



Hélder Diogo Tavares Macedo

Planeamento, Controlo de  
Gestão e o Modelo ABC:  
Implementação numa empresa de  
Telecomunicações

Mestrado em Gestão  
Faculdade de Economia

Julho de 2012



UNIVERSIDADE DE COIMBRA

# **Planeamento, Controlo de Gestão e o Modelo ABC: Implementação numa empresa de Telecomunicações**

**Relatório de estágio curricular**

**2º Ciclo – Mestrado em Gestão**

**Orientador de estágio na FEUC:** Professora Doutora Patrícia Moura e Sá

**Orientador de estágio na empresa:** Dr. José Picado

**Data de início do estágio curricular:** 14-11-2011

**Data de conclusão do estágio:** 15-05-2012

Hélder Diogo Tavares Macedo

Nº 2005115259

Faculdade de Economia da universidade de Coimbra

Julho de 2012

## Resumo

O objetivo deste relatório é o de ilustrar a importância e o papel do planeamento e dos processos de controlo nas empresas, dando a conhecer o procedimento de implementação e testes do novo processo de custeio da PT Inovação, tendo por base todo o modelo conceptual que foi desenvolvido para o efeito.

A solução de custeio implementada tem na sua génese o Custeio Baseado nas Atividades (ABC). Essa implementação teve (e ainda tem) que lidar com dificuldades inerentes às especificidades da própria organização, as quais estiveram sempre presentes no estágio realizado. Todo o trabalho desenvolvido e relatado neste documento teve sempre uma visão de melhoria contínua, uma vez que esta solução ainda se encontra em fase de implementação na PT Inovação.

A situação de partida da empresa não contemplava um sistema que disponibilizasse informação de custeio sistematizada e integrada, principalmente de indicadores de desempenho relevantes ao nível das suas atividades, produtos e clientes. Este novo processo de custeio faz parte de um projeto global de reformulação de processos da PT Inovação, em curso. Neste âmbito, a situação agora desenvolvida tem ainda limitações importantes, tendo uma margem de evolução ainda considerável, de modo a apoiar eficazmente as pessoas que têm de tomar decisões de gestão. Para que isso aconteça, é essencial que a empresa conheça o custo de execução de diferentes atividades e gira adequadamente a sua cadeia de valor. Espera-se que o resultado da solução implementada constitua um passo neste sentido.

No término deste estágio conclui-se que a implementação da solução de custeio vai ser uma “pedra fulcral” na empresa e na execução e acompanhamento da sua estratégia, podendo representar, se bem aproveitada, um ponto de viragem.

**Palavras-chave:** ABC, Atividades, Custeio, Estratégia, Planeamento, Controlo

## Abstract

The purpose of this report is to illustrate the importance and role of planning and control processes in companies, presenting the procedure for implementing and testing the new process costing in PT Inovação, based on the conceptual model that was established for this purpose.

The solution implemented has its genesis in the Activity-Based Costing (ABC) system. This implementation had (and still has) to deal with the organization particularities, which were always present during the internship carried out by the author. The work reported here had always in mind a view of continuous optimization, since the respective solution is still being implemented in PT Inovação.

The initial situation of the company did not consider a system to globally provide cost's information in an organized and integrated manner, especially regarding relevant performance indicators concerned to its activities, products and clients. This new Process Cost System is part of a global project for the recasting of the PT Inovação processes. In this context, the following report outlined solution has important limitations and there is still considerable room for improvement if the system is to effectively support people who have to make management decisions. For this to happen, it is essential that the company knows the cost of carrying out different activities and manages properly its value chain. It is expected that the result of the implemented solution is a step in this direction.

On the completion of this stage, it is concluded that the implementation of the cost's solution will be a "cornerstone" for the company, essential for the implementation and monitoring of its strategy, which may represent, if properly used, a turning point.

Keywords: ABC, Activities, Costing, Strategy, Planning, Control

## Agradecimentos

A elaboração deste relatório de estágio finda uma das mais importantes fases da minha vida pessoal e académica. Esta derradeira etapa foi sem dúvida marcante para o meu desenvolvimento pessoal e profissional, por toda a aprendizagem e experiências partilhadas. Durante a sua elaboração e ao longo do meu percurso até aqui, tive a sorte de poder contar com a presença, ajuda e o apoio de pessoas sem as quais não conseguiria chegar até este ponto. Apesar da minha perseverança, da minha força e da minha constante insatisfação com o que consigo em cada momento, sem elas tornar-se-ia tudo muito mais difícil, sendo imprescindível uma palavra de agradecimento.

Em primeiro lugar agradeço à PT Inovação pela oportunidade concedida e pelo apoio de todos os que trabalharam comigo mais diretamente.

Ao José Picado, meu orientador na empresa, por todo o apoio e permanente disponibilidade, e ao João Cordeiro por toda a ajuda ao longo de todo o estágio.

Agradeço à Faculdade de Economia pela oportunidade de realizar o estágio curricular, bem como a todos os docentes da instituição, a uns mais que outros, pelos conhecimentos transmitidos.

Um obrigado também à minha orientadora de estágio, Professora Doutora Patrícia Moura e Sá, por toda a disponibilidade demonstrada e por todas as sugestões que foram preponderantes para a realização deste relatório.

Como não poderia deixar de ser, quero deixar uma palavra de gratidão especial à minha família mais próxima, por tudo o que me proporcionou. Abro espaço para destacar o permanente apoio e dedicação da minha Mãe, Irmã e Avó materna, a vós, um carinhoso obrigado.

Agradeço também à Joana, toda a incondicional disponibilidade e todo o apoio demonstrado, também para ti, um carinhoso obrigado.

Por fim, agradeço a todos os que ao longo do tempo tive a oportunidade de conhecer e me relacionar. Destaco e relembro com alegria, aqueles com quem construí uma sólida amizade.

A todos um Bem-Haja!

## Acrónimos

ABC – *Activity Based Costing*

ABM – *Activity Based Management*

H/H – Horas/Homem

I&D – Investigação e Desenvolvimento

I&D&I – Investigação, Desenvolvimento e Inovação

PTIN – PT Inovação

P&S – Produtos e Serviços

TI – Tecnologias da informação

UCR – Unidade de Custeio e Rentabilidade

UG – Unidade de Gestão

UPC – Unidade de Planeamento e Controlo

BSC- *Balanced Scorecard*

## Índice

<b>CAPÍTULO 1 .</b>	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>CAPÍTULO 2 .</b>	<b>ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....</b>	<b>15</b>
2.1	A ESTRATÉGIA E O CONTROLO DE GESTÃO .....	15
2.2	O PAPEL DA CONTABILIDADE DE CUSTOS E DO CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES .....	21
2.3	IMPLEMENTAÇÃO DE UM SISTEMA DE CUSTEIO BASEADO NAS ATIVIDADES .....	24
2.4	FATORES CRÍTICOS DE SUCESSO .....	28
2.5	DO ABC AO ABM .....	30
<b>CAPÍTULO 3 .</b>	<b>APRESENTAÇÃO GENÉRICA DA PT INOVAÇÃO.....</b>	<b>33</b>
•	VISÃO, MISSÃO E VALORES .....	33
•	MERCADOS E ÁREAS DE NEGÓCIO .....	34
•	ESTRUTURA ORGANIZACIONAL .....	35
•	QUALIDADE.....	36
•	PRINCIPAIS INDICADORES DA EMPRESA.....	36
<b>CAPÍTULO 4 .</b>	<b>ATIVIDADES DESENVOLVIDAS NA PT INOVAÇÃO .....</b>	<b>39</b>
4.1	ANÁLISE DOS PROCESSOS E DO MODELO CONCEPTUAL DA SOLUÇÃO DE CUSTEIO DA PT INOVAÇÃO .....	39
4.2	IDENTIFICAÇÃO, RECOLHA E TRATAMENTO DA INFORMAÇÃO DE <i>INPUT</i> PARA A SOLUÇÃO DE CUSTEIO .....	39
4.3	ACOMPANHAMENTO DA OPERACIONALIZAÇÃO DA SOLUÇÃO DE CUSTEIO, AVALIAÇÃO DE RESULTADOS E REALIZAÇÃO <i>REPORTING</i> .....	40
4.4	CONHECIMENTO DOS PROCESSOS DE CONTROLO DE GESTÃO DA PT INOVAÇÃO .....	41
<b>CAPÍTULO 5 .</b>	<b>O MODELO DE APURAMENTO DE CUSTOS E DE CONTROLO DA PT INOVAÇÃO ....</b>	<b>43</b>
5.1	ENQUADRAMENTO .....	43
5.2	FUNDAMENTOS.....	43
5.3	MODELO DE PLANEAMENTO E CONTROLO.....	45
5.4	MODELO DE CUSTEIO .....	48
•	Centros de custo.....	49
•	Naturezas de Custo.....	50
•	Unidades de gestão .....	50
•	Atividades de custeio .....	51
•	Clientes .....	53
•	Produtos/Serviços .....	54
•	Objetivos Finais .....	55
5.5	TRANSIÇÃO DE GASTOS .....	56
5.6	IMPUTAÇÃO AOS OBJETOS DE CUSTEIO .....	59
5.7	EXPLICAÇÃO DA REDISTRIBUIÇÃO DE GASTOS NO INTRA-MÓDULO ATIVIDADES E OBJETOS DE CUSTEIO .....	60

CAPÍTULO 6 .	A FERRAMENTA INFORMÁTICA.....	62
CAPÍTULO 7 .	CONCLUSÃO E ANÁLISE CRÍTICA.....	64
BIBLIOGRAFIA.....		68
WEBLIOGRAFIA .....		69
ANEXOS .....		70



## Índice de figuras

FIG. 1: ETAPAS DO PLANEAMENTO ESTRATÉGICO .....	19
FIG. 2: (RE) AVALIAÇÃO DA ESTRATÉGIA .....	20
FIG. 3: FASES DE CONSTRUÇÃO DO ABC .....	26
FIG. 4: EXPLICITAÇÃO DAS ATIVIDADES.....	30
FIG. 5: COMO O ABM UTILIZA AS INFORMAÇÕES DO ABC.....	31
FIG. 6: PERSPETIVAS DAS FUNCIONALIDADES DO ABC .....	32
FIG. 7: ORGANIGRAMA SINTÉTICO DA PT INOVAÇÃO .....	35
FIG. 8: RECEITAS OPERACIONAIS .....	37
FIG. 9: PESO DAS ATIVIDADES DE I&D&I NAS RECEITAS E DESPESAS.....	37
FIG. 10: PERFIL DOS RECURSOS HUMANOS .....	38
FIG. 11: ARQUITETURA ORGANIZACIONAL.....	44
FIG. 12: PLANEAMENTO E CONTROLO ORÇAMENTAL .....	45
FIG. 13: INTERLIGAÇÃO ENTRE DIMENSÕES DE PLANEAMENTO E DE CONTROLO.....	46
FIG. 15: MODELO CONCETUAL DE CUSTEIO .....	48
FIG. 14: PLANEADO/REALIZADO/CONTROLO .....	48
FIG. 16: TIPOLOGIA DE UNIDADES DE GESTÃO .....	51
FIG. 17: TIPOLOGIA DE ATIVIDADES .....	52
FIG. 18: ARQUITETURA DE CLIENTES.....	53
FIG. 19: ARQUITETURA DE P&S .....	54
FIG. 20: OBJETIVOS FINAIS DE TODO O PROCESSO .....	55
FIG. 21: TRANSIÇÃO DE GASTOS ENTRE MÓDULOS .....	56
FIG. 22: MATRIZ UG/UCR.....	59
FIG. 23: REDISTRIBUIÇÃO DENTRO DO MÓDULO DE ATIVIDADES .....	60
FIG. 24: REDISTRIBUIÇÃO DENTRO DO MÓDULO OBJETOS DE CUSTEIO .....	61

## Índice de Tabelas

TABELA 1: TIPOLOGIA DE CENTROS DE CUSTO .....	49
TABELA 2: TIPOLOGIA DE NATUREZAS DE CUSTO .....	50



---

*À minha Mãe, a  
quem tudo devo.*

---



**FEUC** FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

## Capítulo 1 . Introdução

O presente relatório representa a consolidação e explicitação da experiência profissional do estágio curricular, constituindo o culminar do meu percurso académico com vista à obtenção do grau de Mestre.

Neste documento explanam-se os conceitos teóricos inerentes à compreensão da importância das tarefas que foram realizadas, assim como se descrevem algumas fases do processo prático da implementação do novo processo de custeio e também da atual estrutura de controlo de gestão, tendo em atenção todas as condicionantes e especificidades inerentes ao contexto em que a empresa se encontra.

Ao longo dos anos, o processo de controlo passou a ser cada vez mais preponderante. A monitorização e a avaliação são essenciais para o cumprimento da estratégia previamente definida, permitindo um acompanhamento que conduza à tomada de decisões corretivas, quando os desvios se afigurem relevantes. Esta componente tem bastante relevância, não só porque o contexto externo à empresa muda constantemente, mas também pelas desarticulações que possam ocorrer na execução do que previamente se define, decorrentes da *performance* interna.

O contexto que atravessamos obriga a que todos saiam da sua habitual zona de conforto e se preparem para o fator da concorrência global. Neste sentido, é de extrema importância ter consciência da estrutura de custos<sup>1</sup>, para decidir o modo de atuar no mercado globalizado e avaliar a forma de responder à atuação da concorrência.

No caso concreto das empresas ligadas às novas tecnologias é preponderante adotar um sistema através do qual se consiga obter informação estandardizada e mais pormenorizada, que facilite a tomada de decisões de gestão. Em relação aos custos, torna-se preponderante a mensuração fidedigna de quanto efetivamente custa no final

---

<sup>1</sup> Será utilizada a nomenclatura “Custo(s)” e não “Gasto(s)” neste capítulo e no enquadramento teórico, devido ao recurso a citações que a utilizam, e sempre que a terminologia usada pela empresa o “obrigue” (ao longo do relatório). Estas duas designações são equivalentes.

determinado produto ou serviço. Neste contexto, tem de se tomar em atenção a tipologia de custos deste setor, nomeadamente o peso dos custos que vão para lá da “produção” propriamente dita, nomeadamente os custos relacionados com Publicidade e Marketing, com a fidelização, formação ou mesmo manutenção, que estão por norma associados à venda. Outro pressuposto essencial é a adoção de um sistema que consiga custear, da forma mais correta, o leque enormíssimo de produtos associados a este tipo de empresas.

Primeiramente, neste relatório, será desenvolvida uma componente teórica, relacionada com o papel do controlo de gestão na estratégia da empresa e na concretização dos seus objetivos, assim como a função que um sistema de custeio pode assumir para ajudar a esse propósito.

Posteriormente, irá ser contextualizada a empresa e o setor onde concorre, definindo o seu enquadramento e a importância que este processo de mudança (implementação de uma solução de custeio baseada no ABC) tem, para o futuro da empresa.

Após esta abordagem, serão expostas as atividades realizadas ao longo do estágio na empresa, a forma como a empresa está organizada e, por fim, apresentado o caso prático da implementação da solução de custeio, a qual se alicerça essencialmente no Custeio Baseado nas Atividades. Nessa secção é evidenciada a transição de custos entre as diferentes entidades que compõe o modelo, sendo feita uma caracterização de cada uma delas. Tudo isto é contextualizado nas especificidades de arquitetura inerentes à empresa.

Na fase final deste relatório, será apresentada uma reflexão acerca dos principais pontos abordados, tarefas efetuadas e aspetos que podem e devem ser melhorados.

## Capítulo 2 . Enquadramento teórico

### 2.1 A estratégia e o controlo de gestão

**Estratégia** é um conceito que começa a aparecer no meio empresarial a partir dos anos 50 e tem na sua génese a inseparabilidade entre a organização e o meio que a envolve, do qual pode reter oportunidades que lhe sejam benéficas e, por outro lado, enfrentar condicionantes à sua atividade. É no seio desta relação, da forma como as organizações são obrigadas a lidar com ela, que assenta a estratégia empresarial.

A estratégia não pode ser um conceito vago, pois as decisões de nível estratégico são de essencial importância para o sucesso e futuro das organizações, e por este facto os responsáveis desempenham um papel essencial na sua formulação e conceção.

As definições de estratégia revelam diversidade nos aspetos em que cada autor dá ênfase especial.

Hofer e Schendel (1978) citados por Nicolau (2001), referem que a estratégia é a determinação de objetivos a longo prazo e a articulação dos recursos para atingir esses objetivos. A um nível mais abrangente, Ansoff (1965), citado pela mesma autora, refere que a estratégia é a determinação dos objetivos de longo prazo, das políticas e ações adequadas para os atingir e a correspondente afetação de recursos, isto é, a estratégia compreende a definição dos objetivos e dos meios.

De forma global, diferentes autores acentuam de forma distinta o que consideram de relevante no conceito de estratégia. Para uns, a tomada de decisão, isto é, a definição de regras de decisão em condições de desconhecimento parcial; para outros a afetação de recursos constitui o centro do problema, enquanto que, para outros a indústria, área principal em que a concorrência ocorre, é fundamental.

Por outro lado, Thiétart e Martinet (1984), também citados por Nicolau (2001), acentuam o papel dos atores envolvidos, preocupando-se com quem define a estratégia, já Mintberg *et al.* (2001) dá relevância às decisões e ações que se vão desenvolvendo para fazer face ao meio envolvente.

Em todo o caso existem dois aspetos particularmente importantes:

1. A estratégia diz respeito ao futuro da empresa;
2. A gestão das organizações, os processos de definição dos objetivos, dos meios e das formas de os atingir, bem como a sua concretização na vertente prática, não podem ser desligados, mas devem ser pensados como um conjunto de processos integrados e coerentes;

Numa visão mais prática e sucinta da sua utilidade, a estratégia é necessária para a organização conseguir acompanhar as necessidades dos clientes e fazer face à atuação dos concorrentes, visando, através de um conjunto de ações e decisões tomadas de forma consistente, proporcionar aos clientes maior valor do que oferecido pela concorrência.

Neste contexto, Porter (1989) refere que as empresas só conseguem obter vantagens competitivas se estiverem dotadas de flexibilidade que lhes permita comparar processos com as rivais, tendo em vista a obtenção de ganhos de eficiência (eficiência operacional). Em todo o caso, a utilização de técnicas de gestão, capazes de gerar melhorias operacionais, não é, por si só, sinónimo de obtenção de vantagem competitiva sustentável. O ponto essencial é conseguir distinguir a eficiência operacional da eficiência estratégica. Podemos afirmar que a eficiência operacional não é estratégia, mas ambas são fundamentais a um bom desempenho empresarial. No mesmo sentido, Kaplan e Norton (1996) consideram que é impossível implementar uma estratégia visionária sem que esta se relacione com os processos operativos. Como já foi exposto, a eficiência operacional pode reduzir custos, melhorar a qualidade, reduzir tempos, processos e prazos, contudo sem a visão estratégica, essa eficiência operacional não será suficiente para que as empresas alcancem um desempenho sustentável. Pode-se então concluir que a empresa pode até ter bons processos, mas se não tiver uma linha estratégica que lhe permita alcançar os objetivos, o seu sucesso pode ser aleatório (Jordan *et al.*, 2002).

É bastante importante e necessário que as empresas tenham implementado um sistema formal que lhe permita executar as suas estratégias, sendo pertinente que o



mesmo estabeleça relação entre a gestão orçamental e a estratégia. Assim sendo, as empresas serão beneficiadas se centrarem as suas atenções em sistemas que relacionem a estratégias com as operações.

Com o propósito de dar resposta a esta problemática, Kaplan e Norton (1996), já acima citados, desenvolveram um sistema de gestão para integrar a planificação da estratégia e a execução operativa:

**1ª etapa - Desenvolvimento da estratégia:** Inicia-se com declaração de missão, valores e visão, juntamente com as análises do meio envolvente (geral e específico).

**2ª etapa - Planificar a estratégia:** trata de estabelecer objetivos estratégicos, indicadores, metas, iniciativas e orçamentos que orientam a ação e a afetação de recursos.

**3ª etapa – Alinhar a organização:** visa o alinhamento da organização com estratégia em todas as unidades operativas.

**4ª etapa – Planificar as operações:** Apoia-se na utilização de ferramentas de gestão da qualidade, a reengenharia, o sistema ABC e a gestão orçamental, para uma afetação de recursos consistente com o planeamento estratégico.

**5º etapa - Controlar e aprender:** a integração da informação sobre as operações e a estratégia, implica a efetivação de reuniões de revisão tendo em vista o controlo das operações e o nível de execução da estratégia.

**6ª etapa – Validação e adaptação da estratégia:** para além das reuniões frequentes de revisão da estratégia e das operações, a empresa deve realizar uma outra reunião pelo menos uma vez por ano, a fim de avaliar o desempenho estratégico e as consequências recentes provocadas pelo meio envolvente, e a partir daí efetuar os ajustamentos necessários.

Todas estas etapas formam um sistema integrado e abrangente, que relaciona a planificação operativa, a execução e a aprendizagem. É então necessário rever, modificar e coordenar os processos já existentes e executados pelos diferentes setores da organização, com o objetivo de estabelecer um alinhamento estratégico global.

O **planeamento estratégico** é o processo que conduz à decisão sobre os objetivos da empresa e das estratégias para os atingir (Jordan *et al.*, 2002).

O planeamento estratégico tem como objetivo estabelecer o rumo a ser seguido pela organização, com vista a obter um nível de otimização da relação da empresa com o meio ambiente, tentando sempre desenvolver e ajustar os seus objetivos e recursos com as oportunidades e ameaças de mercado em permanente modificação.

O planeamento é um instrumento de gestão, voltado para o longo prazo, que deve envolver a totalidade da organização, sendo definido a partir do topo e voltado para a eficácia da organização.

Em suma, é importante e necessário que hajam planos para que se estabeleça um caminho para que as organizações alcancem, da melhor forma, os seus objetivos. Além disso, os planos permitem que as empresas consigam e apliquem da melhor forma os recursos necessários para a consecução dos seus objetivos, possibilitando que os seus membros executem atividades compatíveis com os objetivos traçados e métodos escolhidos, e que o progresso feito, rumo aos objetivos, seja acompanhado e medido para que se possam tomar medidas corretivas se o ritmo e execução não forem satisfatórios.

As etapas do planeamento estratégico sugerem uma visão abrangente da situação da empresa, de si mesma e daquilo que a rodeia, antes de decidir como atuar.

De acordo com Jordan *et al.* (2002), descrevem-se em seguida as principais etapas que o processo de planeamento estratégico comporta (ver Figura 1).

Inicialmente, é importante identificar as condições atuais, externas e internas da organização. A análise do presente situacional tem como objetivo avaliar os recursos disponíveis internamente na empresa, sendo eles, financeiros, humanos e materiais, potenciando-os para oportunidades que possam estar disponíveis no mercado.

Depois deste balanço inicial, é essencial efetuar uma análise cuidada ao ambiente externo. Este é um dos pontos fundamentais no planeamento estratégico, sendo tão mais importante, quanto mais competitivo, instável e complexo este se apresentar.

Em paralelo com a análise ao ambiente externo, é fundamental identificar os pontos fortes e fracos dentro da organização. Esta análise torna-se relevante no sentido em que

permite um “levantamento” da *performance* das áreas funcionais e a comparação do seu desempenho com as empresas de referência do seu setor, permitindo assim avaliar o ponto em que se encontra em relação às demais concorrentes. Este processo potencia também o desenvolvimento interno da organização e o tipo de atuação estratégica que empresa pode ter.

Posteriormente a estas análises, devem-se definir quais os resultados que se pretendem obter, onde se quer chegar. A partir da definição dos objetivos, arroga-se decidir o caminho que a empresa irá seguir e delinear a estratégia partindo posteriormente para a sua implementação. Por mais elaborados que forem os planos, se não forem implementados adequadamente, todo o processo seguido até este ponto será infrutífero.

Deve ser dada especial importância a uma contínua monitorização da implementação do plano e o seu respetivo controlo, de modo a conseguir-se avaliar a sua implementação e, se necessário, proceder a medidas corretivas. De realçar que esta monitorização, deve ter por base os mesmos indicadores que estiveram aquando da sua elaboração.

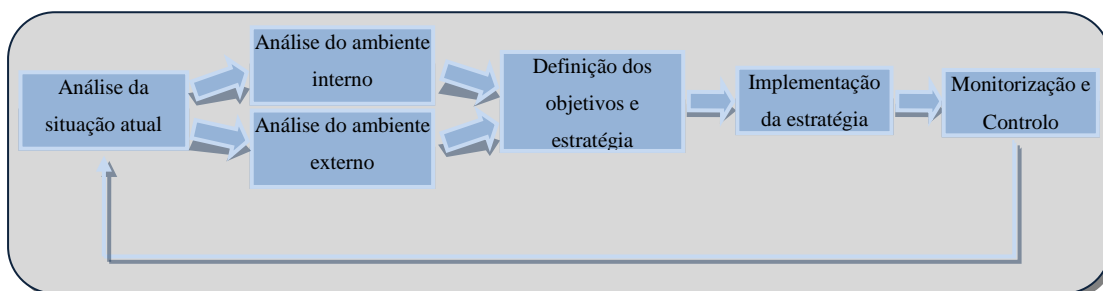


Fig. 1: Etapas do Planeamento Estratégico

Fonte: Adaptado de Maximiano, 2006, in <http://www.administracaoegestao.com.br>

O planeamento não deve ser um processo estático. Deste modo é preponderante um acompanhamento cuidado e uma prospeção contínua de toda a informação proveniente do meio envolvente, que permita identificar continuamente ameaças e oportunidades, e relacioná-las com os pontos fortes e fracos da organização. Este processo vai despoletar a identificação de estratégias alternativas para solucionar problemas ou aproveitar oportunidades, para posterior avaliação da sua validade naquele contexto. Depois de avaliadas deve proceder-se à escolha da alternativa mais correta, mesmo que seja a continuidade da estratégia atual em detrimento de novas formulações (ver Figura 2).

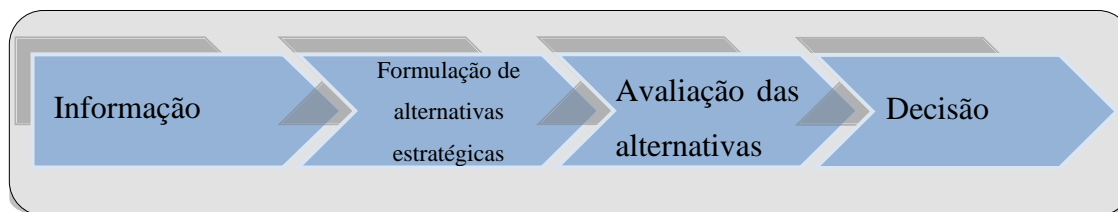


Fig. 2: (Re) avaliação da Estratégia  
Fonte: Adaptado de Jordan *et al.* (2002)

Centremo-nos agora na última fase do planeamento, que, como vimos é o **controlo**. Citando Jordan *et al.* (2002, pág. 17), “*O âmbito do controlo de gestão é conseguir realizar a estratégia da empresa pelo desenvolvimento de instrumentos práticos de Gestão, concebidos com os gestores e para os gestores*”. Partindo desta definição, pode-se afirmar que o controlo de gestão assume um papel vital na vida das empresas, influenciando o comportamento dos gestores, orientando-os no sentido da implementação da estratégia da empresa, tendo por base a incorporação de medidas de carácter financeiro e não-financeiro, tendo sempre em vista o alinhamento com a estratégia.

É de extrema importância mensurar o desempenho da empresa na aplicação da sua estratégia e ao mesmo tempo conseguir a recolha, em tempo útil, de indicadores que permitam perceber a sua evolução e que ajudem à tomada de decisões. O controlo de gestão não pode ser entendido numa perspetiva restrita de fiscalização, mas sim no sentido de não perder o controlo da atuação. Tem de envolver todas as áreas da empresa numa gestão participativa, com níveis de resultados quantificados no tempo, decididos e acordados com a hierarquia. Os objetivos da empresa e os objetivos individuais têm que ser convergentes, quer qualitativa, quer quantitativamente (Jordan *et al.* 2002).

Como já foi referido, o controlo de gestão é importante para as organizações, no sentido de fornecer, aos gestores de topo, informação que a sua rede de informação informal não consegue fornecer. O controlador de gestão deve avançar para um posicionamento ao nível estratégico, desenvolvendo um processo de controlo ao longo do tempo e partindo sempre da definição dos objetivos estratégicos da empresa. Para facilitar o acompanhamento os objetivos, devem ser fracionados em valores intermédios (mês, trimestre, ...) e para os atingir, como também já foi enfatizado

anteriormente, devem ser elaborados planos de ações adequadas e compatíveis com os mesmos, tendo em atenção todos os constrangimentos de recursos disponíveis. É ainda importante sublinhar, o facto de ser altamente relevante o envolvimento dos responsáveis operacionais, não unicamente na gestão, mas também no controlo de gestão. Se os quadros operacionais não dão relevância e não cooperarem no controlo de gestão, então torna-se difícil este existir. Igualmente, se o esforço permanente dos principais responsáveis para atingir os objetivos fixados, se resume a uma declaração de vontade, as hipóteses para atingir esses mesmos objetivos serão também ténues e aleatórias (Jordan *et al.* 2002).

Os gestores de todos os níveis tomam decisões cuja eficiência tem impacto nos diversos indicadores da empresa - É então razoável e desejável que as suas ações e decisões estejam enquadradas num processo rigoroso e sistemático que leve os gestores a avaliar os resultados, a compará-los com as previsões e a identificar as causas dos desvios para atuar com a conformidade necessária.

## 2.2 O papel da contabilidade de Custos e do custeio Baseado nas Atividades

A globalização da economia e a evolução das telecomunicações fez com que as empresas estejam expostas a um nível de competitividade global bastante elevado. É de grande importância estar atento à concorrência, uma vez que tudo passou a ser comparável em tempo real. Neste sentido, para que seja possível fazer face a este “novo” paradigma e para que se possa superar as empresas que competem nesta indústria, é necessário ter informação adequada quanto aos custos incorridos, para conseguir ter bases de comparação, sempre numa perspetiva de melhoria contínua.

Atualmente é necessário ter presente que o ciclo de vida de um produto não acaba na venda, mas antes começa com o seu planeamento e termina apenas quando o produto deixar de ter valor para o cliente ou consumidor, sendo que, uma vantagem competitiva sustentada, tem na sua base a conceção de produtos que tenham como prioridade a melhoria da sua qualidade, fiabilidade e serviço pós-venda, particularmente para produtos com elevado grau tecnológico, a fim de otimizar o seu desempenho e

consequentemente o valor que este possa ter para o cliente, a fim de o fidelizar. Contudo, para que exista rentabilidade, é necessário conhecer com o rigor adequado os custos envolvidos para os poder transferir para quem vai obter o proveito de utilização dos produtos concebidos, com o objetivo de mensurar o retorno da empresa no desenvolvimento e no melhoramento da *performance* do produto.

Sendo a contabilidade um sistema de informação que deve, por natureza, estar ao serviço da gestão, esta deve evoluir no sentido de fornecer as bases para a compreensão do modo como se comportam e se distribuem os gastos, apoiar a identificação dos fatores que explicam uma boa ou má *performance* e auxiliar a conceção de novos produtos e o redesenho de processos, eliminando fontes de desperdício e aumentando a flexibilidade.

Uma das dificuldades maiores é identificar e estimar os custos antes do produto ser produzido, e de igual forma, mensurar os custos que vão para além da produção, isto é, os custos suportados pela empresa com o objetivo de fidelizar o cliente (serviço pós-venda) e os de conservação ou manutenção suportados pelos clientes, até ao fim da vida útil dos bens.

Além disso, a complexidade da atividade económica, com as empresas a produzirem uma grande diversidade de produtos, aliada a uma automatização progressiva dos processos de produção, foram pondo a descoberto diferentes “falhas” dos sistemas de custos ditos tradicionais. Das principais “falhas” destaca-se a afetação pouco razoável dos custos indiretos, normalmente imputados com base numa percentagem sobre o custo direto, sem ter em conta qualquer relação entre os custos indiretos e os objetos a custear, omissão de certos custos relacionados com os produtos (comerciais, garantias pós-venda, gastos administrativos,...), gastos de I & D que não devem ser suportados pelo período em que são incorridos ou por produtos fabricados nesse período, mas sim pelos produtos e períodos em que sejam vendidos (Cunha, 2002). Pode-se afirmar que, de todas as “falhas” enumeradas, o fator mais relevante é efetivamente a preocupação com a forma de afetação dos custos indiretos, que vão aumentando o seu peso na estrutura de custos nas empresas.

Citando Cunha (2002, pág. 33), “ ... *a priori*, os custos não são diretos ou indiretos, mas os mecanismos de consumo, sendo mais ou menos complexos dadas as características do processo produtivo, é que os convertem em diretos e indiretos.”

Podemos utilizar vários critérios de imputação dos custos indiretos aos produtos, mas deve-se ter presente que qualquer que se utilize, não se trata de uma medição direta do consumo do fator mas apenas uma relação que a vai substituir e representa a medida original.

O ABC surge como uma visão mais estratégica, incorporando novos conceitos de gestão antes ignorados pelos demais métodos. Os métodos tradicionais já não refletem de forma adequada o consumo diferenciado de recursos pelos vários produtos, razão pela qual os gestores foram deixando de lhes reconhecer utilidade, limitando, portanto, o seu valor para a tomada de decisões.

O ABC é um método de custeio que tem como objetivo avaliar com precisão as atividades desenvolvidas numa empresa, utilizando condutores para alocar custos de forma mais realista aos produtos e serviços. Parte do princípio de que não é o produto ou serviço que consome recursos, mas antes que os recursos são consumidos pelas atividades e estas, por sua vez, são consumidas pelos produtos ou serviços. O centro deste método, como já foi dito, focaliza-se nos custos indiretos. A sua característica essencial é a distribuição mais rigorosa destes aos objetos de custeio, permitindo um controlo mais efetivo dos mesmos e proporcionando assim um maior suporte às decisões da gestão. Este é o último grande propósito do ABC: criar informações para decisão visando melhorar a competitividade das empresas.

Por seu turno, as atividades são o seu fundamento básico, podendo ser definidas como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais, métodos e o seu ambiente, com o objetivo de produção de produtos e serviços. Devem espelhar a maneira como a empresa utiliza o seu tempo e recursos para cumprir a sua missão, objetivos e metas. O ABC centra-se então no “rastreamento” dos custos indiretos inerentes à conceção de um produto ou serviço, através da identificação direta com as atividades relacionáveis e pela determinação de quanto de cada atividade é dedicado ao objeto de custo (Mauss, 2004).

O método ABC não pode ser encarado apenas como um método de cálculo do custo de produção, mas sim um método de controlo de gestão, uma vez que fornece informação contabilística relevante e fundamental para a reflexão sobre o posicionamento concorrencial da empresa.

É essencial mensurar com exatidão os custos em cada produto ou serviço, para adequar as margens e rentabilidade ao mercado.

Considerando as novas condições dos negócios e as soluções que as empresas procuram encontrar, podemos dizer que o ABC representa uma vantagem competitiva no cálculo, análise e gestão estratégica dos custos.

Por exemplo, se colocarmos a ênfase na análise da cadeia de valor, o ABC permite a crítica da racionalidade estratégica, onde são relacionadas as decisões estratégicas com o objeto de análise principal do ABC, as atividades (Canha, 2005).

A base teórica do ABC sustenta que as empresas devem melhorar continuamente o valor oferecido ao cliente, eliminando as atividades que não acrescentam valor ao produto, não apenas diminuir os custos mas atuar nas causas que estão na base da sua ineficiência.

O objetivo deste método é a determinação da fonte dos custos e ser utilizado como uma ferramenta de antecipação no controlo de gestão, o que contribui para a melhoria contínua das atividades da empresa aumentando consequentemente a sua competitividade.

### 2.3 Implementação de um sistema de custeio baseado nas atividades

O sistema de custeio ABC está direcionado para a compreensão da causa dos custos e para otimização de processos e de *performance*, baseado num conjunto de indicadores que serão passíveis de alcançar, sempre numa perspetiva de melhoria contínua.

Neste seguimento, é de grande importância perceber a base dimensional onde assenta este sistema de custeio, as atividades.

A importância das atividades para Rodrigues (1992), citado por Cunha (2002), como base ao apuramento dos custos das empresas, está subjacente ao facto de estas serem entendidas como as responsáveis pela utilização de recursos e à consequente



necessidade de quantificação dos custos. Por outro lado, a orientação para a gestão das atividades potencia a realização dos objetivos e a melhoria da competitividade.

Uma gestão baseada nas atividades colabora para uma melhoria contínua da *performance*, na medida em que ajuda a fixação de objetivos, por exemplo, na eliminação de potenciais desperdícios através da extinção de atividades que não acrescentem valor para os produtos/serviços e conseqüente melhoria das atividades que acrescentem valor, identificando as causas do consumo de recursos (geradores de custos) e não as suas conseqüências (custo dos produtos/serviços) (Cunha, 2002).

As atividades apresentam-se assim como uma dimensão bastante relevante para a gestão. Tendo este relevo e constituindo a base do sistema de custeio (no caso concreto do ABC) para efeitos de gestão, permitem que a empresa não olhe apenas para dentro de si mas também para o valor acrescentado que através dessas atividades podem proporcionar ao cliente. Neste caso, o sistema de custeio vai relacionar-se com todas as atividades da empresa, primárias, de suporte, e orientadas para o cliente. Neste âmbito devem estar organizadas de maneira a atingirem, de forma eficiente, o cliente a que se destinam.

A aplicação do ABC é um processo que envolve alguma complexidade e muitas vezes pode ter-se a ideia de que os custos incorridos na sua aplicação superam eventuais benefícios gerados. É sempre necessário ter em conta que a sua implementação tem um alcance de longo prazo, visando a sustentabilidade e melhoria contínua em toda a empresa.

Para sua correta implementação é exigido à empresa uma certa flexibilidade, isto de modo a que se consiga obter informações detalhadas dos processos e dos custos existentes em cada atividade para a elaboração de determinado produto.

Na implementação do modelo ABC, é necessário uma análise profunda à realidade da empresa, reorganizá-la se necessário, ou construir um modelo concetual que permita um melhor alinhamento da sua estrutura com o desenho genérico do modelo de custeio.

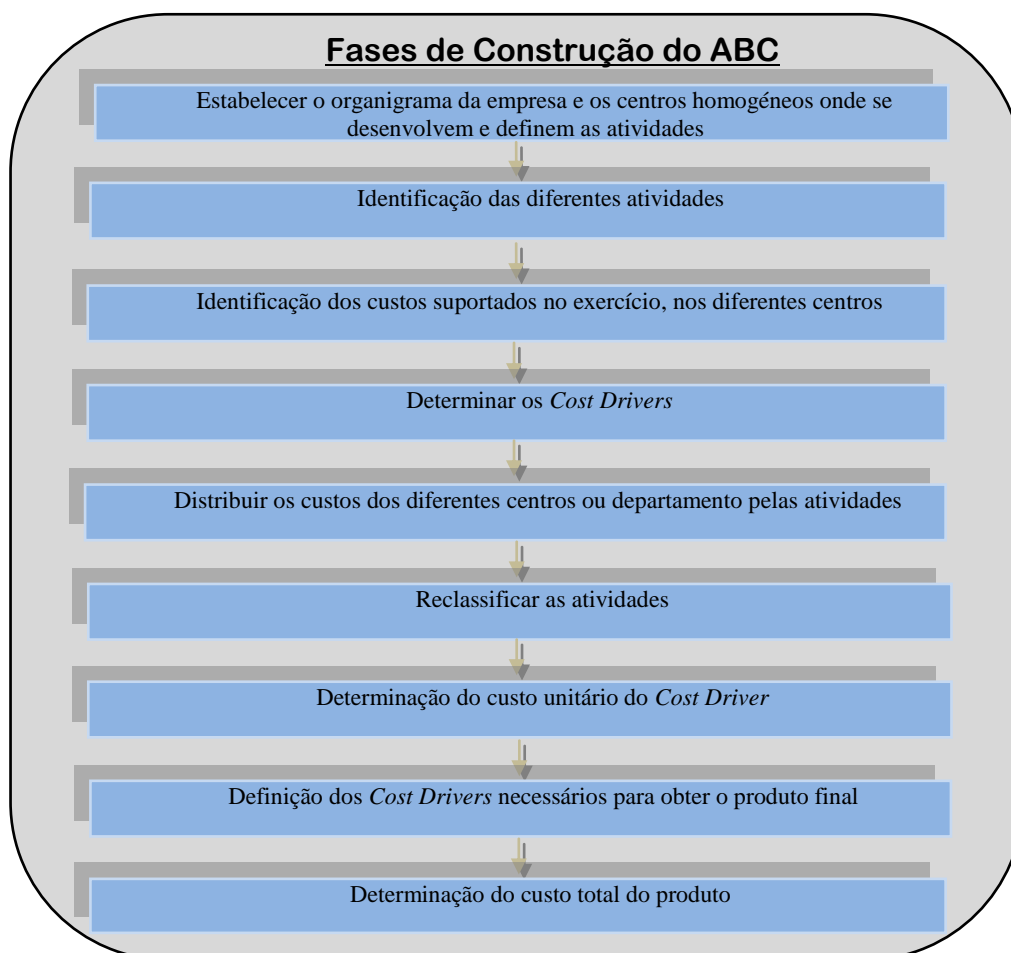


Fig. 3: Fases de Construção do ABC  
Fonte: Elaboração Própria, baseado em Cunha (2002)

De acordo com Cunha (2002), a implantação do ABC envolve uma metodologia composta por 9 fases, como mostra a Figura 3, de acordo com os passos a seguir descritos:

1. Estabelecer o organigrama da empresa e os centros de custos homogéneos onde se desenvolvem e definem as atividades que conduzem ao produto final.
2. Identificar todas as atividades. Nesta fase pretende-se identificar e classificar cada uma das diferentes atividades dos diferentes centros homogéneos.

É de grande importância toda a informação que esteja disponível na empresa, todos os manuais de procedimentos, análises que se possam fazer do tempo de trabalho, questionários aos colaboradores, valoração de recursos e a identificação da participação de cada centro homogéneo em cada uma das atividades.

3. Identificar os custos suportados em determinado período a analisar, nos diferentes centros referidos na 1ª fase. Todos os custos considerados são apenas os indiretos, pois os diretos devem ser afetos ao produto final.

4. Determinar “quantificadores”, “medidas” ou geradores de custos, no fundo *Cost Drivers*. Pode-se utilizar como medida de atividade um “input”, um “output”, ou qualquer outro indicador físico, sendo que, é essencial que se reproduza uma relação direta entre a medida e o produto final.

5. Distribuir os custos dos diferentes centros ou departamentos pelas atividades, ou seja, uma vez localizados os custos indiretos e as distintas secções, a empresa estabelecerá critérios para alocar estes às atividades. Podem existir casos em que as atividades se desenvolvem por um único centro de custo, ou, numa atividade poderem participar vários centros de custos, pelo que será necessário valorar a participação de cada centro nas atividades.

6. Reclassificar as atividades, ou seja, depois de todas estarem identificadas passam a ser reclassificadas atendendo a critérios específicos do ponto de vista operativo. As atividades principais não devem ser classificadas uma vez que têm uma relação direta com o produto final. As ditas atividades secundárias podem ser classificadas em atividades de valor acrescentado e atividades de valor não acrescentado, uma e outra devem ser analisadas para uma maior eficiência e uma maior eficácia.

7. Determinar o custo unitário do gerador de custo ou *Cost Driver*. Este custo é dado pelo quociente entre o custo total da atividade e número de *Cost Drivers* especificados.

8. Especificar os *Cost Drivers* necessários a obter o produto final.

Deve derivar do estudo do mapa de atividades e das especificidades do processo produtivo para diferenciar as atividades necessárias para obter cada tipo de produtos.

9. Determinar o custo total do produto, sendo composto pelos custos diretos que se afetam diretamente ao produto final e custos indiretos que se imputam em função das atividades necessárias ou utilizadas.

O ABC é um modelo complexo, que nem todas as empresas conseguem implementar, que procura um grande envolvimento das organizações, não só da sua gestão de topo mas de toda a sua estrutura, que implica uma mudança comportamental, mudanças de estrutura organizacional, um maior rigor nas ações e nos processos para melhor auxiliar a gestão na tomada de decisões que concedam sustentabilidade e crescimento à empresa.

## 2.4 Fatores Críticos de Sucesso

Como já foi expresso neste relatório, o modelo ABC incorpora não só visão económica de custeio, que incorpora uma visão vertical, no sentido que aloca os custos aos objetos de custeio através das atividades realizadas em cada departamento. Além disso, incorpora também uma visão de melhoria contínua dos processos uma vez que identifica os custos dos processos através das atividades realizadas nos vários departamentos funcionais.

Idealmente todos os custos deveriam ser diretamente identificáveis com as atividades e/ou objetos de custeio, mas cada vez mais os custos indiretos têm maior peso na estrutura das empresas, sendo que as atividades consomem recursos de diversas maneiras. Esta diversidade torna o modelo complexo de implementar e implica um estudo proeminente da estrutura e arquitetura da empresa, para que possa haver uma adaptabilidade máxima.

A habilidade de utilizar o ABC de forma eficaz e eficiente, depende sempre do conhecimento, da experiência e da preparação que se tem em relação ao mesmo.

De acordo com Abrantes *et al.* (2008), para que uma organização consiga uma utilização eficaz o ABC é essencial que defina previamente os pressupostos base da sua implementação, tais como:

1. O âmbito: a escolha do âmbito de atuação define o grau de envolvimento (tempo) dos gestores das diferentes áreas. Se o âmbito da aplicação, departamental ou global, irá promover diferentes tipos de envolvimento.

2. Objetivo: ter sempre consciência do objetivo que se pretende alcançar com a implementação do ABC é bastante relevante, sendo necessário portanto analisar se ele irá de encontro às necessidades da organização.

3. *Outputs* do ABC: após a escolha do escopo e análise do objetivo, é necessário elaborar uma analogia dos *Outputs* esperados, tais como:

- a. Custeio de produtos, componentes... etc.;
- b. Análise das atividades e do seu custo;
- c. Definição das atividades que adicionam ou não valor;
- d. Rentabilidade de produtos, clientes ou projetos específicos;
- e. Lista de atividades e respetivos custos;

4. Gestão do projeto: é importante que a sua implementação esteja a cargo de uma equipa, de preferência pessoas que já estejam no quadro de funcionários da empresa e que tenham familiarização célere com o projeto;

5. Recursos para o projeto: como em qualquer projeto é necessário o dispêndio de recursos não só para a equipa de implementação interna, mas também, com *softwares* consultores externos.

De acordo com Abrantes *et al.* (2008), o melhor sistema de custos será aquele que minimize a soma dos custos de determinação de erros e aquele em que o custo marginal, com melhorias introduzidas para se obter informações mais aprimoradas se configure igual ao benefício marginal da melhoria efetuada.

Uma vez consciente das vantagens e dos benefícios do ABC, a empresa deverá encará-lo como um investimento e desenhar uma estratégia adequada de implementação disponibilizando todos os recursos necessários ao seu sucesso, sucesso esse que, no entender de Abrantes *et al.* (2008), depende de quatro fatores essenciais:

1. O ABC tenha o suporte e a participação da gestão de topo no seu projeto de implementação;
2. O desenho do ABC, a sua metodologia e resultado da implementação sejam claramente compreensíveis e explicáveis;
3. As informações geradas pelo ABC, o seu uso e metodologia sejam facilmente acessíveis;
4. Todos os envolvidos no projeto de implementação se sentirem plenamente integrados, considerando-o como seu;

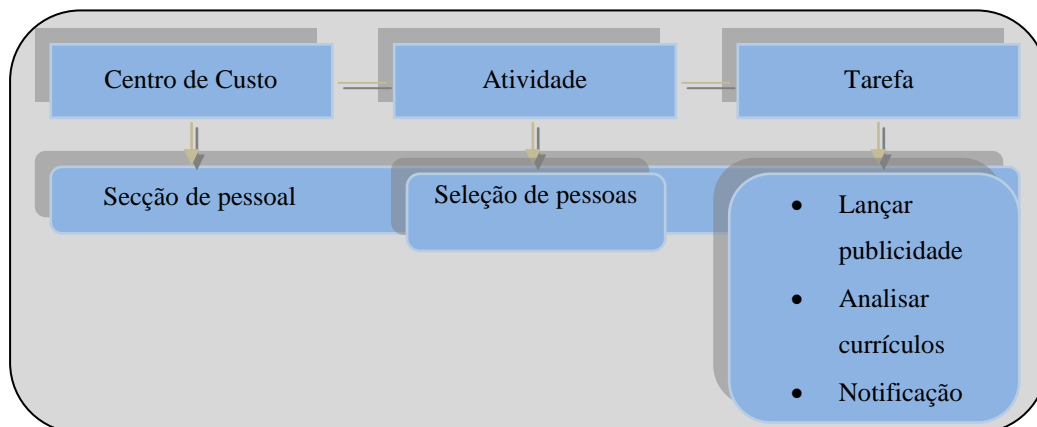
Contribuem também para o sucesso do desenho e implementação do ABC os seguinte fatores:

- a. Os relatórios gerados pelo ABC devem ser considerados úteis;
- b. O modelo ABC da empresa deve ser sempre atualizado;
- c. Os sistemas de suporte do ABC devem ter uma perspetiva de melhoria contínua;
- d. A gestão deve encontrar com a implementação um sistema que atenda às suas necessidades específicas;
- e. Deve haver formação continuada em ABC, principalmente para quem está ligado à sua implementação e quem utiliza informação dele proveniente.

O ABC apresenta-se na verdade como um sistema que, concretamente, pretende facilitar um processo de mudança de atitudes na empresa, ou seja, o ABC deve ser visto como um agente de mudança de mentalidades.

## 2.5 Do ABC ao ABM

O conceito de atividade pode ser definido, de forma consistente, como um processo que combina pessoas, tecnologias, materiais e métodos, tendo como objetivo a produção de produtos, ou seja, não se refere apenas a processos de produção, mas também a produção de projetos, serviços entre outros. De uma outra forma, pode ser definida como um conjunto de tarefas que são necessárias para obter um produto final e que têm como objetivo adicionar valor acrescentado da empresa. Enquanto as atividades geram custos, as tarefas são um passo intermédio para conseguir uma atividade (ver Figura 4).



**Fig. 4: Explicitação das Atividades**  
Fonte: Adaptado de Cunha (2002)

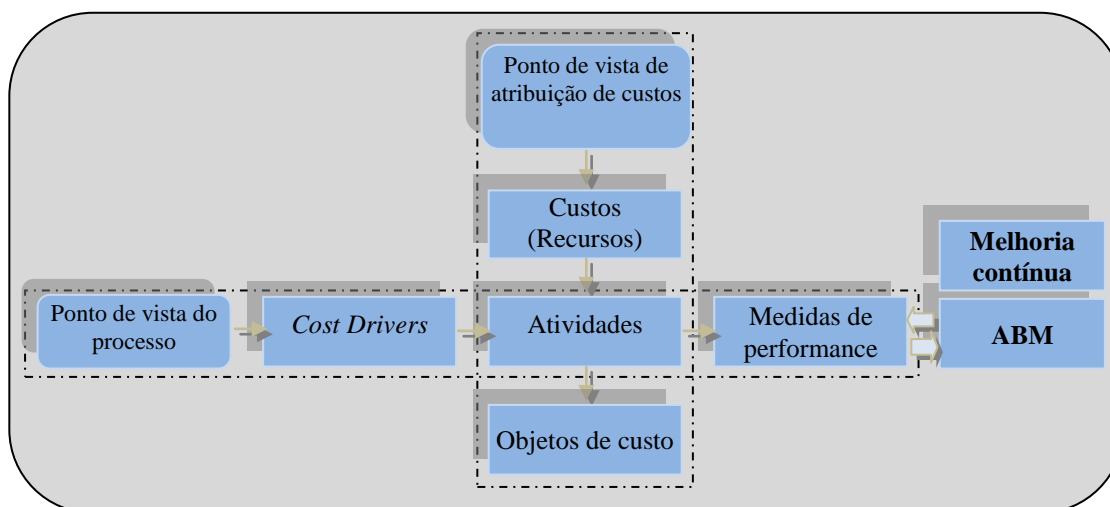
O sistema de custeio ABC possibilita a introdução de um modelo de gestão baseado nas atividades desenvolvidas pela empresa que são, em concreto, a sua razão de ser.

A identificação dos custos dos objetos torna necessário a apresentação e interpretação dos resultados obtidos. O ABC enquadra-se como o processo técnico para o levantamento das atividades, o rastreamento dos custos para as atividades e a condução dessas para os objetos de custo. O ABM (*Activity Based Management*) é o processo que utiliza as informações geradas pelo ABC, para a gestão. Procura identificar as oportunidades de melhoria das atividades que agregam valor e a redução ou eliminação das que não agregam valor.

Tratando dos processos como o foco da gestão, a ABM analisa e custeia as atividades, indicando a causa dos custos pela análise dos respetivos *Cost Drivers* (Cunha, 2002).

O tónico é sempre a identificação de medidas corretivas que visem o aperfeiçoamento contínuo dos processos.

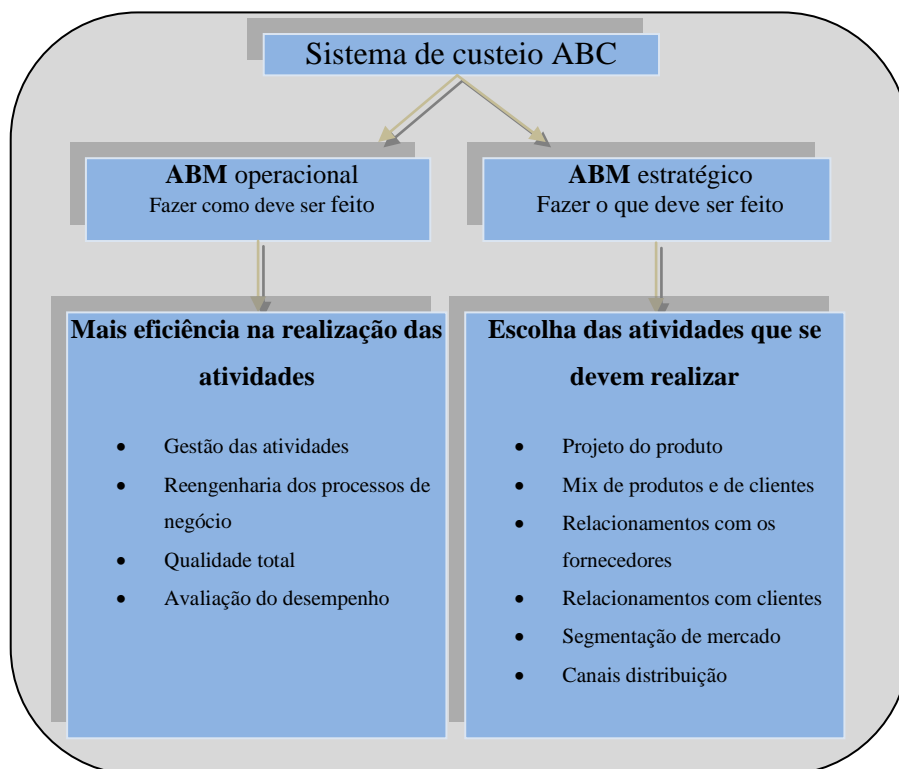
A Figura 5 ilustra como o ABM utiliza as informações do ABC, sendo divididas em duas partes. A primeira, a do ponto de vista da atribuição de custos, é mais direcionada para a tomada de decisões, como preços a praticar, produtos, etc. A segunda, a do ponto de vista do processo (dimensão horizontal), auxiliando na identificação de oportunidades de melhorias e as formas de as obter.



**Fig. 5: Como o ABM utiliza as informações do ABC**  
Fonte: Adaptado de Turney (1992), citado por Pamplona (2004)

Pela figura 5, pode-se concluir que o ABM incorpora um conjunto de medidas interligadas que só podem ser tomadas com base nas informações geradas pelo ABC.

O propósito do ABM é que a empresa atinja os seus objetivos com menos recursos, ou seja, obtenha os mesmos resultados com um custo total menor. O ABM atinge os seus objetivos por meio de duas aplicações complementares: O ABM operacional e o ABM estratégico (Pamplona *et al.*, 2004) (ver Figura 6).



**Fig. 6: Perspetivas das Funcionalidades do ABC**  
Fonte: Adaptado de Kaplan (1998), citado por Pamplona (2004)

Em resumo, o ABC possibilita que a empresa defina os seus custos em termos de atividades e processo. A empresa consegue saber o porquê, onde e como os custos estão a ser incorridos. Por outro lado, a gestão baseada nas atividades, com base nessa informação, tenta identificar as oportunidades de melhoria do processo, potenciando assim um controlo mais racional dos custos e um relacionamento mais apurado de quase todos os recursos da organização com os produtos e os clientes a servir/conquistar.



## Capítulo 3 . Apresentação genérica da PT Inovação

A PT Inovação é uma empresa presente na área das tecnologias de informação, já com uma experiência acumulada de mais de 50 anos. Teve a sua origem no centro de estudos de Telecomunicações e congrega as capacidades de I&D que ao longo dos anos foram sendo criadas pelas empresas que deram origem à Portugal Telecom (CTT, TLP e Marconi), sendo que, toda esta experiência acumulada de meio século de “saber fazer” tem sido crucial para a sua sobrevivência e para o seu sucesso.

- **Visão, Missão e Valores**

A sua visão centra-se em captar conhecimento e gerar valor para as empresas do Grupo Portugal Telecom de modo a que sejam líderes nas áreas de conhecimento estratégico para o desenvolvimento do negócio das empresas PT. Tem como missão, promover o processo de inovação ao nível dos serviços, tecnologias e operações por forma a adquirir conhecimentos que garantam a competitividade das empresas PT nos mercados nacional e internacional, desenvolver e apoiar a implementação de serviços e soluções assim como de sistemas que satisfaçam as necessidades dos clientes, sempre com o enfoque de diferenciar as empresas PT face à concorrência, através da demonstração de novos serviços e tecnologias, contribuindo também para a sua introdução comercial (*in* [www.ptinovacao.pt](http://www.ptinovacao.pt)).

Os valores da criatividade e inovação, saber fazer, espírito de equipa, a dedicação de todos os colaboradores e a orientação para o cliente são centrais na PT Inovação (*in* [www.ptinovacao.pt](http://www.ptinovacao.pt)).

- **Mercados e áreas de negócio**

Os últimos anos foram marcados por profundas mudanças no mercado das telecomunicações e também pela convergência de tecnologias e serviços, com a explosão da internet e o crescimento acelerado das redes e serviços móveis. Com a liberalização, a globalização, o aumento da concorrência e a rápida evolução tecnológica, os mercados tornam-se mais exigentes, tendo as sinergias das telecomunicações e das tecnologias de informação (TI) sido adaptadas às necessidades dos utilizadores individuais ou empresariais sob a forma de aplicações.

A PT Inovação é uma empresa que tem como objetivo o crescimento no mercado internacional e tem ao mesmo tempo consciência que esta “escolha” envolve aumentos de investimento na Investigação e Desenvolvimento (I & D), a criação de novos produtos – a Inovação, e necessariamente a entrada em novos mercados. É de salientar que, além do território nacional, os produtos e soluções da PT Inovação, encontram-se já presentes em alguns países do continente Africano, Americano e Asiático.

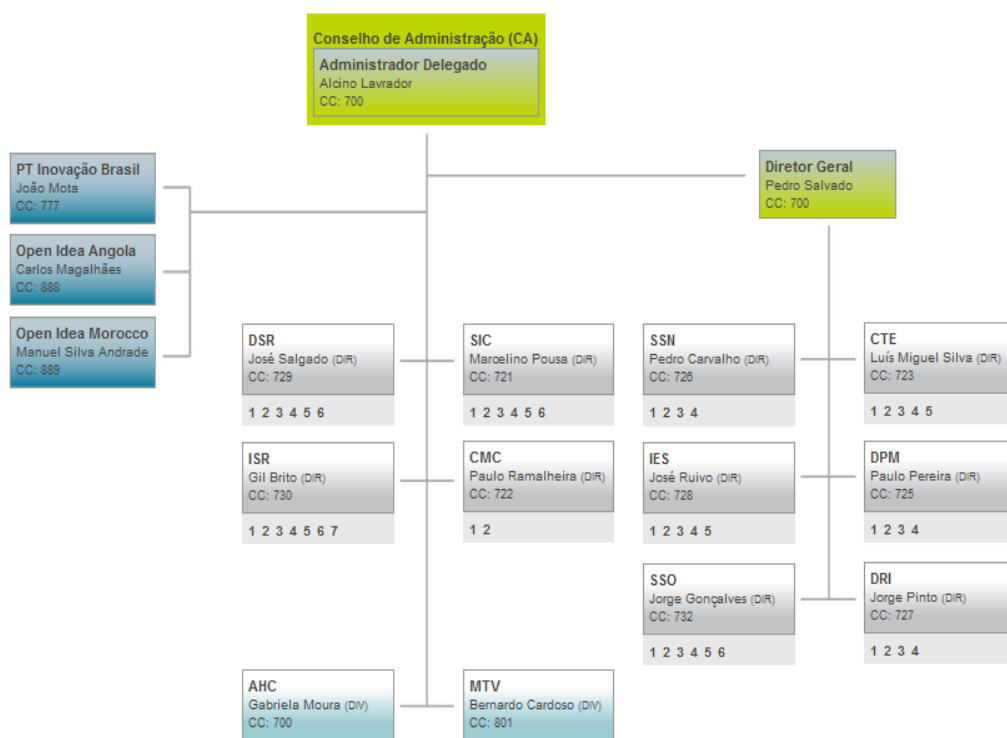
Neste momento a empresa atua no mercado em três “frentes”, na disponibilização de produtos, serviços e soluções. No que toca aos produtos, eles vão desde a implementação de redes Ethernet, até soluções de suporte às operações e aos negócios, que asseguram ou facilitam por exemplo a construção e planeamentos de rede, a disponibilização de serviços, ou ainda, que facilitam as operações de negócios, pelo apoio à gestão de produtos, gestão de clientes ou gestão de receitas. Para além de todos estes produtos, a empresa disponibiliza também serviços de suporte permanente aos seus clientes, relacionados com os produtos que vende, além de serviços de formação, consultoria e serviços de engenharia e de atividades de metrologia (medição), e também de testes laboratoriais que visam apoiar as atividades de desenvolvimento e ao mesmo tempo contribuir para o sistema de qualidade da empresa.

A empresa apresenta também uma vertente de construção de soluções à medida, com especificidades próprias de cada cliente, neste caso podem descrever-se como produtos “fora de catálogo”.

• **Estrutura organizacional**

A PT Inovação Portugal atualmente é uma empresa que se encontra descentralizada, encontrando-se organizada em direções de 1ª e 2ª linha, representando as primeiras os centros de custos onde são imputados os gastos considerados para custeio. As segundas são, dentro do âmbito da PT Inovação, formalmente tratadas por divisões, tendo também o respetivo gestor, o gestor de divisão.

A estrutura atual da empresa, está descrita na Figura 7.



**Legenda:**

**Direções de 1º nível:**

- **DSR (Desenvolvimento de sistemas de rede)** - contém 6 direções de 2ª linha (Divisões).
- **SIC (Suporte à Gestão, Inovação e Conhecimento)** - contém 6 direções de 2ª linha (Divisões).
- **ISR (Industrialização e instalação de sistemas de rede)** - contém 7 direções de 2ª linha (Divisões).
- **CMC (Comercial, Marketing e Comunicação)** - contém 2 direções de 2ª linha (Divisões).
- **SSN (Sistemas de Suporte ao Negócio)** - contém 4 direções de 2ª linha (Divisões).
- **CTE (Coordenação Tecnológica e Inovação Exploratória)** - contém 5 direções de 2ª linha (Divisões).
- **IES (Instalação, Entrega e Suporte de Plataformas e Serviços)** - contém 5 direções de 2ª linha (Divisões).
- **DPM (Desenvolvimento de Plataformas de rede e Soluções Multimédia)** - contém 4 direções de 2ª linha (Divisões).
- **SSO (Sistemas de Suporte às Operações)** - contém 6 direções de 2ª linha (Divisões).
- **DRI (Desenvolvimento de Soluções de Rede Inteligente)** - contém 4 direções de 2ª linha (Divisões).
- **AHC (Ativos Humanos, Competências e Motivação)** - Divisão diretamente dependente da administração
- **MTV (Multimédia e Televisão Interativa e Convergente)** - Divisão diretamente dependente da administração

**Fig. 7: Organograma Sintético da PT Inovação**

Para atuação nos mercados estratégicos a PT Inovação Portugal tem 3 filiais: PT Inovação Brasil, Open Idea Angola e Open Idea Morocco.

Apesar da evidente descentralização, existem alguns problemas que derivam da sua estrutura. Neste momento, a informação existente que respeita à atividade operacional da empresa encontra-se, muita dela, sob alçada das direções que gerem o negócio, e deste modo, não se encontra tão disponível para o resto da empresa, como seria desejável.

- **Qualidade**

No que respeita à qualidade, a empresa encontra-se certificada em todos os âmbitos da sua atividade, pela ISO 9001, ISO 14001, NP4397/0HSAS (Higiene e Segurança) e NP4457 (Gestão de IDI). Todas estas certificações alcançadas implicam a realização de atividades previamente previstas e que integram por exemplo revisões periódicas, auditorias externas e internas, avaliações de aspetos e impactos ambientais, avaliação dos perigos e riscos das atividades, e evidentemente, ações de divulgação e formação.

- **Principais indicadores da empresa**

Como se pode verificar na Figura 8, a empresa tem apresentado ao longo dos últimos anos um crescente aumento das suas receitas operacionais, partindo de uma base importante no mercado nacional registando um crescimento nos mercados da América do Sul e Africano, representando estes últimos sensivelmente metade das receitas da empresa.

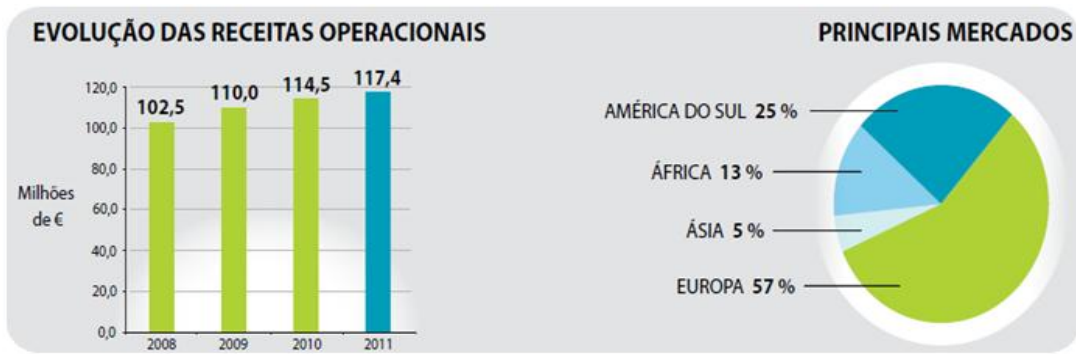


Fig. 8: Receitas Operacionais  
Fonte: R&C PTIN

A PT Inovação considera a Investigação, o Desenvolvimento e a Inovação ao nível das soluções, de serviços e processos, como fatores de criação de valor para o mercado. A empresa procura sempre nestas atividades formas de criar valor para as empresas do grupo, adquirindo conhecimento e testando conceitos que mais tarde possam originar soluções para o mercado.

O Plano de Inovação agrega a atividade de IDI- Investigação, Desenvolvimento e Inovação – da empresa. No ano de 2011 o PI contemplou 131 projetos, correspondendo a um valor total realizado de 27.498.002,67 Euros e a um esforço total realizado de 228 Homens/ano.

A Figura 9 ilustra a importância das atividades de I&D&I.



Fig. 9: Peso Das Atividades de I&D&I nas Receitas e Despesas  
Fonte: R&C PTIN

Além do crescimento ao nível de rendimentos e de mercado a empresa tem também conseguido expandir a sua estrutura de Ativos Humanos, distinguindo-se essencialmente por empregar quadros com formação superior.

A empresa tem investido de forma crucial na captação de ativos humanos de elevado potencial. A estratégia permanece na proposta de estágios desafiantes e de programas que permitam admitir mais de 83 pessoas em estágios académicos e profissionais.

Além de tudo isto a empresa tem vindo a reforçar um conjunto de mecanismos que visam estreitar os laços de compromisso, a satisfação e a motivação dos seus colaboradores.

A PT Inovação continua a aperfeiçoar o seu sistema de avaliação da performance, suportada por critérios comportamentais alinhados com os valores da empresa e do grupo onde se insere (conhecimento, atitude, rigor, iniciativa e trabalho em equipa) e critérios objetivos que são negociados por Direção, com impacto no desempenho do grupo e individual.

O perfil dos RH da PT Inovação (2011) está sumariado na Figura 10.

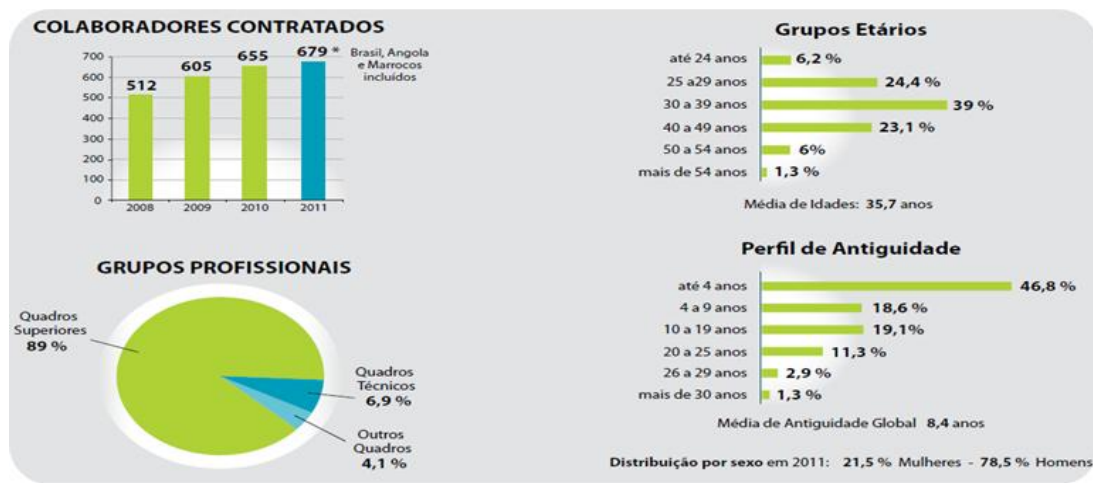


Fig. 10: Perfil dos Recursos Humanos  
Fonte: R&C PTIN

## Capítulo 4 . Atividades desenvolvidas na PT inovação

### 4.1 Análise dos processos e do modelo conceptual da solução de custeio da PT Inovação

A primeira etapa do meu estágio na PT Inovação foi conhecer toda a sua estrutura, processos e modelo conceptual que está na base da solução de custeio da empresa. Este modelo é descrito no capítulo 5.

Foi bastante importante esta inserção, pois, antes de começar realmente a trabalhar ao nível prático, consegui ter uma perspetiva prévia de toda a engrenagem até então montada, a fim de entender todos os conceitos, processos e entidades específicas da empresa por forma a não entrar com total desconhecimento, e poder otimizar posteriormente todo o trabalho a desenvolver.

Este processo teve por base toda a documentação da empresa sobre o modo como está organizada e como foi desenvolvido e estruturado o modelo conceptual de custeio, e também o manual da ferramenta específica de custeio, a qual seria uma das bases essenciais do trabalho por mim desenvolvido.

### 4.2 Identificação, recolha e tratamento da informação de *input* para a solução de custeio

A ferramenta de custeio envolve um conjunto de ficheiros de *input* necessários aos cálculos a efetuar, para a afetação de gastos e cálculo de drivers.

Neste contexto podem-se assinalar três grandes tipos de inputs, o primeiro grupo são *inputs* de estrutura, que agregam toda a arquitetura da empresa, que vai dos seus Centros de custo e Unidades de Gestão até estruturas de Atividades de Custeio, Produtos & Serviços e Clientes. O segundo grande grupo são os inputs que agregam os

gastos propriamente ditos. Neste caso é extraído do sistema da contabilidade financeira (sistema SAP) o balancete com todos os gastos incorridos no período contábil para o qual se pretende fazer a análise, este balancete tem de conter um número específico de campos de informação que facilitem ou permitam a filtragem de informação para os cálculos de custeio, tendo de ser validado previamente, antes de ser incorporado na ferramenta.

Por último, existem os *inputs* destinados aos *drivers*, neste caso o único driver utilizado até ao momento na imputação de gastos de balancete aos objetos de custeio, é o driver H/H, que para ser calculado necessita que seja incorporada na ferramenta a listagem de remunerações dos colaboradores e o respetivo *report* de horas. Esta é uma informação que o custeio não consegue obter diretamente, tendo de ser solicitada aos recursos humanos para posterior validação e incorporação na ferramenta.

### 4.3 Acompanhamento da operacionalização da solução de custeio, avaliação de resultados e realização *reporting*

Esta fase do estágio consistiu na realização de um conjunto de testes, com *inputs* mais ou menos simulados, de forma a averiguar o comportamento da ferramenta de custeio e o funcionamento de toda a sua estrutura. Foi necessário averiguar todas as regras de coerência e fiabilidade de informação de *input*, assim como reavaliar e perceber todos os filtros de seleção de gastos de balancete para os diferentes tratamentos que vão ter, conforme a sua natureza. Como já referi, todos estes testes foram efetuados tendo por base informação real da empresa ao nível do seu balancete mas simulada em termos das estruturas dimensionais (unidades de gestão, atividades, produtos e serviços, clientes), pois estas estruturas estão ainda em fase de definição e implementação na empresa. Mas isto permitiu a realização de uma série de testes de forma a perceber toda esta arquitetura, ao ponto de, no caso de uma evolução futura da estrutura da empresa conseguirmos alterar facilmente os filtros e todo o tipo de cálculos da ferramenta, retirando ensinamentos importantes no sentido da melhoria do modelo.



Todos os resultados dos testes foram analisados em conjunto, por forma a tirar conclusões que fiquem registadas para futuro e por forma a perceber o comportamento a alterações que possam surgir.

Todos os resultados obtidos foram também analisados na ótica das necessidades de *reporting* de resultados que a empresa tem. A minha função nesta matéria foi tentar melhorar, dentro da flexibilidade da ferramenta, todos os relatórios mais importantes para a tomada de decisões. Uma das prioridades foi a definição e melhoramento dos relatórios de naturezas de custo por objetos de custeio. Nestes relatórios distinguem-se os diferentes tipos de gastos imputados a cada produto e o objetivo era tentar geri-los, por forma a terem a apresentação adequada à sua compreensão e também para que possam existir alterações na dimensão de naturezas de custo. Para a perceção dos relatórios citados, ver Anexo 1 e Anexo 2.

Outro objetivo foi melhorar os cruzamentos possíveis entre as diferentes dimensões do modelo e avaliar quais desses “cruzamentos” serão mais úteis para a tomada de decisões da gestão. Um dos exemplos de “cruzamentos” possíveis é entre a dimensão Atividades e P&S, podendo-se assim escortinar a *performance* da empresa através dos gastos alocados aos P&S, tendo em conta o conjunto de atividades necessárias para os produzir.

#### 4.4 Conhecimento dos processos de controlo de gestão da PT Inovação

A última etapa do meu estágio consistiu no conhecimento e elaboração, de alguns dos processos e mapas de controlo de gestão produzidos na empresa. Na empresa encontra-se implementado o sistema «Tableau de bord», que neste momento sintetiza toda a informação financeira da empresa. Toda esta informação (neste caso o «Tableau de bord» apresenta apenas informação financeira e de Recursos Humanos) não se destina só a “consumo interno”, mas também se enquadra nas obrigações de *reporting* para com a empresa mãe, a PT Comunicações (Portugal).

Todo este processo consiste na recolha de informação financeira de *input*, que posteriormente é agrupada pelas respetivas rubricas das demonstrações financeiras correspondentes. Neste momento, todo este processo começa pelo planeamento das demonstrações financeiras por empresa (PT Inovação e suas filiais), e as respetivas demonstrações por clientes (os mais importantes) e Clusters operacionais da empresa.

## Capítulo 5. O modelo de apuramento de custos<sup>1</sup> e de controlo da PT Inovação

### 5.1 Enquadramento

Todo o processo de definição e implementação do novo modelo de custeio da PT Inovação enquadra-se num projeto mais amplo de reformulação global de processos que incorpora um esforço de mudança interna com vista a dotar a PTIN de novos processos e ferramentas mais adequados aos desafios atuais que se lhe colocam - o *Easy Flow*.

Os objetivos estratégicos deste processo centram-se essencialmente em potenciar o crescimento da empresa no mercado, assim como, a otimização e alinhamento das várias unidades de negócio. Os efeitos finais pretendidos com todo este alinhamento prendem-se particularmente com uma melhor abordagem ao mercado, uma melhor otimização da utilização de recursos, a otimização do relacionamento com os diversos *Stakeolders*, o controlo e a redução dos gastos e o reforço de uma cultura orientada para os resultados.

### 5.2 Fundamentos

Para se conseguir perceber a lógica processual e arquitetónica da solução de custeio da PT Inovação, é conveniente ter presente e conhecer a forma como está organizada a empresa ao nível do modelo conceptual que foi proposto no momento em que se avançou para o processo de custeio.

O modelo adotado no processo de implementação do modelo de custeio teve como preocupação, além da arquitetura para a imputação dos gastos da empresa, as necessidades de planeamento e controlo de gestão, da gestão operacional e do custeio.

Ao nível da gestão, espera-se a obtenção de um conjunto de informação que permita manter uma visão integrada de todos os fatores críticos na estrutura de gastos/rendimentos. Neste âmbito, o objetivo é fornecer dados sobre as dimensões de P&S e clientes que melhor servem as necessidades de informação, e permitir suportar consistentemente o processo de tomada de decisão, potenciando o processo de melhoria contínua. Ao nível operacional, é crucial a disponibilização de informação para um acompanhamento mais regular, com vista a alcançar a eficiência e excelência operacional. Numa perspetiva de valorização de processos, toda esta informação, tem por objetivo constituir uma ferramenta consistente de monitorização da performance de projetos/iniciativas e atividades. Neste caso, o detalhe de naturezas de gastos/rendimentos por projeto (UG), P&S (Produto e Serviço), clientes e atividade, são cruciais.

A arquitetura organizacional do sistema está esquematizada na Figura 11.

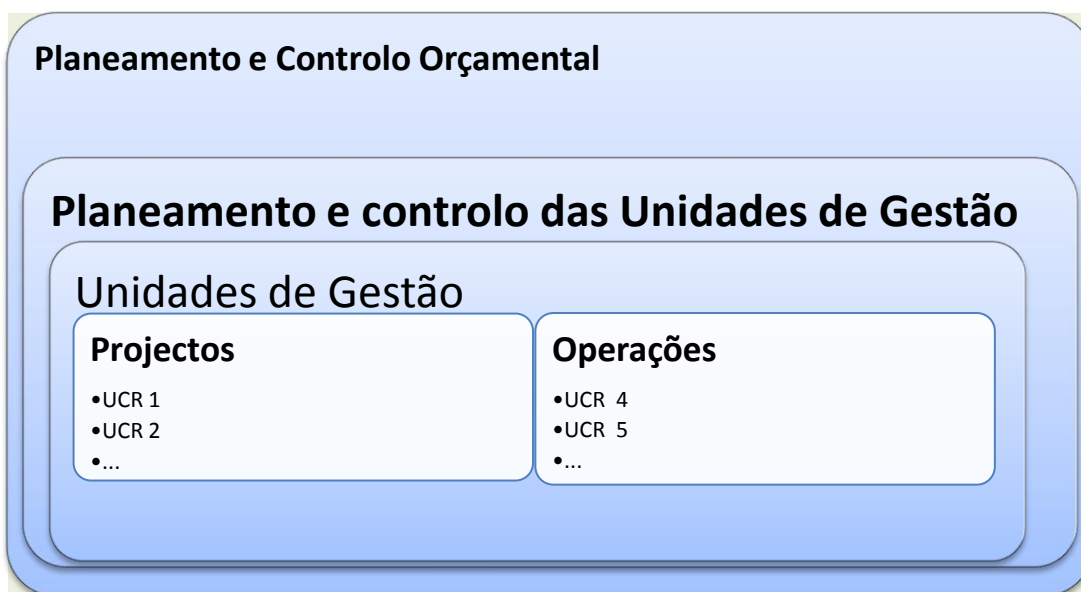


Fig. 11: Arquitetura Organizacional  
Fonte: Elaboração própria

Tal como resulta da Figura anterior, a gestão e organização de um conjunto de recursos, para alcançar um determinado fim, está incorporada no conceito de **Unidade de Gestão** (UG). Este conceito decompõe-se em dois tipos de UGs: - **Projectos**, que incorporam um esforço temporário empreendido para criar um resultado exclusivo, e, - **Operações**, que incorporam um conjunto de recursos organizados de forma continuada

para realizar um processo num determinado âmbito, têm uma dimensão de maior continuidade relacionada mais com as atividades continuadas e de suporte da empresa.

### 5.3 Modelo de planeamento e controlo

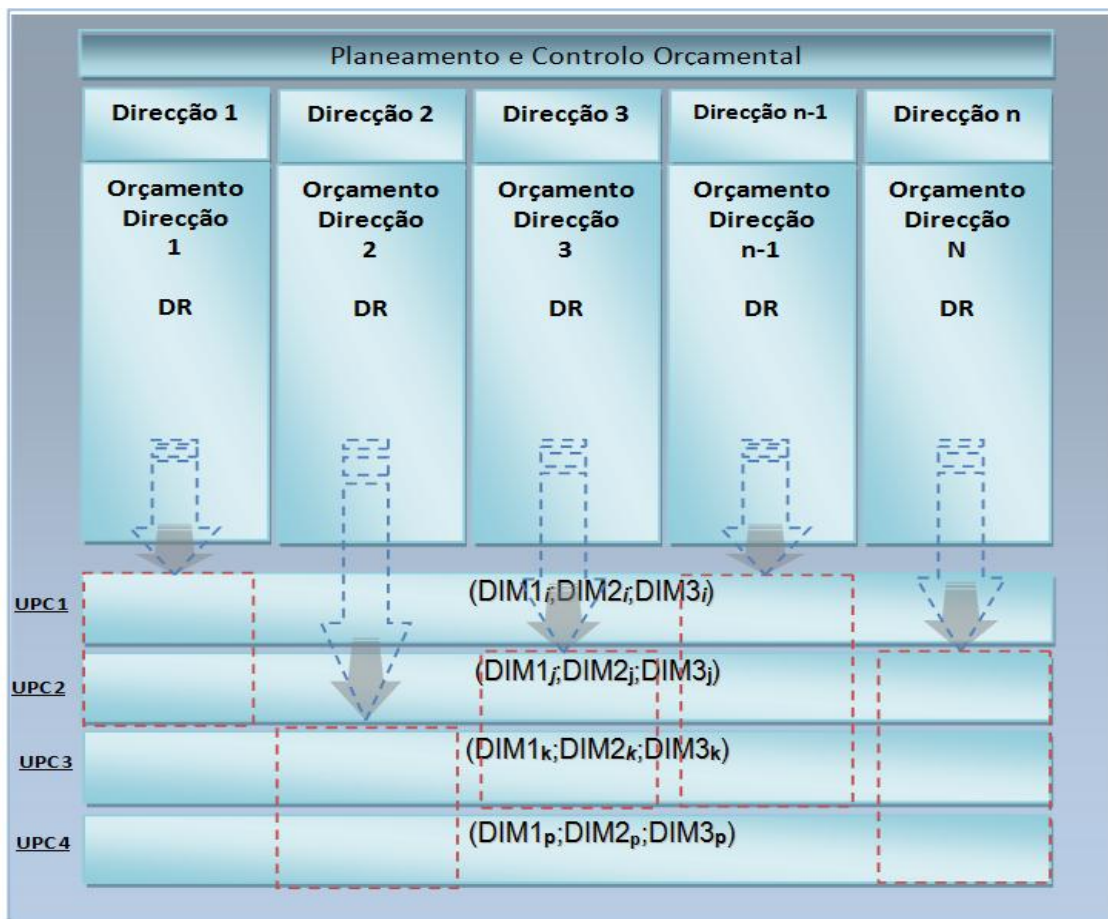


Fig. 12: Planeamento e Controlo Orçamental  
Fonte: Adaptado dos Docs de discussão do Modelo

Nesta secção irei apresentar a forma como é efetuado o controlo orçamental da empresa.

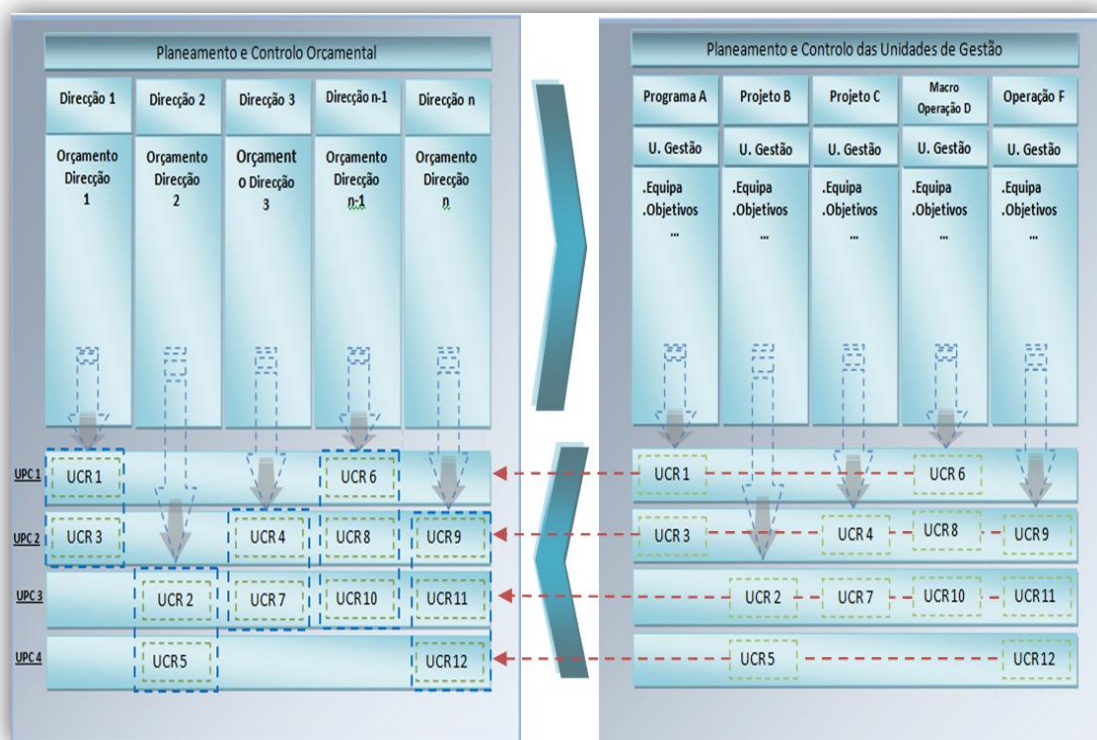
Em primeiro lugar é de salientar que a empresa se encontra organizada em direções (organização vertical da empresa). Cada direção elabora o seu respetivo orçamento com base nas unidades de planeamento e controlo em que vai utilizar recursos.

Segue-se uma explicitação dos conceitos apresentados na Figura 12.

**Unidade de Planeamento e controlo (UPC):** Conjunto de rubricas que agregam as diversas propostas do orçamento dos Centros e Custo (na PT inovação equivalem, regra geral, às direções, como será explicitado mais à frente), sobre as quais assenta a totalidade do orçamento da empresa, as quais incluem, por consequência, uma componente de incerteza/estimativa. O somatório das *UPCs* é sempre igual ao valor do orçamento.

**Unidade de Custeio e Rentabilidade (UCR):** Unidade de imputação de horas, outros gastos e rendimentos realizados. São caracterizadas pela “Unidade de Gestão” (ou seja, a mesma combinação de dimensões de custeio pode-se repetir para UGs diferentes) e por 3 dimensões partilhadas com as *UPCs*: “Cliente”, “Produto” e “Atividade de Custeio”. Uma “Unidade de Gestão” pode enquadrar uma ou mais *UCRs*, sendo que, uma *UCR* só pode estar associada a uma *UPC* e o somatório delas é sempre igual ao valor dos gastos e rendimentos realizados.

A Figura 13 ilustra graficamente estes relacionamentos.



**Fig. 13: Interligação entre Dimensões de Planeamento e de Controlo**  
Fonte: Adaptado dos Docs de discussão do Modelo

Neste contexto, o orçamento será baseado numa matriz que cruza a dimensão vertical da organização (direções representadas por centros de custo) com a dimensão

horizontal, Unidade de Planeamento e Controlo (UPC), garantindo a sua igualdade. O planeamento operacional será feito ao nível da UG, caracterizadas pelas Unidades de Gestão Rentabilidade (UCRs) que suportarão o cálculo da sua rentabilidade e permitirão a sua ligação às UPCs definidas, e assim, ao planeamento geral da empresa.

O modelo é adaptável às necessidades da gestão de cada área, sem comprometer a recolha de informação necessária ao custeio, via UCRs, sendo que - o planeamento das UGs, incluindo a reserva dos recursos humanos, é feito com base nas necessidades operacionais, no momento da sua aprovação. A informação recolhida através das UPCs/UCRs permite fazer um controlo das Unidades de Gestão e do Orçamento, não só ao nível financeiro da Demonstração de Resultados, mas também ao nível das dimensões de custeio.

O conceito de UPC surge com a necessidade de obter um elo de ligação entre o planeado ao nível financeiro e o operacional, abrindo portas para um nível de detalhe maior no que toca ao apuramento de desvios ao planeado. Neste momento, a empresa já está estruturada de forma a orçamentar com base em determinados centros de custo (estes centros de custo estão intimamente ligados com as estruturas das direções, de forma a que um centro de custo corresponde a uma direção de primeira linha), e no conjunto de contas da contabilidade (DR). O que se pretende neste momento, é que se consiga mapear e orçamentar, não só com base na estrutura de contas da contabilidade e com base nos centros de custo, também tendo em conta as atividades, clientes e Produtos/Serviços, para as quais se perspetivam, gastos e rendimentos.

Como se pode verificar pela figura 14, as UPCs partilham as dimensões das UCRs, ou seja, as UPCs, funcionam como um agregador de UCRs sobre o qual se planeia e se orçamenta os Gastos e Rendimentos operacionais globais da empresa, relacionados com determinada atividade, para determinado cliente e para determinado P&S. As UCRs são as unidades onde é imputado o realizado desses mesmos Gastos e Rendimentos. Através do cruzamento destas componentes (UPC/UCR) pretende-se efetuar a monitorização e o controlo orçamental desejado. Desejando-se que este desça ao nível operacional, nomeadamente ao nível da Atividades, dos P&S e dos clientes a quem se vende.

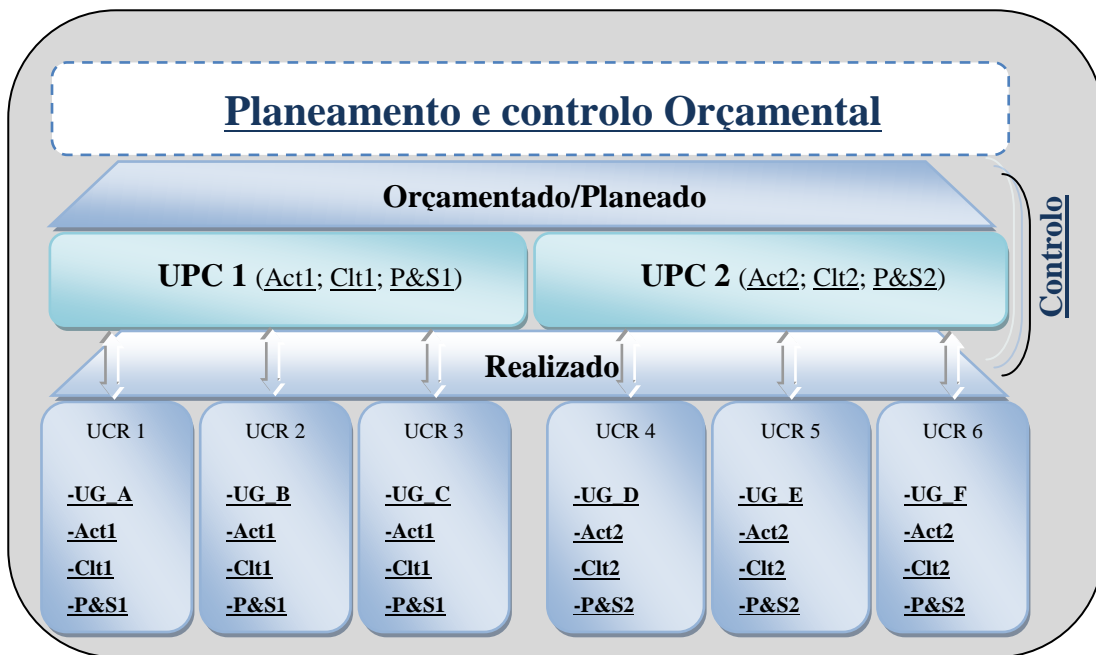


Fig. 14: Planeado/Realizado/Controlo  
Fonte: Elaboração própria

## 5.4 Modelo de Custeio

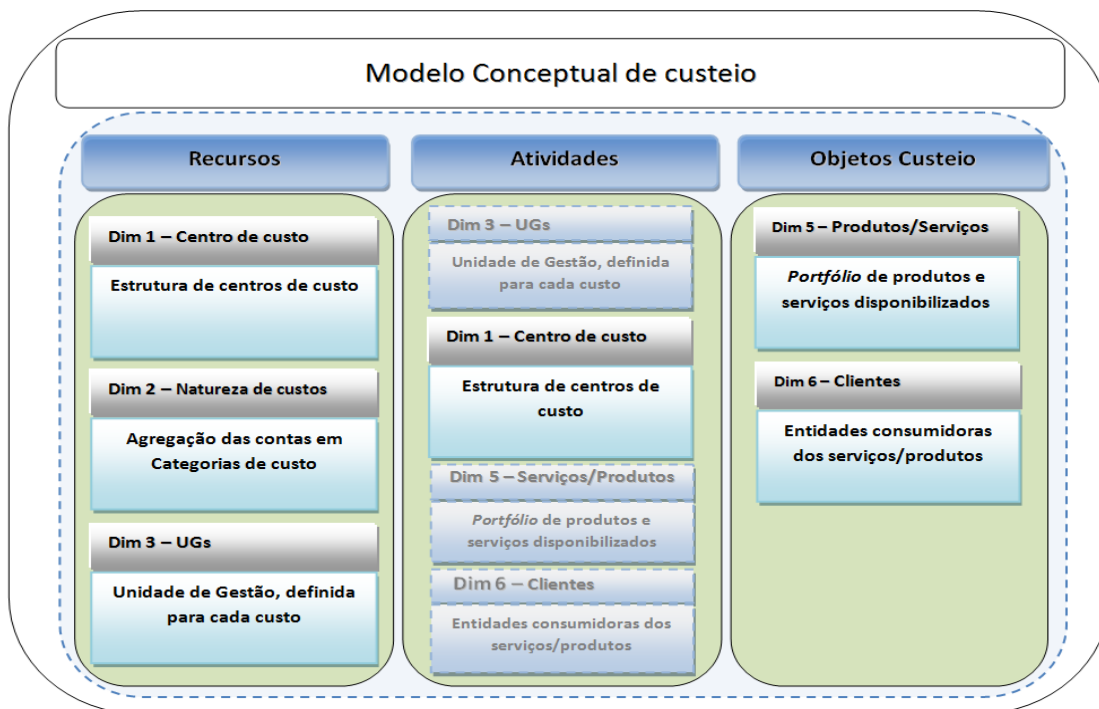


Fig. 15: Modelo Conceptual de Custeio  
Fonte: Manual da ferramenta de custeio



A Figura 15 estabelece a lógica e estrutura do modelo de custeio da PT Inovação. Este modelo incorpora três módulos para agregação de gastos, o módulo Recursos, o módulo Atividades e o módulo Objetos Custeio. O módulo Recursos contém toda a totalidade de gastos a contabilizar no modelo, classificados em três dimensões diferentes – Centro de custo, Natureza de custo e UG. O módulo Atividades engloba a dimensão Atividades e as dimensões virtuais (virtuais dentro deste Módulo, a dimensão UG pertence ao Módulo Recursos e as dimensões P&S e Clientes pertencem ao Módulo Objetos Custeio) UGs, P&S e Clientes, que permitirão o “rastreamento” dos gastos ao longo do modelo bem como facilitar as diferentes regras de redistribuição ao longo do mesmo (especialmente as regras de repartição, que terão estas dimensões virtuais como auxiliar de ligação, entre o que é repartido e quem “recebe” a repartição) para a afetação de gastos repartidos. Deste modo, conseguimos saber quais os gastos imputados também a Clientes e P&S, antes de entrar no respetivo módulo de Objetos de Custeio, ou seja antes das repartições que possam acontecer dentro deste módulo.

Segue-se uma descrição das várias dimensões deste modelo concetual.

- *Centros de custo*<sup>1</sup>

Os centros de custo da PT inovação são identificadores, regra geral, das direções de primeira linha da empresa. Há também a particularidade das três filiais da empresa: Angola, Brasil e Marrocos.

A tabela 1 lista os centros de custo mais importantes e que são utilizados para custeio.

Centros de Custo da PT INOVAÇÃO		
Empresa	Centro Custo	Descrição
PTIN	700	Administração
PTIN	721	Suporte à Gestão, Inovação e Conhecimento
PTIN	722	Comercial, Marketing e Comunicação
PTIN	723	Coordenação Tecnológica e Inovação Exploratória
PTIN	725	Desenvolvimento de Plataformas de Rede e Soluções Multimédia
PTIN	726	Sistemas de Suporte ao Negócio
PTIN	727	Desenvolvimento de Soluções de Rede Inteligente
PTIN	728	Instalação, Entrega e Suporte de Plataformas e Serviços
PTIN	729	Desenvolvimento de Sistemas de Rede
PTIN	730	Industrialização e Instalação de Sistemas de Rede
PTIN	732	Sistema de Suporte às Operações
PTIN	801	Multimédia, televisão interativa convergente
INB	777	PT INOVAÇÃO Brasil
ANG	888	Open Idea ANGOLA
MOR	889	Open Idea Morocco

Tabela 1: Tipologia de Centros de Custo

Fonte: Adaptação dos Docs de Discussão do Modelo

- *Naturezas de Custo*<sup>1</sup>

A estrutura de gastos deve ter sempre em consideração as necessidades de *reporting* financeiro, sendo que as naturezas de gastos tem como objetivo simplificar a apresentação da tipologia dos gastos a considerar no modelo, permitindo a agregação de natureza idêntica.

Será sempre necessário assegurar a manutenção da estrutura de natureza de gastos, sempre que for alterado o mestre de contas financeiras/contabilísticas. Neste momento a estrutura acima apresentada encontra-se em avaliação e remodelação. Aliás, como se pode observar no Tabela 2, os gastos não obedecem à classificação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).<sup>2</sup>

<b>Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas</b>	<b>Custo das mercadorias consumidas; Custo das mercadorias vendidas; outros custos de produção e variação de produção</b>
<b>Provisões</b>	Depreciação de existências, provisões para cobrança duvidosa e outras provisões
<b>Custos com pessoal</b>	Remunerações; encargos e cedências de pessoal
<b>Subcontratação</b>	Formação; licenças de <i>software</i> ; outros projetos/serviços; projetos de desenvolvimento; Serviços de engenharia e suporte técnico
<b>Fornecimentos e serviços externos</b>	Comunicações; conservação e reparação; deslocação e estadas; rendas; seguros; trabalhos especializados; combustíveis; marketing e publicidade; economato; consumíveis e outros custos
<b>Trabalhos para a própria empresa</b>	Custos com pessoal; custos associados aos ajustamentos IAS 38, e outros custos
<b>Amortizações do exercício</b>	Edifícios; equipamentos; investigação & desenvolvimento; propriedade industrial e viaturas
<b>Impostos</b>	Impostos diretos; impostos indiretos e outros impostos
<b>Outros custos operacionais</b>	Investigação & desenvolvimento; ofertas; quotizações e outros custos operacionais
<b>Custos financeiros</b>	Juros suportados; outros custos financeiros e serviços bancários
<b>Custos operacionais não recorrentes</b>	Donativos; imobilizado e outros custos operacionais não recorrentes

**Tabela 2: Tipologia de Naturezas de Custo**  
Fonte: Adaptação dos Docs de discussão do Modelo

- *Unidades de gestão*

A estrutura UG/UCR é a estrutura mais importante do modelo de custeio, e suporta as imputações diretas e indiretas aos objetos de custeio definidos, nomeadamente, atividades, clientes e P&S. Neste contexto, o modelo não poderá iniciar sem que a totalidade dos gastos estejam associados, pelo menos, a uma UG/UCR.

<sup>2</sup> Atualmente a empresa para efeitos de Controlo de Gestão, utiliza já o Plano Internacional de Contas, seguindo as Normas Internacionais de Contabilidade IAS/IFRS.

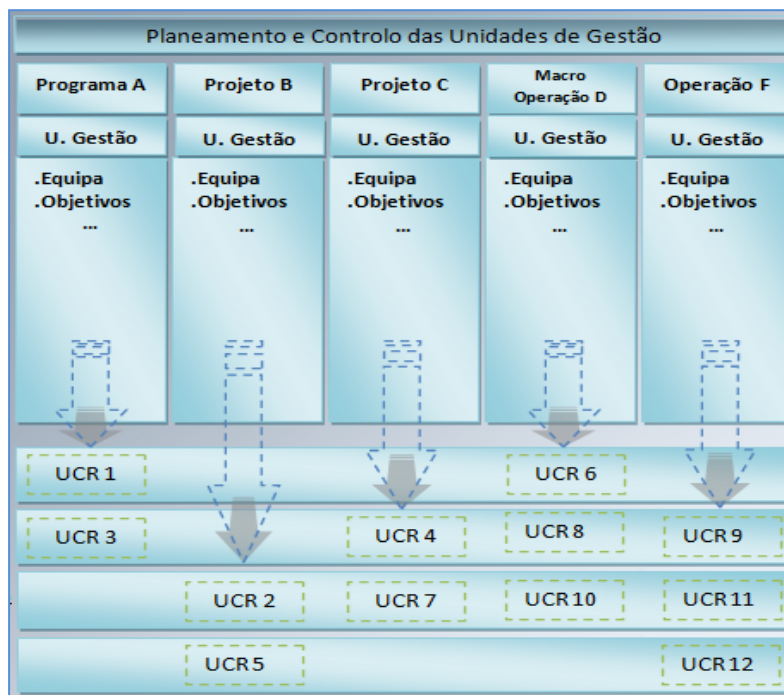


Fig. 16: Tipologia de Unidades de Gestão  
Fonte: Adaptação dos Docs de discussão do Modelo

A UG é a entidade caracterizadora da unidade de imputação, a UCR, sendo esta uma agregação das três entidades base do modelo, as Atividades, os P&S e os Clientes.

- *Atividades de custeio*

O conjunto de atividades listado na figura 17 visa espelhar uma visão integrada da cadeia de valor da PTIN, representativa do trabalho/esforço realizado na empresa, incluindo todos os processos operacionais e atividades consumidoras de recursos. Visa ainda garantir, a identificação clara e objetiva de *DRIVERS* de afetação de gastos, ou seja, medidas de frequência e intensidade da utilização de uma atividade por um objeto de custeio.

Atividades Transversais	Negócio	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Estratégia empresarial</li> <li>-Planear a estratégia de negócio</li> <li>-Gerir conhecimento, investigação e pesquisa tecnológica</li> <li>-Gerir relações externas, regulamentares e jurídicas</li> <li>-Estratégia de produtos e serviços</li> <li>-Planear e gerir o marketing</li> <li>-Planear e gerir o portfolio de produtos e serviços</li> <li>-Relacionamento com o cliente</li> <li>-Inovação exploratória</li> </ul>
	Gestão de recursos	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Gerir atividade financeira e administrativa</li> <li>-Gerir planeamento e controlo de <i>performance</i> organizacional</li> <li>-Gerir infra-estruturas, ambiente e segurança de informação</li> <li>-Gerir programas e projetos</li> <li>-Gerir recursos humanos</li> <li>-Gerir processos, auditorias e certificações</li> <li>-Gerir fornecedores e parceiros</li> <li>-Gerir sistemas e tecnologias de informação (Suporte interno)</li> <li>-Outras atividades</li> </ul>
Atividades de Produção		<ul style="list-style-type: none"> <li>- Desenvolvimento e <i>Release</i> de Sistemas</li> <li>-Desenvolvimento evolutivo <ul style="list-style-type: none"> <li>-Construção</li> <li>-Testes</li> <li>-Instalação</li> </ul> </li> <li>-Desenvolvimento corretivo <ul style="list-style-type: none"> <li>-Construção</li> <li>-Testes</li> <li>-Instalação</li> </ul> </li> <li>-Produção e logística de equipamento <ul style="list-style-type: none"> <li>-Produção de equipamentos</li> <li>-Planeamento, aprovisionamento e logística de equipamentos</li> <li>-Reparações (logística inversa)</li> </ul> </li> <li>-Serviços de consultoria</li> <li>-Serviços de formação <ul style="list-style-type: none"> <li>-Conceção da formação</li> <li>-Execução da formação</li> </ul> </li> <li>-Serviços de laboratório</li> <li>-Suporte ao cliente</li> </ul>

Fig. 17: Tipologia de Atividades

Fonte: Adaptação dos Docs de discussão do Modelo

É de salientar que - o propósito - é que as atividades definidas no âmbito do custeio deverão ser as mesmas a considerar no reporte de tempos, sendo também a sua estrutura flexível de modo a permitir a sua adequação à medida que aumenta a complexidade de *reporting* da PT Inovação. Pretende-se neste âmbito obter os seus gastos totais e unitários, por centro de custo, natureza de custo e categoria profissional por atividade.

• *Cientes*

A estrutura de clientes, apresentada na figura 18, segue uma lógica que assenta na necessidade de reporte de gestão, permitindo assim uma agregação de gastos pelos grupos acima apresentados: Clientes intra e extra grupo e mercado nacional/internacional, dividido por continentes.



**Fig. 18: Arquitetura de Clientes**  
Fonte: Adaptação dos Docs de Discussão do Modelo

É de salientar a existência de duas entidades criadas para representar situações em que não seja possível a afetação direta a objetos de custeio finais, neste caso clientes. Uma entidade para quando são exercidas atividades para o cliente interno PT Inovação, nomeadamente atividades transversais de negócio/suporte, sendo que estes gastos serão redistribuídos no intra-módulo Objetos Custeio, por todas as outras componentes que tenham um cliente “específico” – PTIN Suporte.

A outra entidade criada- PTIN Clientes- é utilizada quando é exercida uma atividade de produção, sem ser para um cliente específico ou em caso de impossibilidade de definição do mesmo, por exemplo na inovação exploratória. Estes gastos associados a esta “entidade” também serão alvo de redistribuição no intra-módulo Objetos Custeio.

• *Produtos/Serviços*

Esta estrutura, como não poderia deixar de ser, tem em consideração as necessidades de *Report* de Gestão/Operacional de alto-nível e pretende a espelhar o portfólio de P&S da PT Inovação.

Como se pode verificar pela Figura 19, acima, todo este portfólio encontra-se estruturado de forma hierárquica, por ramificações do tipo **1 – n**, ou seja, ficou definido *à priori* que, para que o sistema de custeio conseguisse ser versátil e pudesse cumprir o objetivo de gerar relatórios essenciais para a tomada de decisões, era necessário que cada Família só pertencesse a um e só um Domínio, que por sua vez cada Pacote comercial pertença apenas a uma família e que cada produto esteja associada somente a um Pacote Comercial.

Esta limitação imposta *à priori*, é importante dizê-lo, tem essencialmente como base a forma de funcionamento em si da ferramenta. Esta disposição facilita particularmente o somatório de gastos pelos diferentes níveis, e caso não fosse assim, poderíamos entrar num processo de aumento exponencial da dimensão e das suas relações.

O que se apresenta nesta secção são apenas os níveis onde se vai “encaixar” a dimensão de P&S, que conta com largas centenas de entidades no seu portfólio em condições de ser custeadas.

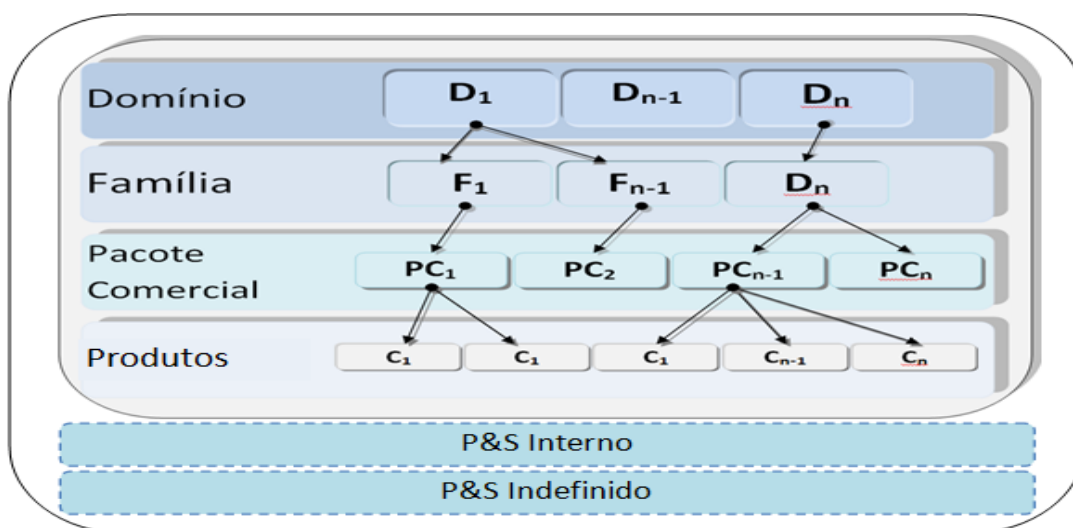
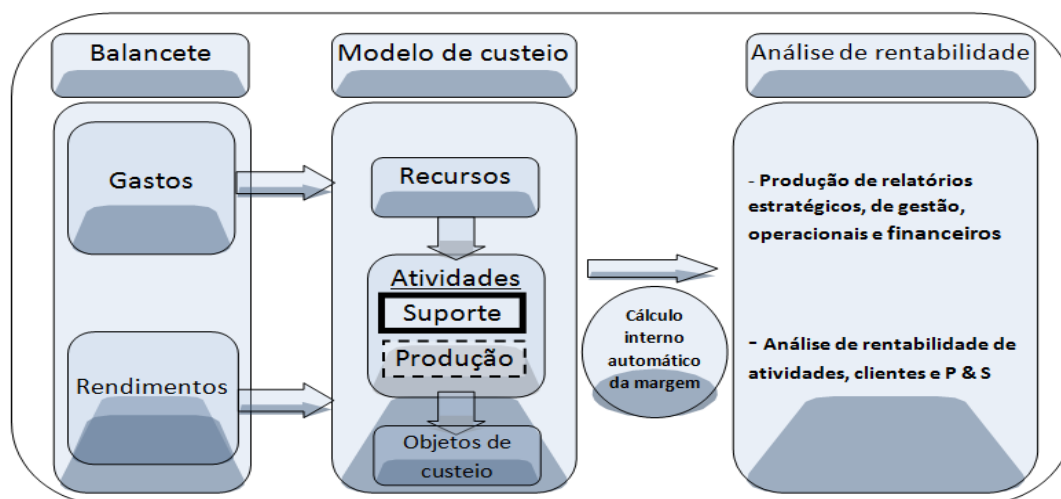


Fig. 19: Arquitetura de P&S  
Fonte: Adaptação dos Docs de discussão do Modelo

Tal como na arquitetura de Clientes, foram criadas duas entidades para poderem ser afetos gastos que não estão diretamente ligados a nenhum P&S específico. No caso em concreto, a entidade P&S Interno deriva de gastos afetos a atividades de suporte interno à empresa (ex: atividades financeiras e de controlo, planeamento, etc.). Por seu lado, a entidade P&S Indefinido existe para a afetação de gastos de determinado projeto de investigação e incorpora a ideia de um produto em desenvolvimento mas que ainda não se sabe em concreto qual é ou contempla situações das atividades de produção em que não seja possível a identificação do P&S específico. Os gastos associados a estas duas entidades, serão alvo de redistribuição no intra-módulo Objetos Custeio.

• **Objetivos Finais**

Os objetivos essenciais de todo o modelo são, como é evidente, ter consciência de todos os gastos e rendimentos, tanto de volume como unitários, a margem bruta associada, em volume e em termos unitários, e a sua variação em termos homólogos.



**Fig. 20: Objetivos Finais de Todo o Processo**  
Fonte: Adaptação dos Documentos de Discussão do Modelo

Como se observa na Figura 20 os rendimentos estão sempre afetos aos objetos de custeio, uma vez que, nas faturas já consta o produto/serviço e cliente a quem foi vendido, sendo pela natureza contabilística derivada a respetiva atividade. Com esta

informação os rendimentos são alocados diretamente, não necessitando de qualquer tratamento.

A sua afetação é realizada por intermédio de um atributo com que são marcados na fase do tratamento da informação de *input* com o intuito destes serem afetos diretamente.

## 5.5 Transição de gastos

Neste capítulo será abordado a forma de transição de gastos, dentro da arquitetura do Modelo de custeio da PT Inovação.

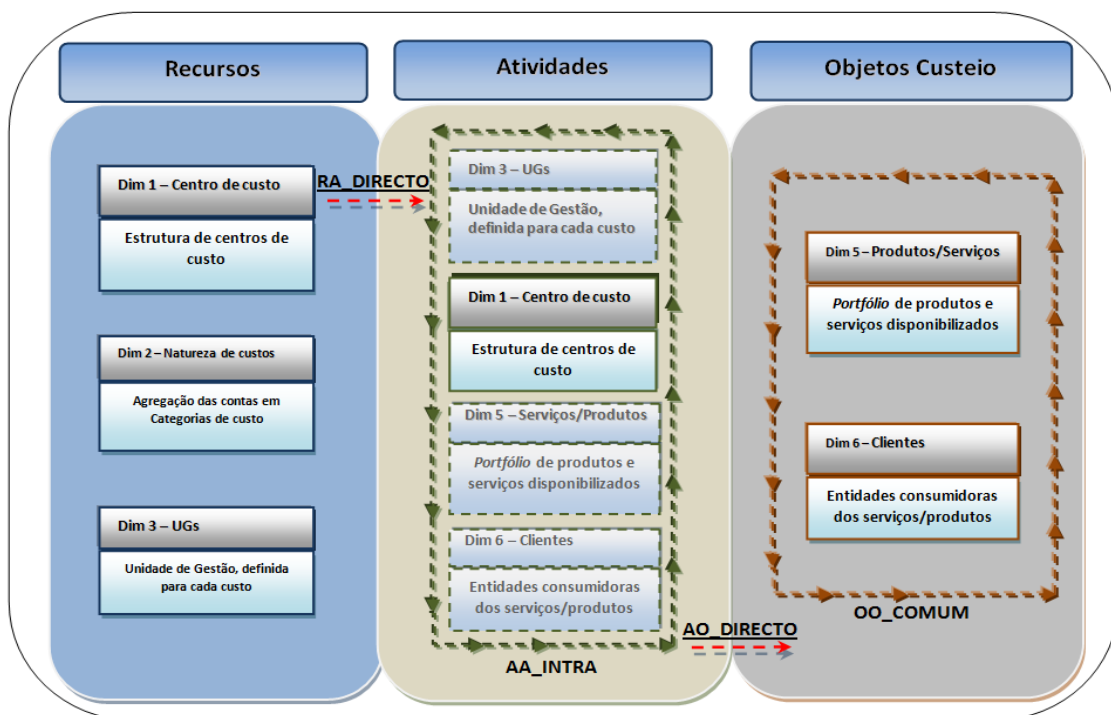


Fig. 21: Transição de Gastos entre módulos  
Fonte: Manual da ferramenta de custeio

A figura acima apresentada tem como objetivo espelhar a imputação dos gastos da organização aos objetos de custeio, neste caso, Clientes e P&S.

Como o modelo é baseado na metodologia ABC, vamos ter um módulo de partida (**Recursos**), onde estão os gastos, apurados com base na contabilidade financeira. De



seguida, no módulo **Atividades**, onde se encontra definida toda a estrutura de processos, naturezas, máquinas, aplicações e equipamento específicos da organização. Por fim, temos o módulo **Objetos Custeio**, que é o módulo de imputação final dos gastos, onde se encontra representado a estrutura de clientes e P&S da PT Inovação.

De forma a conseguir conciliar a metodologia ABC com a complexidade inerente ao negócio das telecomunicações foi adaptada a estrutura elementar dos módulos de forma a incluir várias dimensões de suporte que permitam a distribuição dos gastos de forma mais robusta e eficaz. Deste modo, foram adicionadas três dimensões de suporte de objetos de custeio, o que permite a classificação antecipada de gastos diretos sem afetar o equilíbrio dos módulos do modelo e garantir a correta alocação dos gastos no intra-módulo de Atividades, são elas a dimensão UG, P&S e Clientes.

No módulo inicial de **Recursos**, os gastos nele imputados correspondem ao total do balancete final, acrescidos da componente de gastos de capital e deduzidos de juros suportados referentes à atividade.

O módulo de **Atividades** evidencia, fundamentalmente, o apuramento dos gastos por processo, de acordo com a utilização dos recursos que estes fazem. Deste modo, encontra-se neste a estrutura de atividades da PT Inovação.

Como já referi, existem três dimensões de apoio, Unidades de Gestão (UGs), Clientes, Produtos/Serviços. A dimensão UG está presente neste módulo para garantir a correta distribuição dos gastos de atividades de suporte pelas atividades de produção, preservando a relação de unidades de gestão com atividades, antes e após o intra-módulo. As restantes duas dimensões tem como objetivo a classificação antecipada de gastos diretos sem afetar o equilíbrio dos módulos do modelo.

Dentro do último módulo encontramos a definição da estrutura dos objetos de custeio. A definição das dimensões de Objetos de Custeio está subjacente à necessidade de se analisar a informação sob várias perspetivas, pressupondo que a maioria dos elementos de uma dimensão tem uma relação entre os elementos de outra, isto é, pressupõe-se sempre que determinado Cliente está associado a determinado produto e vice-versa. Considera-se sempre que as duas dimensões não são mutuamente exclusivas.

De acordo com a metodologia ABC, cada uma das dimensões de Objeto de Custeio é composta por diversos membros que consomem Recursos e Atividades e, portanto, geram Gastos. Deste modo, com base em *drivers* de gastos, são os mesmos identificados e distribuídos pelos diversos elementos que compõem as dimensões do modelo, estabelecendo-se uma relação causa-efeito entre as várias combinações de membros dimensionais, os gastos associados e as dimensões de análise.

A definição e a forma de cálculo dos *drivers* têm como principal objetivo a construção da melhor relação causa-efeito entre os gastos das atividades que os desencadearam e os objetos de custeio.

No presente modelo, a afetação de gastos entre os três módulos é feita em diversas etapas, de acordo com o que está especificado na figura 21

Os gastos no módulo Recursos não sofrem qualquer tratamento sendo os mesmos enviados para o módulo de Atividades utilizando o *driver* RA\_DIRETO. Este *driver* estabelece uma relação direta entre os gastos do módulo de Recursos e o módulo de Atividades.

Por sua vez, no módulo de Atividades está implementada uma relação intra-módulo em que, recorrendo a *driver* AA\_INTRA, serão redistribuídos, com base em gastos de destino, os gastos das atividades transversais de negócio e suporte pelas atividades de produção.

Os gastos no módulo de Atividades passam para o módulo de Objetos de custeio através do *driver* AO\_DIRETO, distribuindo diretamente os gastos aos respetivos destinos, nomeadamente clientes e P&S.

É ainda utilizado neste módulo o *driver* OO\_COMUM, para distribuir os gastos presentes nos elementos P&S Indefinido, P&S Interno, PTIN Clientes e PTIN Suporte. Os gastos destes elementos vão ser redistribuídos por todos os restantes produtos e serviços e/ou clientes com gastos diretos já imputados.

## 5.6 Imputação aos Objetos de Custeio

Todo o mapeamento é feito de forma a que, quando os gastos entram no primeiro módulo, já contenham a lógica de dependências entre as diferentes dimensões.

UG	Atividade	Produto	Clientes	UCR
UG 1	Act 1	Prd A	Clit W	UCR 1
UG 1	Act 2	Prd B	Clit X	UCR 2
UG 1	Act 3	Prd C	Clit Y	UCR 3
UG 1	Act 4	Prd D	Clit Z	UCR 4
UG 2	Act 3	Prd A	Clit Z	UCR 5
UG 2	Act 4	Prd C	Clit Y	UCR 6
UG 2	Act 1	Prd B	Clit W	UCR 7
UG 2	Act 2	Prd D	Clit X	UCR 8
UG 3	Act 1	Prd D	Clit X	UCR 9
UG 3	Act 4	Prd C	Clit W	UCR 10
UG 3	Act 2	Prd B	Clit Z	UCR 11

Fig. 22: Matriz UG/UCR  
Fonte: Elaboração própria

Esta estrutura contém um conjunto de combinações unívocas, entre as diversas dimensões do modelo, as quais vão originar as diversas unidades de imputação de gastos/rendimentos, as UCRs. As UCRs são estruturadas aquando da criação e planeamento de uma UG, quando surge a necessidade de organizar a realização de um projeto/operação. Com a aprovação de uma UG, ficam disponíveis para imputação, quer ao nível do *report* de tempos (H/H), quer ao nível do registo contabilístico de gastos/rendimentos, as unidades de recolha dos dados reais, base para o módulo de recursos do modelo.

O objetivo central, é conseguir uma afetação inicial às unidades de imputação (UCRs), que incorporando as três dimensões do modelo, permita uma classificação *a priori* dos gastos por Atividades, P&S e Clientes.

## 5.7 Explicação da redistribuição de gastos no intra-módulo Atividades e Objetos de custeio

No que respeita à distribuição efetuada intra-módulo de atividades, esta consiste na redistribuição dos gastos afetos às ditas atividades transversais (correspondentes ao volume de gastos comuns ou indiretos), para as atividades de produção (destinos finais). A redistribuição de gastos é efetuada, de acordo com os gastos já alocados diretamente às atividades de destino finais, de forma percentual.



Fig. 23: Redistribuição dentro do módulo de atividades  
Fonte: Elaboração própria

É importante dizer, que, nesta redistribuição são mantidas as informações do Produtos e Clientes, que estão associadas às atividades de origem, neste caso as transversais.

No que concerne à redistribuição no intra-módulo Objetos de custeio, centra-se nos valores que respeitam aos elementos classificados com PTIN Clientes, PTIN Suporte, P&S Interno e P&S Indefinido. É de salientar o facto de esta classificação, estar dependente dos pares (Produto, Cliente). Quando um desses pares está classificado com um dos elementos acima referenciados e o outro a um elemento específico (Produto ou Cliente concreto), mantém-se o elemento concreto, e redistribui-se o valor por todos os outros elementos (que não os quatro especificados acima) a que esse estiver associado. No caso de os dois elementos pertencerem ao âmbito dos quatro acima especificados, o valor é redistribuído por todos os outros pares que contenham elementos “concretos”.

O facto de serem mantidos os pares (Produto, Cliente), origina, por exemplo, que um par composto por determinado P&S concreto, associado à entidade PTIN Clientes, no caso de este P&S concreto não “fizer par” com mais nenhum cliente, não permita a redistribuição (ficando este gastos num “bolo” por distribuir), como se pode verificar no exemplo da figura 24. Garante-se deste modo que só são redistribuídos gastos dentro dos clientes para os quais o P&S concreto teve realização.

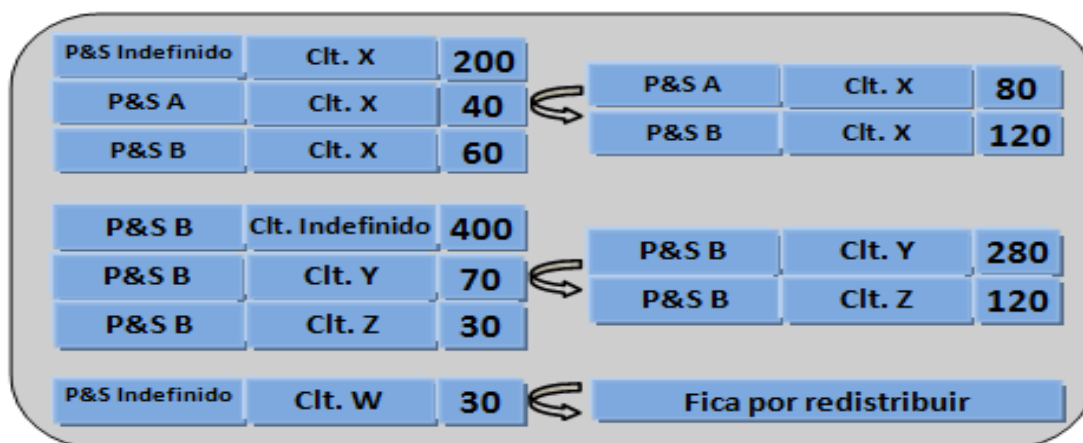


Fig. 24: Redistribuição dentro do módulo *Objetos de Custeio*  
Fonte: *Elaboração própria*

Todo o processo de custeio, encontrando-se enquadrado num projeto mais amplo de reformulação de processos transversais a toda a empresa, interliga-se e depende de toda a implementação e reformulação em curso neste momento.

Os *inputs* associados ao custeio dependem da implementação e da gestão das diferentes dimensões a este associadas (essa gestão é efetuada por entidades que não se encontram no âmbito do Custeio, com exceção da Gestão das Atividades de Custeio), logo a sua evolução depende do nível de implementação destas dimensões na empresa e dos recursos disponíveis que permitam a sua evolução.

Por conseguinte, foi dada prioridade numa 1ª fase à montagem e implementação de toda a estrutura, admitindo-se algumas simplificações em termos de drivers para imputação de gastos indiretos. No momento, essa afetação é feita por volume de gastos diretos ou pelo driver H/H. Apesar da intenção de classificação de gastos a priori nas diferentes dimensões de custeio, por meio da afetação à UCR que as incorpora, foi uma decisão consciente assumir esta simplificação, tendo em atenção o atual estado de mudança e migração de processos e sistemas de informação associados da empresa, tendo em vista uma evolução a partir do momento em que todo este projeto esteja implementado e se consiga fazer uma análise crítica à informação obtida.

## Capítulo 6 . A ferramenta informática

Grande parte das funções realizadas neste estágio, tiveram por base a nova ferramenta de custeio da PT Inovação, o Mprofit, a qual comporta duas etapas separadas de trabalho, a fase de pré-tratamento da informação e a fase de cálculo e produção de relatórios.

Esta ferramenta de pré-tratamento foi estruturada tendo por base produtos do Microsoft Office, nomeadamente ficheiros de Excel e Access. Estes podem ser agrupados em três grandes grupos, os *Inputs*, os ficheiros intermédios e os *Outputs*.

O primeiro grupo de ficheiros representa todos os “pressupostos” que temos de considerar para a corrida de cálculo. Além de todos os gastos do período em análise (Balancete), este grupo contém também os ficheiros de remunerações e *report* de horas necessário ao cálculo do Driver H/H. É nesta secção que devem estar definidos todos os elementos constituintes do modelo conceptual, isto é, todas as UGs, Atividades, P&S e Clientes que constam da estrutura da empresa. Por fim, neste conjunto de ficheiros devem também estar especificados todas as regras de afetação de gastos e todos os *Drivers* de transição entre módulos (incluindo obrigatoriamente as regras de filtragem e afetação). Todos os ficheiros desta secção encontram-se em formato Excel, permitindo assim uma forte flexibilidade no seu manuseamento.

O segundo grande grupo de ficheiros encontra-se em formato Access. Todo o processo de cruzamento de informação entre tabelas, filtragem e cálculo é efetuado através desta ferramenta.

Os processos acima mencionados vão dar origem a ficheiros essencialmente de agregação de dados (de marcação, filtragem e afetação), menos flexíveis para manuseamento do que se estivessem em formato Excel, que funcionam basicamente como agregadores de informação e servindo à *posteriori* de base de exportação do conjunto de ficheiros de *Output*.

O último grupo sintetiza os ficheiros de *Output* da ferramenta. Este conjunto incorpora em primeiro lugar um conjunto de testes que devem ser analisados para garantir a integridade da informação. A título de exemplo, existem testes que validam se alguma conta de balancete não foi mapeada e se ficou de fora da afetação, existem outros que verificam se existe alguma estrutura nova em Balancete e que ainda não estejam consideradas nos ficheiros de *input* ou outros que permitem validar o somatório de gastos/rendimentos por tipo de tratamento.

Além de todos estes testes, a ferramenta disponibiliza um ficheiro onde sintetiza toda a informação do modelo de custeio, isto é, todas as entidades, todos os atributos, e todas as afetações de gastos. Este ficheiro, no final de cada corrida, será importado para a ferramenta Mprofit, que se encontra numa plataforma Web e onde serão calculados os gastos associados a todos os elementos que compõem o custeio, com as operações de distribuição nos intra-módulos, e conseqüentemente gerados todos os relatórios necessários para sua análise (ver anexos 1 a 6).

## Capítulo 7 . Conclusão e análise crítica

No atual meio concorrencial e competitivo, é essencial saber quanto custa o que se produz, como se organiza a empresa para realizar a sua atividade e qual a rentabilidade que a empresa obtém nas suas atividades, produtos e clientes. Torna-se decididamente uma vantagem competitiva, na medida em que uma melhor mensuração assegura às empresas uma ampliação do nível de atuação no trabalho, contribuindo de forma crucial para as decisões que se podem tomar, com vista à rentabilidade da empresa.

O avanço para modelos de custeio mais “viáveis” e ao mesmo tempo mais complexos, como é exemplo o modelo ABC, implica sempre que as empresas tenham uma estrutura organizacional flexível e ao mesmo tempo coesa, de forma a se adaptarem à evolução organizacional inerente à adoção do modelo e ainda possuam infraestruturas que suportem toda a sua implementação, seja a nível tecnológico ou ao nível da hierarquia para a tomada de decisões.

A adoção deste sistema de custeio tem como objetivo essencial conseguir uma mensuração mais fiável de todos os gastos. A estrutura concetual baseia-se na alocação de recursos às atividades através de condutores de gastos, que devem ter alguma relação com a atividade que os consome. O mesmo se passa nos objetos de custeio (produtos e clientes) que consomem atividades, sendo a afetação de gastos feita através de condutores de custo, devendo estes ser uma “medida” não substituta mas relacional entre estas duas dimensões (Atividades – Objetos de custeio).

A implementação, pela PT Inovação, de um sistema de custeio baseado no modelo ABC tem por objetivo dar à empresa um controlo maior sobre os gastos, mas além disso, deve ainda potenciar um controlo mais aprimorado entre os gastos que vão sendo alocados e o planeamento efetuado *à priori*. Também é expectável obter uma base de sustentação que permita tomar decisões de gestão, que podem ir desde a fixação de preços, à análise da rentabilidade de clientes e de P&S, identificando claramente aqueles em que deve apostar e investir e quais descontinuar.



Quando inicializei este estágio, encontrei um modelo já formulado, adaptado à estrutura e realidade da empresa. Um aspeto importante a realçar é o facto do sistema de custeio se alicerçar no ABC, tendo por base uma ferramenta informática que por si só era uma fonte facilitadora do processo e, por outro lado, confinava um conjunto de pressupostos aos quais não se pode fugir para manter a coerência do cálculo.

Apesar do modelo já estar formulado, a perspectiva do estágio foi sempre a melhoria do mesmo, através da identificação de pontos que se podiam ser considerados para o adaptar melhor à realidade da empresa e da introdução de melhorias nos seus *outputs*, para que a informação extraída fosse mais clara e de mais fácil compreensão para a gestão de topo.

Uma das primeiras dificuldades encontradas foi perceber a adaptabilidade acima referida. Apesar da formação académica que possamos ter, perceber a sua adaptabilidade prática é mais difícil. Em primeiro lugar, porque se tem de entrar na realidade da empresa e depois porque é necessário perceber a arquitetura lógica dos *inputs* e *outputs* a usar, bem como a sua estrutura.

De entre as especificidades deste modelo, é de destacar a forma de imputação dos gastos às diferentes unidades. Como foi referido na parte de desenvolvimento, a imputação é efetuada a uma unidade “tripartida”, a UCR, que incorpora as três dimensões de custeio mais importantes que a empresa definiu, as Atividades, P&S e Clientes. O apuramento do custo, nos módulos correspondentes às dimensões do modelo (módulo Atividades e módulo Objetos de custeio) é efetuado pelo somatório das UCRs que contêm essa dimensão.

No que concerne aos *Cost Drivers* utilizados, além do driver H/H que serve para a imputação dos gastos com pessoal e para afetação de diversos gastos indiretos, dependendo da sua natureza, os gastos indiretos também são alocados através do volume de gastos diretos já alocados até então. Como foi referido, esta simplificação advém da realidade atual da empresa, do processo de mudança em que se encontra e da prioridade dada à implementação de toda a estrutura do custeio, principalmente as dimensões que o constituem. Apesar disso, esta situação é encarada numa perspectiva de evolução, mediante a consolidação da implementação efetuada e pela análise crítica aos resultados que se comecem a obter de dados reais. Neste sentido torna-se preponderante desenvolver formas de alocação mais fidedignas, com uma correlação mais direta entre

os recursos e os objetos de custeio, constituindo este facto um dos pontos já identificados de evolução futura.

Neste momento a empresa, ao nível do controlo, tem implementado o sistema “Tableau de Bord”, que lhe permite vislumbrar a evolução da empresa ao longo do tempo, comparativamente ao que foi planeado, mas este controlo está limitado a componentes estritamente financeiras.

O que se pretendeu com a implementação deste processo foi, de alguma forma, obter um controlo mais efetivo, e mais qualitativo, partindo das rubricas financeiras mas descendo a um nível mais operacional.

Neste momento, a empresa estrutura o seu planeamento, por direções e por rubricas financeiras, sendo uma prática já estabilizada, mas, a partir da implementação do novo modelo conceptual, também por atividades, clientes e produtos. Deste modo, o objetivo é conseguir fazer um controlo de forma sistematizada e rapidamente disponível para a gestão pelos mesmos elementos, ou seja, conseguir planear recursos na produção de determinado produto para determinado cliente, utilizando determinadas atividades, e no apuramento de desvios, saber exatamente o produto em que ocorreu, para que cliente e qual a atividade “utilizada”.

Outro dos propósitos finais do processo que envolveu a sua implementação foi a disponibilização de indicadores que possam ser utilizáveis por toda a empresa, permitindo assim que todos os colaboradores consigam seguir a concretização da implementação da estratégia e dos objetivos centrais da empresa.

A um nível mais global, a empresa teria a ganhar ao avançar para um sistema que permitisse apoiar a estratégia da empresa em indicadores financeiros e não financeiros. O objetivo seria a concentração de todos os indicadores numa única plataforma por forma a que seja possível fazer uma interligação entre o controlo operacional de curto prazo e a visão estratégica de longo prazo, sendo esses indicadores críticos para a implementação da estratégia. O objetivo será a avaliação da execução da estratégia na perspetiva financeira, na perspetiva dos clientes, na melhoria dos processos internos e na perspetiva de aprendizagem e melhoria contínua. Em suma, uma aproximação ao BSC.

Por fim, quero salientar o facto de este estágio ter contribuído de forma bastante relevante para a minha formação académica e pessoal. O acompanhamento de uma fase mais crítica da vida de uma empresa, apesar da complexidade inerente ao processo de implementação de um sistema de custeio, é sem dúvida um privilégio. A aplicação prática de conceitos e a perceção do peso de fatores críticos para a gestão foram os pontos fortes deste estágio. A importância da qualidade da informação para a gestão e a forma de garantir que não se cometem erros e enviesamentos que possam vir a influenciar as decisões de topo são ideias que se trazem da faculdade, mas só estando na realidade prática se percebe a sua crucial importância. Na realidade, essas decisões potencialmente enviesadas vão influenciar a organização onde trabalhamos e, por consequência, influenciam-nos a nós e toda a comunidade que com ela se relaciona.

## Bibliografia

- ABRANTES, F. M. G. de; MARIOTO, S. L.; *Método de Custeio Baseado na Atividade – ABC*; Revista de ciências gerenciais nº16; Dezembro de 2008.
- ANTÓNIO, N. dos S.; RODRIGUES, J. J. M.; *Balanced Scorecard e Mapas Estratégicos*; ISCTE/ESCE; Março de 2006.
- AZEITÃO, J.; ROBERTO, J.; *O planeamento estratégico e a gestão estratégica nas PME*; Revista TOC nº120; Março de 2010.
- CANHA, H. M.; *O método ABC como factor de competitividade da empresa*; Revista TOC nº 84; Março de 2007.
- COELHO, P.; *Balanced Scorecard*; Revista TOC nº96; Março de 2008.
- CUNHA, C. A. S., *A Influência na Gestão do Custeio Baseado na Actividade*; Revista TOC n.º 28; Julho 2002.
- DIAS, D. S. do C.; *Os factores críticos do (in) Sucesso na implementação do Activity Based Costing – O caso de uma PME Portuguesa*; FEUP; Pág. 15-29; 2009.
- INNES, J.; MITCHELL, F. (2002); *Custeio Baseado nas Actividades – Um guia prático*; 1ª edição; MONITOR.
- JORDAN, H.; NEVES, J. C.; RODRIGUES, J. A. (2002); *O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*; 4ª edição; Áreas Editora, Cap. I, II, III, V, VI.
- KAPLAN, R. S; NORTON, D.P (1996); *The balanced scorecard: translating strategy into action*; HBS; Cap. I.
- LOUREIRO, J. G. G.; *A relação entre o Controlo de gestão, o Planeamento estratégico e o desempenho da empresa: Um modelo conceptual*; UBI; 2006.
- MAJOR, M.; HOPPER, T.; *Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunication company*; ISCTE/Univerdity of Manchester; 2005.
- MAUSS, C. V.; COSTI, R. M.; *O Método de Custeio ABC como instrumento de gestão*; ULBRA/UNISINOS; 2004.
- MINTZBERG, H.; QUINN, J. B. (2001); *O processo da estratégia*; 3ª Edição; Bookman; Cap. I, III, IV, V.
- NICOLAU, I.; *O Conceito de estratégia*; INDEG/ISCTE; Lisboa; Setembro de 2001.
- PAMPLONA, E.de O.; MAUAD, L. G. A.; *ABC/ABM e BSC – Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão*; UNIFEI; 2004.
- PORTER, M. E.(1989); *Vantagem competitiva: Criando e sustentando um desempenho superior*; 28ª Edição; Editora Campos; Cap. I e Cap. II.

RELATÓRIO & CONTAS da PT Inovação; 2011.

RODRIGUES, A. I; FANTASIA, M.; *Breve Caracterização do Custeio Baseado nas Actividades*; Revista TOC nº32; Novembro de 2002.

SOUSA, D. C. de; *Implementação do Custeio Baseado nas Atividades numa PME*; UA; 2009.

TEIXEIRA, A. B.; TEIXEIRA, N. M. D.; PARDAL, Pedro N. C. P. B.; *Tendências da gestão Orçamental nas empresas*; Revista TOC nº 72; Março de 2006.

## Webliografia

<http://en.wikipedia.org/> (última consulta em:29/02/2012)

<http://www.bigconsultores.com> (última consulta em:30/01/2012)

[www.ocoruja.com](http://www.ocoruja.com) (última consulta em:30/01/2012)

[www.ptinovação.pt](http://www.ptinovação.pt) (última consulta em:25/03/2012)

<http://focoemnegocios.wordpress.com> (última consulta em:30/01/2012)

<http://www.administracaoegestao.com.br> (última consulta em:30/01/2012)

# Anexos



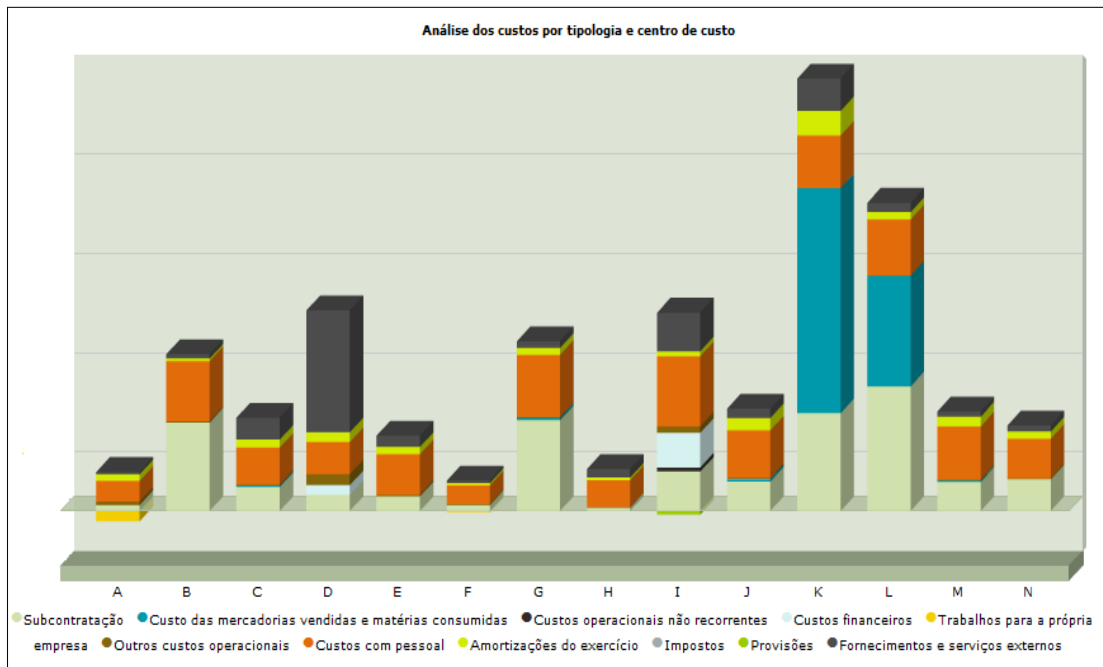
## Anexo 1- Relatório de Naturezas de Custo por Objetos de custeio

Filtro seleccionado																																			
Nenhum filtro foi seleccionado.																																			
<p>Volta à lista</p> <p>Filtrar por: <input type="radio"/> Código <input checked="" type="radio"/> Descrição</p> <p>Filtros</p> <ul style="list-style-type: none"> <li><input checked="" type="checkbox"/> Actividade</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> Produto</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> Cliente</li> </ul> <p>Limpar</p>	<table border="1"> <thead> <tr> <th>Descrição</th> <th></th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Receitas</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Custos por Natureza</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Provisões</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Custos com pessoal</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Subcontratação</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Fornecimentos e serviços externos</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Trabalhos para a própria empresa</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Amortizações do exercício</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Impostos</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Outros custos operacionais</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Custos financeiros</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Custos operacionais não recorrentes</td> <td></td> </tr> <tr> <td>  Custos Directos</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right;"><b>Total</b></td> </tr> <tr> <td>Margem</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	Descrição		Receitas		Custos por Natureza		Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas		Provisões		Custos com pessoal		Subcontratação		Fornecimentos e serviços externos		Trabalhos para a própria empresa		Amortizações do exercício		Impostos		Outros custos operacionais		Custos financeiros		Custos operacionais não recorrentes		Custos Directos			<b>Total</b>	Margem	
Descrição																																			
Receitas																																			
Custos por Natureza																																			
Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas																																			
Provisões																																			
Custos com pessoal																																			
Subcontratação																																			
Fornecimentos e serviços externos																																			
Trabalhos para a própria empresa																																			
Amortizações do exercício																																			
Impostos																																			
Outros custos operacionais																																			
Custos financeiros																																			
Custos operacionais não recorrentes																																			
Custos Directos																																			
	<b>Total</b>																																		
Margem																																			

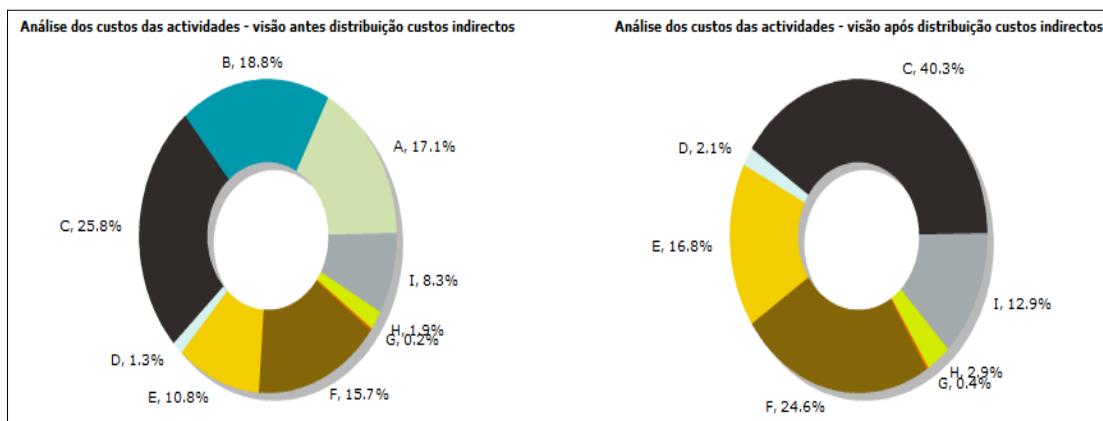
## Anexo 2 – Relatório por Naturezas de custo

Elemento
Expandir até nível: <b>1</b> <b>2</b> <b>3</b> <b>4</b>
<input checked="" type="checkbox"/> Naturezas de Custo
<input checked="" type="checkbox"/> Outros custos operacionais <ul style="list-style-type: none"> <li>C. Op. - Outros custos operacionais</li> <li>C. Op. - Investigação &amp; Desenvolvimento</li> <li>C. Op. - Quotizações</li> </ul>
<input checked="" type="checkbox"/> Custos financeiros <ul style="list-style-type: none"> <li>C. Fin. - Outros custos financeiros</li> <li>C. Fin. - Serviços bancários</li> </ul>
<input checked="" type="checkbox"/> Trabalhos para a própria empresa
<input checked="" type="checkbox"/> Subcontratação
<input checked="" type="checkbox"/> Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas
<input checked="" type="checkbox"/> Amortizações do exercício
<input checked="" type="checkbox"/> Custos com pessoal <ul style="list-style-type: none"> <li>Pessoal - Remunerações</li> <li>Pessoal - Cedências pessoal</li> <li>Pessoal - Encargos</li> </ul>
<input checked="" type="checkbox"/> Fornecimentos e serviços externos
<input checked="" type="checkbox"/> Impostos
<input checked="" type="checkbox"/> Provisões
<input checked="" type="checkbox"/> Custos operacionais não recorrentes

### Anexo 3 – Relatório de Naturezas por Centro de Custo

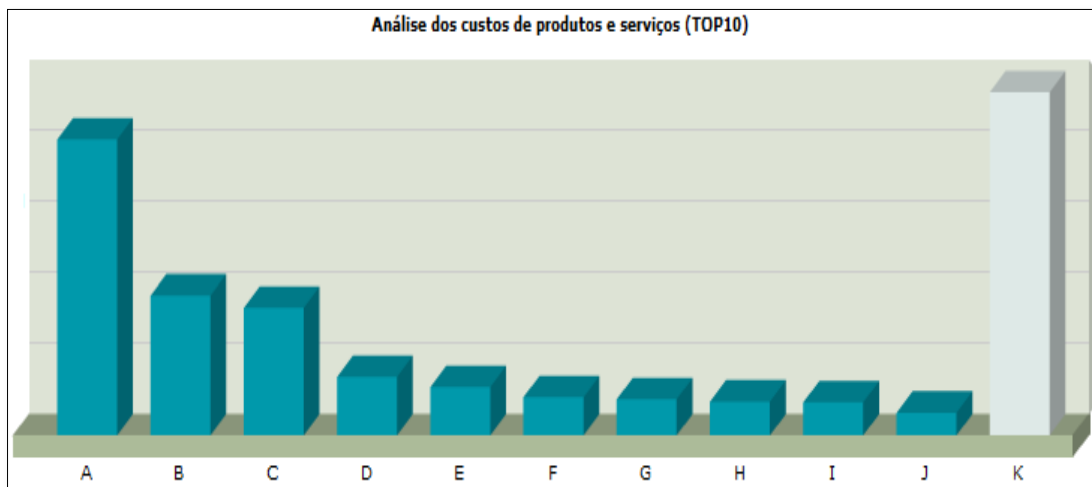


### Anexo 4 – Relatório de Atividades Antes e após Redistribuição





**Anexo 5** – Relatório de gastos por P&S



**Anexo 6** – Relatório de gastos por Clientes

