	3 667 €
R2 – Subcontratos	24 150 €
R3 - IT infraestrutura e <i>sharefile</i> e <i>website</i>	8 530 €
R4 – Materiais	1 413 €
R5- Conservação e reparação	2 526 €
R7 - Renda escritório (consumo indireto)	27 923 €
R9 – Comunicações	37 €
R11 - Gastos de depreciação e amortização	21 214 €
R12 - Outros gastos e perdas	630 €
R13 - Outros FSE	3 666 €
R14 - Renda <i>Software</i> e impressoras (consumo indireto)	407 €
<b>Subtotal custos indiretos</b>	<b>94 165 €</b>
<b>Total (€)</b>	<b>222 954 €</b>

Fonte: Elaboração própria

De seguida, procede-se a uma descrição sumária de cada um dos recursos:

- R1 – Energia e fluídos, onde é predominante os gastos com energia.
- R2 – São serviços de consultoria que são subcontratados pela empresa.
- R3 – São gastos obtidos com a envolvente tecnológica da empresa, como *website*, base de dados e portal de base de dados.
- R4 – São os materiais consumidos como, resmas, tinteiros, pastas de arquivo. Em suma são basicamente gastos com material de escritório.

- R5 – São os recursos utilizados na conservação e reparação de equipamentos, áreas comuns, ferramentas e utensílios de desgaste rápido.
- R6 – Gasto realizado com o *software* utilizado para a realização dos processamentos de salários, lançamentos contabilísticos e emissão de faturas.
- R7 – São os custos com a renda do escritório e conseqüentemente custos com o condomínio.
- R8 – São os custos de rendas de máquinas de impressora e *software* que estão diretamente associados ao custo com o cliente.
- R9 – Comunicações utilizadas no escritório tais como, telefones fixos e telemóveis disponibilizados para alguns dos funcionários.
- R10 – Gastos associados ao pessoal, como remunerações, seguros, encargos sobre as remunerações, formação, subsídio de alimentação etc.
- R11 – Gastos com depreciação e amortização dos equipamentos e ativos da empresa.
- R12 – Outros gastos e perdas, como taxas, impostos e outros não especificados.
- R13 – São outros fornecimentos de serviços externos, que englobam seguro, contencioso e notariado, serviços bancários e limpeza e higiene.
- R14 – São os custos indiretos de renda de máquinas impressoras e *software*.

Os recursos de Assistência Primavera (R6), da renda de *software* e impressoras (R8), e dos gastos com o pessoal (R10) foram considerados diretos e por isso, serão imputados diretamente aos clientes.

Relativamente aos indutores de recurso indiretos serão considerados as seguintes unidades representada no Quadro3.1..

### Quadro 3.1 – Indutores de Recursos Indiretos

Descrição	Indutores de Recursos
R1 – Energia e fluídos	kW
R2 – Subcontratos	% Volume de negócio
R3 – IT infraestrutura e <i>sharefile</i> e <i>website</i>	Horas/máquina
R4 – Materiais	Unidade consumida
R5 – Conservação e reparação	Horas/máquina
R7 – Renda escritório (consumo indireto)	m <sup>2</sup>
R9 – Comunicações	<i>Emails</i> /telefonemas
R11 – Gastos de depreciação e amortização	% de atividades
R12 – Outros gastos e perdas	% de atividades
R13 – Outros FSE	% de atividades
R14 – Renda <i>Software</i> e impressoras (consumo indireto)	Horas/máquina

Fonte Elaboração própria

Os condutores/indutores de recursos terão como objetivo demonstrar a relação entre as atividades e os recursos utilizados, ou seja, é a partir dos mesmos que será analisado como os níveis de atividade afetam os consumos dos recursos.

Para a repartição do R1, teremos em consideração o consumo principal de energia pelas principais máquinas que foram utilizadas (6 computadores, 12 monitores e 3 impressoras).

A Tabela 3.8., fornece informação quanto à quantidade de energia e horas consumidas pelas máquinas ao longo do ano de 2018.

**Tabela 3.8.** Consumo do R1 pelos principais equipamentos

	kW/ano	h/máquina/ano	kW/h
<b>Impressoras</b>	433	4849	0,09
<b>Computadores com 2 monitores</b>	4828	4589	1,05
<b>Total</b>	5261	9438	0,56

Fonte Elaboração própria

As informações transmitidas nas *timesheet*<sup>2</sup> possibilitam a obtenção da quantidade de horas/homem consumidas nas tarefas. Através dessas horas foi possível também obter o número de horas que os computadores ficam ligados para realizar o serviço de contabilidade obtendo assim alguns dos valores apresentados na Tabela 3.9.

**Tabela 3.9.** Consumo pelas tarefas

	<b>Vol. material utilizado</b>	<b>Hora/homem</b>	<b>Hora/máquina PC</b>	<b>kW PC</b>	<b>kW Impressora</b>
Emissão de faturas (A4)		265	267	281	
Processamento de salários (A3)		192	194	204	
Lançamentos contabilísticos (A5)		2751	2773	2917	
Organizar documentos (A2)	897	45			
Comunicação c/ Cliente (A8)		1058	1066	1121	
Impressões (A1)	2711	75	76	80	433
Elaboração de relatórios (A6)		104	105	110	
Entrega de declarações (A7)		108	109	114	
<b>Total</b>	<b>3607</b>	<b>4598</b>	<b>4589</b>	<b>4828</b>	<b>433</b>

Fonte: Elaboração própria

É importante ressaltar que considerando que o serviço de contabilidade representa aproximadamente 80% do volume de negócios da empresa, sendo assim o gasto a ser considerado será representado na mesma percentagem do volume auferido com os serviços de contabilidade.

---

<sup>2</sup> As *timesheets* são uma espécie de relatório que é elaborado por cada funcionário com indicação do tempo gasto com o cliente e tipo de tarefa efetuada diariamente.

### **3.4.2. Definição das principais atividades para prestação do serviço**

A identificação das atividades é um processo fundamental se não o mais crucial para a implementação do modelo ABC. Ferreira *et al.* (2014) definem as atividades como um aglomerado de tarefas a serem executadas para atingir um determinado nível de resultados. Desse modo compreende-se como resultado o serviço de contabilidade prestado ao cliente, e as atividades serão aquelas realizadas para proceder à execução deste serviço, função essa que é maioritariamente realizada pelos colaboradores da empresa DAZ.

Considerando que os colaboradores são a melhor fonte de informação relativa às atividades realizadas, o mais adequado para a identificação dessas mesmas atividades foi desenvolver um questionário ilustrado no apêndice A, que incluísse perguntas que permitissem reconhecer as atividades concretizadas.

O questionário formulado foi elaborado respeitando a Lei n.º 67/98, de 26 de outubro, lei da proteção de dados pessoais. Dessa forma o tratamento dos dados fornecidos pelos colaboradores será processado de forma transparente e no estrito respeito pela reserva da vida privada de cada colaborador.

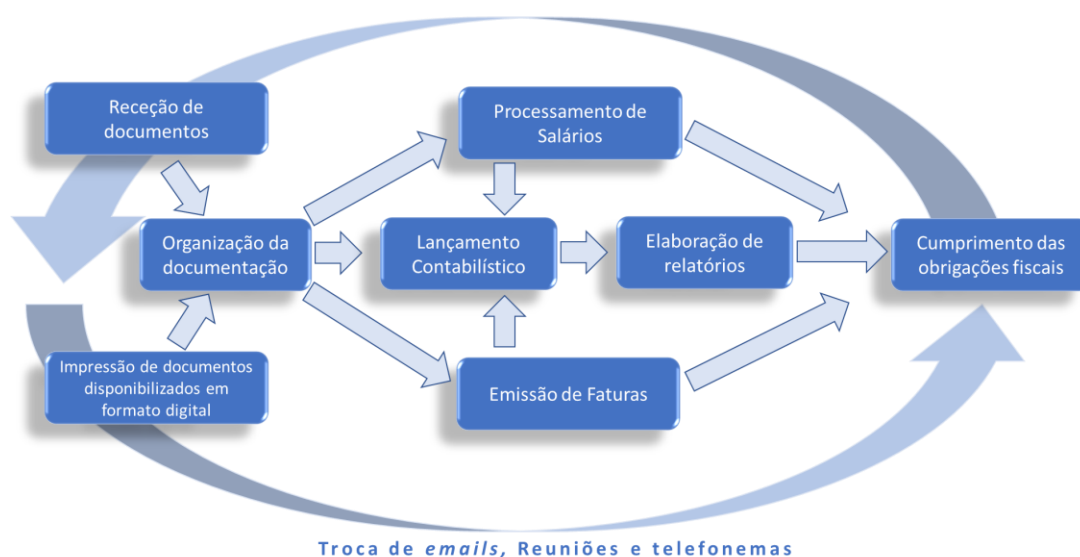
Num contexto geral, os colaboradores tiveram respostas semelhantes relativamente ao questionário realizado. Os mesmos afirmam que o serviço mais desenvolvido pela empresa é o serviço de contabilidade.

As sequências de tarefas realizadas passam por contactar o cliente, solicitar e receber documentos, realizar a contabilização, efetuar análises, fazer encerramento de contas e entregar as obrigações fiscais.

Consideram ainda, que existe um grande contacto com o cliente através de *email*, reuniões e telefonemas, e acreditam até que o contato regular com o cliente, influencia muitas das vezes, negativamente as tarefas pois dizem tornar-se mais difícil a gestão do tempo útil necessário para se dedicar a essas tarefas.

Após a resposta dos cinco colaboradores da empresa ao questionário efetuado, foi possível desenvolver um fluxograma representado na Figura 3.1., onde o intuito é transmitir de que

forma são realizados os processos para o cumprimento do serviço de contabilidade e posteriormente facilitar a identificação das atividades.



**Figura 3.1** – Fluxograma dos processos realizados no serviço de contabilidade

Fonte Elaboração própria

Como mostra a Figura 3.1., de modo geral primeiro é realizada a receção dos documentos e/ou impressão dos mesmos que são disponibilizados em formato digital. Posteriormente os documentos são organizados em pastas de arquivo e procede-se às tarefas de processamento de salários, emissão de faturas e execução dos lançamentos contabilísticos no *software* desenvolvido especialmente para isso. Procede-se à realização dos relatórios para o cliente assim como se cumpre com a entregas de declarações fiscais no prazo legalmente estipulado.

Através do fluxograma dos processos realizados no serviço de contabilidade, tornam-se mais visíveis as atividades inerentes ao serviço prestado. As atividades serão então distinguidas de modo que as tarefas semelhantes estejam agrupadas, formando secções de atividades homogéneas.

Portanto, a distinção das atividades representadas por (A) está realizada da seguinte forma:

- A1 – Na atividade 1 é realizada a receção dos documentos e/ou a impressão dos documentos que foram disponibilizados pelo cliente em formato digital. Os que são

recebidos em formato físico podem ser entregues pelo cliente pessoalmente ou por correio. Para os documentos em formato digital a empresa dispõe de uma plataforma online designada de *Sharefile*, que serve como base de dados exclusiva para cada um dos clientes. A quantidade total dos documentos rececionados consiste na soma de documentos impressos mais os documentos físicos.

- A2 – Na atividade 2 é realizada a organização dos documentos recebidos ou impressos em pastas de arquivo. Os mesmos são divididos e arrumados por ordem cronológica e respeitando o tipo de documento a que diz respeito, podendo ser faturas de fornecedores, avisos de movimentos bancários, movimentos de cartão de crédito, faturas emitidas, documentos de caixa entre outros documentos, sendo que os mesmos podem ser ou não objeto de lançamento contabilístico. O tempo gasto na organização dos documentos está relacionado com a quantidade de dossiês utilizados por cliente ao longo do ano.
- A3 – A atividade 3 é representada pelo processamento de salários, que é realizado através das informações contidas no contrato de trabalho dos funcionários assim como as informações posteriormente transmitidas pelo cliente em relação aos dias trabalhados, férias, faltas e outros. Esta atividade é feita numa base mensal, e não existe em todos os clientes.
- A4 – Na atividade 4 é realizada a emissão das faturas requisitadas pelo cliente. As faturas são emitidas em *software* certificado, e os dados para a sua emissão são disponibilizados pelos clientes como, preço cobrado, nome da entidade, método de pagamento, etc. Após a emissão da fatura a mesma é disponibilizada ao cliente e é entregue o relatório das faturas e notas de créditos emitidas às autoridades competentes (Autoridade Tributária e Aduaneira) mensalmente, caso haja necessidade.
- A5 – A atividade 5 é uma das atividades fundamentais para a realização do serviço de contabilidade. Trata-se de efetuar o registo contabilístico dos documentos necessários no *software* específico designado de Primavera. Os lançamentos

contabilísticos são realizados consoante o diário onde se enquadra o documento. Os diários contabilísticos estão enumerados de 1 a 9.

- A6 – Na atividade 6 é realizada a elaboração de relatórios que são disponibilizados aos clientes. Entende-se como relatórios todo o tipo de documentação realizada pelo colaborador que sirva para informar o cliente de qualquer situação como por exemplo, reconciliação bancária, análise das contas contabilísticas de fornecedores, clientes, outros credores e devedores entre outras análises efetuadas, assim como a entrega de reportes.
- A7 – A atividade 7 representa a entrega de declarações que devem ser realizadas a nível fiscal. A entrega é efetuada dentro dos prazos estipulados pelas autoridades. Exemplo dessas obrigações são as entregas do IVA que podem ser numa base mensal ou trimestral, entregas dos relatórios de faturação que é efetuado mensalmente quando existe emissão de faturas, declaração mensal das remunerações entre outras. Enfim, são entregues informações fiscais empresariais ao longo do ano às autoridades competentes.
- A8 – A atividade 8 trata-se da comunicação e troca de informações realizadas com o cliente como, *emails*, reuniões presenciais ou por chamadas de vídeo, e chamadas telefónicas. Não existe um tempo certo para a execução dessa atividade, a mesma pode ser realizada em qualquer momento do processo do serviço. No caso, são mais frequentes as trocas de *emails* e chamadas telefónicas do que as reuniões que acontecem esporadicamente em casos de extrema necessidade.

Todo o processo que diz respeito ao serviço de contabilidade está desenvolvido pelas oito atividades mencionadas anteriormente. As mesmas possuem os seguintes indutores de custo conforme mostra a Tabela 3.10.

**Tabela 3.10.** Indutores de custo de Atividade

Atividade	Indutores	Quantidade
A1	Documentos	121349
A2	Dossiês	429
A3	Salário processados	351
A4	Faturas emitidas	1577
A5	Lançamentos	65176
A6	Relatórios realizados	1005
A7	Relatórios realizados	1040
A8	<i>Emails</i> trocados	7050

Fonte Elaboração própria

### 3.4.3. Realização da matriz de relação recursos-atividades

A elaboração da matriz recurso-atividade tem como objetivo relacionar os recursos afetos a cada uma das atividades, ou seja, a sua principal função é demonstrar qual recurso está a ser consumido pelas diferentes atividades.

**Quadro 3.2** – Matriz recurso-atividade para o serviço de contabilidade

	Serviço de contabilidade							
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
Custo Indireto								
R1	√		√	√	√	√	√	√
R2								√
R3	√		√	√	√	√	√	√
R4	√	√						
R5	√		√	√	√	√	√	
R7	√	√	√	√	√	√	√	√
R9								√
R11			√	√	√	√	√	
R12	√	√	√	√	√	√	√	√
R13	√	√	√	√	√	√	√	√
R14	√							

Fonte Elaboração própria

A sinalização indicada como (√) representada no Quadro 3.2., significa que determinado recurso é consumido por determinada atividade. Quando o espaço está em branco, significa que não existe consumo de determinado recurso por determinada atividade.

De forma exemplificada, no caso da atividade 1, representada por (A1), a mesma consome os recursos R1, R3, R4, R5, R7, R12, R13 e R14, e não consome os recursos R2, R9 e R11, e assim sucessivamente.

#### 3.4.4. Repartição percentual dos recursos pelas atividades

Após a realização da relação entre recurso e atividade será indicada a percentagem com que cada recurso contribui para cada atividade, ou seja, será realizada a distribuição percentual dos recursos às atividades. Neste ponto não são tidos em consideração os custos diretos.

É crucial salientar que o resultado do somatório de cada recurso tem de igualar a unidade (100%).

**Tabela 3.11.** Matriz recurso-atividade em (%)

	Serviço de contabilidade								Total
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	
Custo Indireto									
R1	9,7%		3,9%	5,3%	55,5%	2,1%	2,2%	21,3%	100%
R2								100,0%	100%
R3	1,7%		4,2%	5,8%	60,4%	2,3%	2,4%	23,2%	100%
R4	75,1%	24,9%							100%
R5	1,7%		4,2%	5,8%	60,4%	2,3%	2,4%	23,2%	100%
R7	21,0%	15,7%	9,4%	9,4%	9,4%	9,4%	9,4%	16,1%	100%
R9								100,0%	100%
R11			20,0%	20,0%	20,0%	20,0%	20,0%		100%
R12	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	100%
R13	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	12,5%	100%
R14	100,0%								100%

Fonte: Elaboração própria

Quanto à Tabela 3.11., indica o valor percentual de consumo de recurso afeto a cada atividade. O cálculo foi realizado da seguinte forma:

- ✓ No caso do R1 (energias e fluídos), obteve-se a percentagem através da quantidade de kW/hora consumido por cada atividade, no caso dos computadores o consumo de kW/hora é de 1,05 e no caso das impressoras é de 0,09.
- ✓ Relativamente aos recursos R2, R9 e R14 (subcontratos, comunicações, e renda de *software* / impressoras respetivamente), considera-se que são recursos a serem consumidos em apenas uma atividade.
- ✓ Quanto ao recurso R3 e R5 (infraestrutura TI, conservação e reparação), os mesmos têm como pressuposto a quantidade de horas/máquinas dos computadores despendido nas atividades. A atividade A2 por não ser necessário a utilização de máquinas não consome esses recursos.
- ✓ No recurso R7 (renda do escritório), foi considerado a quantidade de metros quadrados para cada atividade, por exemplo as atividades que remetem para a sala dos colaboradores, A3, A4, A5, A6 e A7 foi considerado os 24 m<sup>2</sup> dos 224 m<sup>2</sup> totais somando a quantidade de espaço que não foi atribuída a nenhuma atividade (valor igual a todas as atividades), multiplicado por 80,05% que é o espaço a ser consumido pelos serviços de contabilidade, quanto às outras atividades foi seguido o mesmo critério.
- ✓ Quando existe uma dificuldade maior na imputação do consumo do recurso às atividades, então induziu-se que esse recurso seria distribuído de forma equitativa às atividades afetas a esse mesmo recurso como é o caso dos recursos R11, R12 e R13 (depreciações e amortizações, outros gastos e perdas, e outros FSE's), contudo R11 difere de R12 e R13 pois possui indutores diferentes e não está afeto às atividades A1, A2 e A8.

#### **3.4.5. Obtenção do custo das atividades**

Para obtenção do custo das atividades é necessário agrupar todos os custos indiretos suportados pela empresa que representam a parte relativa ao objeto de custeio em análise.

A matriz recurso representada na Tabela 3.12., mostra o valor e a percentagem de recurso indireto consumido pela empresa D.A.Z., na realização dos serviços de contabilidade.

**Tabela 3.12.** Quantificação da matriz recurso

Matriz Recurso		
Recursos	Custos dos recursos (€)	%
<b>R1</b>	3 667	3,9%
<b>R2</b>	24 150	25,6%
<b>R3</b>	8 530	9,1%
<b>R4</b>	1 413	1,5%
<b>R5</b>	2 526	2,7%
<b>R7</b>	27 923	29,7%
<b>R9</b>	37	0,0%
<b>R11</b>	21 214	22,5%
<b>R12</b>	630	0,7%
<b>R13</b>	3 666	3,9%
<b>R14</b>	407	0,4%
	<b>94 165 €</b>	<b>1</b>

Fonte Elaboração própria

Como já havia sido mencionado anteriormente, apenas foi considerado 80,05% dos recursos, os restantes seriam consumidos pelos outros serviços prestados pela empresa. Sendo assim, o custo indireto total dos recursos utilizados para o objeto de custeio de serviço de contabilidade é de aproximadamente 94.165 €.

É de salientar que o total tanto em euros como em percentual da matriz recurso deve ser idêntico ao obtido na matriz atividade.

A matriz atividade representará basicamente o custo de cada atividade e o peso relativo no custo total. A mesma é obtida através da quantificação da matriz recurso-atividade representada na Tabela 3.13., que se dá pela multiplicação da Tabela 3.12., com a Tabela 3.11., ou através da seguinte expressão:

$$Custo A(i) = \sum_{j=1}^n Recurso(j) \times Matriz\ recurso-atividade(i, j) \quad (3.1)$$

- $A(i)$  - representa atividade;
- $n$  - n° total de recursos;
- $i$  - n° da atividade;
- $j$  - n° do recurso.

**Tabela 3.13.** Quantificação da matriz Recurso-Atividade (€)

	Serviço de contabilidade								Total
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	
R1	357		142	196	2034	77	80	782	3668
R2								24150	24150
R3	141		360	497	5154	195	202	1981	8530
R4	1062	351							1413
R5	42		107	147	1527	58	60	587	2527
R7	5875	4379	2633	2633	2633	2633	2633	4503	27923
R9								37	37
R11			4243	4243	4243	4243	4243		21214
R12	79	79	79	79	79	79	79	79	630
R13	458	458	458	458	458	458	458	458	3666
R14	407								407
Total	8421	5267	8021	8254	16127	7743	7755	32577	94165

Fonte Elaboração própria

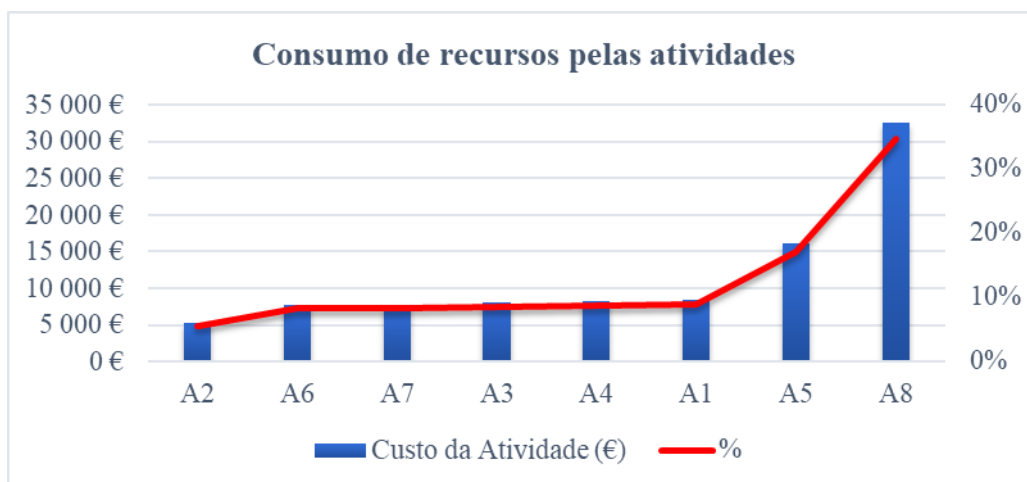
Após a realização dos cálculos mencionados foi possível obter os dados demonstrados na matriz atividade como indica a Tabela 3.14..

**Tabela 3.14.** Quantificação da matriz atividade

Matriz Atividade		
Atividades	Custo da Atividade (€)	%
A1	8 422 €	9%
A2	5 267 €	6%
A3	8 021 €	9%
A4	8 254 €	9%
A5	16 127 €	17%
A6	7 743 €	8%
A7	7 755 €	8%
A8	32 577 €	35%
Total	94 165 €	100%

Fonte Elaboração própria

É substancial reconhecer que de oito atividades, duas delas consomem mais de metade dos recursos, são aproximadamente 52% dos recursos que são absorvidos pelas atividades A5 que corresponde ao registo contabilístico e A8 que corresponde a comunicações com o cliente.



**Figura 3.2** – Gráfico de consumo de recursos pelas atividades

**Fonte** Elaboração própria

Para poder evidenciar de forma mais clara o consumo dos recursos pelas atividades, foi elaborado o gráfico ilustrado na Figura 3. 2.. O mesmo foi estruturado de modo crescente de consumo, iniciando da esquerda para a direita, sendo que, a atividade de comunicação com o cliente (A8) tem um consumo de recursos indiretos individual superior a 30 000 € anuais e a atividade de registo contabilístico (A5) tem um consumo superior a 15.000 €. As demais atividades têm um consumo individual inferior a 10.000 €.

Seguindo uma linha de raciocínio mais lógica, a tendência seria para que a atividade de registos contabilísticos (A5) fosse a que consumisse mais recursos, considerando que esta é a atividade principal para a realização do serviço, porém, a atividade que consome mais recursos é a atividade de comunicação com o cliente, e isso dá-se prioritariamente por duas razões: devido à subcontratação de serviços que visam reter informações de natureza fiscal a nível legislativo para posteriormente fornecer ao cliente, e devido à necessidade de criação de valor cada vez mais presente nas empresas com foco voltado ao cliente onde o esperado é que relação cliente-empresa se torne mais consumista.

### 3.4.6. Realizar a matriz de relação atividade-produto e repartir percentualmente as atividades aos produtos

A abordagem matriz atividade-produto, tem como objetivo relacionar as atividades com os objetos de custeio que neste caso serão os clientes.

O serviço é prestado para um leque de 56 clientes, contudo, poderá haver casos onde o cliente pode não consumir determinada atividade, dessa forma a matriz atividade-produto promove essa verificação através da alocação da percentagem com que cada atividade contribui para cada cliente.

**Tabela 3.15.** Matriz atividade-produto

Cliente	Atividades							
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
<b>E1</b>	9,94%	9,94%	3,42%	0,71%	10,33%	7,96%	2,60%	5,23%
<b>E2</b>	4,55%	4,55%	3,42%	8,80%	4,74%	7,86%	3,85%	5,82%
<b>E3</b>	0,22%	0,22%	0,28%		0,23%	0,10%	0,29%	0,20%
<b>E4</b>	0,36%	0,36%	1,14%	0,17%	0,38%	6,97%	1,92%	4,40%
<b>E5</b>	0,28%	0,28%	2,85%		0,30%	0,80%	2,98%	1,91%
<b>E6</b>	0,12%	0,12%	0,28%		0,12%	0,30%	0,77%	0,54%
<b>E7</b>	0,19%	0,19%	0,57%	0,03%	0,19%	0,50%	3,37%	1,96%
<b>E8</b>	0,27%	0,27%		0,86%	0,28%	0,70%	1,06%	0,88%
<b>E9</b>	0,20%	0,20%		0,48%	0,21%	0,50%	0,87%	0,68%
<b>E10</b>	0,23%	0,23%			0,02%	0,30%	0,87%	0,59%
<b>E11</b>	1,50%	1,50%	4,56%	2,17%	1,56%	6,07%	6,54%	6,31%
<b>E12</b>	0,23%	0,23%			0,09%	0,30%	1,73%	1,03%
<b>E13</b>	0,23%	0,23%			0,08%	4,18%	0,87%	2,49%
<b>E14</b>	0,23%	0,23%			0,06%	0,30%	0,96%	0,64%
<b>E15</b>	0,60%	0,60%	0,85%	0,30%	0,62%	0,80%	5,58%	3,23%
<b>E16</b>	0,23%	0,23%			0,03%	2,09%	0,58%	1,32%
<b>E17</b>	0,23%	0,23%			0,05%	0,80%	0,87%	0,83%
<b>E18</b>	0,23%	0,23%			0,02%	0,10%	0,19%	0,15%
<b>E19</b>	0,14%	0,14%	3,42%		0,15%	0,50%	4,04%	2,30%
<b>E20</b>	0,23%	0,23%			0,04%	0,30%	0,19%	0,24%
<b>E21</b>	1,95%	1,95%		0,02%	2,02%	2,79%	0,87%	1,81%
<b>E22</b>	0,15%	0,15%			0,16%	2,29%	0,58%	1,42%
<b>E23</b>	59,89%	59,89%	36,18%	79,97%	62,27%	24,98%	6,35%	15,50%
<b>E24</b>	0,23%	0,23%			0,05%	0,60%	0,38%	0,49%

Cliente	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8
E25	0,25%	0,25%	1,14%		0,26%	1,29%	0,96%	1,12%
E26	0,12%	0,12%	1,14%		0,13%	1,00%	1,54%	1,27%
E27	0,23%	0,23%	0,57%		0,04%	0,40%	0,67%	0,54%
E28	3,44%	3,44%	1,14%		3,58%	1,00%	1,35%	1,17%
E29	0,78%	0,78%	1,14%		0,81%	6,07%	3,08%	4,55%
E30	0,23%	0,23%	0,28%	0,06%	0,02%	0,30%	0,67%	0,49%
E31	0,18%	0,18%	1,14%	0,15%	0,19%	0,30%	1,15%	0,73%
E32	0,65%	0,65%	5,13%	0,27%	0,67%	1,49%	1,15%	1,32%
E33	0,55%	0,55%	1,14%	1,48%	0,57%	0,60%	1,44%	1,03%
E34	0,43%	0,43%		0,35%	0,44%	1,09%	1,06%	1,08%
E35	0,18%	0,18%			0,18%	0,50%	0,48%	0,49%
E36	0,26%	0,26%	0,57%	0,02%	0,27%	1,00%	2,31%	1,66%
E37	0,23%	0,23%			0,01%	0,10%	0,58%	0,34%
E38	0,23%	0,23%	1,42%		0,11%	0,60%	1,83%	1,22%
E39	0,23%	0,23%			0,07%	0,40%	0,29%	0,34%
E40	2,80%	2,80%	4,56%	0,33%	2,91%	1,19%	3,46%	2,35%
E41	0,40%	0,40%	1,14%	0,02%	0,42%	0,30%	1,83%	1,08%
E42	0,41%	0,41%	3,42%	0,02%	0,43%	0,40%	5,19%	2,84%
E43	1,26%	1,26%	3,13%	2,77%	1,31%	1,49%	2,98%	2,25%
E44	0,34%	0,34%	4,56%		0,36%	1,09%	4,23%	2,69%
E45	0,43%	0,43%	2,85%		0,44%	0,80%	2,88%	1,86%
E46	0,47%	0,47%			0,15%	2,19%	0,67%	1,42%
E47	0,23%	0,23%		0,03%	0,11%	0,20%	0,67%	0,44%
E48	0,23%	0,23%			0,08%	0,20%	0,77%	0,49%
E49	0,23%	0,23%	1,14%	0,20%	0,24%	1,39%	0,67%	1,03%
E50	0,20%	0,20%			0,21%	0,40%	1,15%	0,78%
E51	0,23%	0,23%	0,85%		0,04%	0,30%	0,77%	0,54%
E52	0,23%	0,23%			0,01%	0,30%	0,29%	0,29%
E53	0,89%	0,89%	4,56%	0,23%	0,92%	0,60%	4,90%	2,79%
E54	0,23%	0,23%	0,85%	0,03%	0,05%	0,30%	0,38%	0,34%
E55	0,30%	0,30%		0,36%	0,32%	0,10%	1,35%	0,73%
E56	0,63%	0,63%	1,14%	0,20%	0,65%	0,60%	0,96%	0,78%
<b>Total</b>	1	1	1	1	1	1	1	1

Fonte: Elaboração própria

Através da análise efetuada aos clientes foi possível obter quanto cada cliente consome de determinada atividade. A Tabela 3.15., mostra em percentagem a quantidade da atividade que está a ser consumida pelo cliente.

É possível observar que dos 56 clientes, 5 consomem mais de metade do volume total da soma das atividades. Esta afirmação poderá levar a concluir que esses cinco clientes ao

consumirem uma grande percentagem das atividades também possam estar associados a um custo mais elevado. No entanto, conseguiremos obter esta informação ao realizar a quantificação do custo de cada cliente que será obtido no ponto seguinte.

### **3.4.7. Obtenção do custo de cada produto**

#### *3.4.7.1. Obtenção do custo indireto*

Para obter o custo indireto do produto foi necessário seguir e efetuar os passos descritos nos pontos anteriores que iniciaram com a identificação dos recursos, atividades, e imputar os custos às atividades e agora finalmente imputar as atividades ao objeto de custeio.

Relativamente à quantificação do custo indireto de cada cliente, é importante referir que o mesmo foi obtido através da multiplicação entre a Tabela 3.15., com a Tabela 3.14., ou recorrendo à expressão:

$$\text{Custo } E(i) = \sum_{j=1}^M \text{Custo da Atividades}(j) \times \text{Matriz Atividade-Produto } (i, j) \quad (3.2)$$

- $E(i)$  - representa o cliente;
- $i$  - nº do cliente;
- $j$  - nº da atividade.
- $M$  - nº total de atividades;

**Tabela 3.16. Matriz produto**

Cliente	Custo(€)	%	Cliente	Custo(€)	%	Cliente	Custo(€)	%	Cliente	Custo(€)	%
E1	5 145	5,46%	E15	1 825	1,94%	E29	2 523	2,68%	E43	1 953	2,07%
E2	5 217	5,54%	E16	674	0,72%	E30	296	0,31%	E44	1 761	1,87%
E3	149	0,16%	E17	439	0,47%	E31	512	0,54%	E45	1 252	1,33%
E4	2 311	2,45%	E18	105	0,11%	E32	1 270	1,35%	E46	773	0,82%
E5	1 210	1,28%	E19	1 419	1,51%	E33	878	0,93%	E47	264	0,28%
E6	318	0,34%	E20	155	0,16%	E34	679	0,72%	E48	280	0,30%
E7	1 043	1,11%	E21	1 487	1,58%	E35	290	0,31%	E49	675	0,72%
E8	578	0,61%	E22	731	0,78%	E36	927	0,98%	E50	437	0,46%
E9	430	0,46%	E23	35 871	38,09%	E37	196	0,21%	E51	365	0,39%
E10	316	0,34%	E24	275	0,29%	E38	750	0,80%	E52	174	0,18%
E11	4 044	4,30%	E25	709	0,75%	E39	209	0,22%	E53	1 995	2,12%
E12	539	0,57%	E26	741	0,79%	E40	2 390	2,54%	E54	275	0,29%
E13	1 249	1,33%	E27	341	0,36%	E41	732	0,78%	E55	476	0,51%
E14	347	0,37%	E28	1 725	1,83%	E42	1 762	1,87%	E56	679	0,72%
22 896 €		24,3%	46 498 €		49,4%	13 413 €		14,2%	11 358 €		12,1%
<b>Total</b>						<b>94 165 €</b>		<b>100%</b>			

Font

e Elaboração própria

Diante da matriz de produto representada na Tabela 3.16., nota-se que os somatórios dos custos dos produtos devem ser iguais aos da matriz de atividades representada na Tabela 3.14., que por sua vez é o mesmo apontado na matriz recurso-atividade apresentada na Tabela 3.13., e o mesmo apresentado na matriz recurso na Tabela 3.12..

#### *3.4.7.2. Obtenção do custo direto alocado a cada cliente*

Não obstante, é necessário imputar também os custos diretos para finalmente obter o custo total despendido em cada produto.

A Tabela 3.17., mostra o valor total dos custos diretos imputado à prestação de serviço de contabilidade.

**Tabela 3.17.** Recursos diretos

Descrição	Montante €
R6 - Assistência Primavera (consumo direto)	2 913 €
R8 - Renda Software e impressoras (consumo direto)	1 922 €
R10 - Gastos com o pessoal (consumo direto)	123 954 €
<b>Total (€)</b>	<b>128 789 €</b>

Fonte Elaboração própria

Através da repartição dos custos diretos, a Tabela 3.18., indica o valor imputado de cada recurso direto a cada cliente.

**Tabela 3.18.** Recursos diretos alocados ao cliente

Produto	R6	R10	R8	Total
<b>E1</b>	56,03	12 221,89	189,50	12 467,41 €
<b>E2</b>	56,03	5 797,31	89,89	5 943,22 €
<b>E3</b>	56,03	272,89	4,23	333,14 €
<b>E4</b>	56,03	689,48	10,69	756,20 €
<b>E5</b>	56,03	450,27	6,98	513,28 €
<b>E6</b>	56,03	173,53	2,69	232,24 €
<b>E7</b>	56,03	335,69	5,20	396,92 €
<b>E8</b>	56,03	377,72	5,86	439,60 €
<b>E9</b>	56,03	275,89	4,28	336,19 €
<b>E10</b>	56,03	215,37	3,34	274,73 €
<b>E11</b>	56,03	2 166,12	33,59	2 255,73 €
<b>E12</b>	56,03	273,01	4,23	333,27 €
<b>E13</b>	56,03	353,69	5,48	415,20 €
<b>E14</b>	56,03	238,45	3,70	298,17 €
<b>E15</b>	56,03	901,97	13,99	971,98 €
<b>E16</b>	56,03	264,58	4,10	324,70 €
<b>E17</b>	56,03	243,38	3,77	303,18 €
<b>E18</b>	56,03	191,29	2,97	250,28 €
<b>E19</b>	56,03	305,09	4,73	365,85 €
<b>E20</b>	56,03	203,89	3,16	263,08 €
<b>E21</b>	-	2 436,99	37,79	2 474,78 €
<b>E22</b>	-	261,11	4,05	265,16 €

<b>Produto</b>	<b>R6</b>	<b>R10</b>	<b>R8</b>	<b>Total</b>
<b>E23</b>	-	72 717,98	1 127,49	73 845,47 €
<b>E24</b>	56,03	222,40	3,45	281,87 €
<b>E25</b>	56,03	359,93	5,58	421,54 €
<b>E26</b>	56,03	222,48	3,45	281,95 €
<b>E27</b>	56,03	220,79	3,42	280,23 €
<b>E28</b>	56,03	4 193,16	65,02	4 314,20 €
<b>E29</b>	56,03	1 194,34	18,52	1 268,89 €
<b>E30</b>	56,03	209,10	3,24	268,37 €
<b>E31</b>	56,03	258,58	4,01	318,62 €
<b>E32</b>	56,03	850,84	13,19	920,05 €
<b>E33</b>	56,03	721,58	11,19	788,79 €
<b>E34</b>	56,03	573,46	8,89	638,37 €
<b>E35</b>	56,03	239,47	3,71	299,21 €
<b>E36</b>	56,03	412,71	6,40	475,14 €
<b>E37</b>	56,03	196,22	3,04	255,29 €
<b>E38</b>	56,03	291,24	4,52	351,78 €
<b>E39</b>	56,03	225,98	3,50	285,51 €
<b>E40</b>	56,03	3 494,33	54,18	3 604,53 €
<b>E41</b>	56,03	541,59	8,40	606,02 €
<b>E42</b>	56,03	659,74	10,23	726,00 €
<b>E43</b>	56,03	1 645,61	25,52	1 727,15 €
<b>E44</b>	56,03	565,76	8,77	630,56 €
<b>E45</b>	56,03	620,19	9,62	685,83 €
<b>E46</b>	-	492,94	7,64	500,59 €
<b>E47</b>	56,03	249,35	3,87	309,24 €
<b>E48</b>	56,03	238,86	3,70	298,59 €
<b>E49</b>	56,03	339,21	5,26	400,49 €
<b>E50</b>	56,03	284,88	4,42	345,32 €
<b>E51</b>	56,03	222,05	3,44	281,52 €
<b>E52</b>	56,03	194,04	3,01	253,07 €
<b>E53</b>	56,03	1 225,45	19,00	1 300,48 €
<b>E54</b>	56,03	213,95	3,32	273,30 €
<b>E55</b>	56,03	407,84	6,32	470,19 €
<b>E56</b>	56,03	798,06	12,37	866,46 €
<b>Total</b>	<b>2 913,30 €</b>	<b>123 953,73 €</b>	<b>1 921,91 €</b>	<b>128 788,94 €</b>

Fonte Elaboração própria

Para obter o montante de custo direto alocado a cada um dos clientes, teve-se em consideração os seguintes aspetos:

- Relativamente ao recurso direto relativo ao consumo do *software* utilizado para os lançamentos contabilísticos designado Primavera (R6), a repartição foi feita de forma igual a todos os clientes, com exceção dos clientes E21, E22, E23 e E43, que dispõem de um aplicativo próprio.
- Relativamente ao recurso R8 (renda de *softwares* e impressoras), o custo foi imputado de acordo com a quantidade de horas/máquina consumidas por cliente.
- Quanto ao R10 (gastos com o pessoal), este foi repartido de acordo com o número de horas/homem consumido por cada empresa, sendo que em 2018, o total de horas trabalhadas foram de 5712 horas, onde apenas 80,5% dessas horas foram utilizadas para o serviço de contabilidade.

#### ***3.4.7.3. Obtenção do custo total do objeto de custeio***

Após a obtenção dos custos diretos e indiretos imputados a cada cliente, é possível obter o custo total despendido para cada objeto de custeio.

Para obter o custo total basta somar o custo direto ao custo indireto para cada cliente, o resultado desta soma é indicado na Tabela 3.19..

**Tabela 3.19. Custo total por cliente**

Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%
E1	15 512	6,96%	E15	2 795	1,25%	E29	3 791	1,70%	E43	3 678	1,65%
E2	11 142	5,00%	E16	998	0,45%	E30	564	0,25%	E44	2 391	1,07%
E3	391	0,18%	E17	742	0,33%	E31	830	0,37%	E45	1 937	0,87%
E4	2 991	1,34%	E18	355	0,16%	E32	2 189	0,98%	E46	1 291	0,58%
E5	1 668	0,75%	E19	1 785	0,80%	E33	1 665	0,75%	E47	573	0,26%
E6	550	0,25%	E20	418	0,19%	E34	1 316	0,59%	E48	578	0,26%
E7	1 439	0,65%	E21	4 036	1,81%	E35	589	0,26%	E49	1 075	0,48%
E8	1 017	0,46%	E22	1 002	0,45%	E36	1 401	0,63%	E50	782	0,35%
E9	766	0,34%	E23	112 004	50,24%	E37	451	0,20%	E51	646	0,29%
E10	590	0,26%	E24	556	0,25%	E38	1 101	0,49%	E52	426	0,19%
E11	6 297	2,82%	E25	1 130	0,51%	E39	494	0,22%	E53	3 294	1,48%
E12	872	0,39%	E26	1 022	0,46%	E40	5 989	2,69%	E54	548	0,25%
E13	1 663	0,75%	E27	621	0,28%	E41	1 338	0,60%	E55	945	0,42%
E14	645	0,29%	E28	6 033	2,71%	E42	2 487	1,12%	E56	1 544	0,69%
45 542 €		20,4%	133 498 €		59,9%	24 205 €		10,9%	19 709 €		8,8%
<b>Total</b>						<b>222 954 €</b>		<b>100%</b>			

e Elaboração própria

Considerando que foi distribuído o valor total dos recursos, um meio para percebermos se todos os custos relativos à prestação de serviço de contabilidade foram imputados, basta compararmos o total obtido na Tabela 3.19., com o total da Tabela 3.7. Caso os valores sejam idênticos, então isso significa que todos os custos foram imputados.

### **3.5. Cenários de métodos tradicionais de custeio a serem utilizados pela empresa D.A.Z.**

Atualmente a empresa não dispõe de um método de custeio específico ou rígido, contudo, como forma de poder fundamentar a aplicabilidade do modelo ABC, foram criados dois cenários utilizando métodos tradicionais de custeio para obtenção de custo e para posteriormente poder comparar com a ferramenta ABC.

Deste modo, num primeiro cenário, o custo irá ser obtido através do número de lançamentos contabilísticos realizados por cada cliente. Já no segundo cenário o custo será obtido através da quantidade de horas/homem consumidas.

A tabela 3.20., mostra qual foi o custo obtido com cada cliente com base no modelo de custeio por quantidades de lançamentos utilizado pela empresa.

**Tabela 3.20.** Custo por cliente método tradicional cenário I

Custo método tradicional - Lançamentos contabilísticos											
Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%
E1	13 221 €	5,93%	E15	1 461 €	0,66%	E29	1 902 €	0,85%	E43	3 092 €	1,39%
E2	11 094 €	4,98%	E16	79 €	0,04%	E30	38 €	0,02%	E44	838 €	0,38%
E3	48 €	0,02%	E17	116 €	0,05%	E31	441 €	0,20%	E45	1 047 €	0,47%
E4	486 €	0,22%	E18	48 €	0,02%	E32	1 580 €	0,71%	E46	342 €	0,15%
E5	404 €	0,18%	E19	352 €	0,16%	E33	1 351 €	0,61%	E47	270 €	0,12%
E6	291 €	0,13%	E20	86 €	0,04%	E34	1 043 €	0,47%	E48	198 €	0,09%
E7	455 €	0,20%	E21	4 758 €	2,13%	E35	431 €	0,19%	E49	571 €	0,26%
E8	667 €	0,30%	E22	366 €	0,16%	E36	647 €	0,29%	E50	489 €	0,22%
E9	482 €	0,22%	E23	146 506 €	65,71%	E37	14 €	0,01%	E51	92 €	0,04%
E10	41 €	0,02%	E24	109 €	0,05%	E38	253 €	0,11%	E52	17 €	0,01%
E11	3 677 €	1,65%	E25	602 €	0,27%	E39	174 €	0,08%	E53	2 172 €	0,97%
E12	216 €	0,10%	E26	304 €	0,14%	E40	6 852 €	3,07%	E54	109 €	0,05%
E13	195 €	0,09%	E27	86 €	0,04%	E41	978 €	0,44%	E55	746 €	0,33%
E14	151 €	0,07%	E28	8 415 €	3,77%	E42	1 013 €	0,45%	E56	1 536 €	0,69%
31 427 €		14,1%	163 288 €		73,2%	16 717 €		7,5%	11 521 €		5,2%
<b>Total</b>						<b>222 954 €</b>			<b>100%</b>		

e Elaboração própria

A tabela 3.21., mostra qual foi o custo obtido com cada cliente com base no modelo de custeio por quantidade de hora/homem consumidas por cliente.

É importante enfatizar que assim como no modelo ABC, foi tido em consideração o valor total dos recursos para proceder a real comparação entre os modelos mencionados. Assim, ambos os cenários devem ter como total o mesmo valor que foi apresentado no custeio ABC.

**Tabela 3.21.** Custo por cliente método tradicional cenário II

Custo método tradicional - Hora/homem											
Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%	Cliente	Custo (€)	%
E1	23 042 €	10,33%	E15	1 384 €	0,62%	E29	1 802 €	0,81%	E43	2 930 €	1,31%
E2	10 558 €	4,74%	E16	75 €	0,03%	E30	36 €	0,02%	E44	794 €	0,36%
E3	506 €	0,23%	E17	110 €	0,05%	E31	418 €	0,19%	E45	992 €	0,44%
E4	843 €	0,38%	E18	45 €	0,02%	E32	1 498 €	0,67%	E46	324 €	0,15%
E5	658 €	0,30%	E19	334 €	0,15%	E33	1 280 €	0,57%	E47	256 €	0,11%
E6	276 €	0,12%	E20	81 €	0,04%	E34	989 €	0,44%	E48	188 €	0,08%
E7	431 €	0,19%	E21	4 509 €	2,02%	E35	408 €	0,18%	E49	541 €	0,24%
E8	632 €	0,28%	E22	347 €	0,16%	E36	613 €	0,27%	E50	464 €	0,21%
E9	457 €	0,21%	E23	138 833 €	62,27%	E37	13 €	0,01%	E51	88 €	0,04%
E10	39 €	0,02%	E24	104 €	0,05%	E38	240 €	0,11%	E52	16 €	0,01%
E11	3 485 €	1,56%	E25	571 €	0,26%	E39	165 €	0,07%	E53	2 058 €	0,92%
E12	204 €	0,09%	E26	289 €	0,13%	E40	6 493 €	2,91%	E54	104 €	0,05%
E13	185 €	0,08%	E27	81 €	0,04%	E41	927 €	0,42%	E55	707 €	0,32%
E14	143 €	0,06%	E28	7 974 €	3,58%	E42	960 €	0,43%	E56	1 455 €	0,65%
41 459 €		18,6%	154 737 €		69,4%	15 842 €		7,1%	10 917 €		4,9%
<b>Total</b>							<b>222 955 €</b>		<b>100%</b>		

e Elaboração própria

Os valores apresentados pelo método tradicional podem ser ou não bastante diferentes daqueles obtidos anteriormente na ferramenta ABC. Não obstante, entres os dois modelos utilizados pela empresa acredita-se que o custo por hora/homem seja o que mais se aproxima da realidade pois o mesmo tem em consideração todas as tarefas realizadas além dos lançamentos contabilísticos.

### 3.6. Resultados obtidos

Após realizar devidamente todas as etapas necessárias para a implementação do ABC, foi possível alcançar alguns resultados que deverão ser tidos em consideração.

É de recordar que os 56 clientes para os quais a empresa D.A.Z. presta serviços de contabilidade possuem um determinado CAE, que serve para identificar o tipo de atividade exercida pelo cliente. Este CAE normalmente influencia na forma como o serviço de contabilidade será prestado.

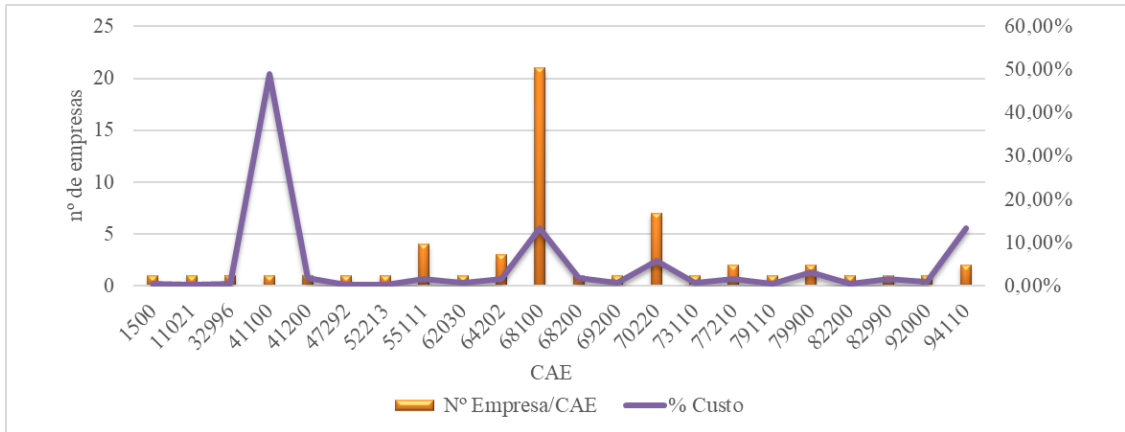
Após a identificação do CAE de cada cliente é possível perceber na Tabela 3.22., que 21 desses clientes necessitam de uma prestação de serviços de contabilidade semelhante. A mesma tabela indica também o custo associado ao agrupar clientes com o mesmo CAE.

**Tabela 3.22.** Custo total repartidos por CAE

CAE	Soma de Custo	Soma de n° clientes
1500	1 130 €	1
11021	556 €	1
32996	1 101 €	1
41100	112 004 €	1
41200	4 036 €	1
47292	564 €	1
52213	426 €	1
55111	3 560 €	4
62030	1 668 €	1
64202	3 663 €	3
68100	29 829 €	21
68200	3 791 €	1
69200	1 544 €	1
70220	12 980 €	7
73110	1 338 €	1
77210	3 382 €	2
79110	1 075 €	1
79900	7 169 €	2
82200	1 022 €	1
82990	3 678 €	1
92000	1 785 €	1
94110	26 654 €	2
<b>Total Geral</b>	<b>222 954 €</b>	<b>56</b>

Fonte: Elaboração própria

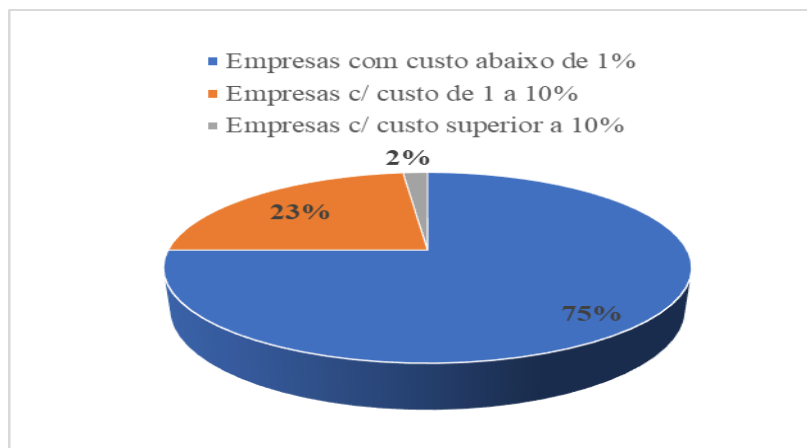
Embora grande parte dos clientes necessitem do mesmo tipo de serviço, isso não significa que estes sejam mais dispendiosos, pois o custo não está associado à quantidade de empresas com o mesmo CAE, mas sim, à dimensão da necessidade de cada objeto de custeio. Exemplificando, de acordo com a Figura 3.3., o CAE 68100 é semelhante para 21 empresas, no entanto o CAE que representa um maior custo associado é o CAE 41100, o mesmo está relacionado a apenas com uma empresa.



**Figura 3.3** – Gráfico de custo associado ao número de empresas/CAE

Fonte Elaboração própria

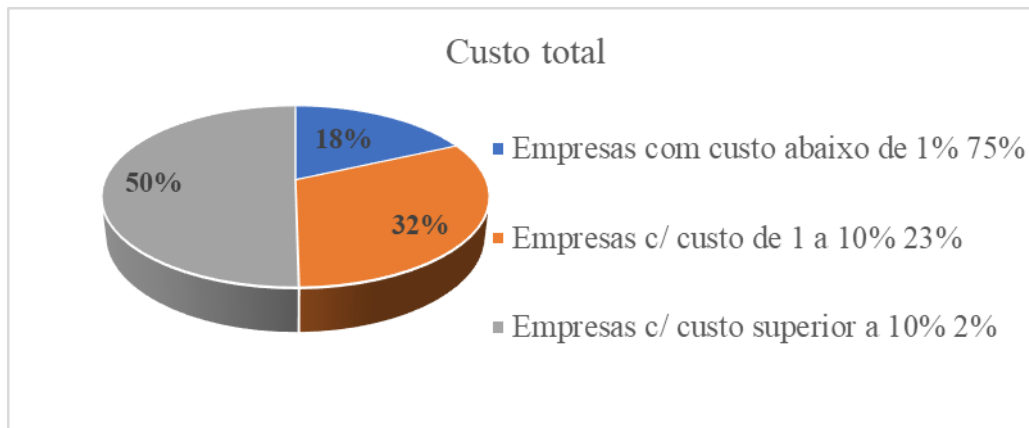
Aproximadamente 75% dos clientes apresentam um custo inferior a 1% conforme mostra a Figura 3.4..



**Figura 3.4** – Gráfico de % de empresa agrupadas por % custo

Fonte Elaboração própria

Ainda que, aproximadamente 75% dos clientes tenham um custo inferior a 1 %, estes representam apenas 18% dos custos totais conforme a Figura 3.5..



**Figura 3.5** – Gráfico de percentagem de custo total

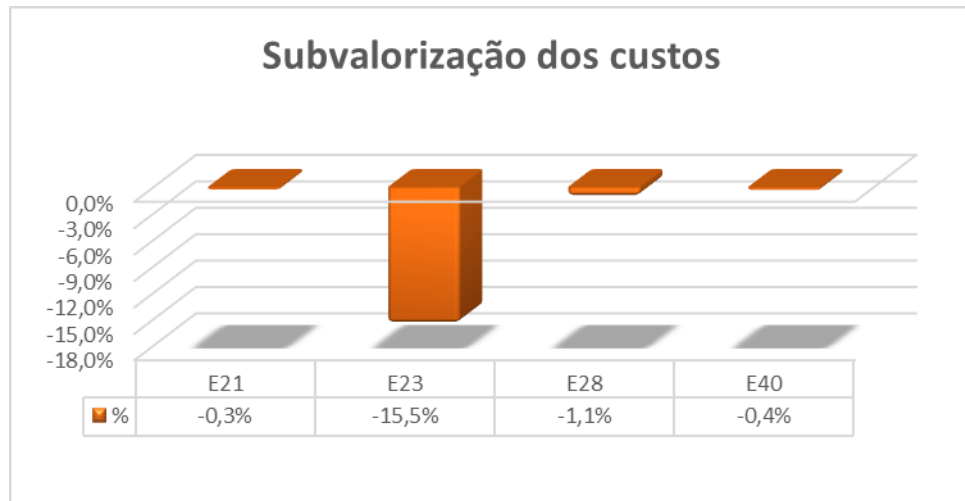
**Fonte** Elaboração própria

Relativamente às percentagens dos custos temos:

- ✓ O montante de 112 003 € que representa 50% dos custos totais relativos à prestação dos serviços de contabilidade, é referente a um único cliente, especificadamente ao cliente E23.
- ✓ O montante de 73 436 € representa 32% dos custos e são relativos a prestação de serviços de contabilidade a 12 clientes, E44, E42, E15, E53, E4, E43, E29, E21, E40, E11, E28, E2 e E1.
- ✓ Os restantes 42 clientes representam 18% dos custos associados ao montante de 40 514 €.

Quanto a comparação entre os cenários existentes de custeio tradicional com o método ABC proposto existem diferenças nos valores obtidos, porém, apenas 4/5 dos clientes apontam uma subvalorização do custo em relação aos modelos tradicionais quando aplicado a ferramenta ABC conforme a Figura 3.4. e Figura 3.5.

Faz sentido comparar métodos de custeios tradicionais com o método ABC, pois a variação existente dos valores obtidos nos diferentes métodos de custeio é o que justificaria a aplicação ou não do método de custeio ABC.

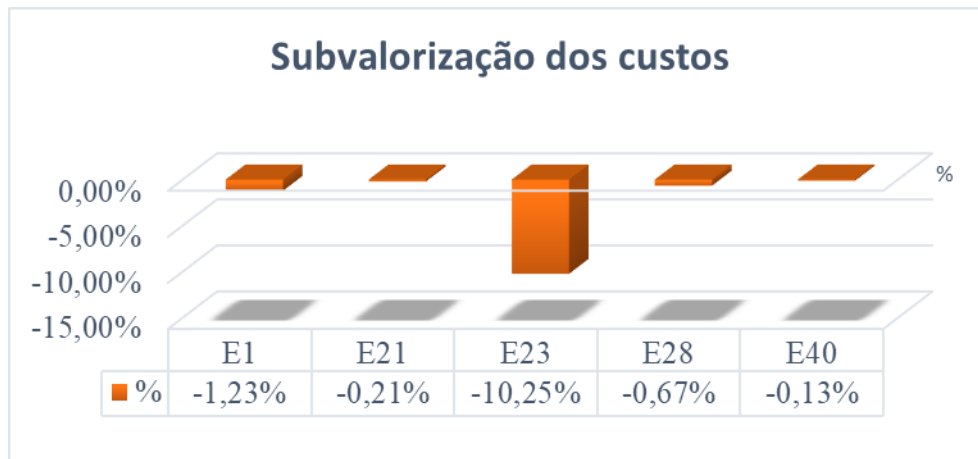


**Figura 3.4** – Gráfico de variação custeio ABC para o custeio tradicional por quantidades de lançamentos contábilísticos

Fonte Elaboração própria

Através da comparação entre os métodos pode-se dizer que em grande parte das empresas a variação do custo não é muito significativa, contudo como já referido anteriormente e como mostra a Figura 3.4., referente utilização do método tradicional de custeio do cenário I, 4 dos 56 clientes estão com uma subvalorização dos custos, isto é, o custo mensurado desses clientes no modelo ABC é inferior ao seu custo real obtido através do modelo tradicional.

Quanto a variação entre o modelo tradicional por horas/homem referido no cenário II, de acordo com a Figura apresenta 3.5., conclui-se o mesmo que o método tradicional por número de lançamentos, ou seja, 5 dos 56 clientes, segundo os valores obtidos no método ABC, estão a ter um custo subvalorizado, e coincidentemente são os mesmos clientes que apresentam esta variação.



**Figura 3.5** – Gráfico de variação custeio ABC para o custeio tradicional obtido por horas/homem

**Fonte** Elaboração própria

Desta forma, induz-se ao parecer que a empresa D.A.Z, caso tivesse implementado um dos cenários de custeio tradicionais, teria em consideração um valor superior de custo por cliente, àquele que deveria ser considerado, e conseqüentemente, a sua margem de lucro representada por esses mesmos clientes demonstrar-se-iam menores comparativamente ao modelo ABC.

## 4. Conclusão

Atualmente, e no contexto empresarial, é possível perceber que a distinção das empresas é cada vez mais importante já que o meio envolvente tem vindo a aumentar a competitividade, e como tal torna-se ainda mais difícil permanecer no mercado como líder.

Nesta conjuntura, o desenvolvimento tecnológico e a instabilidade económica do mundo globalizado modificam de forma considerável a estrutura e o comportamento dos custos nas organizações.

Assim, é natural que o tema abordado transmita que a contabilidade de gestão, mais do que simplesmente uma ferramenta utilizada para obtenção de custos, tem vindo a mostrar-se uma ferramenta de apoio à gestão com objetivo fundamental de obter rentabilidade acima do normal.

Por isso, as empresas devem ter em consideração as ferramentas de contabilidade de gestão de forma a garantir o planeamento estratégico, plano orçamental e afins, contribuindo de forma atempada para o desempenho empresarial e consequentemente criar uma vantagem competitiva.

Uma dessas ferramentas desenvolvidas na contabilidade de gestão é o modelo ABC, que tem como princípio identificar com mais realismo o custo de cada objeto de custeio, de acordo com a atribuição de custos às atividades que foram sendo consumidas. Todavia, não se pode afirmar que todas as organizações que implementem o modelo ABC possam vir a obter vantagens, dado que podem existir organizações ou departamentos das organizações que dificilmente recolherão algum benefício desta implementação.

Enfim, é preciso implementar na empresa uma ferramenta que de fato traga benefícios, contudo, para que isso se realize é necessário perceber quais são as necessidades da organização e consoante as suas necessidades escolher a ferramenta de contabilidade de gestão mais adequada.

#### **4.1. Principais conclusões do estudo de caso**

O intuito inicial era comprovar a viabilidade da aplicação da ferramenta de contabilidade de gestão ABC em toda a empresa D.A.Z., no entanto, com base em toda a pesquisa realizada, chegou-se à conclusão de que o desenho do modelo conceptual da implementação desta ferramenta, seria mais preciso e mais simples se aplicado em menor escala, uma vez que se trata de um projeto “piloto”.

Assim sendo, definiu-se como objetivo geral propor a implementação do sistema de custeio ABC a uma microempresa que presta serviços de contabilidade.

Para atingir o objetivo geral foram definidos os seguintes objetivos específicos: identificar os recursos e as atividades da empresa em análise e selecionar os indutores de recursos e os de atividade. Finalmente, pretendia-se realizar uma análise matricial, que consequentemente auxiliaria na determinação dos custos das atividades impostas aos objetos de custeio. Por último, pretendia-se ainda comparar a formação do custo dos clientes através do ABC com a formação do custo utilizando um sistema tradicional.

Durante a análise foi possível observar que A2 (atividade afeta à organização dos documentos) é a que menos consome recursos. Quanto à A8 (contacto com o cliente), esta é a atividade mais dispendiosa.

Posteriormente a análise realizada seguindo a metodologia ABC permitiu ainda a obtenção de alguns resultados: o fato da empresa pertencer a um mesmo CAE não a classifica em termos de custo consumido pelos serviços de contabilidade da empresa D.A.Z., como por exemplo, o cliente E40 e o E18 com o CAE 68100, custaram de acordo com o modelo ABC, 5 989 e 355 € respetivamente. Também foi possível observar que quase metade dos recursos estão alocados apenas a um único cliente.

Ao comparar os modelos tradicionais possivelmente utilizados pela empresa com o modelo ABC é possível observar que existe uma subvalorização dos custos. No primeiro cenário onde o custo é apurado através dos lançamentos contabilísticos, são 4 os clientes que apresentam um custo subvalorizado, E21, E23, E28 e E40. No segundo cenário em que o custo é apurado através da hora/homem, são 5 os clientes com subvalorização dos custos,

E1 e os 4 restantes coincidem com o primeiro cenário. Em ambos os cenários o cliente E23, é o que possui uma subvalorização mais significativa.

Por fim, embora hajam diferenças na comparação dos modelos de custeio tradicional com o modelo de custo ABC, por ser tratar de uma microempresa e considerando que a ferramenta ABC é um sistema dispendioso de difícil manutenção uma vez que pode haver alterações constantes nos dados utilizados nesta ferramenta, para além de que, a diferença apresentada entre os modelos não são muito significativas ao ponto de justificar a implementação do ABC, tornando o modelo embora satisfatório com pouca viabilidade.

#### **4.2. Limitações da investigação e proposta para futura investigação**

A realização do estudo no qual o foco seria a aplicação do modelo ABC servindo os serviços de contabilidade na empresa D.A.Z., apresentou alguns desafios ao longo da metodologia seguida.

Inicialmente, o fato de ser considerada uma microempresa criou a ilusão de que seria muito mais simples a aplicação do modelo ABC, contudo, a realidade não se comprovou.

Embora o processo da identificação das atividades fosse mais simples devido ao auxílio dos colaboradores que estão diretamente alocados ao serviço prestado, não se pode dizer o mesmo dos indutores de atividades, pois reunir os dados relativos a estes foi uma etapa do estudo que exigiu bastante tempo uma vez que foi necessário fazer a análise em 56 clientes.

Considerando que parte da informação foi obtida através de entrevistas com os colaboradores e administradores, é normal que alguns dados estejam sujeitos a alguma imprecisão e subjetividade como é o caso das horas de trabalho dos colaboradores.

No caso dos lançamentos contabilísticos, estes também podem conter alguma imprecisão, pois há casos nos quais um lançamento contabilístico pode conter a contabilização de mais de um documento, assim, as horas despendidas neste suposto lançamento é muito maior do que um lançamento que contém apenas um documento.

A não automação do sistema, visto que foi realizado na ferramenta *Excel* dificulta a introdução e alocação dos gastos de forma mensal, limitando assim a disponibilização de informação proveniente do sistema ABC de forma atempada, para além de que existe um grau de instabilidade a nível dos clientes, isto é, não se tem a certeza da permanência ou existência de um novo cliente, tornando-se necessário uma atualização constante dos dados introduzidos na ferramenta o que constituiria num processo mais lento.

Embora houvesse estas limitações, o presente estudo permitiu dar conhecimento de uma análise dos custos incorridos pela empresa de uma forma muito mais detalhada, permitindo uma futura tomada de decisão mais fundamentada principalmente no que diz respeito ao preço faturado a cada cliente. Porém, cabe à empresa D.A.Z., desenvolver mais as suas aptidões para dominar de forma mais intrínseca a estrutura dos seus custos.

Contudo, visto que se trata de uma empresa de prestação de serviços, e considerando que o seu principal recurso é o capital humano, seria interessante em futuros estudos e pesquisas o desenvolvimento e análise mais aprofundada quanto ao tempo gasto na realização de cada atividade. Com base nisto, seria plausível estudar quanto à viabilidade na aplicação do conceito do ABC evoluído, o *Time-Driven Activity-Based Costing*, que difere do modelo ABC pela sua facilidade de perceção rápida e geralmente bem menos dispendiosa.

## Referências Bibliográficas

Alves, M. C. (2002), *Decisores e informação contabilística - sua influência nas decisões empresariais*. Tese de doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.

Banker, D. R., Potter, G. (1993). Economic Implications of Single Cost Driver Systems. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 5. (pp. 15-32). Disponível em:

<https://pdfs.semanticscholar.org/6865/3458ec700f2bca32ebdd85e14319cf0cdf49.pdf>.

Beuren, I. M. (1993). *Evolução Histórica da Contabilidade de Custos*. 5(1). (pp. 61-66). Contab. Vista & Rev. Belo Horizonte.

Borges, A., Rodrigues, A., Rodrigues, R. (2010). *Elementos de Contabilidade Geral*. 25ª edição, Lisboa: Áreas Editora.

Bruns, W. J., Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary Control and Organization Structure. *Journal of Accounting Research*. Vol.13 (2). (pp. 177-203). Disponível em:

[https://www.jstor.org/stable/2490360?read-now=1&seq=1#page\\_scan\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/2490360?read-now=1&seq=1#page_scan_tab_contents).

Caiado, P. (2009). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. 5ª edição, Lisboa: Áreas Editora.

Caiado, P. (2015). *Contabilidade Analítica e de Gestão*, 8ª edição, Lisboa: Áreas Editora.

Coelho, A. (2011). *Os sistemas de custeio e a competitividade da empresa* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: <https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/374/1/Os%20Sistemas%20de%20Custeio%20e%20a%20Competitividade%20da%20Empresa.pdf>

Cooper, R., Kaplan R. (1992), *Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage*, *Accounting Horizons* (September 1992:1-13).

Daft, R., & Macintosh, N. (1981). A Tentative Exploration into the Amount and Equivocality of Information Processing in Organizational Work Units. *Administrative Science Quarterly*, 26(2), pp. 207-224. doi:10.2307/2392469.

Drury, C. (2008). *Management and Costing Accounting*. South-Western: Cengage Learning EMEA.

Ferreira D., Caldeira C., Asseiceiro J., Vieira J., e Vicente C., (2014). *Contabilidade de gestão – Estratégia de Custos e de Resultados*, 1ª edição, Lisboa: Rei dos Livros.

Ferreira, I. M. A. (2012). *Contabilidade de Gestão e o Papel do Contabilista nas PME*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Leiria, Leiria, Portugal) Disponível em: [https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/1153/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o\\_MCRG\\_2012.pdf](https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/1153/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o_MCRG_2012.pdf).

Franco, V. S., Oliveira, A. V., Morais, A., Oliveira, B., Lourenço, I., Jesus, M., Major, M. e Sarrasqueiro, R. (2010). *Temas de Contabilidade de Gestão. Os Custos, os Resultados e a Informação para a Gestão*. 3ª edição. Lisboa: Livros Horizonte.

Gomes, C. I. (2007). *A contabilidade de gestão e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas - Os determinantes do custeio baseado nas actividades*. (Tese Doutoramento, Universidade do Minho - Escola de Educação e Gestão, Portugal). Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/8480/1/TeseCBA.pdf>

Gosselin, M. (1997). The Effect of strategy and Organizational structure on the Adoption and Implementation of Activity-Based-Costing. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 22. (2). (pp. 105-122). Disponível em: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368296000311?via%3Dihub>.

Grant, R.M. (1991). The Resource-Based Theory of Competitive Advantage. *California Management Review*. V 33, pp. 114-135.

Goldenberg M. (1997). *A arte de pesquisar*. Rio de Janeiro

Gordon, L. A., & Narayanan, V. K. (1984). Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. (9). Pp 33-47. Disponível em: [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(84\)90028-X](https://doi.org/10.1016/0361-3682(84)90028-X)

Innes, J. e Mitchell, F. (1998). *A Practical Guide To Activity Based Costing*. Londres: Kogan Page.

Instituto Nacional de Estatística INE. (2010). Micro, Pequenas e Médias Empresas em Portugal. Revista Destaque INE, pp. 1-13.

Johanson, H. & Kaplan, R., (1993). *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Campus, Rio de Janeiro.

Jordan, H. T., Neves, J. C. & Rodrigues, J. A. (2008). *O controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. 8ª edição. Lisboa: Áreas Editora.

Juras, P. e Deirks, P. (1996). Building activity-flow cost models in spreadsheets. *Journal of Cost Management*, Vol 10 (1). Pp 70-79.

Kaplan, R. & Atkinson, A. (1998). *Advanced Management Accounting*, 3ª edição, New Jersey: Prentice-Hall Inc.

Kaplan, R. & Anderson S., (2004). *Time-Driven Activity Based Costing*, *Harvard Business Review*, 82(11):131-138.

Koontz, H. O'Donnell, C. Wehrich, H. (1984). *Management*. 8ª edição, McGraw-Hill.

Major, M. (2007). Activity-Based Costing and Management: A critical Review. In T. Hopper, R. Scapens, D. Northcott (Ed.). *Issues in Management Accounting Research*. 3ª edição (pp 155-174). London: Pretice Hall.

Major, M., Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão - Teoria, metodologia e prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Merchant, K. A. (1981). The Design of the Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *Accounting Review*. Vol. 56. (4) (pp. 813-829). Disponível em: <https://www.jstor.org/stable/247203>.

Mévellec, P. (1995). La Comptabilité à Base D'Activités. Une Double Question de Sens. *Comptabilité Contrôle Audit*. Vol. (1). Pp. 62-80. Disponível em:

<https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrôle-audit-1995-1-page-62.htm>

Moreira, A. S. G. (2015). *Aplicabilidade do Activity-Based-Costing nos vários setores de atividade económica*. Porto: Vida Económica – Editorial.

Nunes, C. M. P. (2012). *A implementação do método Activity-Based Costing: O caso do serviço de Ortopedia do hospital de Faro*. (Dissertação de Mestrado em Contabilidade – Faculdade de Economia Universidade do Algarve – Algarve, Portugal). Disponível em: <https://sapientia.ualg.pt/bitstream/10400.1/2891/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20PDF.pdf>.

Oliveira, L. M. F. (2013). *A implementação de um sistema de contabilidade analítica numa unidade de saúde Estudo de Caso*. (Dissertação de Mestrado em Gestão e Economia de Serviços de Saúde – Faculdade de Economia Universidade do Porto – Porto, Portugal). Disponível em:

<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/70243/2/25295.pdf>.

Oliveira, J., Pereira, S., Ribeiro, J. (2008). Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria Metodologia e Prática. *Investigação em Contabilidade de Gestão*. Cap.3. (pp. 61-88). Portugal: Escolar Editora.

Porter, M.E. (1985). *Competitive Advantage*. New York: Free Press.

Pozzebon, M., Martins, V., Junior, J., (2017). Análise da Aplicação do Método de Custeio ABC em uma Empresa Prestadora de Serviços Contábeis. *REPAAE – Revista Ensino e Pesquisa em Administração e Engenharia*. 3(2). Pp. (229 – 251).

Roztockı, N., & Needy, K. L. (1999a). *How to Design and Implement an Integrated Activity-Based Costing and Economic Value-Added System*. *Proceedings from the Industrial Engineering research '99 Conference*.

Roztockı, N., & Needy, K. L. (1999b). Integrating Activity-Based Costing and Economic Value Added in Manufacturing. *Engineering Management Journal*, 11(2), pp.17-22.

Souza, C. A. (2000). *Sistemas Integrados de Gestão Empresarial: estudos de casos de implementação de sistemas ERP*. (Dissertação Mestrado em Administração – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, Brasil). Disponível em:

<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12133/tde-19012002-123639/>

Sell, G. K. (2004). *Uma Sistemática para Inserir a Contabilidade Gerencial no Processo Decisório nas Pequenas e Médias Empresas: Um Estudo de Caso*. (Dissertação Mestrado em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, Brasil). Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/87820/227266.pdf?sequence=1>

Silva, N. A. P. (2013). *A implementação do modelo Activity-Based Costing numa instituição de ensino superior: o caso do Instituto Politécnico de Leiria*. (Dissertação Mestrado em Controlo de Gestão – Instituto Politécnico de Leiria, Leiria, Portugal). Disponível em:

<https://iconline.ipleiria.pt/bitstream/10400.8/2120/1/Nuno%20Silva.pdf>

Silva, F. V. G. (1948), “Luca Pacioli: o homem e a obra”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 61/62, pp. 5-27.

Toso, M. E. (2012) - *Cost Accounting and Cost Accounting Systems in Health Care Organizations*. TriNet Healthcare Consultants, Inc., Disponível em:

<http://trinethealth.com/download/articles/Article%20-%20Cost%20Acctg%20&%20Cost%20Acctg%20Systems%20in%20Healthcare%20Org.pdf>

Turney, P. B. P., e Stratton, A. J. (1992), Using ABC to Support Continuous Improvement. *Management Accounting*, Vol 74 (3), pp. 46-56

Turney, P.B.P. (1996). *Activity Based Costing – The performance breakthrough*. Kogan Page.

Van Der Stede, W. A. (2000). The relationship between two consequences of budgetary controls: Budgetary slack creation and managerial short-term orientation.

*Accounting, Organizations and Society*. Vol. 25. (6), (pp. 609-622). Disponível em:  
<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361368299000586?via%3Dihub>.

Vicente, C. C. da S. (2007). *Mudanças nas Práticas de Controlo de Gestão em Portugal*. (Mestrado em Contabilidade. ISCTE Business School. Lisboa Portugal). Disponível em:

[https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/677/2/TESE\\_11\\_Dez.pdf](https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/677/2/TESE_11_Dez.pdf)

## Apêndices

**Apêndice A – Questionário dirigido aos colaboradores da empresa DAZ.**

**Questionário**

No âmbito do estudo de caso realizado à empresa DAZ, para execução da dissertação de mestrado em Gestão do Controlo e dos Negócios no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa este questionário será realizado aos contabilistas empregados pela empresa em causa.

1. Qual é o tipo de serviço que considera ser mais desenvolvido pela empresa?

---

---

---

2. Quais são as tarefas realizadas para o serviço mencionado anteriormente?

---

---

---

3. Qual é a sequência das tarefas que geralmente é mais utilizada para execução do serviço?

---

---

---

4. Relativamente aos clientes qual é a média de 1 a 4 de reuniões presenciais ou chamadas telefónicas realizadas ao longo do ano? Em que 1- Nenhuma; 2- Poucas vezes; 3- Vezes razoáveis; 4- Muitas vezes.

---

---

---

5. Qual ou quais fatores que considera que influenciam mais o nível das atividades/tarefas?

---

---

---

**Apêndice B** – Análise de clientes parte I.

Empresa	CAE	Diário 1	Diário 2	Diário 3	Diário 4	Diário 5	Diário 6	Diário 7	Diário 8	Diário 9	Total de Lançamentos Diários
E1	94110	2	1993	1362	353	47	12	2		94	3865
E2	94110	1	851	1064	593	584	12	2		136	3243
E3	77210	1			5		1	3		4	14
E4	77210	1		17	24	11	4	2		83	142
E5	62030	1		48	23		10	6		30	118
E6	55111	1	23	30	9		1	2		19	85
E7	68100	1		82	22	2	2	2		22	133
E8	68100	1		57	57	57				23	195
E9	68100	1		62	32	32				14	141
E10	70220	1		4				2		5	12
E11	79900	6	314	278	116	144	16	4		197	1075
E12	79900	1		37	1					24	63
E13	64202	1		10	5			3		38	57
E14	68100	2		31	3			2		6	44
E15	68100	1		236	106	20	3	3		58	427
E16	64202	1		13	2			2		5	23
E17	68100	1		13	7			2		11	34
E18	68100	1		8				2		3	14
E19	92000	1		2	10		12	6		72	103
E20	68100	1		4	4			2		14	25
E21	41200	10	0	1216	31	1	0	13	0	120	1391
E22	64202	2		62	16			2		25	107
E23	41100	105	6965	19055	6479	5306	127	102	1053	3636	42828
E24	11021	2		5	12			2		11	32
E25	1500	1		100	46		4	2		23	176
E26	82200	1		45	23		4	2		14	89

Empresa	CAE	Diário 1	Diário 2	Diário 3	Diário 4	Diário 5	Diário 6	Diário 7	Diário 8	Diário 9	Total de Lançamentos Diários
E27	55111	1	8	4			2	2		8	25
E28	70220	1	51	1936	284		4	2		182	2460
E29	68200	2	300	34	112		4			104	556
E30	47292	1			2	4	1			3	11
E31	68100	1		46	43	10	4	2		23	129
E32	68100	2		269	141	18	18	2		12	462
E33	68100	1		102	158	98	4	2		30	395
E34	68100	1		192	56	23		2		31	305
E35	68100	1		56	51			2		16	126
E36	68100	1		103	43	1	2	2		37	189
E37	55111	1								3	4
E38	32996	1		35	15		5	2		16	74
E39	68100	1		16	6			2		26	51
E40	68100	1		746	1040	22	16	2		176	2003
E41	73110	3		192	68	1	4	2		16	286
E42	68100	1	43	131	86	1	12			22	296
E43	82990	3		226	289	184	11	2		189	904
E44	68100	1		133	62		16	3		30	245
E45	55111	1		204	57		10	2		32	306
E46	70220	6	14	15	0	0	0	15	0	50	100
E47	68100	1		34	34	2				8	79
E48	70220	1		15	18			2		22	58
E49	79110	1			21	13	4	3		125	167
E50	68100	1		78	48			4		12	143
E51	70220	1		8	1		3	2		12	27
E52	52213	1						2		2	5
E53	70220	1	122	281	144	15	16	2		54	635
E54	70220	2		14	1	2	3	3		7	32
E55	68100	1		115	45	24				33	218
E56	69200	1	21	157	177	13	4	2		74	449
<b>Total</b>		<b>190</b>	<b>10705</b>	<b>28983</b>	<b>10981</b>	<b>6635</b>	<b>351</b>	<b>236</b>	<b>1053</b>	<b>6042</b>	<b>65176</b>

**Apêndice B** – Análise de clientes parte II.

<b>Empresa</b>	<b>CAE</b>	<b>Total de dossiês utilizados</b>	<b>Quanti. média de email recebidos/ano</b>	<b>Quant. Média de emails enviados/ano</b>	<b>Quantidade de documentos recebidos</b>
E1	94110	43	123	246	2694
E2	94110	20	137	273	1235
E3	77210	1	5	9	59
E4	77210	2	103	207	99
E5	62030	1	45	90	77
E6	55111	1	13	25	32
E7	68100	1	46	92	50
E8	68100	1	21	41	74
E9	68100	1	16	32	53
E10	70220	1	14	28	63
E11	79900	6	148	296	407
E12	79900	1	24	48	63
E13	64202	1	59	117	63
E14	68100	1	15	30	63
E15	68100	3	76	152	162
E16	64202	1	31	62	63
E17	68100	1	20	39	63
E18	68100	1	3	7	63
E19	92000	1	54	108	39
E20	68100	1	6	11	63
E21	41200	8	43	85	555
E22	64202	1	33	67	43
E23	41100	257	364	729	17095
E24	11021	1	11	23	63
E25	1500	1	26	53	67
E26	82200	1	30	60	34

Empresa	CAE	Total de dossiês utilizados	Quanti. média de email recebidos/ano	Quant. Média de emails enviados/ano	Quantidade de documentos recebidos
E27	55111	1	13	25	63
E28	70220	15	28	55	932
E29	68200	3	107	214	211
E30	47292	1	11	23	63
E31	68100	1	17	34	49
E32	68100	3	31	62	175
E33	68100	2	24	48	150
E34	68100	2	25	51	116
E35	68100	1	11	23	48
E36	68100	1	39	78	72
E37	55111	1	8	16	63
E38	32996	1	29	57	63
E39	68100	1	8	16	63
E40	68100	12	55	110	759
E41	73110	2	25	51	108
E42	68100	2	67	133	112
E43	82990	5	53	106	343
E44	68100	1	63	126	93
E45	55111	2	44	87	116
E46	70220	2	33	67	133
E47	68100	1	10	21	63
E48	70220	1	11	23	63
E49	79110	1	24	48	63
E50	68100	1	18	37	54
E51	70220	1	13	25	63
E52	52213	1	7	14	63
E53	70220	4	66	131	241
E54	70220	1	8	16	63
E55	68100	1	17	34	83
E56	69200	3	18	37	170
<b>Total</b>		<b>429</b>	<b>2350</b>	<b>4700</b>	<b>28004</b>

**Apêndice C** – Análise de clientes parte III.

<b>Empresa</b>	<b>CAE</b>	<b>nº de impressões</b>	<b>Elaboração de relatórios/documentos</b>	<b>nº de declarações entregues/ano</b>	<b>Horas/homem</b>	<b>Horas/máquina</b>
E1	94110	8981	80	27	376,7	773,1
E2	94110	4115	79	40	214,4	440,1
E3	77210	197	1	3	6,8	13,9
E4	77210	329	70	20	22,8	46,7
E5	62030	256	8	31	14,7	30,1
E6	55111	107	3	8	6,4	13,2
E7	68100	168	5	35	12,4	25,5
E8	68100	246	7	11	14,0	28,7
E9	68100	178	5	9	10,2	21,0
E10	70220	211	3	9	8,0	16,4
E11	79900	1358	61	68	80,2	164,7
E12	79900	211	3	18	10,1	20,8
E13	64202	211	42	9	13,1	26,9
E14	68100	211	3	10	8,8	18,1
E15	68100	540	8	58	33,4	68,6
E16	64202	211	21	6	9,8	20,1
E17	68100	211	8	9	9,0	18,5
E18	68100	211	1	2	7,1	14,5

<b>Empresa</b>	<b>CAE</b>	<b>nº de impressões</b>	<b>Elaboração de relatórios/documentos</b>	<b>nº de declarações entregues/ano</b>	<b>Horas/homem</b>	<b>Horas/máquina</b>
E19	92000	130	5	42	11,3	23,2
E20	68100	211	3	2	7,6	15,5
E21	41200	1851	28	9	93,1	191,1
E22	64202	142	23	6	9,9	20,3
E23	41100	56985	251	66	2781,1	5708,6
E24	11021	211	6	4	8,2	16,9
E25	1500	222	13	10	13,3	27,4
E26	82200	112	10	16	8,2	16,9
E27	55111	211	4	7	8,2	16,8
E28	70220	3108	10	14	155,3	318,8
E29	68200	703	61	32	44,2	90,8
E30	47292	211	3	7	7,7	15,9
E31	68100	163	3	12	9,6	19,7
E32	68100	584	15	12	31,5	64,7
E33	68100	499	6	15	26,7	54,9
E34	68100	385	11	11	21,2	43,6
E35	68100	159	5	5	8,9	18,2
E36	68100	239	10	24	15,3	31,4
E37	55111	211	1	6	7,3	14,9
E38	32996	211	6	19	10,8	22,1

<b>Empresa</b>	<b>CAE</b>	<b>nº de impressões</b>	<b>Elaboração de relatórios/documentos</b>	<b>nº de declarações entregues/ano</b>	<b>Horas/homem</b>	<b>Horas/máquina</b>
E39	68100	211	4	3	8,4	17,2
E40	68100	2531	12	36	129,4	265,7
E41	73110	361	3	19	20,1	41,2
E42	68100	374	4	54	24,4	50,2
E43	82990	1142	15	31	61,0	125,1
E44	68100	310	11	44	21,0	43,0
E45	55111	387	8	30	23,0	47,2
E46	70220	444	22	7	18,9	38,9
E47	68100	211	2	7	9,2	19,0
E48	70220	211	2	8	8,8	18,2
E49	79110	211	14	7	12,6	25,8
E50	68100	181	4	12	10,6	21,7
E51	70220	211	3	8	8,2	16,9
E52	52213	211	3	3	7,2	14,8
E53	70220	802	6	51	45,4	93,2
E54	70220	211	3	4	7,9	16,3
E55	68100	275	1	14	15,1	31,0
E56	69200	567	6	10	29,6	60,7
<b>Total</b>		<b>93346</b>	<b>1005</b>	<b>1040</b>	<b>4598,16</b>	<b>9438,5</b>

Apêndice C – Matriz atividade-objeto de custeio modelo ABC (€).

Cliente	Atividade								Total
	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	
E1	810 €	524 €	274 €	58 €	956 €	616 €	201 €	1 705 €	5 145 €
E2	371 €	240 €	274 €	726 €	802 €	609 €	298 €	1 896 €	5 217 €
E3	18 €	11 €	23 €	- €	3 €	8 €	22 €	64 €	149 €
E4	30 €	19 €	91 €	14 €	35 €	539 €	149 €	1 434 €	2 311 €
E5	23 €	15 €	229 €	- €	29 €	62 €	231 €	621 €	1 210 €
E6	10 €	6 €	23 €	- €	21 €	23 €	60 €	175 €	318 €
E7	15 €	10 €	46 €	2 €	33 €	39 €	261 €	637 €	1 043 €
E8	22 €	14 €	- €	71 €	48 €	54 €	82 €	287 €	578 €
E9	16 €	10 €	- €	40 €	35 €	39 €	67 €	223 €	430 €
E10	19 €	12 €	- €	- €	3 €	23 €	67 €	191 €	316 €
E11	123 €	79 €	366 €	179 €	266 €	470 €	507 €	2 055 €	4 044 €
E12	19 €	12 €	- €	- €	16 €	23 €	134 €	335 €	539 €
E13	19 €	12 €	- €	- €	14 €	324 €	67 €	812 €	1 249 €
E14	19 €	12 €	- €	- €	11 €	23 €	75 €	207 €	347 €
E15	49 €	31 €	69 €	25 €	106 €	62 €	432 €	1 051 €	1 825 €
E16	19 €	12 €	- €	- €	6 €	162 €	45 €	430 €	674 €
E17	19 €	12 €	- €	- €	8 €	62 €	67 €	271 €	439 €
E18	19 €	12 €	- €	- €	3 €	8 €	15 €	48 €	105 €
E19	12 €	8 €	274 €	- €	25 €	39 €	313 €	749 €	1 419 €
E20	19 €	12 €	- €	- €	6 €	23 €	15 €	80 €	155 €
E21	167 €	102 €	- €	1 €	344 €	216 €	67 €	589 €	1 487 €
E22	13 €	8 €	- €	- €	26 €	177 €	45 €	462 €	731 €
E23	5 141 €	3 154 €	2 902 €	6 601 €	10 598 €	1 934 €	492 €	5 050 €	35 871 €
E24	19 €	12 €	- €	- €	8 €	46 €	30 €	159 €	275 €
E25	20 €	13 €	91 €	- €	44 €	100 €	75 €	366 €	709 €
E26	10 €	7 €	91 €	- €	22 €	77 €	119 €	414 €	741 €
E27	19 €	12 €	46 €	- €	6 €	31 €	52 €	175 €	341 €
E28	280 €	181 €	91 €	- €	609 €	77 €	104 €	382 €	1 725 €
E29	63 €	41 €	91 €	- €	138 €	470 €	239 €	1 481 €	2 523 €
E30	19 €	12 €	23 €	5 €	3 €	23 €	52 €	159 €	296 €
E31	15 €	10 €	91 €	12 €	32 €	23 €	89 €	239 €	512 €
E32	53 €	34 €	411 €	22 €	114 €	116 €	89 €	430 €	1 270 €
E33	45 €	29 €	91 €	122 €	98 €	46 €	112 €	335 €	878 €
E34	35 €	22 €	- €	29 €	75 €	85 €	82 €	350 €	679 €
E35	14 €	9 €	- €	- €	31 €	39 €	37 €	159 €	290 €
E36	22 €	14 €	46 €	1 €	47 €	77 €	179 €	542 €	927 €
E37	19 €	12 €	- €	- €	1 €	8 €	45 €	112 €	196 €
E38	19 €	12 €	114 €	- €	18 €	46 €	142 €	398 €	750 €
E39	19 €	12 €	- €	- €	13 €	31 €	22 €	112 €	209 €
E40	228 €	148 €	366 €	27 €	496 €	92 €	268 €	765 €	2 390 €
E41	33 €	21 €	91 €	1 €	71 €	23 €	142 €	350 €	732 €
E42	34 €	22 €	274 €	1 €	73 €	31 €	403 €	924 €	1 762 €
E43	103 €	67 €	251 €	229 €	224 €	116 €	231 €	733 €	1 953 €
E44	28 €	18 €	366 €	- €	61 €	85 €	328 €	876 €	1 761 €
E45	35 €	23 €	229 €	- €	76 €	62 €	224 €	605 €	1 252 €
E46	40 €	25 €	- €	- €	25 €	170 €	52 €	462 €	773 €
E47	19 €	12 €	- €	2 €	20 €	15 €	52 €	143 €	264 €
E48	19 €	12 €	- €	- €	14 €	15 €	60 €	159 €	280 €
E49	19 €	12 €	91 €	16 €	41 €	108 €	52 €	335 €	675 €
E50	16 €	11 €	- €	- €	35 €	31 €	89 €	255 €	437 €
E51	19 €	12 €	69 €	- €	7 €	23 €	60 €	175 €	365 €
E52	19 €	12 €	- €	- €	1 €	23 €	22 €	96 €	174 €
E53	72 €	47 €	366 €	19 €	157 €	46 €	380 €	908 €	1 995 €
E54	19 €	12 €	69 €	2 €	8 €	23 €	30 €	112 €	275 €
E55	25 €	16 €	- €	30 €	54 €	8 €	104 €	239 €	476 €
E56	51 €	33 €	91 €	16 €	111 €	46 €	75 €	255 €	679 €
<b>Total</b>	<b>8 421 €</b>	<b>5 267 €</b>	<b>8 021 €</b>	<b>8 254 €</b>	<b>16 128 €</b>	<b>7 743 €</b>	<b>7 755 €</b>	<b>32 577 €</b>	<b>94 165 €</b>

## Apêndice D – Variação entre os modelos tradicionais e o ABC

Variação hora/homem			Variação hora/máquina		
Cliente	Custo do cliente (€)	%	Cliente	Custo do cliente (€)	%
E1	2 750,93	-1,23%	E1	2 290,55	1,0%
E2	746,25	0,33%	E2	48,85	0,0%
E3	62,32	0,03%	E3	343,05	0,2%
E4	1 886,44	0,85%	E4	2 504,83	1,1%
E5	955,87	0,43%	E5	1 264,25	0,6%
E6	238,15	0,11%	E6	259,05	0,1%
E7	836,27	0,38%	E7	984,22	0,4%
E8	339,08	0,15%	E8	350,42	0,2%
E9	270,08	0,12%	E9	283,26	0,1%
E10	203,23	0,09%	E10	548,99	0,2%
E11	2 406,56	1,08%	E11	2 619,63	1,2%
E12	381,25	0,17%	E12	656,07	0,3%
E13	1 027,94	0,46%	E13	1 468,20	0,7%
E14	216,48	0,10%	E14	494,23	0,2%
E15	1 175,38	0,53%	E15	1 334,66	0,6%
E16	522,73	0,23%	E16	919,24	0,4%
E17	304,94	0,14%	E17	625,75	0,3%
E18	11,57	0,01%	E18	307,25	0,1%
E19	1 236,89	0,55%	E19	1 432,50	0,6%
E20	51,71	0,02%	E20	332,39	0,1%
E21	478,69	-0,21%	E21	722,28	-0,3%
E22	522,31	0,23%	E22	635,85	0,3%
E23	22 843,54	-10,25%	E23	34 501,83	-15,5%
E24	156,65	0,07%	E24	446,62	0,2%
E25	483,65	0,22%	E25	528,04	0,2%
E26	622,71	0,28%	E26	717,83	0,3%
E27	224,77	0,10%	E27	535,79	0,2%
E28	1 497,65	-0,67%	E28	2 381,75	-1,1%
E29	1 645,43	0,74%	E29	1 888,54	0,8%
E30	188,93	0,08%	E30	526,86	0,2%
E31	365,33	0,16%	E31	388,47	0,2%
E32	660,56	0,30%	E32	608,28	0,3%
E33	369,52	0,17%	E33	314,28	0,1%
E34	286,11	0,13%	E34	272,72	0,1%
E35	158,68	0,07%	E35	157,76	0,1%
E36	660,08	0,30%	E36	754,79	0,3%
E37	98,79	0,04%	E37	437,53	0,2%
E38	578,27	0,26%	E38	848,20	0,4%
E39	87,89	0,04%	E39	319,30	0,1%
E40	286,61	-0,13%	E40	862,53	-0,4%
E41	364,82	0,16%	E41	359,20	0,2%
E42	1 301,76	0,58%	E42	1 474,13	0,7%
E43	722,22	0,32%	E43	585,38	0,3%
E44	1 374,81	0,62%	E44	1 552,85	0,7%
E45	823,36	0,37%	E45	890,48	0,4%
E46	373,10	0,17%	E46	949,39	0,4%
E47	125,31	0,06%	E47	302,90	0,1%
E48	149,21	0,07%	E48	379,82	0,2%
E49	465,59	0,21%	E49	503,55	0,2%
E50	270,64	0,12%	E50	293,11	0,1%
E51	246,88	0,11%	E51	553,33	0,2%
E52	77,85	0,03%	E52	409,25	0,2%
E53	1 092,80	0,49%	E53	1 121,54	0,5%
E54	163,40	0,07%	E54	438,20	0,2%
E55	212,83	0,10%	E55	199,60	0,1%
E56	110,53	0,05%	E56	7,94	0,0%
<b>Total</b>	<b>0,52 €</b>	<b>0%</b>	<b>Total</b>	<b>0,52 €</b>	<b>0</b>

## **Anexos**

## Anexo I – Balanço

### DAZ Advisory, Lda.

#### Balanço em 31 de Dezembro de 2018

<b>Activo</b>	<b>31/12/2018</b>	<b>31/12/2017</b>
Euros		
<u>Activos não correntes</u>		
Activos fixos tangíveis	93 210,15	112 902,41
Activos intangíveis	1 436,64	1 216,14
Outros activos financeiros	2 157,96	1 483,97
	<u>96 804,75</u>	<u>115 602,52</u>
<u>Activos correntes</u>		
Clientes	94 136,62	157 573,34
Estado e outros entes públicos	6 683,51	2 774,13
Outras contas a receber	14 410,24	8 678,91
Diferimentos	9 654,45	10 760,25
Caixa e depósitos bancários	343 472,98	234 387,73
	<u>468 357,80</u>	<u>414 174,36</u>
<b>Total do activo</b>	<u>565 162,55</u>	<u>529 776,88</u>
<b>Capital Próprio e Passivo</b>		
	<b>31/12/2018</b>	<b>31/12/2017</b>
<b>Capital Próprio</b>		
Capital realizado	5 000,00	5 000,00
Reservas legais	2 500,00	2 500,00
Resultados transitados	303 127,20	193 632,16
	<u>310 627,20</u>	<u>201 132,16</u>
Resultado líquido do período	99 566,91	109 495,04
<b>Total do Capital Próprio</b>	<u>410 194,11</u>	<u>310 627,20</u>
<b>Passivo</b>		
<u>Passivo corrente</u>		
Fornecedores	13 793,70	11 799,71
Estado e outros entes públicos	38 244,43	47 080,73
Sócios	9 547,03	-
Outras contas a pagar	55 983,28	37 369,24
Diferimentos	37 400,00	122 900,00
	<u>154 968,44</u>	<u>219 149,68</u>
<b>Total do Passivo</b>	<u>154 968,44</u>	<u>219 149,68</u>
<b>Total do Capital Próprio e do Passivo</b>	<u>565 162,55</u>	<u>529 776,88</u>

Anexo II – Demonstração de Resultados

**DAZ Advisory, Lda.**

**Demonstração dos resultados por naturezas do período findo em 31 de Dezembro de 2018**

<b>Rendimentos e gastos</b>	<b>31/12/2018</b>	<b>31/12/2017</b>
		Euros
Vendas e serviços prestados	415 444,68	304 407,50
Fornecimentos e serviços externos	(95 845,16)	(69 646,04)
Gastos com pessoal	(153 979,79)	(148 989,87)
Outros rendimentos e ganhos	-	92 107,98
Outros gastos e perdas	(782,86)	(1 026,59)
<b>Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos</b>	<b>164 836,87</b>	<b>176 852,98</b>
Gastos / reversões de depreciação e de amortização	(26 353,21)	(25 584,46)
<b>Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)</b>	<b>138 483,66</b>	<b>151 268,52</b>
Juros e gastos similares suportados	-	-
<b>Resultado antes de impostos</b>	<b>138 483,66</b>	<b>151 268,52</b>
Imposto sobre o rendimento do período	(38 916,75)	(41 773,48)
<b>Resultado líquido do período</b>	<b>99 566,91</b>	<b>109 495,04</b>

### Anexo III – Balancete geral acumulado contas de classe 6 a 8.

**DAZ Advisory Lda**

Data Contab : 31-12-2018

**Balancete Geral (Acumulado até Dezembro) - 2018**

Valores em EUR

Conta	Descrição	Mov Débito	Mov Crédito	Saldo Débito	Saldo Crédito
62	Fornecimentos e serviços externos	110596,91	14751,75	95845,16	0,00
621	Subcontratos	30000	0,00	30000	0,00
6211	Subcontratos - mercado nacional	30000	0,00	30000	0,00
6211005	Business advisory services	30000	0,00	30000	0,00
622	Serviços especializados	17424,48	0,00	17424,48	0,00
6221	Trabalhos especializados	14214,74	0,00	14214,74	0,00
622101	Assistência Primavera BSS	3619,01	0,00	3619,01	0,00
622103	Website	45,00	0,00	45,00	0,00
622104	IT infrastructure	10540,59	0,00	10540,59	0,00
622105	Sharefile	10,14	0,00	10,14	0,00
6226	Conservação e reparação	3138,5	0,00	3138,5	0,00
62263	Conservação-equip básico	1962,58	0,00	1962,58	0,00
62263001	Contrato manutenção MFP	801,40	0,00	801,40	0,00
62263002	Primavera Continuity Service Agreement	1161,18	0,00	1161,18	0,00
62264	Conservação-equip transporte	1139,92	0,00	1139,92	0,00
622641	Cons-equip transp-aceite tot	1139,92	0,00	1139,92	0,00
62268	Manutenção extintores	36,00	0,00	36,00	0,00
6227	Serviços bancários	71,24	0,00	71,24	0,00
62271	Serviços bancários	71,24	0,00	71,24	0,00
623	Materiais	1755,38	0,00	1755,38	0,00
6231	Ferramentas e utensílios de desgaste rápido	75,89	0,00	75,89	0,00
6232	Livros e documentação técnica	185,49	0,00	185,49	0,00
6233	Material de escritório	1285,94	0,00	1285,94	0,00
6234	Artigos para oferta	208,06	0,00	208,06	0,00
624	Energia e fluidos	4941,33	385,50	4555,83	0,00
6241	Electricidade	2740,12	322,77	2417,35	0,00
6242	Combustíveis	1519,08	0,00	1519,08	0,00
62421	Combustíveis - gasóleo	1519,08	0,00	1519,08	0,00
624211	Gasóleo - aceite pela totalidade	1519,08	0,00	1519,08	0,00
6243	Água	682,13	62,73	619,40	0,00
625	Deslocações, estadas e transportes	15807,38	14315,55	1491,83	0,00
6251	Deslocações e estadas	119,58	0,00	119,58	0,00
62511	Desloc e estadas - aceites p/ tot	119,58	0,00	119,58	0,00
6255	Estacionamentos e portagens	276,60	0,00	276,60	0,00
6257	Despesas a recuperar de clientes	15330,7	14315,55	1015,15	0,00
6258	Outros	80,50	0,00	80,50	0,00
626	Serviços diversos	40668,34	50,70	40617,64	0,00
6261	Rendas e alugueres	37580,49	0,00	37580,49	0,00
62611	Rendas de imóveis	34687,56	0,00	34687,56	0,00
6261101	Escritório	34687,56	0,00	34687,56	0,00
626110101	Renda	29239,56	0,00	29239,56	0,00
626110102	Condominio	5448	0,00	5448	0,00
62612	Rendas equipamentos	1664,98	0,00	1664,98	0,00
62612001	Impressoras Xerox	1664,98	0,00	1664,98	0,00
62613	Rendas software	1227,95	0,00	1227,95	0,00
626130001	Sharefile	1227,95	0,00	1227,95	0,00
6262	Comunicação	51,05	4,50	46,55	0,00
62621	Comunicação-despesas postais	11,94	0,00	11,94	0,00
62623	Estafetas	39,11	4,50	34,61	0,00
6263	Seguros	2209,4	46,20	2163,2	0,00
62631	Seguros - ramo incêndio	157,19	0,00	157,19	0,00
62635	Seguros - ramo viaturas	2052,21	46,20	2006,01	0,00
626351	Seguros - r viat-aceite pela tot	2052,21	46,20	2006,01	0,00
6265	Contencioso e notariado	30,00	0,00	30,00	0,00
6267	Limpeza, higiene e conforto	797,40	0,00	797,40	0,00
	<b>Soma Líquida</b>	<b>110596,91</b>	<b>14751,75</b>	<b>95845,16</b>	<b>0,00</b>
			<b>Soma Saldos</b>	<b>95845,16</b>	<b>0,00</b>

**DAZ Advisory Lda**

Data Contab : 31-12-2018

**Balancete Geral (Acumulado até Dezembro) - 2018**

Valores em EUR

<b>Conta</b>	<b>Descrição</b>	<b>Mov Débito</b>	<b>Mov Crédito</b>	<b>Saldo Débito</b>	<b>Saldo Crédito</b>
63	Gastos com o pessoal	182789,1	28809,31	153979,79	0,00
632	Remunerações do pessoal	153150,18	25264,28	127885,9	0,00
6321	Remunerações do pessoal - venc	143185,4	25264,28	117921,12	0,00
6322	Remunerações do pessoal - s aliment	9964,78	0,00	9964,78	0,00
635	Encargos sobre remunerações	23663,24	3484,14	20179,1	0,00
6352	Enc s/rem-pessoal	23608,56	3484,14	20124,42	0,00
6353	FGCT	54,68	0,00	54,68	0,00
636	Seguros de acidentes no trabalho e doença	926,62	52,94	873,68	0,00
6362	Segactrb - pessoal	926,62	52,94	873,68	0,00
638	Outros gastos com o pessoal	5049,06	7,95	5041,11	0,00
6382	Ocp- pessoal	4753,06	7,95	4745,11	0,00
6382001	Despesas ticket restaurant	107,57	7,95	99,62	0,00
6382002	Saúde no trabalho	378,04	0,00	378,04	0,00
6382003	Segurança no trabalho	275,00	0,00	275,00	0,00
6382004	Seguro saúde	3636,35	0,00	3636,35	0,00
6382005	Christmas lunch	356,10	0,00	356,10	0,00
6383	Formação Profissional	296,00	0,00	296,00	0,00
	<b>Soma Líquida</b>	<b>182789,1</b>	<b>28809,31</b>	<b>153979,79</b>	<b>0,00</b>
			<b>Soma Saldos</b>	<b>153979,79</b>	<b>0,00</b>
64	Gastos de depreciação e de amortização	26353,21	0,00	26353,21	0,00
642	Activos fixos tangíveis	25497,83	0,00	25497,83	0,00
6421	Activos fixos tangíveis-próprios	25497,83	0,00	25497,83	0,00
64212	Deprec-edifícios outras construções	15276	0,00	15276	0,00
64213	Deprec-equipamento básico	210,00	0,00	210,00	0,00
64214	Deprec-equipamento de transporte	3750	0,00	3750	0,00
64215	Deprec-equipamento administrativo	6261,83	0,00	6261,83	0,00
643	Activos intangíveis	855,38	0,00	855,38	0,00
6431	Activos intangíveis - próprios	855,38	0,00	855,38	0,00
64313	Programas de computador	855,38	0,00	855,38	0,00
	<b>Soma Líquida</b>	<b>26353,21</b>	<b>0,00</b>	<b>26353,21</b>	<b>0,00</b>
			<b>Soma Saldos</b>	<b>26353,21</b>	<b>0,00</b>
68	Outros gastos e perdas	782,86	0,00	782,86	0,00
681	Impostos	146,75	0,00	146,75	0,00
6812	Impostos indirectos	66,75	0,00	66,75	0,00
6813	Taxas	80,00	0,00	80,00	0,00
688	Outros	636,11	0,00	636,11	0,00
6883	Quotizações	240,00	0,00	240,00	0,00
68832	Quotizações OTOC	240,00	0,00	240,00	0,00
6888	Outros não especificados	396,11	0,00	396,11	0,00
68888	Outros não especificados	396,11	0,00	396,11	0,00
	<b>Soma Líquida</b>	<b>782,86</b>	<b>0,00</b>	<b>782,86</b>	<b>0,00</b>
			<b>Soma Saldos</b>	<b>782,86</b>	<b>0,00</b>

**DAZ Advisory Lda**

Data Contab : 31-12-2018

**Balancete Geral (Acumulado até Dezembro) - 2018**

Valores em EUR

<b>Conta</b>	<b>Descrição</b>	<b>Mov Débito</b>	<b>Mov Crédito</b>	<b>Saldo Débito</b>	<b>Saldo Crédito</b>
72	Prestações de serviços	5820	421264,68	0,00	415444,68
7201	Contabilidade	1920	334472,18	0,00	332552,18
72011	Contabilidade - Mercado nacional	1920	325239,68	0,00	323319,68
72012	Contabilidade - Mercado intracomunitário	0,00	2200	0,00	2200
72013	Contabilidade - Outros mercados	0,00	7032,5	0,00	7032,5
7202	Consultoria	3700	77760	0,00	74060
72021	Consultoria - Merc Nacional	900,00	33030	0,00	32130
72022	Consultoria - Merc Intracomunitário	0,00	16300	0,00	16300
72023	Consultoria - Out mercados	2800	28430	0,00	25630
7203	Outros serviços	200,00	9032,5	0,00	8832,5
72031	Outros serviços - Merc nacional	200,00	9032,5	0,00	8832,5
	<b>Soma Líquida</b>	<b>5820</b>	<b>421264,68</b>	<b>0,00</b>	<b>415444,68</b>
			<b>Soma Saldos</b>	<b>0,00</b>	<b>415444,68</b>
81	Resultado líquido do período	109495,04	109495,04	0,00	0,00
818	Resultado líquido	109495,04	109495,04	0,00	0,00
	<b>Soma Líquida</b>	<b>109495,04</b>	<b>109495,04</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
	<b>Soma Líquida</b>	<b>5174274,06</b>	<b>5174274,06</b>	<b>818731,2</b>	<b>818731,2</b>
			<b>Soma Saldos</b>	<b>986202,98</b>	<b>986202,98</b>