

# Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Inês Pinto Vieira

Projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Gestão

Orientadora: Prof.<sup>a</sup>. Doutora Ana Maria Dias Simões da Costa, Prof.<sup>a</sup>. Auxiliar, ISCTE  
Business School, Departamento de Contabilidade

Coorientador: Prof. Doutor Rúben Silva Barros, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School,  
Departamento de Contabilidade

Outubro 2021

# Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Inês Pinto Vieira

Projeto submetido como requisito parcial para obtenção do grau de  
Mestre em Gestão

Orientadora: Prof.<sup>a</sup>. Doutora Ana Maria Dias Simões da Costa, Prof.<sup>a</sup>. Auxiliar, ISCTE  
Business School, Departamento de Contabilidade

Coorientador: Prof. Doutor Rúben Silva Barros, Prof. Auxiliar, ISCTE Business School,  
Departamento de Contabilidade

Outubro 2021

## Agradecimentos

A realização deste projeto de mestrado contou com o apoio de várias pessoas às quais quero expressar o meu profundo agradecimento.

À Professora Doutora Ana Maria Dias Simões da Costa e ao Professor Doutor Rúben Silva Barros, pela sua orientação, contínuo apoio e disponibilidade. A vossa partilha de saber e a vossa visão crítica foram um enorme contributo para este trabalho.

Ao Responsável de Negócio Nuno Serrasqueiro, por ter aceitado entrar neste projeto e me ter acompanhado nesta aventura.

A todos os colaboradores da Naz Gelatarias, pelo seu empenho e dedicação.

Aos meus familiares e amigos, por todas as palavras de carinho e coragem.

À minha amiga Sónia Serra, companheira de “guerra”, pelo seu companheirismo e por estar sempre ao meu lado durante esta fase.

Ao meu namorado João, pela sua presença em todos os momentos e por acreditar em mim.

Por último, aos meus pais dirijo um especial agradecimento pelo amor, paciência e apoio incondicional que demonstraram ao longo desta caminhada.

## Resumo

Nos últimos anos, a Naz Gelatarias, que explora 25 gelatarias Olá, tem vindo a observar o aparecimento de novos *players* no seu setor. A oferta que os consumidores têm à sua disposição é cada vez mais diversificada, acabando por sobreviver, apenas, as propostas mais competitivas.

O sucesso de qualquer organização depende em grande parte das decisões que são tomadas no seu dia-a-dia e, por sua vez, a qualidade destas decisões está intimamente relacionada com a informação que têm como base. Os custos de cada loja Olá são fornecidos pelo sistema de custeio da organização que, infelizmente, herda muito dos sistemas tradicionais, conhecidos por produzirem informação distorcida. Nesse contexto, este trabalho tem como principal objetivo conceber um novo modelo para esta empresa, capaz de proporcionar informação fiável que permita um maior conhecimento dos resultados e melhores decisões de gestão.

O *Activity-Based Costing* (ABC) e o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) afiguram-se como alternativas possíveis aos sistemas clássicos. O projeto desenvolvido concluiu pela inadequabilidade do TDABC, já que a Naz realiza atividades para as quais não é possível definir equações de tempo. Optou-se, então, por recorrer ao ABC para a conceção do novo modelo.

Este trabalho demonstrou como pode o ABC ser usado no apuramento dos custos de cada segmento, contribuindo com informação de maior fiabilidade para o processo de tomada de decisão. Adicionalmente, em termos teóricos, veio complementar a teoria já existente, gerando mais um caso prático para discussão.

**Palavras-chave:** Sistemas de custeio, ABC, TDABC, Naz Gelatarias

**Classificação JEL:** M40, M41

## Abstract

In recent years, Naz Gelatarias, which operates 25 Olá ice cream parlors, has been observing the emergence of new players in its sector. At their disposal, the consumers today have an increasingly diversified offer, with only the most competitive proposals surviving.

The success of any organization depends largely on the decisions that are taken during its day-to-day operations, and in turn, the quality of these decisions is closely related to the information they are based on. The costs of each Olá Store are provided through the organization's costing system, which unfortunately has inherited a lot from traditional systems, known for producing distorted information. In this context, the main objective of this work is to design a new model for this company, capable of providing reliable data, that allows for having greater knowledge of the results and making of better management decisions.

Activity-Based Costing (ABC) and Time-Driven Activity-Based Costing (TDABC) appear as possible alternatives to the classical approaches. The developed project concluded that the TDABC was inadequate, since Naz carries out activities for which it is not possible to define time equations. Therefore, it was decided to use the ABC, to design the new model.

This work demonstrated how ABC can be used to calculate the costs of each segment, contributing with more reliable information to the decision-making process. Additionally, in theoretical terms, it came to complement the existing theory, generating another practical case for discussion.

**Keywords:** Costing systems, ABC, TDABC, Naz Gelatarias

**JEL Classification:** M40, M41

## Índice

Agradecimentos.....	i
Resumo.....	ii
Abstract.....	iii
Índice.....	iv
Índice de Tabelas.....	vi
Lista de Abreviaturas.....	vii
1. Introdução.....	8
1.1. Tema.....	8
1.2. Objetivos.....	9
1.3. Metodologia de investigação.....	10
1.4. Estrutura do projeto.....	11
2. Revisão da Literatura.....	12
2.1. Controlo de Gestão.....	12
2.2. Sistemas de custeio.....	13
2.3. Métodos tradicionais de custeio.....	15
2.4. Condicionantes dos métodos tradicionais de custeio.....	15
2.5. Surgimento da necessidade de mudança.....	16
2.6. Sistema de custeio <i>Activity-Based Costing</i> .....	16
2.6.1. Caraterização do sistema de custeio ABC.....	16
2.6.2. Vantagens e desvantagens do ABC.....	18
2.6.3. Epistas e fatores críticos de sucesso para a implementação do ABC.....	20
2.6.4. <i>Activity-Based Management (ABM)</i> .....	21
2.7. Sistema de custeio <i>Time-Driven Activity-Based Costing</i> .....	22
2.7.1. Fatores que levaram à criação do modelo TDABC.....	22
2.7.2. Caraterização do sistema de custeio TDABC.....	23
2.7.3. Equações de tempo.....	24
2.7.4. Etapas de implementação do TDABC.....	25
2.7.5. Atualização do modelo.....	26
2.7.6. Vantagens do TDABC.....	26
2.7.7. Limitações do TDABC.....	28
3. Metodologia de investigação e recolha de dados.....	30
3.1. Tema e objetivos.....	30
3.2. Paradigma de investigação.....	30

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

3.3. Metodologia de investigação .....	31
3.4. Método de investigação .....	32
3.5. Métodos de recolha de dados.....	34
4. Apresentação da empresa Naz Gelatarias .....	37
4.1. Missão e objetivos .....	37
4.2. Estrutura organizacional .....	38
5. Conceção do sistema ABC na Naz Gelatarias .....	40
5.1. Reconhecimento do problema .....	40
5.1.1. Escolha do método de custeio .....	42
5.2. Definição do sistema de custeio .....	44
5.2.1. Definição das atividades.....	44
5.2.2. Identificação e afetação dos recursos .....	52
5.2.3. Apuramento do custo unitário das atividades .....	54
5.2.4. Atribuição dos custos das atividades às lojas.....	55
6. Comparação dos resultados.....	55
7. Conclusão.....	67
7.1. Conclusões.....	67
7.2. Limitações .....	70
7.3. Sugestões para investigação futura.....	70
Bibliografia.....	71
Anexo 1 – Entrevistas .....	77
Entrevista 1 .....	77
Entrevista 2.....	77
Entrevista 3 .....	78
Entrevista 4.....	79
Entrevista 5 .....	80
Entrevista 6.....	80
Entrevista 7.....	81
Entrevista 8.....	82
Entrevista 9.....	84
Entrevista 10.....	85
Entrevista 11 .....	87
Entrevista 12.....	89
Entrevista 13.....	90
Anexo 2 – Estrutura Organizacional .....	91

Anexo 3 – Descrição das Atividades.....	92
Anexo 4 – Custos com Pessoal .....	101
Anexo 5 – Tempo Dispensado em cada Atividade .....	102
Anexo 6 – Custo com Espaço por Utilizador .....	104
Anexo 7 – <i>Softwares</i> e os Seus Utilizadores .....	104
Anexo 8 – Custos com Software por Utilizador .....	105
Anexo 9 – Custos com <i>Software</i> e Espaço por Colaborador/Atividade.....	106
Anexo 10 – Custos das Atividades.....	109
Anexo 11 – Margem Contribuição Sistema Custeio ABC.....	111
Anexo 12 - Margem Contribuição Sistema Custeio ABC (40120).....	112
Anexo 13 - Margem Contribuição Sistema Custeio ABC (40305).....	113

## Índice de Tabelas

Tabela 1 Entrevistas realizadas .....	35
Tabela 2 Supervisores e respetivas lojas .....	39
Tabela 3 Margem Contribuição loja Sintra, mês fevereiro de 2020 .....	41
Tabela 4 Atividades primárias e atividades secundárias .....	47
Tabela 5 Cost Drivers Atividades – Lojas .....	56
Tabela 6 Margem Contribuição Método Custeio Atual.....	61
Tabela 7 Margem Contribuição Método Custeio ABC.....	61
Tabela 8 Margem Contribuição: Método ABC e Método Atual.....	63
Tabela 9 Margem Contribuição loja 40120 (Sistema Atual).....	64
Tabela 10 Margem Contribuição loja 40120 (Sistema ABC).....	64
Tabela 11 Margem Contribuição loja 40305 (Sistema Atual).....	65
Tabela 12 Margem Contribuição loja 40305 (Sistema ABC).....	65



## Lista de Abreviaturas

<b>ABC</b>	<i>Activity-Based Costing</i>
<b>ABM</b>	<i>Activity-Based Management</i>
<b>AR</b>	<i>Action Research</i>
<b>ERP</b>	<i>Enterprise Resource Planning</i>
<b>MCG</b>	Mecanismos de Controlo de Gestão
<b>RH</b>	Recursos Humanos
<b>SCG</b>	Sistema de Controlo de Gestão
<b>TDABC</b>	<i>Time-Driven Activity-Based Costing</i>

## 1. Introdução

### 1.1. Tema

Num ambiente cada vez mais competitivo, as organizações procuram garantir a sua quota de mercado e destacar-se dos seus concorrentes. Para garantirem o seu lugar, é fundamental obterem bons resultados e, para tal, é necessário terem informação de qualidade ao seu dispor. Os sistemas de custeio contribuem neste sentido, na medida em que proporcionam às empresas dados sobre o custo dos seus produtos ou serviços. O que distingue os diferentes métodos é a forma como afetam os custos indiretos que, contrariamente aos custos diretos, não são diretamente alocáveis a um determinado objeto de custeio (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

Os métodos de custeio tradicionais são caracterizados por utilizar uma ou duas chaves de imputação para alocar os custos indiretos aos respetivos segmentos, não procurando estabelecer uma relação causa-efeito entre as duas variáveis. Consequentemente, os dados que advém desta alternativa são o resultado de uma afetação arbitrária, podendo assim estar muito distantes dos valores reais (Chan e Lee, 2003). A informação distorcida, que advém deste modelo, pode levar os gestores a escolherem estratégias, no que diz respeito ao *mix* e aos preços dos seus produtos e serviços, completamente desajustadas. Consequentemente, a longo prazo, as empresas poderão sentir uma redução na sua lucratividade e na sua quota de mercado (Kaplan, 1988).

Por este motivo, em meados da década de 1980, estes sistemas foram objeto de muitas críticas, surgindo assim a necessidade de descobrir outras alternativas (Mishra e Vaysman, 2001). É, então, que surge o sistema *Activity-Based Costing* (ABC), criado por Robin Cooper e Robert Kaplan, com o intuito de gerar informação mais fiável para o processo de tomada de decisão (Argyris e Kaplan, 1994). Fundamentalmente, o ABC assenta no pressuposto de que as atividades consomem os recursos e objetos de custeio consomem as atividades, envolvendo assim dois estádios de alocação de custos. Primeiramente, o custo dos recursos é atribuído às atividades e, de seguida, o custo das atividades é alocado aos produtos e serviços (Stapleton *et al.*, 2004). Esta atribuição é feita através de *resource* e *activity cost drivers*, respetivamente, que retratam o consumo que as atividades e os objetos de custeio fazem, com base numa relação de causa e efeito (Hara *et al.*, 2011).

O ABC consegue superar as limitações dos sistemas tradicionais, proporcionando informação mais precisa e realista (Mishra e Vaysman, 2001). Outra vantagem deste modelo é o facto de

permitir um maior conhecimento sobre os custos, dando oportunidade aos gestores de encontrar formas de reduzi-los, aumentando assim os resultados das organizações (Cohen *et al.*, 2005). No entanto, este sistema também tem as suas limitações, muito associadas ao facto de carecer de uma intensa recolha de dados, de ser dispendioso e complexo de manter (Berg e Madsen, 2020).

Neste seguimento, os autores Kaplan e Anderson criaram o *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) como alternativa ao ABC. Atualmente, este é o método de custeio mais vanguardista que as organizações têm à sua disposição (Barros e Simões, 2014). O TDABC é um modelo mais simples e mais económico (Berg e Madsen, 2020). Contrariamente ao seu antecessor, este sistema aloca diretamente o custo dos recursos aos objetivos de custeio (Kee, 2012). Com esta alternativa, apenas é necessário estimar dois parâmetros, o custo por unidade de tempo e o tempo necessário para se executar determinada atividade, já que, através da sua multiplicação é possível alocar-se os custos aos objetos de custeio (Kaplan e Anderson, 2007a).

Apesar de apresentar um conjunto de atributos muito positivos, o TDABC também possui as suas limitações (Adıgüzel e Floros, 2019). Pelas suas particularidades, apenas é possível ser aplicado em casos onde o tempo possa ser utilizado como o único *cost driver* (Namazi, 2016). Outra das suas desvantagens prende-se com a criação das equações de tempo, podendo existir erros na identificação de determinados fatores de tempo ou nas estimativas obtidas (Hoozée *et al.*, 2012). Consequentemente, as lacunas das equações de tempo vão passar para o cálculo do custo dos segmentos, acabando por prejudicar o processo de tomada de decisão (Labro e Vanhoucke, 2007).

Como foi possível constatar-se, as duas abordagens apresentam vantagens e desvantagens. Quando comparadas, conclui-se que os dois sistemas têm resultados diferentes entre si e espera-se que, aumentos nos custos indiretos, possam aumentar as diferenças entre os resultados apresentados pelas duas metodologias (Tarzibashi e Ozyapici, 2019).

### 1.2. Objetivos

O principal objetivo deste trabalho é conceber um sistema de custeio, para a empresa Naz Gelatarias, capaz de proporcionar informação de maior qualidade aos seus utilizadores. A Naz é uma empresa cujo negócio passa pela exploração de 25 gelatarias Olá, que se encontram espalhadas por todo o país. Nos últimos anos, a sua concorrência tem vindo a aumentar, pressionando-a a desenvolver-se e a procurar manter a confiança e a satisfação dos seus clientes.

A sustentabilidade de qualquer organização está muito dependente das decisões tomadas no seu dia-a-dia e, por sua vez, a qualidade do processo de tomada de decisão está dependente da informação que chega até aos decisores. Infelizmente, o sistema de custeio atual desta empresa é muito semelhante aos sistemas tradicionais, utilizando apenas duas chaves de imputação. Os custos relativos aos recursos humanos são repartidos pelas gelatarias consoante o seu número de colaboradores e os restantes custos são alocados de acordo com o volume de vendas de cada espaço. A semelhança com os modelos tradicionais, faz com que exista uma forte probabilidade deste sistema estar a gerar informação imprecisa e distorcida sobre o custo de cada loja Olá.

Assim, surge a necessidade de se procurar um modelo capaz de proporcionar informação de maior qualidade. O ABC e o TDABC constituem duas alternativas viáveis, no entanto, o modelo mais vanguardista não é possível de ser aplicado nesta empresa e, desta forma, a escolha do modelo debruçou-se sobre o seu antecessor.

Com a realização deste projeto, espera-se também complementar a base da teoria dos temas em questão e desenvolver um caso prático que enriqueça a discussão realizada até à data.

### 1.3. Metodologia de investigação

De forma a conceber-se um sistema de custeio que reflita todas as particularidades da empresa Naz, procurou-se, em primeiro lugar, conhecer-se os seus objetivos e todas as suas dinâmicas. A fase seguinte, a formalização do modelo em si, envolveu a recolha de dados sobre o dia-a-dia da empresa e dos seus colaboradores, em particular das atividades desenvolvidas e dos recursos consumidos. Neste sentido, recorreu-se à investigação qualitativa, frequentemente utilizada para se estudar um assunto em particular (Myers, 2009) e bem-sucedida, no que toca aos estudos realizados na área da contabilidade (Hohenthal, 2006). Simultaneamente, seguiu-se um paradigma de investigação interpretativo já que se trata de uma organização única, com um contexto e detalhes próprios e, desta forma, existem infinitos modos de se olhar para este fenómeno (Harlos *et al.*, 2003).

A *action research* foi o método de investigação utilizado para este trabalho, não só por ter como objetivo solucionar problemas sociais e criar mudanças positivas, como também por ser construída tendo por base relacionamentos colaborativos entre os investigadores e os profissionais (Greenwood, 2015). Sendo a investigadora deste projeto uma colaboradora da empresa Naz Gelatarias, o relacionamento com os profissionais já existia, *a priori*, e foi através sua função, como *accounts payable*, que foram identificadas as lacunas apresentadas pelo

sistema atual. O trabalho de campo iniciou-se em novembro de 2019 e terminou em maio de 2020.

As fontes de recolha de evidência utilizadas neste projeto foram as entrevistas, a observação e alguns documentos. Através destas fontes de informação qualitativa foi possível, por um lado, apurar-se as atividades desenvolvidas na Naz, assim como os recursos consumidos pelas mesmas e, por outro lado, aumentar o conhecimento sobre o negócio e sobre o sistema de custeio utilizado.

### 1.4. Estrutura do projeto

O presente trabalho encontra-se dividido em sete capítulos. O primeiro capítulo, que diz respeito à introdução, retrata o tema do projeto, a sua metodologia de investigação e a sua estrutura. O capítulo dois apresenta uma revisão de literatura dos conteúdos e conceitos já publicados, com o intuito de permitir uma maior compreensão acerca do tema em questão. No capítulo seguinte, encontram-se definidos o paradigma, a metodologia e o método de investigação utilizados, assim com os métodos de recolha de dados. No capítulo cinco são apresentados os objetivos, a missão e a estrutura organizacional da Naz Gelatarias. De seguida, no antepenúltimo e no penúltimo capítulos, dá-se a aplicação do método de custeio escolhido e análise dos resultados. E, por fim, o sétimo capítulo é dedicado às conclusões, às limitações deste projeto e às considerações para investigações futuras.

## 2. Revisão da Literatura

### 2.1. Controlo de Gestão

Durante muitos anos, o orçamento foi considerado o instrumento principal do controlo de gestão (Ostergren e Stensaker, 2011). No entanto, ao longo do tempo, gerou-se muita discussão e debate em torno da sua utilidade (Libby e Murray, 2007). A sua eficácia foi questionada pelo facto deste elemento restringir a capacidade de resposta dos decisores, concentrando-se apenas na redução dos custos. Neste clima de insatisfação, aparecem novas ideias e formas de pensar, que incitam alterações notáveis no controlo de gestão (Ostergren e Stensaker, 2011).

Inevitavelmente, surge uma grande mudança na filosofia da estrutura organizacional, onde o orçamento perde o seu papel central, e a informação relativa à contabilidade de gestão passa a ser a ferramenta com maior importância. Consequentemente, o foco das organizações sofre um grande desvio, a criação de valor substitui os custos como elemento chave de análise para a obtenção dos resultados pretendidos (Otley, 2003). Estas alterações nas práticas de controlo provêm da necessidade dos sistemas de controlo de gestão (SCG) se adaptarem a estruturas cada vez mais multidimensionais (Lorange e Morton, 1974).

Os autores Jordan *et al.* apresentam a seguinte definição do conceito: “*O controlo de gestão é um conjunto de instrumentos que motivem os responsáveis descentralizados a atingirem os objetivos estratégicos da empresa, privilegiando a ação e a tomada de decisão em tempo útil e favorecendo a delegação de autoridade e responsabilização*” (1999: 19).

O propósito principal do controlo de gestão é garantir que a organização atinja os seus objetivos. No entanto, a forma como esta questão é abordada altera-se de acordo com o contexto onde as organizações operam (Otley, 2003). Um SCG pode ser desenhado consoante as características da organização, adaptando-se assim à complexidade de cada uma (Hopper e Powell, 1985).

Os SCG auxiliam os gestores a tomarem decisões mais apropriadas, alinhando os seus objetivos aos objetivos globais da empresa (Langevin e Mendoza, 2013). Quando este alinhamento não se verifica, a empresa está perante uma situação de subotimização, ou seja, os gestores pretendem atingir os objetivos das suas áreas em detrimento dos objetivos da empresa (Barfield *et al.*, 1994).

Uma das principais razões para esta inconsistência é facto de os colaboradores serem avaliados e recompensados pelo cumprimento das suas metas individuais, por vezes, desalinhadas das metas organizacionais. A procura por maiores recompensas, pode levar os colaboradores a desviarem-se daquilo que são os resultados ambicionados pela organização. Esta situação agrava-se, quando existe um elevado grau de flexibilidade na tomada de decisão por parte dos avaliados (Langevin e Mendoza, 2013).

Por este motivo, deve existir um especial cuidado e devem ser tomadas medidas para evitar estas situações. É importante que exista uma consciencialização de que as ações de cada um, são parte integrante de toda uma empresa. O alinhamento entre os comportamentos dos trabalhadores e os objetivos organizacionais, devem ser aspetos a preservar de forma a garantir o bom funcionamento das organizações (Barfield *et al.*, 1994).

Os SCG têm um grande impacto na perceção dos gestores sobre a justiça e a imparcialidade. Estes sistemas estão muito associados a questões relacionadas com justiça porque são eles que definem os objetivos, os procedimentos necessários para os alcançar e, por fim, as recompensas concedidas a cada desempenho. Para que os colaboradores confiem no seu SCG, é importante que participem no estabelecimento dos seus próprios objetivos, recebam frequentemente *feedback* do seu desempenho, e que a sua avaliação tenha como base várias medidas de *performance* (Langevin e Mendoza, 2013).

Com o objetivo de guiar os colaboradores na direção pretendida, as organizações têm recorrido a sistemas inspiradores, concisos e com valor. É importante que os trabalhadores se identifiquem com os valores das empresas onde trabalham e vejam os seus superiores a comportarem-se de acordo com os mesmos. Apenas desta forma é possível estabelecer um comprometimento entre os comportamentos dos indivíduos e os objetivos da organização (Simons, 1995).

### 2.2. Sistemas de custeio

Todos os elementos de uma organização são confrontados, diariamente, com acontecimentos e imprevistos que necessitam de solucionar. Nestes momentos, os colaboradores procuram responder da melhor forma, tendo em conta os seus objetivos e as metas globais da sua organização. A qualidade das ações que tomam encontra-se intimamente relacionada com a qualidade da informação que têm ao seu dispor (Diefenbach *et al.*, 2018).

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Numa empresa, o apuramento dos custos é essencial para orientar o processo de tomada de decisão da gestão (Snyder e Davenport, 1997). Os sistemas de custeio têm de ser capazes de recolher informação útil e de qualidade para apurarem o custo de cada segmento (Dale e Wan, 2002). Primeiramente, importa definir quais os objetos de custeio de interesse para a organização. Por objeto de custeio entende-se qualquer elemento numa empresa em que é necessário apurar os seus custos separadamente (Snyder e Davenport, 1997).

O processo de alocação de custos aos respetivos segmentos é relativamente simples quando não estão presentes custos indiretos (Hughes e Paulson Gjerde, 2003). Os custos diretos são facilmente identificados como referentes a determinado produto ou serviço. No entanto, o mesmo não acontece com os custos indiretos, uma vez que são comuns a uma variedade de objetos e, por este motivo, a sua repartição torna-se mais complexa (Snyder e Davenport, 1997). Ao longo do tempo, os custos indiretos têm aumentado significativamente a sua contribuição para o total dos custos, sendo assim cada vez mais importante uma alocação correta do seu valor (Brown *et al.*, 1999).

Sistemas de custeio diferentes possuem competências distintas em fornecer informação relativa à avaliação de custos e da *performance*. As organizações devem optar por aquele que mais satisfaz as suas necessidades e, seja mais adaptado às suas características (Hughes e Paulson Gjerde, 2003).

Segundo os autores Jordan *et al.* (1999), os modelos de apuramento de custos podem ser baseados na lógica da absorção, ou na lógica da contribuição. Nos modelos de apuramento de custos baseados na lógica de absorção, todos os custos indiretos são imputados aos objetos finais por bases únicas ou múltiplas, com repartições diretas ou intermédias. Os resultados apurados através desta abordagem são uma consequência dos critérios utilizados e, conseqüentemente, os produtos que apresentam valores superiores nas bases de imputação escolhidas, sofrem com impactos mais negativos nos seus resultados.

A maior focalização das empresas no cliente e na qualidade do serviço, tem vindo a relevar a obsolescência destes sistemas de custeio e a crescente relevância de modelos mais justos na sua afetação de custos. Na lógica da contribuição, aos segmentos são atribuídos custos consoante o seu consumo de recursos. Assim, esta abordagem elimina as distorções que os sistemas baseados na lógica da absorção criam, tornando possível conhecer o valor gerado por cada objeto de custeio. Esta visão destaca-se por fornecer informação útil, para a tomada de decisão



e para o controlo de gestão, adaptando-se às necessidades dos gestores e oferecendo uma perspetiva multidimensional da organização (Jordan *et al.*, 1999).

### 2.3. Métodos tradicionais de custeio

Os sistemas tradicionais de custeio utilizam apenas uma ou duas bases de imputação para realizarem a repartição de todos os custos indiretos aos objetos. É possível mencionar-se alguns exemplos das bases mais comuns: unidades vendidas, horas de trabalho ou horas de utilização de máquinas (Brown *et al.*, 1999).

No entanto, na maior parte das vezes, o consumo de recursos não é proporcional ao número de unidades vendidas ou a outra chave de imputação utilizada (Cooper e Kaplan, 1992). Desta forma, nem sempre é possível verificar-se uma relação de causa efeito, quando os critérios escolhidos não são os mais adequados (Brown *et al.*, 1999). Nestas circunstâncias, o custo dos produtos ou serviços não é calculado com a precisão necessária (Cooper e Kaplan, 1992).

Estes sistemas, guiados pela lógica da absorção, tratam os custos indiretos como se fossem todos iguais. Consequentemente, os custos, que resultaram de alterações em atividades ou de outras razões mais complexas, vão ser alocados a produtos que não estão relacionados com estas causas (Armstrong, 2002). Quando a procura por recursos realizada pelos produtos e serviços não é tida em conta no cálculo do seu custo, poderão surgir distorções graves na informação utilizada para a tomada de decisão (Datar e Gupta, 1994).

### 2.4. Condicionantes dos métodos tradicionais de custeio

Existem diversas razões para que este método seja alvo de críticas enquanto instrumento de informação e de gestão. Primeiramente, os sistemas tradicionais estão apenas focados em empresas de produtos, excluindo assim as empresas de serviços e comerciais. Além disso, este método não se adapta às mudanças da realidade, onde as empresas se encontram inseridas. Por outro lado, o custo final é uma consequência dos critérios de imputação utilizados e não reflete o seu verdadeiro valor (Jordan *et al.*, 1999).

Naturalmente, as organizações que optam por este modelo de imputação de custos, poderão proporcionar dados incorretos aos elementos responsáveis pela tomada de decisão. A concretização de ações relativas a preços e ao *mix* de produtos com base em informação distorcida, pode provocar consequências gravíssimas no atingimento dos objetivos globais da

organização. Infelizmente, a maioria das empresas só deteta este problema depois da sua competitividade e rentabilidade ter sido deteriorada (Cooper e Kaplan, 1990).

Além disso, Jordan *et al.* (1999) apontam que não é correto utilizar a informação gerada por este método, num sistema de avaliação de desempenho de uma empresa. A determinado centro de responsabilidade são atribuídos custos que não lhe dizem respeito, e ao atribuir-se custos aos objetos errados, está a desresponsabilizar-se os verdadeiros responsáveis pela utilização dos recursos. Desta forma, os trabalhadores são avaliados por números errados, acabando, por um lado, por prejudicar uns elementos e, por outro lado, beneficiar outros.

### 2.5. Surgimento da necessidade de mudança

A sobrevivência de uma organização, num ambiente cada vez mais competitivo, está dependente das ações tomadas em relação a vários pontos críticos como o mix de produtos, preços e custos. Na medida em que um sistema de custeio tradicional introduz várias distorções na informação utilizada para a tomada de decisão, é necessário pensar em outras alternativas (Mishra e Vaysman, 2001).

Surge, assim, a necessidade de desenvolver novas técnicas que suportem as estratégias das organizações e as mudanças nas estruturas e processos (Chenhall e Langfield-Smith, 1999). Neste seguimento, em meados da década de 80, o design dos sistemas de custeio foram objeto de várias experiências e inovações, que deram origem a novas alternativas (Mishra e Vaysman, 2001).

### 2.6. Sistema de custeio *Activity-Based Costing*

#### 2.6.1. Caracterização do sistema de custeio ABC

O sistema de custeio ABC surgiu em meados da década de 1980, atraindo de imediato a atenção dos investigadores (Mishra e Vaysman, 2001). Os seus autores, Robin Cooper e Robert Kaplan, criaram-no com o objetivo de gerar informação, mais precisa e mais próxima da realidade, acerca do custo e da rentabilidade dos produtos, serviços e clientes. Com estes dados, o processo de tomada de decisão tem uma base mais sólida, capaz de ir ao encontro dos objetivos da organização (Argyris e Kaplan, 1994).

*“It is better to be basically correct with activity-based costing, say, within 5% or 10% of the actual demands a product makes on organizational resources, than to be precisely wrong*

(perhaps by as much as 200%) using outdated allocation techniques.” (Cooper e Kaplan, 1990: 41).

O ABC tem sido muito utilizado na prática e discutido na literatura. Ao longo do tempo, é possível observar-se a sua aplicação em várias indústrias tais como, eletrónica, aeroespacial, química, banca, seguros, telecomunicações e saúde (Tsai, 1996). Tanto académicos como gestores acreditam na superioridade desta abordagem em relação aos sistemas tradicionais, uma vez que consegue combater as suas limitações. Com a utilização desta nova metodologia, é possível atribuir-se os custos indiretos aos produtos, através das relações de causa-efeito entre os recursos utilizados e as atividades que consomem esses mesmos recursos (Mishra e Vaysman, 2001).

As atividades desempenhadas dentro de uma organização contribuem para que seja possível entregar um produto ou prestar um serviço ao cliente e, por este motivo, devem ser consideradas no cálculo do seu custo. Assim, todos os seus custos (logísticos, de produção, de marketing, de vendas, de distribuição, tecnológicos, financeiros e administrativos) deverão ser alocados aos objetos de custeio (Cooper e Kaplan, 1990).

Este processo de atribuição de custos inicia-se, em primeiro lugar, dos recursos para as atividades e, depois, das atividades para os objetos de custeio, sendo assim composto por duas fases (Cooper e Kaplan, 1990). Numa primeira fase, os custos dos recursos são alocados às atividades através de *resource drivers*, ou seja, fatores que medem o consumo que as atividades fazem dos recursos. Numa segunda fase, os custos das atividades são incorporados nos produtos através de *activity drivers*, isto é, fatores que medem o consumo que os produtos fazem das atividades (Tsai, 1996).

Um sistema ABC atinge uma melhor precisão no cálculo dos custos, quando utiliza múltiplos *cost drivers* nos processos de alocação (Babad e Balachandran, 1993). O uso de um maior número de *cost drivers* irá aproximar os utilizadores da informação de números mais verdadeiros e confiáveis (Dopuch, 1993).

O seu principal objetivo é proporcionar um apuramento de custos mais realista. Desta forma, os gestores que optam por este modelo, têm informação fidedigna à sua disposição para tomarem decisões para as suas empresas (Jordan *et al.*, 1999).

A adoção de um sistema ABC tem de ser acompanhada por uma nova forma de pensar. É fundamental que os contabilistas vejam o negócio através dos olhos dos gestores e criem técnicas em conformidade com as necessidades atuais. O ABC falha em organizações que mudam os seus sistemas sem mudar a sua mentalidade. A sua premissa base é que as atividades e processos realizados na organização adicionem custo e valor aos produtos e serviços. Desta forma, a organização deve ser capaz de gerir as suas atividades de maneira mais eficiente para conseguir reduzir os custos e criar valor (Dale, 1991).

### 2.6.2. Vantagens e desvantagens do ABC

O sistema de custeio ABC realiza uma alocação mais precisa dos custos indiretos e possui um maior entendimento dos *cost drivers*, através do estabelecimento de relações de causa efeito entre os recursos e atividades e entre as atividades e os objetos de custeio. Estas suas características desencadeiam um conjunto de vantagens para aqueles que optam por adotar esta metodologia (Cohen *et al.*, 2005).

A maior perceção dos custos de uma organização, permite compreender quais as melhores formas de reduzi-los e de controlá-los (Cohen *et al.*, 2005). A análise detalhada das atividades e dos recursos fornece uma visão aprimorada e uma nova perspetiva sobre os custos indiretos. Com este sistema é fornecida, à gestão, informação sobre a utilização dos recursos por parte das atividades (Gunasekaran, 1999). Desta forma, torna-se mais simples identificar as atividades que geram valor, acabando por eliminar aquelas que são desnecessárias. Consequentemente, é possível satisfazer a procura pela melhoria dos processos e pelo aumento da eficiência operacional (Cohen *et al.*, 2005).

Além disso, esta metodologia fornece uma base para avaliar as necessidades futuras de recursos, através de um maior conhecimento dos *cost drivers*. Ao conseguir identificar a quantidade necessária de cada recurso, para realizar determinada atividade, e a quantidade de cada atividade para desenvolver determinado produto ou serviço, torna-se possível modificar decisões, de forma a garantir o equilíbrio entre a procura e a oferta de atividades (Cooper e Kaplan, 1992).

Por outro lado, através da disponibilização de informação mais aproximada daquilo que é a realidade, as empresas têm oportunidade de melhorar o seu processo de tomada de decisão. O ABC permite medir de forma eficiente a rentabilidade dos produtos vendidos, dos serviços prestados e até dos clientes (Sartorius *et al.*, 2007). Num ambiente envolvente, caracterizado pela

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

concorrência, os gestores devem procurar não só o bem-estar e a satisfação dos seus clientes, como também apurar quais é que são rentáveis e importantes para a empresa (Kaplan e Norton, 1996). Apenas assim, conseguirão tomar decisões, sobre os preços e produtos, mais conscientes e alinhadas com os objetivos ambicionados (Cohen *et al.*, 2005).

Por último, uma outra vantagem do ABC prende-se com uma questão muito importante e sensível, a medição de desempenho. As informações que provêm deste sistema são utilizados como medidas da *performance* e, deste modo, influenciam o comportamento dos colaboradores. Além disso, estes dados também permitem desenvolver novos indicadores financeiros e não financeiros que podem permitir a realização de uma avaliação mais justa e em concordância com a realidade (Gunasekaran, 1999).

Apesar dos seus vastos benefícios, o ABC apresenta, também, um conjunto de inconvenientes. Primeiramente, é um sistema que é frequentemente apontado como sendo dispendioso a nível de tempo e de recursos. Ainda existem muitas empresas onde não existe informação documentada sobre os seus recursos e atividades e, nestes casos, é necessário fazer uma extensa recolha desta informação. Além disso, é necessária uma grande intervenção dos seus intervenientes para alimentar o seu funcionamento (Cohen *et al.*, 2005).

Por outro lado, as empresas não têm recursos ilimitados e, desta forma, é necessário gerir prioridades. Por vezes, as organizações pretendem penetrar em novos mercados ou realizar outras iniciativas, acabando assim por existir competição entre os recursos disponíveis sendo necessário abandonar algumas implementações (Cohen *et al.*, 2005).

Além disso, outro elemento que dificulta a implementação do método ABC é a aversão à mudança. Os colaboradores nem sempre encaram bem a implementação de um novo sistema, quando se encontram satisfeitos com o seu sistema atual. Desta forma, surgem barreiras que bloqueiam tentativas de introduzir, na organização, algo novo que trará benefícios para todos. Tipicamente, estas barreiras são constituídas pelas resistências a nível individual ou de grupos, elementos com interesses divergentes aos objetivos da organização. A implementação do sistema de custeio, não é exceção e, por este motivo, é necessário superar estas adversidades. Para isso, é importante que os participantes compreendam as novas ideias e acreditem que elas são úteis e relevantes para a empresa, e que exista abertura para que estas iniciativas possam surgir por parte de todos os seus elementos (Argyris e Kaplan, 1994).

Por fim, a informação proporcionada pelo sistema ABC, pela sua maior precisão, capacita os gestores a tomarem melhores decisões. No entanto, esta vantagem, em algumas situações, pode tornar-se uma desvantagem, na medida em que fornece aos gestores a possibilidade de tomarem decisões tendo em conta as suas metas individuais, descorando daqueles que são os objetivos das organizações. Para evitar este problema, é fundamental que estes elementos não estejam envolvidos na implementação e na manutenção deste sistema (Mishra e Vaysman, 2001).

### 2.6.3. Epatas e fatores críticos de sucesso para a implementação do ABC

O ABC é um sistema que apresenta um leque de vantagens bastante alargado. Para que as organizações consigam usufruir desta metodologia, é fundamental que a sua implementação seja eficaz.

De acordo com Hoque (2005), para implementar o ABC, existem um conjunto de etapas a seguir: 1) Identificar as atividades desenvolvidas; 2) Determinar os recursos utilizados pelas atividades e alocar o seu custo a essas atividades; 3) Selecionar os *activity cost drivers* mais adequados e apurar o custo das atividades 4) Alocar o custo das atividades aos respetivos segmentos.

Para os autores Liu e Pan (2007), os fatores de sucesso de uma implementação do método ABC podem ser resumidos em quatro naturezas: técnica, organizacional, comportamental e contextual. Em relação à natureza técnica, é importante identificar-se um número adequado de *cost drivers* e atividades, de forma a aproximar o mais possível os valores à realidade.

Em termos organizacionais, o apoio da gestão é um fator chave, assim como a formação de todos os envolvidos no processo. Adicionalmente, todos os colaboradores devem participar na implementação do sistema ABC e estarem consciencializados de que o seu comportamento tem impacto no processo. Estes dois pontos são chave para que os objetivos individuais de cada um estejam alinhados com os objetivos que a empresa pretende atingir.

Finalmente, os elementos contextuais como a concorrência, tamanho da organização, remuneração e recompensa, constituem elementos essenciais para uma implementação bem-sucedida. O ambiente envolvente influencia a forma com as empresas se desenvolvem e vice-versa.

#### 2.6.4. *Activity-Based Management (ABM)*

Inicialmente, o foco do ABC seria apurar com maior precisão os custos dos produtos e serviços, no entanto, era claro que esta abordagem tinha potencial para oferecer outras oportunidades às organizações (Chenhall e Langfield-Smith, 1999). Os gestores começaram a compreender que a informação fornecida pelo ABC permitia gerir as atividades e os processos através de uma visão integrada da organização (Cooper *et al.*, 1992). Gradualmente, este modelo progrediu de um sistema de custeio para um sistema de gestão baseado em atividades (Sisaye e Birnberg, 2010).

Ao longo do tempo, os gestores aperceberam-se que conseguiam executar análises de rentabilidade de produtos, de clientes ou de canais, de forma a enriquecerem a informação para a tomada de decisão. Além disso, o ABM permite melhorar a gestão de custos e desenvolver indicadores de performance com base numa correta análise dos *cost drivers* e das atividades (Chenhall e Langfield-Smith, 1999).

O ABM é uma extensão do ABC onde são incluídas variáveis relacionadas com a gestão. Por um lado, o ABC é um sistema de informação que apura o custo e rentabilidade dos produtos e serviços da organização, enquanto o ABM descreve as ações que são necessárias tomar para melhorar a qualidade e reduzir os custos (Babad e Balachandran, 1993).

Os dados proporcionados por este sistema de custeio, por si só, não são suficientes para colocar ações em prática ou melhorar resultados. É necessário instituir um processo de mudança para que todos consigam usufruir dos *inputs* trazidos por esta abordagem. Este processo de gestão beneficia tanto decisões operacionais como estratégicas e estimula o desenvolvimento de melhorias em toda a organização (Cooper *et al.*, 1992).

As ações da ABM podem ser divididas em duas categorias principais: ABM operacional e ABM estratégico. O ABM operacional procura melhorar o que já existe no interior da organização, enquanto o ABM estratégico pretende implementar grandes mudanças. Este primeiro utiliza a análise ABC, para identificar maneiras de executar as atividades existentes, com maior eficiência. Por outro lado, o ABM estratégico usa a análise ABC com o objetivo de diminuir a procura por atividades que consomem um nível excessivo de recursos, promovendo o desenvolvimento daquelas com menor consumo cujo resultado é igual ou superior (Roztocki, 2010).

Trata-se de uma mudança excecional no sistema contabilístico, que passa a integrar e a contribuir para a medição do desempenho financeiro, bem como para uma tomada de decisão consciente (Sisaye e Birnberg, 2010). A preocupação do ABM envolve cada vez mais o planeamento e controlo das várias atividades de uma organização, de forma a assegurar o atingimento dos seus objetivos (Trussel e Bitner, 1998).

### 2.7. Sistema de custeio *Time-Driven Activity-Based Costing*

#### 2.7.1. Fatores que levaram à criação do modelo TDABC

Apesar de todos os benefícios proporcionados pelo modelo ABC, a sua aceitação não foi universal. Na publicação de “*Time-Driven Activity-Based Costing: a simpler and more powerful path to higher profits*”, os autores Kaplan e Anderson (2007a) apresentaram os principais problemas que surgiam da implementação desta metodologia.

Um dos problemas do ABC está relacionado com a dificuldade em recolher e processar dados. O processo relativo às entrevistas e pesquisas era bastante demorado e dispendioso, e os dados que daí resultavam eram duvidosos. A informação relativa ao tempo dispensado em cada atividade era fornecida pelos próprios colaboradores. Desta forma, os gestores questionam a precisão dos custos que derivam destes dados. Este problema é agravado em situações em que trabalhadores poderiam ser levados a distorcer as suas respostas, pelo receio da utilização desta informação, o que acabaria por prejudicar o rigor do custo de cada atividade.

Além disso, quando as pessoas estimam o tempo gasto em cada atividade, são relatadas percentagens que chegam aos 100%. Assim, ao tempo não utilizado, não é atribuída nenhuma percentagem e, conseqüentemente, é assumido que todos os recursos funcionam em capacidade total.

Outra preocupação levantada está relacionada com a perceção da complexidade das operações. Apesar do ABC captar um grande número de atividades, a complexidade real das operações não é espelhada na sua totalidade.

O custo do software constitui um problema adicional da implementação do ABC. À medida que o dicionário de atividades do programa é expandido, com o objetivo de refletir um maior detalhe das atividades executadas, é necessária uma maior capacidade de armazenagem de dados. Por vezes, este custo pode ser superior aos benefícios criados para a organização, o que leva as empresas a não adotarem este modelo.



Tendo em conta as desvantagens apresentadas, o sistema ABC foi revisto e surgiu um novo sistema: *Time-Driven Activity-Based Costing* (TDABC) (Adigüzel e Floros, 2019).

### 2.7.2. Caraterização do sistema de custeio TDABC

De forma a responder às críticas feitas ao ABC tradicional, Kaplan e Anderson introduziram um novo modelo que denominaram TDABC (Mortaji *et al.*, 2013). A estrutura de custos do modelo TDABC permite melhorar o desempenho da gestão de recursos. Adicionalmente, através desta metodologia, os gestores conseguem obter os custos precisos dos recursos utilizados, de forma a estabelecer estratégias organizacionais de longo prazo (Adigüzel e Floros, 2019).

Os autores Kaplan e Anderson desenvolveram o modelo TDABC, com o objetivo de simplificar os cálculos relativos ao custo dos produtos e permitir às organizações alterar com maior facilidade os seus custos (Hoozée e Hansen, 2018).

Neste modelo, os custos dos recursos são atribuídos aos *cost objects* através de dois parâmetros: 1) o custo da capacidade por unidade de tempo e 2) uma estimativa das unidades de tempo necessárias para executar um processo ou atividade (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). Os criadores do modelo afirmam que ambos são fáceis e objetivamente estimados (Kaplan e Anderson, 2007a). O primeiro parâmetro é definido da seguinte forma:

$$\text{Custo da capacidade por unidade de tempo} = \frac{\text{Custos da Capacidade}}{\text{Capacidade Prática}}$$

A parte superior da equação engloba o custo de todos os recursos utilizados para realizar as atividades, custos relacionados com os recursos humanos, equipamentos, tecnologia, infraestruturas, entre outros (Kaplan e Anderson, 2007a).

Por outro lado, a capacidade prática diz respeito à estimativa do tempo em que os trabalhadores e equipamentos, efetivamente, executaram o trabalho (Kaplan e Anderson, 2007a). A equipa do TDABC deve fazer esta estimativa, de forma direta, compreendendo quanto tempo é que os funcionários e equipamentos estão disponíveis para trabalhar. Assim, o tempo que é utilizado em intervalos, formações e reuniões não deve ser contabilizado para o tempo de trabalho de um colaborador. Em relação às máquinas, deve ser subtraído o tempo dispensado em manutenção, reparações e programação (Mortaji *et al.*, 2013).

Foram identificadas duas formas de obter o valor da capacidade prática (Mortaji *et al.*, 2013). Pode supor-se que o seu valor corresponde a uma parte da capacidade teórica, entre 80 e 85% para colaboradores e para máquinas (Kaplan e Anderson, 2004). Outra opção para calcular a capacidade prática, passa por utilizar valores reais da organização. Esta informação pode ser obtida através de entrevistas ou observação direta dos funcionários, enquanto estes estão a trabalhar. Os autores apontam que este valor não precisa de ser exato, basta ser aproximado (Kaplan e Anderson, 2007b).

Sintetizando, ao dividir-se o custo total pela capacidade prática, obtém-se o custo da capacidade por unidade de tempo. O segundo parâmetro do modelo TDABC corresponde ao tempo necessário para executar as atividades. O apuramento das estimativas de tempo utiliza, também, informação que resulta de entrevistas e de observação direta. Tal como acontece com a capacidade prática, a precisão deste valor não é crítica (Kaplan e Anderson, 2007a).

Portanto, possuindo o conhecimento sobre o custo de uma unidade de tempo e sobre o tempo necessário, é possível alocar os custos aos *cost objects*, através da multiplicação dos dois parâmetros. Ao produto destes dois parâmetros dá-se o nome de *cost driver rate* e chega-se assim ao objetivo principal (Reddy *et al.*, 2012).

### 2.7.3. Equações de tempo

O modelo TDABC não exige que a mesma atividade dure sempre o mesmo tempo a ser realizada (Kaplan e Anderson, 2007a). O cálculo do tempo necessário para a realização de determinada atividade depende do tempo usual indispensável para a sua realização, bem como de um consumo adicional de tempo, no caso de surgirem circunstâncias novas ou diferentes, causando variações na forma como é desempenhada a atividade. Assim, o seu tempo total de realização é calculado, somando o tempo padrão, ao tempo adicional associado a requisitos específicos que provocam variações no tempo em que a atividade é feita. A complexidade de determinar o tempo *standard* e o adicional, pode ser superada pelo uso de equações de tempo (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013).

As equações de tempo são equações lineares que permitem determinar o tempo dispensado na realização de uma atividade. O tempo necessário para a sua realização é expresso em função de diferentes *time drivers*. A sua duração, não só depende das suas características específicas, como também de outros fatores que podem influenciar o seu tempo de execução. Estas

variáveis, que constituem *time drivers*, determinam o tempo necessário para que uma atividade seja conduzida (Everaert *et al.*, 2008b).

Os *time drivers* refletem as verdadeiras características peculiares do tempo das atividades (Everaert *et al.*, 2008b). Estas variáveis podem ser classificadas como contínuas (peso da palete ou a distância em quilómetros), discretas (número de pedidos) ou indicativas (tipo de cliente, tipo de pedido). Em ambientes complexos, em que o tempo necessário para executar uma atividade é conduzido por múltiplos *drivers*, o TDABC pode incluir o número de *drivers* necessários para cada atividade. Em geral, estas equações podem ser descritas da seguinte forma (Everaert e Bruggeman, 2007):

$$t_{j,k} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \dots + \beta_p X_p$$

Onde:  $t_{j,k}$  = tempo necessário para executar o evento k da atividade j;

$\beta_0$  = quantidade de tempo constante para a atividade j, independentemente das características do evento k;

$\beta_1$  = tempo consumido por uma unidade do *time driver* 1 quando  $X_2, X_3, \dots, X_p$  mantêm-se constantes;

$X_1 = \text{time driver 1}, X_2 = \text{time driver 2}, \dots, X_p = \text{time driver p}$

Por fim, importa realçar que estas equações têm capacidade para incorporar diferentes tarefas e os seus *drivers* específicos, conseguindo, assim, lidar com a heterogeneidade intrínseca aos processos de cada organização (Barros e Simões, 2017).

#### 2.7.4. Etapas de implementação do TDABC

Kaplan e Anderson (2004) apresentam um conjunto de seis etapas a seguir, para implementar este modelo. O primeiro passo prende-se com a identificação dos vários grupos de recursos que são necessários, para a execução das atividades. De seguida, é estimado o custo de cada um desses grupos. Em terceiro lugar, apura-se o valor da capacidade prática de cada grupo de recursos. Conhecido este valor, calcula-se o custo unitário de cada grupo de recursos, através da divisão do custo total, pela capacidade prática. Na etapa seguinte, o tempo necessário para cada evento de uma atividade é determinado com base em múltiplos *time drivers*. Por fim, o custo unitário apurado é multiplicado pelo tempo total, de forma a alocar os custos aos *cost objects* (Everaert *et al.*, 2008b).

Embora a estrutura fundamental do TDABC seja a mesma para todas as empresas, no uso de equações de tempo e no cálculo do custo da capacidade por unidade de tempo, não existe uma forma estrita da sua aplicação. Na realidade, pode variar de empresa para empresa, de acordo com a sua estrutura e os fluxos de recursos entre departamentos e de departamentos para produtos. Cada organização possui características únicas que precisam ser refletidas na aplicação do modelo (Adıgüzel e Floros, 2019).

### 2.7.5. Atualização do modelo

A manutenção e a utilização dos sistemas TDABC podem ser executadas de forma mais simples relativamente ao ABC tradicional. Com o uso de equações de tempo, auxiliadas pelos sistemas atuais de *Enterprise Resource Planning (ERP)*, os gestores podem atualizar facilmente os custos de capacidade e/ou as estimativas de unidade de tempo, consoante as mudanças das condições operacionais (Stout e Propri, 2011).

Os gestores podem atualizar o seu sistema TDABC, de forma a refletir as alterações que surjam nos seus processos, rapidamente e sem complexidade. Existem dois fatores que causam alterações na *cost driver rate*: alterações nos preços dos recursos e alterações na eficiência da atividade. O tempo ou recursos necessários para uma atividade ser executada, podem diminuir com a adoção de novas tecnologias ou outros fatores que introduzam melhoria. Esta mudança vai alterar a estimativa, relativa à unidade de tempo, de maneira a refletir a melhoria verificada. A *capacity cost rate* deve ser alterada imediatamente, bastando apenas fazer as alterações necessárias na fórmula. O modelo é atualizado com base em eventos que surgem no dia a dia da organização, tornando-se cada vez mais eficiente à medida que os gestores identificam variações e complexidade nos seus processos (Kaplan e Anderson, 2007b).

No que diz respeito à manutenção do sistema, o TDABC destaca-se pela sua capacidade de se adaptar às alterações. Quando surge algum acontecimento ou mudança, não é necessário refazer ou alterar todo o modelo. As alterações são apenas realizadas nas equações relacionadas com as mudanças verificadas, constituindo assim, processos rápidos e fáceis (Balakrishnan *et al.*, 2012).

### 2.7.6. Vantagens do TDABC

O TDABC supera as dificuldades apresentadas pelo ABC e apresenta, ainda, um conjunto de vantagens. Um dos principais benefícios que é possível extrair deste modelo é a sua

simplicidade, sendo apenas necessário calcular dois parâmetros: *capacity cost rate* e tempo necessário para executar determinada atividade (Adıgüzel e Floros, 2019).

Os seus criadores Kaplan e Anderson (2007b) defendem que esta versão do ABC é mais fácil e rápida para se construir um modelo mais preciso. Pelas suas características, constitui uma ferramenta que proporciona informação com maior qualidade para o processo de tomada de decisão.

Embora as bases sejam idênticas, o ABC e o TDABC são sistemas de custeio qualitativamente distintos. O ABC é um sistema de custeio com dois estágios, como já foi analisado anteriormente. Primeiramente, os custos dos recursos são combinados em *cost pools* de recursos que são atribuídos às atividades. De seguida, os custos das atividades são reunidos em *cost pools* de atividades e alocados aos respetivos produtos. Por outro lado, o TDABC é constituído apenas por um estágio. Este modelo ignora o estágio de definição de atividades e, portanto, a necessidade de alocar os custos às várias atividades. A abordagem evita, assim, a tarefa de levantamento de atividades do ABC convencional que é considerada cara, demorada e subjetiva (Kaplan e Anderson, 2007a). O coração do TDABC são as equações do tempo, que atribuem diretamente os custos dos recursos aos produtos (Kaplan e Anderson, 2004; Hoozée e Hansen, 2018).

A inovação do TDABC está no uso de equações de tempo. Ao incorporarem múltiplos *time drivers*, conseguem assimilar com maior detalhe os processos operacionais, de maneira fácil e rápida (Akhavan *et al.*, 2015). A aplicação desses *time drivers* fornece às empresas a aceitação da sua própria complexidade, sem a necessidade de aumentar o grau de sofisticação dos modelos de custeio (Everaert *et al.*, 2008a).

Este modelo requer menos equações do que o número de atividades utilizadas no sistema ABC convencional, permitindo muito mais variedade e complexidade de pedidos, produtos e clientes (Kaplan, 2014). O aumento da complexidade de determinado processo, causada por um determinado produto ou pedido, leva à introdução de novas equações de tempo, ou à modificação das existentes, em vez da definição de novas atividades. Esta é outra vantagem muito importante do uso das equações de tempo, juntamente com a sua contribuição para o aumento da precisão no cálculo de custos, com pouco esforço adicional (Adıgüzel e Floros, 2019).

Outro benefício associado a esta metodologia é o facto destas equações fornecerem aos gestores a capacidade de simular o futuro. As equações capturam os principais fatores que criam procura por capacidade, incluindo alterações na eficiência do processo, volume e *mix* de produtos, padrões de pedidos dos clientes e *mix* de canais. Os gestores podem usar o seu modelo TDABC para realizar análises dinâmicas de variações hipotéticas de vários cenários. O modelo pode ser facilmente incorporado num processo orçamental que calcula o custo que é necessário incorrer, para cumprir o plano de vendas e produção de períodos futuros (Kaplan, 2014).

Adicionalmente, o TDABC simplifica o processo de cálculo de custos, eliminando a necessidade de entrevistar e fazer uma pesquisa com os funcionários para alocar custos de recursos a atividades, antes de afetá-los aos *cost objects*. Ao contrário das percentagens que os colaboradores estimam subjetivamente num modelo ABC convencional, no TDABC, as estimativas relacionadas com a capacidade prática e com o tempo necessário para completar uma atividade, podem ser facilmente observadas e validadas (Kaplan e Anderson, 2007a).

Este modelo também tem implicações significativas no valor acrescentado de cada negócio. Usar o TDABC para planear e orçamentar a capacidade de recursos, permite aos gestores, diminuir os seus custos e ao mesmo tempo entregar resultados iguais ou melhores. Durante este processo, cada parâmetro do modelo deve ser atualizado, de forma a refletir as melhorias esperadas na eficiência de cada processo (Kaplan, 2014).

Por fim, o TDABC permite realizar análises sobre a capacidade que está a ser utilizada. Verifica-se cada vez mais a procura pela redução de custos, motivada pela concorrência global e descentralização. Para se conseguir esta diminuição é exigido que se utilize a capacidade máxima. Desta forma, a gestão desta capacidade e a eliminação das atividades que não geram valor acrescentado são essenciais (Adıgüzel e Floros, 2019).

### 2.7.7. Limitações do TDABC

O TDABC apresenta um conjunto alargado de vantagens, no entanto, também tem as suas próprias desvantagens. Apesar de ser apontado como um sistema que pode ser aplicado a vários setores, a sua aplicação é limitada a situações em que o tempo possa ser utilizado como o único *cost driver* (Namazi, 2016).

Outra limitação deste modelo está relacionada com as equações de tempo. Existem dois tipos de erros que podem surgir com este elemento fundamental do sistema TDABC: erros de

identificação e erros nas estimativas. O surgimento de um erro de identificação é causado por uma possível omissão de determinados fatores de tempo, na criação das equações. A consequência da sua omissão é a imprecisão em relação à duração das atividades (Hoozée *et al.*, 2012).

Os outros tipos de erros são os erros de estimativa ou erros de medição, que são numerosos e ocorrem por vários motivos. A primeira causa de um erro de medição está associada a estimativas incorretas de tempo por parte dos funcionários, referentes aos parâmetros das equações de tempo. Além de erros acidentais, o fornecimento de informações incorretas pode ser feito deliberadamente (Cardinaels e Labro, 2008).

Como causa frequente de erros de estimativa de tempo, existem dados imprecisos ou não confiáveis, contidos no sistema de informações de uma empresa, os quais são utilizados com o objetivo de criar equações de tempo e calcular custos. A imprecisão que consta nestas equações, inadequadamente formuladas (tempo da realização das atividades encontra-se incorreto), tem um efeito devastador sobre o custo calculado para os produtos e, conseqüentemente, leva a um processo de tomada de decisão completamente incorreto (Labro e Vanhoucke, 2007).

O último grupo de causas de erros nas estimativas de tempo está associado aos aspetos organizacionais e metodológicos da implementação do TDABC. Geralmente, é consequência de um nível inadequado da agregação de atividades, ou de um alto nível de correlação entre tarefas, dentro das atividades. Esta é, exatamente, uma das desvantagens potenciais mais enfatizadas do TDABC que não permite que sejam criados dados claros e confiáveis (Todorovic, 2014).

### 3. Metodologia de investigação e recolha de dados

#### 3.1. Tema e objetivos

A Naz Gelatarias é uma empresa cujo negócio passa pela exploração de 25 lojas Olá, espalhadas pelo país, todas elas localizadas em centros comerciais. O seu principal objetivo, diariamente, é proporcionar aos seus clientes uma experiência única de consumo de gelados. Distingue-se dos seus concorrentes pela sua oferta distinta, apresentando uma gama diversificada de gelados, fruta fresca e *toppings*, que os consumidores podem combinar a seu gosto.

Nos últimos anos, a concorrência tem vindo a reforçar a sua posição de mercado pressionando a Naz a procurar todos os dias ser melhor e a fortalecer a sua competitividade. Neste sentido, é fundamental que a informação utilizada no processo de tomada de decisão seja a mais correta possível e fiel à realidade. Com o contexto pandémico atual, os dados relativos aos custos assumem ainda mais relevância quando as vendas sofrem quebras superiores a 50%. Os sistemas de custeio são os elementos responsáveis por fornecerem esta informação, no entanto, a abordagem que a Naz utiliza poderá não ser a mais adequada.

Nesta organização, com exceção do departamento dedicado à preparação de gelados, todos os outros desempenham atividades de suporte, os quais representam custos indiretos que têm de ser alocados às várias gelatarias. Estes custos são imputados às lojas através de duas chaves de imputação: número de funcionários e volume de vendas. A utilização de apenas duas chaves de imputação, para a alocação de custos de diferentes naturezas, é uma característica dos sistemas de custeio tradicionais.

Como já se observou anteriormente, este método apresenta algumas lacunas que poderão prejudicar o desempenho da empresa. Tendo em conta a importância de uma alocação de custos correta, para o processo de tomada de decisão e para o bom funcionamento do negócio, este trabalho tem como grande objetivo conceber um novo sistema de custeio para esta organização, de maneira a solucionar este problema. O trabalho de campo, teve um papel essencial neste projeto, iniciando-se em novembro de 2019 e tendo terminado em maio de 2020.

#### 3.2. Paradigma de investigação

A Naz Gelatarias é uma empresa que possui características próprias e únicas e encontra-se num contexto envolvente singular. O número de modos de compreender um fenómeno



organizacional é infinito, por este ser marcado por eventos interpessoais e interações incontáveis. Neste sentido, este trabalho vai utilizar uma abordagem de carácter mais interpretativo, que é inerentemente subjetiva e reflexiva, propondo que a realidade existe, mas não pode ser completamente compreendida ou que a realidade é um fenómeno conduzido por influências físicas e comportamentais que são culturalmente específicas (Harlos *et al.*, 2003).

Segundo os investigadores interpretativos, a realidade é socialmente construída, subjetiva e pode ser percebida de diferentes formas, por diferentes pessoas. A sua redução a generalizações, é um processo onde se perde a riqueza das perceções humanas (Saunders *et al.*, 2019). Assim sendo, uma investigação, onde o objetivo de estudo é influenciado por seres humanos, não pode ser conduzida da mesma forma que os estudos das ciências (Brand, 2009).

De acordo com esta perspetiva, a investigação é a criação de conhecimento e interpretações novas e mais ricas sobre os contextos sociais. Na gestão e nos negócios, este procedimento é feito na perspetiva dos diferentes grupos de pessoas que compõem a empresa. Mesmo tratando-se da mesma situação, no mesmo momento do tempo, cada indivíduo tem a sua própria perspetiva da experiência. Na prática, os investigadores concentram-se nas experiências vividas pelos indivíduos, procurando incluir, nas suas investigações, as interpretações dos participantes, assim com a sua própria perspetiva (Saunders *et al.*, 2019). Para isso, procuram manter uma relação próxima com os atores, ações e contexto, com o objetivo de compreender os fenómenos que os envolvem (Cecez-kecmanovic, 2011). Neste tipo de investigação, predomina a utilização de métodos qualitativos (Brand, 2009).

### 3.3. Metodologia de investigação

Este projeto pretende adquirir dados ricos e em detalhe acerca da dinâmica da organização e do dia a dia dos seus trabalhadores e, por esse motivo, irá recorrer à investigação qualitativa. A metodologia qualitativa fornece ferramentas eficazes para a investigação no âmbito da gestão e dos negócios, incluindo a área da contabilidade (Hohenthal, 2006). A investigação na área dos negócios precisa de uma fundamentação fenomenológica prática e a investigação qualitativa fornece essa mesma fundamentação (Nørreklit, 2014).

Este tipo de investigação é a melhor opção quando o objetivo é estudar um assunto particular em profundidade. Os métodos deste tipo de investigação são desenhados para ajudar os investigadores a compreender o contexto social e cultural onde as pessoas estão inseridas e a

forma como estas interagem. As ações e decisões de cada um, apenas podem ser decifradas, quando se tem conhecimento da envolvimento onde estas acontecem (Myers, 2009).

Neste caso em particular, a compreensão do contexto onde a organização está inserida e a interação com os trabalhadores, foi facilitada pelo facto de a investigadora ser uma colaboradora da organização, sendo um membro da equipa de contabilidade. Através da função desempenhada na organização, como *accounts payable*, houve a oportunidade de observar que o sistema de custeio atual não é o mais indicado, no sentido em que não é muito rigoroso e justo na alocação de custos que realiza (Myers, 2009).

### 3.4. Método de investigação

A *action research* (AR) foi a abordagem de investigação escolhida para a conceção de um novo sistema, para a empresa Naz Gelatarias. De seguida, serão apresentados o conceito de *action research*, os seus participantes e as suas fases de implementação.

Muitos autores discutiram a aplicação da *action research* na gestão e na esfera organizacional, concluindo que esta é uma abordagem apropriada a ser aplicada aos problemas nestas áreas (French, 2009).

A *action research* tem como objetivo a resolução de problemas sociais por meio de pesquisa, análise e ação, visando aprofundar a compreensão e alcançar mudanças sociais positivas. O seu criador, Lewin, procurou conceber uma ligação entre a teoria e a prática, acreditando que a investigação tem de ser realizada em contexto de ação. Este conceito opera com a premissa de que, sem ação não pode existir investigação e sem investigação não é possível guiar uma ação (Greenwood, 2015).

Esta metodologia é construída com base em relacionamentos colaborativos entre os investigadores e os profissionais. Os seus fatores-chave prendem-se com a profundidade da colaboração e o respeito mútuo entre as partes. Por um lado, a *action research* pretende melhorar a compreensão de determinados fenómenos para os profissionais e, por outro lado, melhorar os resultados reais do seu contexto (Greenwood, 2015). Os autores Mejía-Villa e Alfaro-Tanco (2017) afirmaram, considerando Coughlan e Coughlan (2002), que a AR representa um paradigma de entendimento das relações entre o investigador e o profissional, sendo uma ferramenta útil para melhorar a competitividade e a relevância de empresas e grupos de investigação.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

A abordagem de investigação apresentada permite que sejam criadas oportunidades, em ambiente colaborativo, para que os profissionais envolvidos possam partilhar e apreciar criticamente os seus conhecimentos. No que diz respeito aos investigadores, é fundamental que estejam bem informados, tendo presente uma vasta teoria sobre o assunto em questão (Greenwood, 2015). O investigador pode ser um colaborador da organização que está a explorar e compreender a envolvente onde se encontra inserido, utilizando esta metodologia para resolver problemas (Greener, 2008).

O facto de se utilizar abordagens mais atualizadas para se abordar aspetos críticos nas organizações e na gestão, permite aos investigadores desenvolver e testar teorias em empresas reais. Através da AR, os investigadores conseguem formular e aplicar novas práticas para combater os problemas existentes nas empresas, produzindo benefícios tangíveis e mensuráveis para estas. Ao colocar, na prática, determinada teoria, torna-se possível aprender com as limitações e barreiras que surgem destas experiências (Kaplan, 1998).

Quanto ao papel do profissional, segundo Alfaro e Avella (2013), mencionados pelos autores Mejía-Villa e Alfaro-Tanco (2017), existem dois tipos. O primeiro tipo é o praticante clássico, que foi originalmente definido pela AR das ciências sociais, o qual tem um papel ativo como sujeito analisado, mas menos ativo para propor soluções. De outra perspetiva, o segundo tipo, atua em nome de uma organização que precisa resolver um problema e, portanto, esse profissional é mais ativo, atuando lado a lado com o pesquisador para resolver problemas organizacionais.

Neste trabalho, o profissional da Naz gelatarias, o responsável de negócio, atua em nome da sua organização. Consciente de que existe um problema com o sistema de custeio em vigor na organização, procura encontrar uma solução viável para o negócio.

As fases em que se dá a *action research* funcionam como uma espiral, e ocorrerão novos ciclos até se atingir o pretendido. Na primeira fase, intitulada como o “reconhecimento”, é adotada uma postura exploratória na qual se procura compreender o problema (Rowley, 2003). Esta fase corresponde à identificação dos principais problemas, que são as causas subjacentes do desejo de mudança da organização, envolvendo a autointerpretação do complexo problema organizacional (Holgersson e Melin, 2015). De seguida, na etapa do “plano”, são elaborados planos com o objetivo de resolver a dificuldade enfrentada pela organização. Ao estarem concluídos e após a negociação e discussão com as partes interessadas, a intervenção é

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

realizada, dando-se assim a “ação”. Por fim, é feita uma “reflexão e revisão” sobre as ações concretizadas, reavaliando assim o problema inicial (Rowley, 2003).

Após o momento em que as ações são tomadas, os colaboradores avaliam se os resultados atenderam ou não às expectativas. Caso contrário, novos ciclos de análise ocorrem, as ações são redesenhadas e o processo continua até que resultados satisfatórios sejam alcançados (Greenwood, 2015). Nestes ciclos posteriores, a *action research* refina continuamente os métodos, dados e interpretação, à luz das evidências e do entendimento desenvolvidos nos ciclos anteriores (Rowley, 2003).

Este trabalho retrata uma aproximação à AR, não contemplando todas as suas fases, uma vez que se trata da conceção de um sistema. Desta forma, serão realizadas as duas primeiras fases desta abordagem qualitativa, o reconhecimento do problema e a estruturação de um plano que contempla uma possível solução.

### 3.5. Métodos de recolha de dados

Para se elaborar um projeto numa empresa é necessário conhecer a sua atividade, processos, estrutura e contexto. O facto de ser colaboradora da Naz Gelatarias há três anos, deu-me a vantagem de já conhecer a sua história e o seu funcionamento, não sendo, assim, preciso proceder à recolha deste tipo de informação. Na verdade, foi através desta experiência, que tive oportunidade de conhecer o sistema de custeio atual da organização e as suas limitações.

A conceção de um sistema de custeio ABC para a empresa, exige que sejam conhecidas com detalhe todas as atividades de suporte executadas na Naz. Mais especificamente, importa compreender os recursos consumidos por estas atividades, e de que forma é que estas são consumidas pelas lojas. Desta forma, procedeu-se então à recolha destes dados.

As fontes de informação qualitativas incluem a observação, entrevistas e questionários, documentos e textos, bem como as reações e impressões do investigador (Myers, 2009). Na concretização deste trabalho foram utilizadas principalmente três: as entrevistas, a observação e alguns documentos.

No total, foram efetuadas treze entrevistas. Inicialmente, existiu uma primeira entrevista, com o responsável de negócio, cujo principal objetivo foi perceber se havia disponibilidade, por parte da empresa, para a concretização deste trabalho. As doze entrevistas que se seguiram, foram essenciais para se definir as atividades executadas nesta empresa, os recursos utilizados

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

e de que forma as lojas consomem as atividades. No Anexo 1 encontram-se os objetivos e a síntese das entrevistas semiestruturadas, realizadas aos colaboradores que fazem parte da estrutura da Naz Gelatarias. Este tipo de entrevista é caracterizado por elementos de entrevistas estruturadas e não estruturadas. Por um lado, é composto por um conjunto fixo de perguntas sequenciais, por outro lado, é possível introduzir-se perguntas para facilitar a exploração de questões levantadas pelo entrevistado (Cachia e Millward, 2011). Estes diálogos tiveram uma duração total de treze horas e uma duração média de uma hora. Seguidamente, encontram-se listadas as entrevistas realizadas.

N.º	Data	Duração	Cargo	Departamento
1	23-nov-2019	1h30min	Responsável de Negócio	
2	11-fev-2020	45min	<i>Supply Planner</i>	<i>Sourcing</i>
3	13-fev-2020	40min	<i>Customer Care Assistant</i>	<i>Sourcing</i>
4	18-fev-2020	40min	<i>Helpdesk Technician</i>	Informática
5	19-fev-2020	30min	<i>IT Manager</i>	Informática
6	15-abri-2020	1h20min	<i>Talent &amp; Development Technician</i>	Recursos Humanos
7	16-abri-2020	1h	<i>Stores Admin</i>	Contabilidade
8	21-abri-2020	50min	<i>Tresuary</i>	Contabilidade
9	22-abri-2020	30min	<i>Accounting Manager</i>	Contabilidade
10	27-abri-2020	2h20min	Supervisores Norte, Centro e Sul	Operações
11	28-mai-2020	1h50min	Responsável de Negócio	
12	29-mai-2020	45min	<i>Project Leader &amp; R. Master Data</i>	
13	29-mai-2020	30min	Assistente Administrativo	
<b>13 horas</b>				

Tabela 1 Entrevistas realizadas

Fonte: Elaboração própria

Após a recolha de informação feita através das entrevistas, era importante observar, na prática, as atividades a serem desempenhadas. A observação direta surgiu da necessidade de se

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

compreender a forma como os colaboradores executam as suas tarefas no seu dia a dia (Brennan, 2011). Esta fonte de informação permite ao investigador recolher os dados que necessita com um grande detalhe e precisão (Wells e Lo Sciuto, 1966). Os dados recolhidos nas entrevistas foram comprovados e complementados, com a observação realizada em campo.

A documentação partilhada pela Naz foi essencial para aprofundar o conhecimento sobre a sua história e o seu sistema de custeio. Em particular, os Relatórios & Contas, referentes aos anos de 2018 e 2019, facultaram os detalhes do percurso da organização desde o momento da sua constituição. Adicionalmente, os ficheiros *excel*, utilizados para o apuramento de resultados, foram extremamente importantes para se construir uma ferramenta capaz de ser facilmente adotada pela empresa.

## 4. Apresentação da empresa Naz Gelatarias

### 4.1. Missão e objetivos

A empresa Naz Gelatarias Unipessoal Lda é 100% detida pela JMDB Representação e Distribuição de Marcas Lda, que pertence à Sociedade Francisco Manuel do Santos.

O seu negócio passa pela exploração de estabelecimentos de gelados, bem como a cedência a terceiros de tal exploração. A empresa foi formada a 20 de dezembro de 2016 e iniciou a sua atividade operacional em 2017, com vinte cinco gelatarias Olá, dando continuidade ao negócio desenvolvido anteriormente pela Jerónimo Martins – Restauração e Serviços, SA. Em Portugal, neste momento, existem vinte e nove lojas Olá, das quais vinte e cinco são detidas pela Naz e as restantes quatro são lojas franchisadas.

Os objetivos da organização assentam em dois grandes pilares: produtos diferenciados e a melhor experiência de compra. A Olá é a marca de gelados com maior tradição, em Portugal, e as gelatarias Olá acrescentam-lhe uma nova dimensão. Todos os dias, esta organização pretende proporcionar aos seus clientes uma experiência única de consumo de gelados. Apenas nos seus espaços, é dada a possibilidade aos clientes de criarem o seu próprio gelado, misturando o seu gelado favorito com fruta fresca e uma oferta alargada de *toppings* sólidos e líquidos.

O crescimento da confiança dos consumidores e as características favoráveis do contexto económico apontam para um aumento do consumo fora de casa. No entanto, verifica-se um aumento da concorrência no setor onde a Naz Gelatarias atua (Rodrigues, 2019).

Neste sentido, em 2019, realizou-se um estudo de mercado de forma a compreender a opinião dos potenciais consumidores e a identificar as oportunidades de desenvolvimento do negócio. Os seus resultados foram incorporados num plano estratégico de médio-longo prazo, em conjunto com uma revisão do portefólio oferecido por cada loja. O principal objetivo para 2020 era conquistar novos clientes e aumentar a frequência de compra.

Para isso, efetuou-se uma análise ao conceito de loja, de maneira a renovar a imagem dos estabelecimentos e a melhorar a experiência do consumidor, procurando conquistar a preferências dos clientes. Adicionalmente, novos conceitos, como o Frozen Yogur e as gelatarias artesanais – GROM, estão a ser avaliados, tendo em conta o perfil e os hábitos dos consumidores.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

O plano de desenvolvimento do ano de 2020, englobou igualmente ações promocionais e campanhas temáticas. Estas atuações oferecem produtos diferenciadores que pretendem dinamizar períodos especiais como o Dia dos Namorados, Páscoa, Verão, *Halloween* e Natal.

Por fim, o cartão de fidelidade, que permite registar os gelados adquiridos pelos clientes, e quando preenchido, é válido como vale de oferta de um gelado à escolha, foi substituído pela implementação de um novo programa de fidelização. Este novo projeto está a permitir o desenvolvimento de uma nova estratégia de contacto com o consumidor, através do acompanhamento da frequência de compra de cada cliente e da comunicação das várias campanhas temáticas implementadas ao longo do ano.

### 4.2. Estrutura organizacional

No Anexo 2, é possível observar-se a estrutura organizacional da empresa, onde estão representadas as diversas áreas da organização, todas elas sob a influência do responsável de negócio.

Tanto a Higiene e Segurança Alimentar (HSA) como a Higiene e Segurança no Trabalho (HST) são serviços de *outsourcing*. Ao nível informático, a Naz tem dois colaboradores, mas também recorre a uma empresa externa que lhe garante assistência 24 horas por dia, em todas as suas lojas, pagando um *fee* mensal por esta disponibilidade a tempo inteiro.

De forma a auxiliar e a possibilitar que o negócio decorra nas melhores condições, existem um conjunto de unidades de suporte como os recursos humanos, contabilidade, informática, *sourcing* e técnica. A área técnica engloba todos os serviços que são necessários contratar, para garantir que as gelatarias desempenhem a sua atividade dentro da normalidade. No dia a dia, surgem necessidades ou problemas, como por exemplo arranjar uma máquina ou realizar a limpeza de um espaço, que se têm de colmatar. Estes podem ser detetados pelos colaboradores das lojas, ou mesmo pelos supervisores ou até pelo responsável de negócio, tendo as últimas duas unidades mencionadas a capacidade de contratar estes serviços.

No que diz respeito ao departamento das operações, encontram-se as vinte e cinco lojas Olá, que incorporam a maior parte dos colaboradores da organização, cada uma gerida pelo seu respetivo gerente. Para garantir o bom funcionamento dos espaços, existem três supervisores, cada um responsável por um conjunto de lojas (Tabela 2).



Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

<b>Supervisor</b>	<b>Loja</b>
<b>Supervisor Centro</b>	Covilhã
	Castelo Branco
	Leiria
	Colombo
	Ubbo
	Food Truck
	Loures
	Fórum Coimbra
	Dolce Vita Coimbra
<b>Supervisor Norte</b>	Palácio Gelo
	S. João Madeira
	Arrábida
	Ikea Matosinhos
	Alameda
	Braga
	Norte
	Vila Real
	Parque Nascente
Via Catarina	
<b>Supervisor Sul</b>	Almada 1
	Almada 2
	Seixal
	Sintra
	Alfragide
	Algarve

*Tabela 2 Supervisores e respetivas lojas*

*Fonte: Elaboração própria*

## 5. Conceção do sistema ABC na Naz Gelatarias

### 5.1. Reconhecimento do problema

O processo de tomada de decisão tem como base principal a informação que é fornecida aos gestores (Snyder e Davenport, 1997). Uma das dificuldades, no que diz respeito à informação contabilística, prende-se com a complexidade da alocação de custos indiretos aos respetivos *cost objects* (Geiger, 1999). No caso da Naz Gelatarias, os segmentos de análise são as lojas, às quais estão associados rendimentos e gastos.

Os custos diretos são alocados diretamente aos *cost objects* (Snyder e Davenport, 1997). Nesta organização, estes custos estão relacionados com a compra de produtos para que os gelados sejam confeccionados, com os serviços contratados especificamente para cada espaço e outros custos como, por exemplo, os salários dos colaboradores das lojas, as rendas, a luz, etc.

No entanto, as organizações também têm custos indiretos, que são comuns a uma variedade de *cost objects* e, por este motivo, podem não estar diretamente vinculados ao respetivo segmento. Nesta empresa, destacam-se os custos logísticos, contabilísticos, de recursos humanos, informáticos, de supervisão, entre outros.

As organizações utilizam os sistemas de custeio, de maneira a associarem os custos aos *cost objects*. Contudo, esta tarefa deixa de ser simples quando a ligação entre os custos indiretos e os segmentos não é direta. Nestas situações, procura estabelecer-se uma relação entre os custos indiretos e os produtos/serviços. Ao construir-se esta associação, é importante que se verifique uma relação de causa e efeito entre as duas variáveis (Snyder e Davenport, 1997).

Atualmente, os custos indiretos da Naz são alocados às lojas através de duas chaves de imputação. Os custos relativos aos recursos humanos (RH) são distribuídos pelas lojas Olá, consoante o número de trabalhadores de cada espaço. Os restantes custos indiretos da empresa são repartidos pelas lojas, conforme o seu volume de vendas, sendo que os custos dos supervisores são apenas repartidos pelas gelatarias que estão sob a sua responsabilidade. É possível observar-se que a organização opta por um método de custeio, com características dos modelos tradicionais e, conseqüentemente, acaba por sofrer das mesmas limitações.

De seguida, encontra-se exemplificado a repartição dos custos indiretos pela loja de Sintra, no mês de fevereiro de 2020.

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>18 741</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>13 571</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>13 571</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	932
<b>Margem Total</b>	
<b>Total Custos Diretos</b>	<b>-11 888</b>
Custos Logísticos	-390
<b>Resultado Operacional</b>	<b>2 225</b>
Custos Diretos Estrutura	- 1 775
Custos Indiretos Estrutura	-900
<b>Total Custos Estrutura</b>	<b>-2 674</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-450</b>

Tabela 3 Margem Contribuição loja Sintra, mês fevereiro de 2020

Fonte: Elaboração própria

Total Vendas Supervisor Sul: 77 628,13€

Total Vendas: 356 962,50€

Total Custos Estrutura Diretos: 30 132,41€

Total Custos Estrutura Indiretos: 17 629,62€

Total Custos Supervisor Sul: 2 917,62€

Total Custos Supervisores: 9 731,62€

Total Custos *Talent & Development Technician*: 2 295,65€

Número Colaboradores Loja Sintra: 4

Número Total Colaboradores: 98

Os custos indiretos são repartidos em dois grupos: custos de estrutura diretos e custos de estrutura indiretos. No primeiro grupo estão incluídos o responsável de negócio e os supervisores; no segundo estão todos os outros elementos pertencentes à estrutura.

A loja de Sintra pertence ao supervisor do sul e, desta forma, os seus custos de estrutura diretos englobam os custos do responsável de negócio e deste supervisor.

$$\text{Custos Estrutura Diretos} = \frac{\text{Vendas Sintra}}{\text{Vendas Totais}} \times (\text{Total C.E. Diretos} - \text{C. Supervisores}) + \frac{\text{Vendas Sintra}}{\text{Vendas Sul}} \times \text{C. Supervisor Sul}$$

$$\text{Custos Estrutura Diretos} = \frac{18741,16}{356\,962,50} \times (30\,132,41 - 9731,62) + \frac{18741,16}{77\,628,13} \times 2\,917,62 = 1775,45\text{€}$$

$$\text{Custos Estrutura Indiretos} = \frac{\text{Vendas Sintra}}{\text{Vendas Totais}} \times (\text{Total C.E. Indiretos} - \text{C. RH}) + \frac{\text{N}^\circ \text{ Colaboradores Sintra}}{\text{N}^\circ \text{ Total Colaboradores}} \times \text{C. RH}$$

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

$$\text{Custos Estrutura Indiretos} = \frac{18741,16}{356\,962,50} \times (17\,629,62 - 2\,295,65) + \frac{4}{98} \times 2\,295,65 = 898,76\text{€}$$

Em conjunto com o responsável de negócio, foi considerado que o sistema de custeio atual da Naz, constitui um entrave para um apuramento de custos correto de cada gelataria, e, por conseguinte, da sua margem de contribuição. O facto de as lojas terem um maior número de colaboradores, não significa que tenham incorrido em mais custos administrativos de RH. O mesmo se verifica com as lojas que possuem um maior volume de vendas, este fator não leva a que estes segmentos tenham gerado mais custos logísticos ou de outra natureza.

Os espaços, que apresentam valores mais elevados nas duas chaves de imputação utilizadas, são aqueles aos quais são imputados um maior volume de custos. Segundo os autores Jordan *et al* (1999), esta realidade, não só desresponsabiliza as lojas que provocam estes custos, como também pode levar o gestor a tomar decisões erradas. Podem ser tomadas determinadas decisões em lojas com menores resultados e, na verdade, estas medidas não eram necessárias. Por outro lado, nos espaços, que na realidade têm resultados menos positivos, não são implementadas ações para melhorar o seu contributo para o negócio.

Tendo consciência de que o sistema de custeio da Naz, constitui uma grande dificuldade para esta empresa, que pretende crescer e que procura ser melhor todos os dias, importa, então, encontrar uma solução para este problema, partindo assim para a realização de um plano de ação.

### 5.1.1. Escolha do método de custeio

Tendo em conta o problema apresentado, é necessário encontrar um sistema de custeio adequado às necessidades da organização, e que afete os custos indiretos a cada loja, da forma mais justa possível.

Existem dois resultados básicos provenientes de um processo de alocação de custos: melhores decisões e um nível mais alto de motivação. No primeiro caso, a gestão procura ter conhecimento dos custos "verdadeiros" de um produto ou serviço específico, de forma a conseguir ter um processo de tomada de decisão mais eficiente e eficaz. Adicionalmente, outro resultado de uma alocação justa é o incentivo dado aos colaboradores para se comportarem de maneira a promover os objetivos da organização (Snyder e Davenport, 1997).

Na revisão de literatura, foram apresentados dois sistemas de custeio que combatem as limitações apresentadas pelos sistemas de custeio tradicionais: o ABC e o TDABC. Muitos

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

estudos (e.g.: Everaert *et al.*, 2008b; Dalci, *et al.*, 2010; Oker e Ozyapici, 2013) foram realizados para comparar as diferenças entre os sistemas ABC e TDABC. Os seus resultados acabaram por concluir que os dois sistemas têm resultados diferentes entre si e espera-se que, aumentos nos custos indiretos, possam aumentar as diferenças entre os resultados apresentados pelas duas metodologias (Tarzibashi e Ozyapici, 2019).

Neste trabalho, procurou compreender-se as características destes dois modelos, assim como as suas vantagens e desvantagens. Em termos teóricos, as duas opções apresentam potencial para ajudar a empresa Naz Gelatarias a apurar de forma mais justa e correta o custo de cada uma das suas gelatarias.

No entanto, em termos práticos, chegou-se à conclusão que não seria exequível conceber-se um sistema TDABC nesta empresa. Com a escolha deste modelo, ter-se-ia de construir equações de tempo para se determinar o tempo utilizado na realização de cada atividade (Everaert *et al.*, 2008b). Para isso, era necessário calcular-se o tempo usual indispensável para a sua realização, assim como o tempo adicional, no caso de surgirem circunstâncias novas ou diferentes, que causem variações na maneira como é desempenhada a atividade (Siguenza-Guzman *et al.*, 2013). Todavia, existem atividades executadas, nesta empresa, que pelas suas características, não é possível medir a sua duração. Um exemplo deste tipo de atividade é a coordenação e supervisão que o responsável de negócio e os supervisores fazem das lojas e dos colaboradores. Não existe um tempo padrão para se coordenar e supervisionar as gelatarias e os seus trabalhadores. A duração destas atividades depende muito das necessidades de cada momento, que se alteram de forma constante. Assim sendo, não é possível aplicar-se o TDABC na Naz Gelatarias e, portanto, o ABC vai ser o sistema de custeio utilizado neste projeto.

O TDABC surge com o objetivo de superar as dificuldades apresentadas pelo ABC. Desta forma, na conceção de um novo modelo de afetação de custo para a Naz, ter-se-á a preocupação de não sofrer com as consequências dos principais problemas apontados ao sistema ABC: dificuldade em recolher e processar dados e assumir-se que os recursos funcionam em capacidade total.

Uma das limitações associadas ao ABC é o facto de a recolha de dados ser bastante demorada e dispendiosa, e que os dados que daí resultam são duvidosos, já que a informação é fornecida pelos próprios colaboradores. A conceção de um novo modelo, seja ele qual for, necessita sempre que seja recolhida informação. Sem dados sobre o funcionamento da organização e das

suas atividades e recursos, é impossível formular-se um sistema de custeio que esteja de acordo com as necessidades e as características da empresa. O mesmo acontece com a veracidade dos dados fornecidos pelos colaboradores, pois, tanto o TDABC como o ABC recolhem dados juntos dos trabalhadores, não sendo este um motivo para se preferir adotar o sistema TDABC.

Outra crítica apontada ao ABC é o facto de os intervenientes, quando estimam o tempo despendido em cada atividade, relatarem percentagens de 100%. De forma a combater esta limitação, assumir-se-á que há tempo que é utilizado para pausas, manutenção de software, entre outras coisas.

Tendo em conta os argumentos apresentados, o método escolhido, como solução para o sistema de custeio atual da Naz, é o sistema de custeio ABC.

### 5.2. Definição do sistema de custeio

Apresentado o problema do sistema de custeio da Naz, importa agora compreender quais as etapas a percorrer para a definição de uma solução.

A aplicação do ABC vai ser realizada no programa Microsoft Excel, que constitui uma versão básica, podendo ser adaptada a qualquer momento. Através desta ferramenta, é possível fazer-se todos os cálculos necessários e monitorizar, continuamente, o custo e o desempenho das atividades. A definição de novos elementos ou alterações que surjam, podem ser introduzidas facilmente. As vantagens deste programa passam também pela simplicidade da sua utilização, por ser uma opção económica e que proporciona a informação essencial para o processo de tomada de decisão (Chrenková, 2011).

De forma a contruir um sistema ABC para a Naz, serão seguidas as etapas identificadas por Hoque (2005), apresentadas na revisão de literatura.

#### 5.2.1. Definição das atividades

Como foi referido anteriormente, a alocação de custos ao respetivos *cost objects*, realizada pelo sistema de custeio ABC, acontece em duas fases. Primeiramente, os custos dos recursos são alocados às atividades e, de seguida, os custos das atividades são atribuídos aos segmentos.

Este processo iniciar-se-á com a identificação das atividades e a respetiva classificação. É através das atividades desenvolvidas numa organização, que é possível entregar-se um produto

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

ou prestar a um serviço cliente. O autor Porter (1985) classifica as atividades, como primárias ou secundárias, consoante o intuito de cada uma. As primeiras estão associadas à criação de um produto ou à prestação de um serviço e à sua distribuição no mercado, acrescentando valor ao produto final. Por outro lado, as atividades secundárias não acrescentam diretamente valor ao produto, mas indiretamente adicionam esse valor. Ao prestarem apoio às atividades primárias, estão a criar valor para o resultado.

Os clientes das gelatarias Olá deslocam-se até às lojas para comprar gelados com os *toppings* e a fruta que pretendem. A confeção destes gelados constitui a principal atividade primária da empresa Naz. Os trabalhadores que trabalham nas lojas, são os responsáveis por esta atividade tão importante do negócio. De forma a realizarem esta preparação, precisam de ter disponíveis todos os produtos que os consumidores desejem. Para isso, realizam entre duas a três vezes por semana pedidos de mercadoria consoante as necessidades. Quando as encomendas chegam, é necessário desinfetar todos os produtos e conservá-los da melhor forma. O mesmo acontece com os seus locais de trabalho, pois os espaços têm de estar limpos e apresentáveis para receberem os seus clientes. Todas estas atividades primárias, desempenhadas pelos colaboradores das gelatarias, são essenciais para a venda dos gelados.

Para além destas atividades, existem, igualmente, um conjunto de atividades de suporte ao negócio, que se encontram enumeradas na tabela seguinte. A cada atividade estão associadas as pessoas que a desempenham, o *software* utilizado na sua elaboração e o espaço ocupados pelos colaboradores responsáveis pelas mesmas.

Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Classificação	Atividades	Recursos Humanos	Software	Espaço
<b>Primárias</b>	Preparar gelados			
	Receber/Atender os clientes			
	Realizar pedidos de mercadoria			
	Desinfetar e conservar os alimentos			
	Limpar os espaços			
	Fazer caixa			
<b>Suporte</b>	Recrutar novos colaboradores	- <i>Talent &amp; Development Technician</i> -Supervisores		Escritório
	Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador	- <i>Talent &amp; Development Technician</i>	GesVend	Escritório
	Formar os colaboradores das lojas	-Supervisores - <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i>		
	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	-Supervisores -Responsável de Negócio		Escritório
	Reunir a informação necessária para o processamento salarial	- <i>Talent &amp; Development Technician</i> -Supervisores	GesVend	Escritório
	Gerir <i>stocks</i> das lojas	-Supervisores	StoresAce	
	Garantir a manutenção das lojas	-Supervisores -Responsável de Negócio		Escritório
	Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	-Supervisores -Responsável de Negócio - <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i>		Escritório
	Deslocações entre lojas	-Supervisores		
	Contabilizar documentos	- <i>Stores Admin</i> - <i>Accounts Payable</i>	AS 400 <i>StoresAce</i>	Escritório
	Realizar o processo de fecho mês	- <i>Accounts Payable</i> - <i>Accounting Manager</i>	AS400, MicroStrategy <i>StoresAce</i>	Escritório



## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Apurar, analisar e reportar resultados	- <i>Accounts Payable</i> - <i>Accounting Manager</i> -Responsável de Negócio	StoresAce AS 400	Escritório
Elaborar a posição tesouraria	- <i>Treasury</i>	Target One	Escritório
Realizar pagamentos	- <i>Treasury</i>  -Responsável de Negócio	AS400	Escritório
Contabilizar movimentos bancários	- <i>Treasury</i>	AS400 Target One	Escritório
Realizar reconciliações bancárias	- <i>Treasury</i>	Target One	Escritório
Apoiar as lojas a nível informático	- <i>Helpdesk Technician</i>		Escritório
Realizar e acompanhar projetos de IT	- <i>Helpdesk Technician</i> -Responsável de Negócio - <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i> -Assistente Administrativo - <i>Accounting Manager</i>	AS 400 StoresAce	Escritório
Comprar mercadoria aos fornecedores	- <i>Supply Planner</i> -Responsável de Negócio	AS 400	Escritório
Enviar as encomendas das lojas para o operador logístico	- <i>Customer Care Account</i>	AS 400	Escritório
Criar em sistema artigos e fornecedores	- <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i>	AS 400 StoresAce	Escritório
Elaborar receitas de novos gelados	- <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i>		

Tabela 4 Atividades primárias e atividades secundárias

Fonte: Elaboração própria

Seguidamente, encontra-se uma breve descrição de cada uma das atividades e, no Anexo 3, é possível observar-se uma caracterização mais detalhada.

### ➤ Recrutar novos colaboradores

Quando surge a necessidade, por parte de uma loja, de ter mais um funcionário, esta informação é comunicada ao *talent & development technician*. Nesta situação, este colaborador entra em contacto com empresas de trabalho temporário, de maneira a obter uma lista de pessoas que poderão estar interessados na oferta. A primeira triagem dos candidatos é feita por este elemento da equipa, tendo em conta as expectativas de ambas as partes, empresa e candidatos. Os indivíduos que passam à fase seguinte, têm uma entrevista com o supervisor da loja, sendo ele que toma a decisão final.

### ➤ Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador

Após a seleção do candidato mais adequado, segue-se a formalização da relação entre as partes. O *talent & development technician* é a pessoa responsável pela elaboração dos contratos de trabalho, inscrição das pessoas na segurança social, marcação dos exames médicos, e por todas as tarefas que um processo de admissão de um colaborador envolve.

### ➤ Formar os colaboradores das lojas

Os supervisores e o *project leader & resp. master data* são os elementos responsáveis por dar formação não só aos novos colaboradores, como também àqueles que já se encontram na organização há mais tempo. O principal objetivo é instruir os elementos mais recentes de todas as ferramentas necessárias para que estes contribuam para o bom funcionamento dos estabelecimentos e garantir a homogeneidade dos processos da organização.

### ➤ Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações

De forma a assegurar o bom funcionamento do negócio, é fundamental a coordenação, que os supervisores fazem dos colaboradores das suas lojas. Os supervisores são a ponte entre as lojas e os restantes elementos da empresa. É através deles, que o responsável de negócio e os vários departamentos obtêm conhecimento sobre o dia-a-dia e o funcionamento das gelatarias. O responsável de negócio coordena o trabalho dos supervisores, olhando para as lojas e para os seus colaboradores, numa perspetiva mais macro.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

### ➤ Reunir a informação necessária para o processamento salarial

Os supervisores todos os meses enviam para o departamento de RH um mapa das horas trabalhadas por cada colaborador das suas lojas. O *talent & development technician* tem como responsabilidade inserir em sistema (GesVend) todas estas informações, assim como as férias e as ausências, de forma a apurar-se o valor dos vencimentos. Por fim, esta informação é enviada para uma empresa externa que realiza o processamento salarial.

### ➤ Gerir *stocks* das lojas

A gestão de *stocks* é fundamental para se compreender os produtos que existem, em que quantidades e em que gelatarias. Os pedidos de mercadoria são feitos pelos colaboradores das lojas de forma a terem disponíveis todos os produtos que os seus clientes pretendem consumir. No entanto, também não pode existir excesso de produtos para que o valor das quebras seja o menor possível. Esta gestão de *stocks* é feita pelos supervisores, diariamente, de forma a não comprometerem as vendas. Por fim, no final do mês, é necessário realizar inventários para que seja possível apurar-se o CMVM.

### ➤ Garantir a manutenção das lojas

Os supervisores têm de estar sempre atentos para detetar possíveis problemas que poderão existir nas lojas. A qualquer momento, pode ser necessário arranjar ou substituir algum equipamento, efetuar pequenas obras no espaço, e é fundamental existir uma pessoa com atenção a estas questões. O responsável de negócio, possui um vasto conhecimento sobre o negócio de gelados e, em particular, em relação às máquinas necessárias para a sua confeção. Conhecedor do funcionamento destes aparelhos, torna-se mais fácil identificar os problemas das máquinas, assim como validar os orçamentos apresentados para a sua resolução.

### ➤ Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA

As gelatarias são auditadas frequentemente, de forma a compreender se os seus produtos, processos e sistemas estão em conformidade com todos os princípios de qualidade da HSA. Os supervisores têm de assegurar que as lojas estão a cumprir todas as normas e procedimentos estabelecidos. Adicionalmente, o responsável de negócio procura descobrir e investigar instrumentos ou processos que facilitem ou melhorem o cumprimento destas normas.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

### ➤ Deslocações entre lojas

Para executar todas as suas funções, cada supervisor desloca-se, a cada loja, pelo menos uma vez por semana. Dado o distanciamento entre os espaços, é inevitável que parte do seu dia seja consumido nestas deslocações.

### ➤ Contabilizar documentos

A contabilização de documentos é indispensável para se encontrar as receitas geradas e os custos incorridos por cada loja. Não só as vendas são verificadas e contabilizadas pelo *stores admin*, como também as compras realizadas por cada uma das gelatarias. A contabilização dos documentos de compras, que garantem que a existência de mercadoria nos armazéns da Stef, é feita pelo *accounts payable*, assim como os documentos referentes aos serviços contratados.

### ➤ Realizar o processo de fecho mês

O processo de fecho de mês dá-se quando as vendas e todos os documentos relativos a compras de mercadorias e serviços estiverem contabilizados. Esta atividade engloba o fecho das vendas, o fecho dos serviços de marketing, o apuramento do CMVM, a realização das estimativas de todos os custos que se encontrem em falta, o cálculo dos impostos e, por fim, a alocação dos custos indiretos às respetivas lojas. Todas estas tarefas são realizadas pelo *accounts payable* e após a sua conclusão, o *accounting manager* confere todo o trabalho realizado ao longo do mês para proceder ao seu fecho.

### ➤ Apurar, analisar e reportar resultados

Por fim, os resultados são apurados pelo *accounts payable*, conferidos pelo *accounting manager*, e validados e analisados pelo responsável de negócio. Após esta validação, os resultados são reportados.

### ➤ Elaborar a posição tesouraria

Todas as manhãs, o *tresuary* elabora a posição de tesouraria até ao momento, planeando e controlando todos os movimentos de entrada e saída de dinheiro.

### ➤ Realizar pagamentos

Semanalmente, os pagamentos a fornecedores são realizados pelo *tresuary*. Após a aprovação do responsável de negócio, os ficheiros são colocados no banco, onde aguardam assinatura das pessoas com poder para tal. Adicionalmente, todos os meses, é igualmente necessário programar os pagamentos ao estado e aos colaboradores.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

### ➤ Contabilizar movimentos bancários

Os movimentos bancários têm de ser contabilizados em AS400, para que a informação esteja constantemente atualizada e disponível para a consulta de todos os seus utilizadores. Por outras palavras, o saldo apresentado em cada banco tem de estar espelhado no *ERP*.

### ➤ Realizar reconciliações bancárias

De forma a detetar possíveis erros entre a informação que está nos bancos e os dados que estão em sistema (AS400), as reconciliações bancárias são feitas frequentemente. Através desta atividade, são realizadas as correções necessárias para que os saldos coincidam entre as duas fontes de informação.

### ➤ Apoiar as lojas a nível informático

Como é frequente, no dia a dia das gelatarias, acontecem problema de conectividade de rede ou de comunicação (email, telemóvel ou internet). O *helpdesk technician* tem como função principal ajudar na resolução destes imprevistos, de maneira a que estas situações tenham o mínimo impacto no funcionamento dos espaços.

### ➤ Realizar e acompanhar projetos de IT

A Naz é uma empresa que procura estar atualizada a todos os níveis, num contexto em que está sempre tudo a mudar. O responsável de negócio desenvolve vários projetos em que o apoio do IT é fundamental para o seu sucesso. O *helpdesk technician* e o *IT manager* ajudam na implementação destas iniciativas, até que as mesmas estejam finalizadas.

Neste momento, existem dois projetos a decorrer, um já implementado e outro ainda está a ser desenvolvido. O sistema de fidelização de clientes, implementado em 2020, exige a análise regular dos seus dados, que está a ser feita pelo *project leader & resp. master data* e pelo assistente administrativo. Além disso, neste momento, está a ser preparada a substituição do *ERP* atual, pelo SAP HANA. Este último projeto envolve a colaboração dos seguintes colaboradores: *IT manager*, *accounting manager* e do responsável de negócio.

### ➤ Comprar mercadoria aos fornecedores

Os gerentes de cada gelateria são os elementos que controlam os *stocks* de mercadorias e realizam os pedidos dos produtos, conforme as necessidades. De forma a concretizar os pedidos das lojas, o *supply planner* garante que existe sempre mercadoria no operador logístico, para

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

satisfazer esta procura. As compras são realizadas por fornecedor e por SCU, procurando ter cobertura de aproximadamente 15 dias. O responsável de negócio informa o *supply planner*, através das previsões que realiza, da quantidade de produto que é indispensável estar disponível no operador logístico.

### ➤ Enviar as encomendas das lojas para o operador logístico

Os pedidos por parte das lojas Olá chegam ao *customer care assistant* pelo sistema EDI. Esta informação é comunicada à Stef, para que a mercadoria seja preparada e o seu transporte seja efetuado até ao seu destino.

### ➤ Criar em sistema artigos e fornecedores

Quando surgem fornecedores ou artigos novos, é necessário efetuar a sua criação em AS 400 e no StoresAce. Além disso, sempre que ocorrem alterações nos seus dados (preço, contacto telefónico, dados bancários, etc), o *project leader & resp. master data* trata de espelha-las nos dois sistemas.

### ➤ Elaborar receitas de novos gelados

A Naz procura oferecer aos seus clientes um leque de produtos diferenciados. O *project leader & resp. master data* é o elemento responsável pela criação de novas receitas e combinações de sabores que só se conseguem alcançar através de muitas experiências e testes.

## 5.2.2. Identificação e afetação dos recursos

De modo a decifrar o custo das atividades, importa identificar os recursos utilizados durante a sua execução e de que forma foram consumidos. Estas variáveis, entre si, estabelecem uma relação de causa e efeito, que justifica a utilização dos recursos feita pelas atividades (Bezerra *et al.*, 2007).

As atividades desenvolvidas na Naz Gelatarias consomem, essencialmente, três recursos: mão-de-obra, software e espaço. Tal como foi mencionado anteriormente, é possível assumir-se que os recursos são utilizados de acordo com o conceito de capacidade teórica ou o conceito de capacidade prática. Num cenário em que se procura calcular o custo de cada segmento de forma rigorosa, opta-se por assumir que os recursos não são utilizados na totalidade do seu tempo disponível.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Os custos com os recursos humanos englobam um conjunto de variáveis como: remunerações, encargos com as remunerações, prémios, formação, telemóveis, aluguer de carros, gasóleo, portagens, limpeza de viaturas, deslocações que sejam necessárias fazer, estadias, entre outros. Todos os funcionários, da empresa Naz Gelatarias trabalham oito horas por dia. Assim, a capacidade teórica de cada elemento é a seguinte:

$$8 \text{ horas} * 22 \text{ dias} = 176 \text{ horas/homem}$$

Como já foi referido anteriormente, neste trabalho vai ser considerada a capacidade prática, que resulta da capacidade teórica subtraída do tempo em que os colaboradores não se encontram a trabalhar. Durante o dia, são efetuadas duas pausas, uma durante a manhã e outra durante a tarde, cada uma de cinco minutos. Assim sendo, o valor da capacidade prática é o seguinte:

$$176 - \frac{(5 + 5)}{60} * 22 = 172,33 \text{ horas/homem}$$

Existem colaboradores que trabalham também para outras empresas e, por esse motivo, não dedicam 100% do seu tempo à Naz. No Anexo 4, é possível observar-se o custo de cada participante, tendo em conta o custo da capacidade prática e a percentagem do seu tempo que dedicam à Naz.

No que diz respeito aos custos com *software*, estão envolvidos três programas, o AS400, o GesVend e o MicroStrategy, e duas plataformas, o StoresAce e o Target One. Adicionalmente, a empresa também custos, mensalmente, com as licenças do Microsoft Office que dão acesso aos colaboradores a um conjunto de aplicativos (*Outlook, Word, Excel, PowerPoint, Teams*, entre outros) fundamentais para o seu trabalho.

Pode assumir-se que estes recursos passam 100% do seu tempo a trabalhar, uma vez que a manutenção e a atualização destes sistemas não acontecem no período onde os colaboradores se encontram a trabalhar. O seu custo total, será repartido pelos seus respetivos utilizadores.

O AS400, é um *software* de gestão da IMB, desenvolvido à medida de cada organização. É neste *software*, que uma grande parte dos colaboradores da sede da Naz trabalham, no seu dia a dia. As vendas, as compras de mercadoria, os serviços, os pagamentos e recebimentos são contabilizados, neste programa, pelos elementos do departamento de contabilidade e tesouraria. Também os processos relacionados com a compra de mercadorias e a receção de encomendas são realizadas através do AS400.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

O MicroStrategy é um *software* de *Business Intelligence*, que oferece uma ampla variedade de recursos de análise de dados. Todos os elementos que elaboram análises e reportes, conseguem extrair deste *software* os relatórios necessários de acordo com as suas necessidades. Com esta ferramenta é possível cruzar todo o tipo de dados, de forma, a enriquecer a informação para o processo de tomada de decisão.

O StoresAce é uma plataforma de gestão multiloja online, que permite observar as vendas das gelatarias em tempo real. O *stores admin*, é um elemento da estrutura que mais utiliza esta plataforma, uma vez que é o responsável pela contabilização e conferência das vendas diárias e das compras realizadas por cada gelataria. A informação relativa às vendas é inserida por cada loja, no StoresAce, e, posteriormente, estes dados são conferidos por este colaborador, para mais tarde serem registadas em AS400. O *accounting manager*, o *accounts payable* e o responsável de negócio utilizam esta ferramenta para extrair relatórios personalizados com a informação pretendida.

A plataforma Target One, desenvolvida pela Metacase, foi concebida para conceder às empresas uma gestão eficaz, rigorosa e otimizada dos fluxos financeiros. Esta ferramenta é exclusiva da tesouraria, sendo utilizada apenas pelo *tresuary*.

O escritório onde os colaboradores da Naz trabalham é partilhado com os trabalhadores da JMDB. A renda mensal deste espaço perfaz um total de 11 000€. Além do custo com a renda, este local de trabalho tem outros encargos associados que dizem respeito à segurança (1 529€/mês), limpeza (5 145,27€/mês), manutenção (205,25€/mês), água (168,06€/mês), eletricidade (950€/mês) e depreciações (2198,42€/mês) do espaço.

### 5.2.3. Apuramento do custo unitário das atividades

Após a identificação dos recursos que as atividades consomem, é possível apurar-se o seu custo. Os recursos podem ser alocados às atividades quando se tem conhecimento da quantidade de recursos que estas utilizam. Quando esta informação não está disponível, o seu valor é apurado com base em entrevistas aos colaboradores que estão envolvidos nestas atividades. Nas entrevistas realizadas, os colaboradores mencionaram as percentagens médias que dedicam a cada atividade. No final do mês de outubro (período analisado neste projeto), foi pedido aos trabalhadores que refletissem sobre as percentagens que tinham indicado anteriormente, para se perceber se tinha existido alguma alteração durante este período. No anexo 5, encontra-se o tempo que cada colaborador dedica às atividades nas quais participa.



## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Nas entrevistas realizadas, os colaboradores foram questionados sobre o tempo médio que dedicavam a cada atividade e, desta forma, através das percentagens indicadas, foram alocados os custos com pessoal às atividades. Por exemplo, na atividade “recrutar colaboradores” existem quatro intervenientes: os três supervisores e a *talent & development technician*. Cada um dos participantes indicou uma percentagem do seu tempo que dedica ao desenvolvimento desta atividade (supervisores: x%, y% e z%; *talent & development technician* w%). Portanto, parte do custo desta atividade será x% do custo da capacidade prática do supervisor do sul, y% do custo da capacidade prática do supervisor do centro, z% do custo da capacidade prática do supervisor do norte e w% do custo da capacidade prática do *talent & development technician*.

Contrariamente ao que acontece com os custos de RH, os custos com a renda do escritório, vigilância, manutenção, limpeza, água, eletricidade e depreciações não apresentam uma relação linear com as atividades. Todos estes custos existem porque os colaboradores necessitam de espaço para trabalhar com as devidas condições. Por este motivo, o seu valor será repartido por todos os participantes, com exceção dos supervisores, uma vez que estes elementos se encontram fora deste espaço. No Anexo 6, encontra-se o valor destas rubricas por utilizador.

O mesmo acontece com os custos com os *softwares*, cujos encargos também não apresentam uma relação linear com as atividades. Desta forma, o seu valor será repartido pelos seus utilizadores. Nos Anexos 7 e 8, é possível observar-se os utilizadores de cada *software* e o seu custo por utilizador, respetivamente. No Anexo 9, encontra-se espelhada a representatividade do custo com os *softwares* e com o espaço por cada colaborador/atividade.

Neste momento, já é possível apurar-se o custo de cada atividade, estando esta informação apresentada no Anexo 10.

### 5.2.4. Atribuição dos custos das atividades às lojas

Por fim, importa identificar os *cost drivers* mais adequados para se atribuir o custo de cada atividade às respetivas lojas. Na Tabela 5, encontra-se uma síntese dos *cost drivers* escolhidos.

Atividades	Cost Driver
Recrutar novos colaboradores	Nº novos colaboradores
Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador	Nº novos colaboradores
Formar colaboradores	Nº colaboradores por loja Nº colaboradores entraram à menos de 90 dias

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	Nº colaboradores por loja
Reunir a informação necessária para o processamento salarial	Nº colaboradores por loja
Gerir <i>stocks</i> das lojas	Repartir por todas as lojas
Garantir a manutenção das lojas	Repartir por todas as lojas
Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	Repartir por todas as lojas
Deslocações entre lojas	Nº quilómetros percorridos para visitar cada loja
Contabilizar documentos	Nº documentos lançados por loja
Realizar o processo de fecho do mês	Nº documentos lançados por loja
Apurar, analisar e reportar resultados	Repartir por todas as lojas
Elaborar a posição tesouraria	Repartir por todas as lojas
Realizar pagamentos	Repartir por todas as lojas
Contabilizar movimentos bancários	Repartir por todas as lojas
Realizar reconciliações bancárias	Repartir por todas as lojas
Apoiar as lojas a nível informático	Repartir por todas as lojas
Realizar e acompanhar projetos de IT	Lojas onde o projeto está a decorrer
Comprar mercadoria aos fornecedores	Nº unidades encomendas por cada loja, nos últimos 3 meses
Enviar as encomendas das lojas para o operador logístico	Número de encomendas envidadas para a STEF
Elaborar receitas de novos gelados	Repartir por todas as lojas
Criar em sistema artigos e fornecedores	Repartir por todas as lojas

Tabela 5 *Cost Drivers Atividades – Lojas*

Fonte: *Elaboração própria*

### ❖ Recrutar colaboradores

De forma a alocar o custo do processo de recrutamento, é importante identificar as lojas que necessitam de novos colaboradores. Assim, todos os meses, será importante compreender em que segmentos entraram os indivíduos que foram contratados, para que os custos desta atividade sejam alocados a estes espaços.

### ❖ Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador

O *cost driver* mais adequado para alocar o custo da concretização do processo de admissão, será o número de novos colaboradores que entraram em cada loja.

### ❖ Formar Colaboradores

A formação é importante para todos os colaboradores, mas essencialmente para aqueles que entraram mais recentemente. Para distribuir o custo desta atividade pelas várias gelatarias, é

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

necessário ter em conta o número de funcionários que entraram à menos de 90 dias e o número total de colaboradores de cada espaço.

### ❖ Supervisionar/Coordenar os colaboradores e operações

A supervisão e coordenação de colaboradores e operações em cada loja é muito semelhante. No entanto, quanto maior o número de funcionários mais árdua se torna esta atividade. Desta forma, o número de colaboradores será o *cost driver* mais adequado para a distribuição do custo desta atividade pelas respetivas gelatarias.

### ❖ Reunir a informação necessária para o processamento salarial

Atualmente, os custos de RH são repartidos pelas lojas consoante o seu número de funcionários. Será possível manter a utilização deste *cost driver*, para a alocação do custo da reunião de informação para o apuramento de vencimentos e prémios. Os dados que são necessários recolher, dependem diretamente do volume de colaboradores de cada gelataria, existindo uma relação forte entre as duas variáveis.

### ❖ Gerir *stocks* das lojas

A gestão de *stocks* é feita de forma similar para cada segmento, por essa razão o seu custo será repartido de forma igual por todas as gelatarias.

### ❖ Manutenção das lojas

A manutenção dos espaços e das suas condições é um aspeto comum a todas as lojas. O custo desta atividade será repartido de forma igual por todas as lojas.

### ❖ Garantir o cumprimento de normas e procedimentos

É uma preocupação da empresa estar sempre atualizada das normas e procedimentos relacionados com a HSA e cumpri-los com todo o rigor. Esta atividade é desenvolvida para todas as lojas de forma igual e, por esse motivo, o seu custo também será repartido da mesma maneira.

### ❖ Deslocações entre lojas

Cada supervisor desloca-se a cada uma das suas lojas uma vez por semana. Em situações excecionais, poderão ir mais ou menos vezes. Assim, o *cost driver* mais adequado para esta

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

atividade será o número de quilómetros percorridos para visitar cada uma. Os quilómetros foram calculados tendo como ponto de partida a casa de cada supervisor.

### ❖ Contabilização de documentos

#### Vendas

As vendas de cada espaço são lançadas de forma individual, semanalmente, produzindo o lançamento de três documentos. Um dos documentos contem o valor dos depósitos dia a dia (diário 1), outro diz respeito ao valor dos multibancos (diário 1) e o último é referente ao valor das vendas (diário 7). O número de documentos lançados mensalmente, depende do número de semanas de cada mês. No entanto, o número de documentos lançados para cada gelataria é igual, ou seja, três documentos por semana.

#### Serviços

A contabilização de cada documento referente a serviços prestados numa loja em específico ou em várias, representa um lançamento em AS400. Como no caso anterior, fará sentido utilizar o número de documentos lançados em cada loja como *cost driver* para alocar estes custos.

#### Compras

A mesma situação se verifica com os documentos relativos às compras. Neste sentido, o *cost driver*, que será mais adequado à alocação do custo desta atividade, será também o número de documentos lançados em cada loja.

### ❖ Processo de fecho mês

O processo de fecho de mês abrange o fecho das vendas, o fecho dos serviços de marketing, o apuramento do CMVM, a realização das estimativas de todos os custos que se encontrem em falta, o cálculo dos impostos e, por fim, a alocação dos custos indiretos às respetivas lojas. Esta atividade está concluída quando as análises terminam e se encontram espelhadas em AS400. Como esta atividade é finalizada com o lançamento destes valores em AS400, o seu custo também poderá ser distribuído através do *cost driver*, número de lançamentos associados a cada gelataria.

### ❖ Apuramento, análise e reporte de resultados

Quanto ao apuramento, análise e reporte de resultados, esta atividade é realizada de igual forma para todas as lojas, não existindo a necessidade de dispensar mais ou menos tempo em

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

determinadas gelatarias. Desta forma, o mais justo seria distribuir o custo desta atividade por todos os segmentos de igual forma.

### ❖ Elaboração da posição tesouraria

A posição de tesouraria é elaborada, todas as manhãs, com o objetivo de compreender se existe a necessidade de movimentação de fundos para fazer face aos pagamentos programados para os próximos dias. Esta atividade é desenvolvida para que os fluxos financeiros aconteçam sem provocarem contratempos à organização, não sendo realizado para uma loja em específico, mas sim para todas como um todo. Assim sendo, o mais correto seria alocar o seu custo de forma igual para todos os segmentos.

### ❖ Realizar de reconciliações bancárias

Da mesma forma que a atividade anterior, a realização de reconciliações bancárias beneficia todos os espaços de igual forma. Assim, a alocação do custo desta atividade pode ser feita através da divisão do seu custo por todas as lojas.

### ❖ Realização pagamentos

Igual ao anterior.

### ❖ Contabilizar movimentos bancários

Igual ao anterior.

### ❖ Apoiar as lojas a nível informático

Em determinado mês, podem surgir problemas numas lojas, noutro mês, podem ser outras a sofrer com estes imprevistos. Todas as gelatarias têm a vantagem de ter o *helpdesk technician* para as ajudar e, por isso, o seu custo será repartido de forma igual por todas as lojas.

### ❖ Realizar projetos de IT

Quanto ao apoio aos projetos a nível de IT, a questão é outra. Estes trabalhos podem ser realizados para todas as lojas ou apenas para algumas. Desta maneira, será justo alocar o custo desta atividade às gelatarias que foram beneficiadas com estas iniciativas.

### ❖ Comprar mercadoria aos fornecedores

A compra de mercadoria é realizada tendo em conta o *stock* existente no operador logístico. Este mesmo *stock* vai diminuindo à medida que vai sendo distribuído pelas lojas. Nem todas as

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

gelatarias consomem a mesma quantidade de mercadoria. Assim sendo, seria importante perceber-se o número de unidades encomendadas por cada uma, nos últimos 3 meses. Por exemplo, foi comprado o produto A, B e C, este mês, logo o valor desta atividade seria repartido pelas lojas, consoante as unidades encomendadas de cada um destes produtos, nos últimos três meses.

### ❖ Entrega de mercadorias nas lojas

O número de encomendas enviadas para a STEF, é igual ao número de pedidos encaminhados pelas gelatarias para o *customer care assistant*. Cada pedido, que chega via EDI, leva a que seja enviada mais uma encomenda para o operador logístico. Assim sendo, o número de pedidos enviados pelas lojas é o *cost driver* mais adequado para a alocação do custo desta atividade.

### ❖ Elaborar receitas de novos gelados

Todas as gelatarias apresentam o mesmo leque de produtos aos seus consumidores. Por isso, sempre que se cria uma nova receita, esta é implementada em todas as lojas e, desta forma, fará sentido distribuir este custo de igual maneira por todos os segmentos.

### ❖ Criar artigos e fornecedores

Sendo que todos os espaços comercializam os mesmos produtos, os fornecedores e os artigos são comuns às vinte cinco gelatarias, salvo raras exceções. Deste modo, o custo desta atividade também será repartido de igual forma por todas as lojas.

Definidos os *activity cost drivers*, é possível apurar-se os custos das vinte e cinco gelatarias pelo método de custeio ABC.

## 6. Comparação dos resultados

Concluídos os dois estágios de alocação de custos, dos recursos para atividades e das atividades para as lojas, já é possível analisarem-se os resultados do sistema de custeio ABC concebido para a Naz. Este capítulo é, então, dedicado à sua análise e à comparação das duas alternativas.

Primeiramente, importa observar os resultados apresentados por cada método de custeio. O detalhe dos custos ABC, da Tabela 7, encontra-se no Anexo 11.

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>249 568</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>176 365</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>176 365</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	23 954
<b>Margem Total</b>	<b>200 319</b>
Custos Payroll	-123 702
Rendas	-26 492
Royalties	-4 991
Publicidade	-11 127
Comunicações, Energia e Água	-11 448
Etiquetas e Embalagens	-238
Material Escritório e Ferramentas	-2 213
Limpeza, Higiene e Conforto	-5 659
Trabalhos Especializados	-1 147
Outros Custos	-14 025
Depreciações	-53 566
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-254 608</b>
Custos Logísticos	-8 086
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-62 375</b>
Custos Diretos Estrutura	-20 664
Custos Indiretos Estrutura	-14 836
<b>Total Custos Estrutura</b>	<b>-35 500</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-97 875</b>

Tabela 6 Margem Contribuição Método Custeio Atual

Fonte: Elaboração própria

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>249 568</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>176 365</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>176 365</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	23 954
<b>Margem Total</b>	<b>200 319</b>
Custos Payroll	-123 702
Rendas	-26 492
Royalties	-4 991
Publicidade	-11 127
Comunicações, Energia e Água	-11 448
Etiquetas e Embalagens	-238
Material Escritório e Ferramentas	-2 213
Limpeza, Higiene e Conforto	-5 659
Trabalhos Especializados	-1 147
Outros Custos	-14 025
Depreciações	-53 566
Custos ABC	-34 156
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-288 764</b>
Custos Logísticos	-8 086
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-96 531</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-96 531</b>

Tabela 7 Margem Contribuição Método Custeio ABC

Fonte: Elaboração própria

Verifica-se uma diferença nas margens de contribuição, apuradas pelos dois métodos de custeio, no valor de 1 344€. A mesma desigualdade ocorre entre os “custos indiretos” apresentados pelo sistema ABC (Custos ABC) e pelo sistema atual (Total Custos Estrutura). Existem dois fatores que justificam esta diferença. Os custos logísticos, informáticos e parte dos custos contabilísticos são faturados à Naz Gelatarias pela JMDB. Esta fatura incorpora uma margem que fundamenta parte da disparidade entre os valores apurados pelas duas alternativas. Por outro lado, o sistema atual utilizado assume que os recursos funcionam na sua capacidade total. Desta forma, o valor da capacidade não utilizada constitui a segunda razão desta desigualdade. Esta diferença não é muito significativa, sendo que terá um impacto mínimo nas análises e nas comparações efetuadas entre os dois modelos.

Adicionalmente, é possível observar-se que na demonstração de resultados, apresentada pelo sistema ABC, já não existe a rubrica de “custos de estrutura”. Neste trabalho, foram identificadas as atividades desenvolvidas na Naz e são os seus custos que estão retratados na demonstração de resultados deste método de custeio. Através desta alternativa, conseguiu decompor-se o valor dos custos indiretos em rubricas que na realidade originaram aqueles custos.

Analisadas as diferenças que mais se destacam entre os dois sistemas, importa também contemplar as alterações que ocorreram nas margens de contribuição exibidas por cada gelataria.



## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Loja	MC ABC	MC Atual	Diferença	Vendas
40120	-5 819	-5 000	-819	1 222
40206	-2 459	-2 315	-144	6 955
40205	-6 635	-6 126	-509	7 469
40310	-2 570	-2 441	-128	7 584
40108	-5 320	-5 159	-162	7 785
40502	-3 144	-2 894	-251	8 006
40203	-4 755	-4 739	-16	8 553
40119	-1 984	-1 880	-104	8 663
40115	-6 669	-6 396	-273	8 666
40104	-4 258	-4 086	-172	8 711
40118	-7 204	-7 334	130	9 169
40201	-3 756	-3 565	-190	9 289
40101	-1 573	-1 767	194	9 632
40504	-2 827	-2 899	71	9 745
40106	-873	-1 173	300	10 320
40503	-648	-886	238	10 783
40302	-2 470	-2 581	111	10 819
40204	-2 267	-2 512	245	10 966
40301	-503	-783	280	11 599
40601	-2 404	-2 655	251	12 143
40207	-5 584	-6 044	460	12 547
40306	-9 144	-9 260	116	13 772
40401	-7 173	-7 286	113	14 022
40102	-1 832	-2 672	841	14 846
40305	-4 660	-5 422	762	16 302
<b>Total</b>	<b>-96 531</b>	<b>-97 875</b>	<b>1 344</b>	<b>249 568</b>

Tabela 8 Margem Contribuição: Método ABC e Método Atual

Fonte: Elaboração própria

Com a conceção do modelo ABC, é de destacar que existem lojas que assistiram a um aumento nos seus resultados e outras que constataram o contrário. No geral, como se pode atentar na tabela 8, as gelatarias com menor volume de vendas, contemplaram uma diminuição da sua margem de contribuição, igual ao aumento nos custos alocados pelo sistema ABC. Contrariamente, as lojas com maior volume de vendas, assistiram a um aumento nos seus resultados, equivalente à diminuição nos custos afetados por esta alternativa. Seguidamente, será apresentado um exemplo de cada uma das situações. O detalhe dos custos ABC, das tabelas 10 e 12, encontra-se nos Anexos 12 e 13.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>1 222</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>881</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>881</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	93
<b>Margem Total</b>	<b>974</b>
Custos Payroll	-2 930
Rendas	0
Royalties	-24
Publicidade	-420
Comunicações, Energia e Água	-43
Etiquetas e Embalagens	0
Material Escritório e Ferramentas	-12
Limpeza, Higiene e Conforto	-9
Trabalhos Especializados	-43
Outros Custos	-753
Depreciações	-1 473
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-5 707</b>
Custos Logísticos	-40
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-4 773</b>
Custos Diretos Estrutura	-82
Custos Indiretos Estrutura	-145
<b>Total Custos Estrutura</b>	<b>-227</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-5 000</b>

Tabela 9 Margem Contribuição loja 40120 (Sistema Atual)

Fonte: Elaboração própria

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>1 222</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>881</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>881</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	93
<b>Margem Total</b>	<b>974</b>
Custos Payroll	-2 930
Rendas	0
Royalties	-24
Publicidade	-420
Comunicações, Energia e Água	-43
Etiquetas e Embalagens	0
Material Escritório e Ferramentas	-12
Limpeza, Higiene e Conforto	-9
Trabalhos Especializados	-43
Outros Custos	-753
Depreciações	-1 473
Custos ABC	-1 046
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-6 753</b>
Custos Logísticos	-40
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-5 819</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-5 819</b>

Tabela 10 Margem Contribuição loja 40120 (Sistema ABC)

Fonte: Elaboração própria

A loja 40120 é o espaço que apresenta menor volume de vendas e foi a gelataria que sofreu o maior aumento nos seus custos (819€), sofrendo uma redução na sua margem de contribuição superior a 15%. Por outro lado, a gelataria 40305 é aquela que possui um maior volume de vendas e foi a segunda loja que mais sentiu uma redução nos seus custos (762€), aumentando os seus resultados em cerca de 15%.

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>16 302</b>	<b>Vendas Líquidas</b>	<b>16 302</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>11 603</b>	<b>Margem Bruta</b>	<b>11 603</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>11 603</b>	<b>Margem Líquida</b>	<b>11 603</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	1 696	Ganhos/Despesas Suplementares	1 696
<b>Margem Total</b>	<b>13 299</b>	<b>Margem Total</b>	<b>13 299</b>
Custos Payroll	-5 051	Custos Payroll	-5 051
Rendas	-1 878	Rendas	-1 878
Royalties	-326	Royalties	-326
Publicidade	-692	Publicidade	-692
Comunicações, Energia e Água	-293	Comunicações, Energia e Água	-293
Etiquetas e Embalagens	0	Etiquetas e Embalagens	0
Material Escritório e Ferramentas	-283	Material Escritório e Ferramentas	-283
Limpeza, Higiene e Conforto	-209	Limpeza, Higiene e Conforto	-209
Trabalhos Especializados	-43	Trabalhos Especializados	-43
Outros Custos	-326	Outros Custos	-326
Depreciações	-6 943	Depreciações	-6 943
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-16 044</b>	Custos ABC	-1 387
Custos Logísticos	-528	<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-17 431</b>
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-3 273</b>	Custos Logísticos	-528
Custos Diretos Estrutura	-1 230	<b>Resultado Operacional</b>	<b>-4 660</b>
Custos Indiretos Estrutura	-919	<b>Margem Contribuição</b>	<b>-4 660</b>
<b>Total Custos Estrutura</b>	<b>-2 149</b>		
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-5 422</b>		

Tabela 11 Margem Contribuição loja 40305 (Sistema Atual) Fonte: Elaboração própria

Fonte: Elaboração própria

Como é esperado, duas alternativas, muito diferentes entre si, apresentam resultados díspares. O sistema atual utilizado pela empresa, muito semelhante aos sistemas de custeio tradicionais, utiliza como chave de imputação, na alocação da maioria dos custos, o volume de vendas. Contrariamente, durante a construção do modelo ABC, tentou encontrar-se os principais motores que desencadeiam os custos indiretos e o volume de vendas não foi identificado como *resource cost driver* nem como *activity cost driver*. Através da revisão de literatura, averiguou-se que os sistemas de custeio tradicionais foram alvo de várias críticas, por não afetarem os custos aos respetivos segmentos de forma correta e justa. Consequentemente, foram desenvolvidos outros modelos que superassem as suas limitações e que fossem capazes de fornecer informação de qualidade para o processo de tomada de decisão, tal como o ABC e o TDABC. Por estes motivos, acredita-se que a alocação realizada através do modelo ABC reflete valores mais próximos da realidade e que a abordagem atual estará a desresponsabilizar as

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

gelatarias responsáveis pela geração dos custos e a prejudicar lojas que possuem maior volume de vendas.

## 7. Conclusão

Neste capítulo serão apresentadas as conclusões deste projeto, procurando apurar-se a concretização dos objetivos estabelecidos inicialmente. Seguidamente, serão identificadas as suas limitações e pistas para investigações futuras.

### 7.1. Conclusões

No primeiro capítulo foram estabelecidos os objetivos deste projeto e, nesta etapa final, importa refletir sobre a concretização de cada um. O primeiro objetivo, com uma dimensão mais prática, procurava conceber um sistema de custeio para a Naz Gelatarias capaz de fornecer aos seus utilizadores informação mais justa e de maior qualidade. Por outro lado, o segundo objetivo, com uma vertente mais teórica, pretendia complementar a teoria já existente sobre os temas em questão e contribuir com mais um caso prático para a discussão realizada até à data.

Quanto ao primeiro objetivo, acredita-se que o sistema ABC irá trazer informação mais precisa e correta para a empresa em estudo. O sistema atual é muito semelhante aos sistemas tradicionais e, por este motivo, acaba por sofrer das mesmas limitações. Independentemente da natureza dos custos, utiliza apenas duas bases de imputação, o volume de vendas e o número de funcionários, para alocar todos os custos indiretos aos objetos de custeio (Brown *et al.*, 1999). No entanto, sendo o número de bases de imputação limitado, o consumo de recursos ou de atividades pode não ser proporcional a estas bases (Cooper e Kaplan, 1992) e a relação de causa efeito entre as duas variáveis não é a mais indicada na maioria das situações (Brown *et al.*, 1999). Consequentemente, existe uma forte probabilidade de os custos que advêm deste modelo serem imprecisos e pouco fiéis à realidade.

Esta imprecisão, que advém de uma alocação arbitrária, tem como resultado a distorção dos resultados de cada gelataria. A comparação entre os dois modelos veio demonstrar que as lojas com menor volume de vendas poderão estar a ser desresponsabilizadas dos seus verdadeiros custos, obtendo margens de contribuição superiores às reais. E, por outro lado, as margens das gelatarias com mais vendas, ao absorverem custos de outros pontos de venda, acabam por ser prejudicadas. A distorção incutida nos dados gerados pelos modelos tradicionais é transferida para o processo de tomada de decisão, podendo ter consequências nefastas para a organização.

O *Activity-Based Costing* surge como alternativa possível aos modelos tradicionais, procurando superar as suas lacunas. Este método vai ao encontro dos verdadeiros impulsionadores dos

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

custos, criando *cost drivers* que espelham relações de causa efeito entre os recursos e as atividades e entre as atividades e os segmentos (Mishra e Vaysman, 2001). Na conceção deste novo modelo, existiu a preocupação de se encontrar os *resource* e *activity drivers* mais adequados, para que os dados obtidos fossem os mais próximos da realidade.

Tal como foi apresentado na revisão de literatura, este modelo também apresenta as suas limitações. Normalmente, assume-se que todos os recursos funcionam na sua capacidade total e, neste projeto, superou-se esta lacuna, utilizando-se o conceito de capacidade prática. Outro ponto negativo associado ao ABC é o custo dos seus *softwares*. A aplicação do ABC foi realizada no programa Microsoft Excel, não estando assim associada a qualquer custo. Por fim, existiu uma dificuldade, muitas vezes vinculada a este método, que não foi possível de ser ultrapassada. O processo de recolha de informação foi bastante exaustivo e moroso, no entanto, para a realização de um projeto desta magnitude é imprescindível todo este trabalho de pesquisa. A comunicação com os participantes, a compreensão dos detalhes de cada atividade e a observação direta do desenrolar do negócio no seu dia a dia são indispensáveis para que seja possível estruturar-se um modelo adequado para uma determinada organização.

Importa ainda referir que este modelo ABC está pronto para ser implementado a qualquer momento. Tal como foi mencionado anteriormente, a sua conceção foi realizada no Microsoft Excel, mais particularmente, num ficheiro *excel* utilizado pela empresa para reportar os seus resultados. Atualmente, a Naz está a alterar o seu *ERP* para o *SAP HANA*, onde cada processo está a ser reconstruído desde a sua origem. A empresa optou por não efetuar a alocação dos custos indiretos no *SAP HANA* e realizar este procedimento em *excel*. Desta forma, se a empresa optar por este método, não sentirá qualquer dificuldade em adotá-lo uma vez que esta alternativa já se encontra preparada para ser integrada na organização.

Quanto ao segundo objetivo, este projeto contribuiu para o enriquecimento da discussão teórica e prática sobre os temas em questão. Na revisão de literatura, foram apresentadas as características e as vantagens e desvantagens de cada modelo e ao longo deste trabalho foram abordados muitos destes pontos.

No que diz respeito aos métodos de custeio tradicionais foram clarificadas as suas lacunas através do sistema de custeio utilizado pela Naz. A utilização de apenas duas chaves de imputação leva a uma afetação arbitrária dos custos, tendo como resultado o fornecimento de

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

informação imprecisa aos gestores. A consciência desta realidade é o principal motivo para se procurarem outras alternativas, tal como aconteceu nesta organização.

Na revisão de literatura foram identificadas duas opções possíveis, o ABC e o TDABC. Durante a escolha do modelo, ficou evidente que não seria possível aplicar-se o TDABC, nesta empresa em específico, por abranger atividades com características muito particulares, que impossibilitam a contabilização da sua duração. Esta foi uma das limitações referidas na revisão de literatura e que na prática ficou comprovado que a aplicabilidade do TDABC é restrita a contextos onde o tempo possa ser utilizado como o único *cost driver*. Por este motivo, optou-se pelo método ABC para a conceção de um novo sistema para a Naz. No decorrer da sua implementação foi notória a forma como este consegue captar a complexidade do negócio e as particularidades das suas atividades.

Infelizmente, para se captar todos os detalhes da organização é necessário realizar um trabalho de pesquisa bastante extenso, que é uma das desvantagens associadas ao ABC. No entanto, será quase impossível construir-se um modelo de custeio para uma empresa, sem se conhecerem todas as suas dinâmicas. Também é necessário realçar que esta fase de recolha de informação foi facilitada pelo facto de a investigadora ser uma colaboradora da Naz Gelatarias.

Outra limitação apontada ao ABC é o facto da informação relativa ao tempo dispensado em cada atividade ser fornecido pelos próprios colaboradores. Desta forma, os dados incorporados neste método poderão ser duvidosos e esta situação poderá ser agravada quando os funcionários têm receio de responder com a verdade (Kaplan e Anderson, 2007a). Os participantes deste projeto, antes de iniciarem a sua participação, foram sensibilizados relativamente ao objetivo deste trabalho e à finalidade da informação que iriam fornecer durante as entrevistas. Adicionalmente, o facto de a investigadora conhecer estes colaboradores reforçou a convicção de que as respostas foram sinceras e com o intuito de contribuir para o sucesso deste projeto. Assim, acredita-se que os dados sobre o tempo dispensado em cada atividade são não totalmente reais, mas são próximos da realidade.

Em conclusão, os dois objetivos estabelecidos inicialmente foram concretizados. O modelo de custeio ABC, concebido para a empresa NAZ, proporciona informação mais fiável, contribuindo com dados de maior qualidade para o processo de decisão. Além disso, este trabalho veio contribuir para a discussão destas temáticas, gerando mais um caso prático que valida as vantagens e limitações dos modelos apresentados na revisão de literatura.

## 7.2. Limitações

Uma das limitações deste trabalho prendeu-se com a extensa recolha de dados, que envolveu a interação com vários colaboradores da Naz. Este processo foi bastante demorado, mas só assim foi possível identificar todas as atividades desenvolvidas, os recursos utilizados e a forma como as atividades consomem os recursos e como estas são consumidas por cada uma das gelatarias.

Outra dificuldade identificada, já mencionada na conclusão, está relacionada com o tempo que cada participante dedica a cada atividade. Esta informação foi fornecida pelos próprios colaboradores, com alguma dificuldade, durante as entrevistas e, por esse motivo, é difícil validar a veracidade destes dados. Portanto, é conhecido que foram introduzidos, neste modelo, elementos que não retratam a realidade a 100%, apenas aproximadamente.

## 7.3. Sugestões para investigação futura

De uma forma geral, este trabalho gerou contributos positivos para a Naz Gelatarias e para a discussão dos temas em questão, despertando orientações para investigações futuras. Primeiramente, através da conceção do sistema ABC foi possível identificar-se os verdadeiros impulsionadores dos custos, tornando possível, no futuro, identificar formas de reduzi-los e, por conseguinte, aumentar os resultados da empresa.

Em segundo lugar, seria também interessante monitorizar os resultados dos dois modelos durante um período e perceber as decisões que seriam diferentes se o ABC fosse implementado, ou o contrário. No mês em que os dois foram comparados não existiram gelatarias que passaram de uma margem de contribuição positiva para uma negativa, ou vice-versa. Mas, numa situação em que este facto se verificasse, por um determinado intervalo de tempo, poderiam ser tomadas medidas diferentes consoante o modelo utilizado na altura.

Por último, é do conhecimento da organização que os custos logísticos, faturados pelo operador logístico, são repartidos pelas gelatarias de forma arbitrária e, conseqüentemente, os resultados reportados não refletem a realidade. Atualmente, estes custos são repartidos pelas várias gelatarias consoante o seu volume de vendas. Contudo, o valor desta rubrica varia de acordo com a distância entre a STEF e o ponto de entrega e com o peso da encomenda. A afetação destes custos não é feita com base nestas duas variáveis porque o AS 400 não conseguia incorporar esta informação. No entanto, seria importante investigar se é possível fazer esta afetação correta em *SAP*, de forma a aumentar o grau de fiabilidade da informação reportada.



## Bibliografia

- Adıgüzel, H., Floros, M. 2019. Capacity utilization analysis through Time-Driven ABC in a small-sized manufacturing company. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 68 (1): 192-216.
- Akhavan, S., Ward, L., & Bozic, K. J. 2015. Time-Driven Activity-Based Costing more accurately reflects costs in arthroplasty surgery. *Clinical Orthopaedics and Related Research*, 474 (1): 8-15.
- Argyris, C., & Kaplan, R. S. 1994. Implementing new knowledge: The case of Activity-Based Costing. *Accounting Horizons*, 8 (3): 83-105.
- Armstrong, P. 2002. The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27 (1,2): 99-120.
- Babad, Y. M., & Balachandran, B. V. 1993. Cost driver optimization in Activity-Based Costing. *The Accounting Review*, 68 (3): 563-575.
- Balakrishnan, R., Labro, E., & Sivaramakrishnan, K. 2012. Product costs as decision aids: An analysis of alternative approaches (Part 2). *Accounting Horizons*, 26 (1): 21-41.
- Barfield, J. T., Raiborn, C. A., & Kinney, M. R. 1994. Introduction to cost and management accounting in a global business environment. In *Cost accounting: Traditions and innovations*: 2-39. Nashville: South-Western Pub Hardcover.
- Barros, R. S., & Simões, A. M. D. 2014. Do custeio tradicional ao Time-Driven Activity-Based Costing: Revisão de literatura e sugestões de investigação futura. *RIGC*, 12 (24): 1-18.
- Barros, R. S., & Simões, A. M. D. 2017 Time-Driven Activity-Based Costing: Designing a model in a portuguese production environment. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 14 (1): 2-20.
- Berg, T., & Madsen, D. 2020. The historical evolution and popularity of activity-based thinking in management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*: 16 (3): 401-425.
- Bezerra, F. A., Nascimento, D. T., Boff, M. L., & Ishikura, E. R. 2007. Costing modalities in consumption of resources: A case study of ABC in banks. *Revista Universo Contabil*, 3 (3): 71-76.
- Brand, V. 2009. Empirical business ethics research and paradigm analysis. *Journal of Business Ethics*, 86 (4): 429-449.
- Brennan, L. 2011. The scientific management of information overload. *Journal of Business and Management*, 17 (1): 121-134.
- Brown, R. E., Myring, M. J., & Gard, C. G. 1999. Activity-Based Costing in government: Possibilities and pitfalls. *Public Budgeting & Finance*, 19 (2): 3-21.
- Cachia, M. & Millward, L. 2011. The telephone medium and semi-structured interviews: a complementary fit. *Qualitative Research in Organizations and Management*, 6 (3): 265-277.

- Cardinaels, E., & Labro, E. 2008. On the determinants of measurement error in Time-Driven Costing. *The Accounting Review*, 83 (3): 735-756.
- Chan, S. Y., & Lee, D. S. 2003. An empirical investigation of symptoms of obsolete costing systems and overhead cost structure. *Managerial Auditing Journal*, 18 (1/2): 81-89.
- Cecez-kecmanovic, D. 2011. Doing critical information systems research - arguments for a critical research methodology. *European Journal of Information Systems*, 20 (4): 440-455.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. 1999. The implementation of innovative management accounting systems. *Australian Accounting Review*, 9 (3): 37-46.
- Chrenková, I. 2011. Controlling in the conditions of Czech Republic. *AGRIS On-line Papers in Economics and Informatics*, 3 (2): 3-14.
- Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. 2005. ABC: Adopters, supporters, deniers and unawares. *Managerial Auditing Journal*, 20 (8/9): 981-1000.
- Cooper, R., Kaplan, R. S., Maisel, L. S., Morrissey, E., & Oehm, R. M. 1992. From ABC to ABM. *Management Accounting*, 74 (5): 54-57.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. 1990. Measure costs right: Make the right decisions. *Harvard Business Review*, 66 (5): 38-45.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. 1992. Activity-Based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, 6 (3): 1-12.
- Dalci, I., Tanis, V.N., & Kosan, L. 2010. Customer profitability analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: A case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 22 (5): 609-637.
- Dale, B. G. & Wan, G. M. 2002. Setting up a quality costing system. *Business Process Management Journal*, 8 (2): 104-116.
- Dale, D. 1991. Activity-Based Cost Management. *Australian Accountant*, 61 (2): 64-69.
- Datar, S., & Gupta, M. 1994. Aggregation, specification and measurement errors in product costing. *The Accounting Review*, 69 (4): 567-591.
- Diefenbach, U., Wald, A., & Gleich, R. 2018. Between cost and benefit: Investigating effects of cost management control systems on cost efficiency and organisational performance. *Journal of Management Control*, 29 (1): 63-89.
- Dopuch, N. 1993. A perspective on cost drivers. *The Accounting Review*, 68 (3): 615-620.
- Everaert, P., & Bruggeman, W. 2007. Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring the underlying model. *Cost Management*, 21 (2): 16-20.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Creus, G. D. 2008a. Sanac Inc.: From ABC to Time-Driven ABC (TDABC) – An instructional case. *Journal of Accounting Education*, 26 (3): 118- 154.
- Everaert, P., Bruggeman, W., Sarens, G., Anderson, S. R., & Levant, Y. 2008b. Cost modeling in logistics using time-driven ABC: Experiences from a wholesaler. *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 38 (3): 172-191.

- French, S. 2009. Action research for practising managers. *Action Research for Practising Managers*, 28 (3): 187-204.
- Geiger, D. R. 1999. Practical issues in cost object selection & measurement. *The Government Accountants Journal*, 48 (2): 46-53.
- Greener, S. 2008. *Business research methods*. London: Ventus Publishing.
- Greenwood, D. J. 2015. Completing the cycle in entrepreneurial research: Action research to link entrepreneurs and researchers and reform the university. *Entrepreneurship Research Journal*, 5 (4): 269-292.
- Gunasekaran, A. 1999. A framework for the design and audit of an Activity-Based Costing system. *Managerial Auditing Journal*, 14 (3): 118-126.
- Hara, K., Boskou, G., & Palisidis, G. 2011. Modelling Activity-Based Costing in restaurants. *Journal of Modelling in Management*, 6 (3): 243-257.
- Harlos, K., Mallon, M., & Stablein, R. 2003. Teaching qualitative methods in management classrooms. *Journal of Management Education*, 27 (3): 304-322.
- Hohenthal, J. 2006. Integrating qualitative and quantitative methods in research on international entrepreneurship. *Journal of International Entrepreneurship*, 4 (4): 175-190.
- Holgerson, S. & Melin, U. 2015. Pragmatic dilemmas in action research: Doing action research with or without the approval of top management?. *Systemic Practice and Action Research*, 28 (1): 1-17.
- Hoozée, S., & Hansen, S. C. 2018. A comparison of Activity-Based Costing and Time-Driven Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, 30 (1): 1-56.
- Hoozée, S., Vermeire, L., & Bruggeman, W. 2012. The impact of refinement on the accuracy of Time-driven ABC. *Abacus*, 48 (4): 439-472.
- Hopper, T., & Powell, A. 1985. Making sense of research into the organizational and social aspects of management accounting: A review of its underlying assumptions. *The Journal of Management Studies*, 22 (5): 429-465.
- Hoque, Z. 2005. Activity-based costing: concepts, processes and issues. In M. Major & Z. Hoque (Eds.), *Handbook of cost and management accounting*: 83-103. London: Spiramus Press.
- Hughes, S. B., & Paulson Gjerde, K. A. 2003. Do different cost systems make a difference?. *Management Accounting Quarterly*, 5 (1): 22-30.
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. 1999. *O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores*. Lisboa: Áreas Editora.
- Kaplan, R. S. 1988. One cost system isn't enough. *Harvard Business Review*, 69 (3): 1-14.
- Kaplan, R. S. 1998. Innovation action research: Creating new management theory and practice. *Journal of Management Accounting Research*, 10: 89-118.

- Kaplan, R. S. 2014. Improving value with TDABC. *Healthcare Financial Management*, 68 (6): 76-83.
- Kaplan, R.S., & Anderson, S.R. 2004. Time-Driven Activity-Based Costing. *Harvard Business Review*, 82: 131-138.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. 2007a. *Time- Driven Activity-Based Costing – A simpler and more powerful path to higher profits*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. 2007b. The innovation of Time-Driven Activity-Based Costing. *Cost Management*, 21 (2): 5-15.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1996. Linking the balanced scorecard to strategy. *California Management Review*, 39 (1): 53-79.
- Kee, R. C. 2012. Measuring & managing the cost of governmental services: A case for Time-Driven Activity-Based Costing. *The Journal of Government Financial Management*, 61 (3): 38-41.
- Labro, E., & Vanhoucke, M. 2007. A Simulation analysis of interactions among errors in costing systems. *The Accounting Review*, 82 (4): 939-962.
- Langevin, P., & Mendoza, C. 2013. How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours?. *European Management Journal*, 31 (3): 209-222.
- Libby, T., & Murray, L. 2007. Beyond budgeting or better budgeting?. *Strategic Finance*, 89 (2): 46-51.
- Liu, L. Y. J., & Pan, F. 2007. The implementation of Activity-Based Costing in China: An innovation action research approach. *The British Accounting Review*, 39 (3): 249-264.
- Lorange, P., & Morton, M. S. S. 1974. A framework for management control systems. *Sloan Management Review*, 16 (1): 41-56.
- Mejía-Villa, A., & Alfaro-Tanco, J. A. 2017. Action research projects: One step ahead in the researcher-practitioner relationships. *Working Papers on Operations Management*, 8: 191-203.
- Mishra, B., & Vaysman, I. 2001. Cost-system choice and incentives-traditional vs. Activity-Based Costing. *Journal of Accounting Research*, 39 (3): 619-641.
- Myers, M. 2009. Overview of qualitative research. In K. Smy (Ed.), *Qualitative Research in Business & Management*: 5-15. London: Sage Publications.
- Mortaji, S. T. H., Bagherpour, M., & Mazdeh, M. M. 2013. Fuzzy Time-Driven Activity-Based Costing. *Engineering Management Journal*, 25 (3): 63-73.
- Nørreklit, H. 2014. Quality in qualitative management accounting research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, 11 (1): 29-39.
- Namazi, M. 2016. Time-Driven Activity-Based Costing: Theory, applications and limitations. *Iranian Journal of Management Studies*, 9 (3): 457-482.

- Oker, F., & Ozyapici, H. 2013. A new costing model in hospital management: Time-Driven Activity-Based Costing System. *Journal of Health Care Manager*, 32 (1): 23-36.
- Ostergren, K., & Stensaker, I. 2011. Management control without budgets: A field study of 'beyond budgeting' in practice. *European Accounting Review*, 20 (1): 149-181.
- Otley, D. 2003. Management control and performance management: Whence and whither?. *The British Accounting Review*, 35 (4): 309-326.
- Porter, M. E. 1985. The value chain and competitive advantage. In Simon & Schuster (Eds.), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*: 33-62. New York: The Free Press.
- Reddy, K., Venter, H. S., & Olivier, M. S. 2012. Using Time-Driven Activity-Based Costing to manage digital forensic readiness in large organisations. *Information Systems Frontiers*, 14 (5): 1061-1077.
- Rodrigues, M. J. 2019. *Naz Gelatarias, Relatório e Contas*.
- Rowley, J. 2003. Action research: An approach to student work based learning. *Education & Training*, 45 (2/3): 131-138.
- Roztock, N. 2010. Activity-Based Management for electronic commerce: A structured implementation procedure. *Journal of Theoretical and Applied Electronic Commerce Research*, 5 (1): 1-10.
- Sartorius, K., Eitzen, C., & Kamala, P. 2007. The design and implementation of Activity-Based Costing (ABC): a South African survey. *Meditari Accountancy Research*, 15 (2): 1-21.
- Saunders, M. N. K., Lewis, P., & Thornhill, A. 2019. Understanding research philosophy and approaches to theory development. In M. N. K. Saunders, P. Lewis & A. Thornhill, *Research Methods for Business Students*: 128-170. Harlow: Pearson Education Limited.
- Siguenza-Guzman, L., Van den Abbeele, A., Vandewalle, J., Verhaaren, H., & Cattrysse, D. 2013. Recent evolutions in costing systems: A literature review of Time-Driven Activity-Based Costing. *Review of Business and Economic Literature*, 58 (1): 34-64.
- Simons, R. 1995. Control in an age of empowerment. *Harvard Business Review*, 73 (2): 177-194.
- Sisaye, S., & Birnberg, J. G. 2010. Organizational development and transformational learning approaches in process innovations: A review of the implications to the management accounting literature. *Review of Accounting & Finance*, 9 (4): 337-362.
- Snyder, H., & Davenport, E. 1997. What does it really cost? Allocating indirect costs. *The Bottom Line*, 10 (4): 1-10.
- Stapleton, D., Pati, S., Beach, E., & Julmanichoti, P. 2004. Activity-Based Costing for logistics and marketing. *Business Process Management Journal*, 10 (5): 584-597.
- Stout, D. E., & Propri, J. M. 2011. Implementing Time-Driven Activity-Based Costing at a medium-sized electronics company. *Management Accounting Quarterly*, 12 (3): 1-11.

Tarziabashi, O. F. F., & Ozyapici, H. 2019. The impact of the magnitude of overhead costs on the difference between ABC and TDABC systems. *Foundations of Management*, 11 (1): 81-92.

Todorovic, M. 2014. The key aspects of the building and application of time equations in cost calculation. *Ekonomski Horizonti*, 16 (3): 245-255.

Trussel, J. M., & Bitner, L. N. 1998. Strategic cost management: an Activity-Based Management approach. *Management Decision*, 36 (7): 441-447.

Tsai, W. H. 1996. Activity-Based Costing model for joint products. *Computers & Industrial Engineering*, 31 (3,4): 725-729.

Wells, W. D., & Lo Sciuto, L. A. 1966. Direct observation of purchasing behavior. *Journal of Marketing Research*, 3 (3): 227-233.

## Anexo 1 – Entrevistas

### Entrevista 1

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: Responsável de Negócio

Data: 23 de novembro de 2019

#### **Objetivo da entrevista**

O principal objetivo desta entrevista era compreender se existia disponibilidade por parte da empresa para a realização deste trabalho. Primeiramente, foram expostas as fragilidades do sistema de custeio atual e o seu impacto nos resultados reportados. De seguida, a conceção de um sistema ABC foi apresentada como uma possível solução para o problema apresentado.

#### **Síntese da informação recolhida**

Nesta entrevista, foi abordado o conceito de um sistema ABC, as suas vantagens e desvantagens e as etapas da sua implementação. Desta forma, tornou-se claro o contributo favorável que este sistema poderia trazer à organização. O responsável de negócio deu assim o seu parecer favorável para a conceção deste sistema e, posteriormente, para a sua implementação.

Além disso, clarificou-se toda a informação que era necessária recolher para a concretização deste trabalho, assim como os métodos de recolha. As entrevistas e o contacto direto com todos os elementos envolvidos, são essenciais para identificar as atividades desenvolvidas e os recursos consumidos por essas mesmas atividades.

### Entrevista 2

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Supply Planner*

Data: 11 de fevereiro de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

### **Síntese da informação recolhida**

-Compra de mercadoria e controlo de *stocks* 90%

-Resolução de problemas com o transporte da mercadoria até ao operador logístico 10%

O *supply planner* é a pessoa responsável por existir mercadoria disponível no operador logístico (Stef), para que as lojas tenham à sua disposição todos os produtos necessários para a confeção dos gelados. A compra dos produtos, aos diversos fornecedores, é baseada nos *stocks* atuais e no *forecast* elaborado pelo responsável de negócio.

Qualquer problema que surja com a mercadoria na Stef, ou desde o fornecedor até ao operador logístico, é este elemento da equipa que trata da sua resolução. Além disso, por vezes existe diferença entre o *stock* que se encontra na Stef e as quantidades que estão em sistema (AS400) e é necessário analisar estas disparidades.

### Entrevista 3

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Customer Care Assistant*

Data: 13 de fevereiro de 2020

### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

### **Síntese da informação recolhida**

-Envio das encomendas das lojas para o operador logístico 95%

-Resolução de problemas relacionados com a entrega da mercadoria às lojas 5%

Regularmente, as gelatarias Olá realizam encomendas, ao departamento de *customer care*, da mercadoria que necessitam para satisfazer as necessidades dos seus clientes. Os pedidos



## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

chegam até ao *customer care assistant* via EDI, no caso das lojas da Naz, ou por email, no que toca às lojas franchisadas. De seguida, esta informação é comunicada à Stef, para que os produtos sejam preparados e o seu transporte seja realizado.

As encomendas têm de chegar às lojas em conformidade com os pedidos efetuados, caso contrário, é necessário solucionar estas situações e solicitar ao operador logístico os respetivos créditos/faturas. Além disso, o custo das encomendas das lojas franchisadas tem que ser faturado às respetivas gelatarias.

### Entrevista 4

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Helpdesk Technician*

Data: 18 de fevereiro de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

#### **Síntese da informação recolhida**

- Apoio às lojas a nível informático
- Apoio à realização de projetos de IT

O *helpdesk technician* é responsável pela implementação de projetos relacionados com o IT, nas lojas Naz. Estes trabalhos visam desenvolver as gelatarias e mantê-las constantemente atualizadas. O último trabalho desenvolvido passou por inserir, em todas as gelatarias, um tablet, para que os clientes conseguissem fazer os seus pedidos de forma mais rápida.

Adicionalmente, este elemento da organização, presta apoio a todos os espaços, de forma a garantir o seu bom funcionamento, fazendo assim face a ocorrências pontuais. Este serviço engloba todas as questões relacionadas com problemas de conectividade de rede ou de comunicação (email, telemóvel ou internet).

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

O tempo de realização destas atividades varia todos os meses, dada a sua natureza. Em momentos em que estão a ser implementados projetos, o tempo dispensado a esta atividade é bastante superior. Nos restantes meses, este tempo vai diminuindo gradualmente à medida que o trabalho vai estando concluído e a fase de adaptação vai acontecendo. Por outro lado, em períodos em que se verificam mais ocorrências nas lojas, é necessária uma maior disponibilidade para a sua resolução.

### Entrevista 5

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *IT Manager*

Data: 19 de fevereiro de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

#### **Síntese da informação recolhida**

- Apoio à realização de projetos de IT 100%

O *IT Manager* tem como principal função o desenvolvimento e apoio aos projetos na área da informática. Atualmente, a Naz está a alterar o seu ERP do AS 400 para o SAP HANA e esta mudança exige um pensamento sobre todos os procedimentos da empresa e a forma como estes estão interligados. Todo este trabalho está a ser desenvolvido em conjunto com a equipa de apoio da Inetum.

### Entrevista 6

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Talent & Development Technician*

Data: 15 de abril de 2020

### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

### **Síntese da informação recolhida**

- Realiza parte do recrutamento de novos trabalhadores 25%
- Concretiza o processo de admissão de um colaborador 25%
- Reúne a informação necessária para o apuramento de vencimentos e prémios 50%

O *talent & development technician* está envolvido em algumas fases do processo de recrutamento dos colaboradores. Sempre que surge a necessidade de contratar novos trabalhadores, esta informação é transmitida a este colaborador que, imediatamente, entra em contacto com as empresas de trabalho temporário (Randstad e Manpower), que lhe fornecem uma lista de possíveis candidatos para a vaga em aberto. No entanto, também é possível existirem candidaturas espontâneas de pessoas que estejam interessadas na proposta oferecida. De seguida, é necessário escolher os candidatos com o perfil mais adequado para a função, os quais seguirão para uma entrevista com o respetivo supervisor.

Após o término do recrutamento, torna-se necessário a concretização do processo de admissão do colaborador. Este procedimento envolve um conjunto de tarefas tais como: a elaboração do contrato de trabalho, a inscrição do trabalhador na segurança social e marcação de exames médicos. Existindo a necessidade de os colaboradores desempenharem diferentes horários, em épocas distintas, faz com que as suas cargas horárias possam ser alteradas. Desta forma, criam-se adendas aos contratos que englobem esta informação adicional.

O processamento de salários não é realizado na Naz, este serviço é feito por outra empresa. No entanto, é necessário recolher todos os dados necessários para o apuramento dos vencimentos (férias, ausências e horas trabalhadas por cada colaborador) e introduzi-los no GesVend.

### **Entrevista 7**

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Stores Admin*

Data: 16 de abril de 2020

### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

### **Síntese da informação recolhida**

-Contabilização de vendas 65%

-Contabilização de compras de mercadoria por parte das lojas 35%

O *stores admin*, elemento do departamento de contabilidade, desenvolve duas grandes atividades: contabilização e conferência de vendas e compras. Este é um trabalho que exige bastante tempo e rigor.

As lojas, semanalmente, enviam para a sede toda a documentação (fecho de multibanco, talão de depósito, fecho de vendas, faturas de despesas diárias) referente à semana anterior, para que esta seja contabilizada em AS400. Todos os dias, os trabalhadores das lojas, inserem no StoresAce, toda a informação relativa às vendas daquele dia. Quando chega a documentação à sede, é necessário conferir, nesta plataforma, o valor: faturado em multibanco, depositado no banco e das pequenas compras que foram feitas ao longo do dia (correios, pequenos utensílios, mercadoria que esteja em falta). No momento em que este processo está concluído, a informação é integrada em AS400, onde volta a ser confirmada e, por fim, os documentos são integrados. A contabilização das vendas gera três documentos (valor dos multibancos dia a dia, valor dos depósitos dia a dia e valor das vendas).

Em conjunto com a documentação das vendas, chegam os documentos referentes às compras. De igual forma, a informação que consta nas faturas e notas de crédito, quantidades e preços, é introduzida no StoresAce, pelos colaboradores de cada gelataria. O *stores admin* confirma estes dados e, de seguida, integra os documentos para AS400, onde são contabilizados.

### **Entrevista 8**

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Tresuary*

Data: 21 de abril de 2020

### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

### **Síntese da informação recolhida**

- Elaboração da posição tesouraria 25%
- Realização de pagamentos 25%
- Contabilização de movimentos bancários 35%
- Realização de reconciliações bancárias 15%

O *tresuary* é colaborador responsável pela tesouraria da empresa Naz. Todas as manhãs, elabora a posição de tesouraria, espelhando no Target One a informação atualizada que consta em cada banco. Esta atividade é fundamental para se compreender se é necessário existirem transferências entre contas, para fazer face aos pagamentos agendados. As previsões de pagamento, inseridas no programa de tesouraria, são essenciais para se compreenderem as necessidades diárias.

Além disso, semanalmente, são preparados os ficheiros de pagamento a fornecedores, que se irão realizar na semana seguinte. Esta informação é enviada para o responsável de negócio para que este possa proceder à sua aprovação. De seguida, os ficheiros são integrados nos respetivos bancos, onde são assinados por dois assinantes. Os pagamentos ao estado e aos colaboradores são realizados todos os meses, não necessitando de aprovação para serem colocados no *homebanking*, uma vez que já são reencaminhados pelas pessoas responsáveis por estas áreas.

Todos os movimentos espelhados nos bancos, têm de estar registados em AS400, sendo esta outra atividade desenvolvida por este colaborador. A contabilização de alguns movimentos é feita através da integração da informação do Target One para o AS400, onde são automaticamente criados os documentos com a respetiva informação. No entanto, nem todas as

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

entradas e saídas de dinheiro estão parametrizadas no Target One, o que obriga a que a sua contabilização seja feita manualmente.

No final de cada período, é necessário que a informação que consta em cada entidade bancária, seja igual à que se encontra em AS400. Para isso, frequentemente, são feitas reconciliações bancárias para garantir que estes dados são exatamente iguais.

### Entrevista 9

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Accounting Manager*

Data: 22 de abril de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

#### **Síntese da informação recolhida**

- Realizar o processo de fecho do mês 20%
- Apurar e reportar resultados 20%
- Apoiar projetos de IT 60%

O *accounting manager* é a pessoa responsável pela equipa da contabilidade e por garantir que a contabilidade e a fiscalidade da Naz se encontrem em conformidade com a legislação em vigor. No fecho de cada mês, este elemento confere todo o trabalho desenvolvido pela sua equipa, de forma a assegurar um reporte correto dos resultados do período.

A qualidade da informação contabilística, fornecida ao responsável de negócio e aos gerentes da Naz Gelatarias, é da sua responsabilidade. Os dados têm de ser claros e precisos, e para isso é necessário refletir constantemente sobre a maneira com estes são apresentados. A construção destes relatórios é uma tarefa de extrema importância, já que vão servir de base ao processo de tomada de decisão.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Por fim, outra das suas áreas de responsabilidade está relacionada com a melhoria da eficiência dos processos contabilísticos. Atualmente, a Naz está a alterar o seu *ERP* do AS 400 para o SAP HANA e esta mudança exige um pensamento sobre todos os procedimentos que são realizados no departamento de contabilidade e a forma como estes estão interligados com as tarefas desenvolvidas pelas outras equipas. Neste momento, cada processo está a ser construído desde a sua origem, para que no arranque do novo *ERP*, o dia-a-dia da empresa decorra dentro da normalidade.

### Entrevista 10

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: Supervisores Norte, Centro e Sul

Data: 27 de abril de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

#### **Síntese da informação recolhida**

- Coordenação dos colaboradores (30%; 35%; 30%)
- Reunir a informação necessário para o processamento salarial (10%; 10%; 10%)
- Recrutar colaboradores (10%; 5%; 10%)
- Gestão de *stock* (5%; 5%; 5%)
- Manutenção das lojas (15%; 15%; 15%)
- Garantir o cumprimento de normas e procedimentos (5%; 5%; 5%)
- Formação (10; 10% 20%)
- Deslocações entre lojas (15%; 15%; 5%)

Os supervisores do norte, centro e sul são responsáveis, respetivamente, por dez, nove e seis lojas. A sua principal função passa por coordenar os colaboradores das suas lojas, indivíduos diferentes entre si, com características e necessidades próprias. As reuniões com cada uma das suas equipas têm grande importância para se compreender se todos os elementos estão

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

alinhados com os objetivos globais. Além disso, servem também para perceber como é que estão os trabalhadores e o seu grau de satisfação com o seu trabalho. Adicionalmente, as conversas com o responsável de negócio proporcionam a troca de informações, importantíssima para o desenvolvimento do negócio.

O trabalho em centros comerciais exige que os funcionários trabalhem por turnos e que sejam feitas escalas, de forma a garantir que as gelatarias tenham os trabalhadores necessários para operar dentro da normalidade. Todas as horas extras, ausências e outras informações importantes para o processamento salarial têm de ser reunidas e transmitidas ao *talent & development technician*.

Sempre que há um recrutamento de um novo colaborador para uma das suas lojas, os supervisores são os elementos responsável por entrevistar os candidatos selecionados pelo *talent & development technician*. No final, analisam todas as candidaturas e selecionam a pessoa mais indicada para a função.

Outra atividade desenvolvida pelos supervisores é a gestão de *stocks*. É fundamental que as gelatarias tenham disponíveis todos os produtos que os clientes pretendam consumir. Apesar de serem os trabalhadores das lojas a realizarem os pedidos de mercadoria, os supervisores são os elementos responsáveis por controlar os *stocks*, dia a dia, para que não existam ruturas ou quantidades em excesso que possam gerar quebras. Além disso, também têm a possibilidade de colmatar ruturas de produtos em determinada loja com a transferência de mercadorias entre gelatarias.

O aspeto e as condições em que os espaços se encontram também constituem um fator positivo/negativo para o consumidor. Os supervisores são responsáveis por garantir a manutenção e a limpeza das lojas. Estes elementos têm de estar atentos à deterioração de algum móvel ou mesmo do espaço, avarias nas máquinas, substituição de utensílios de trabalho que já não estejam a trabalhar nas devidas condições, de forma a resolver o mais rapidamente estas questões. É necessário que as lojas estejam sempre apresentáveis e preparadas para receber os seus clientes da melhor forma.

Garantir o cumprimento das normas que dizem respeito à HSA, é crucial neste negócio. Este constitui outro ponto que necessita do controlo constante dos supervisores, para que os espaços de trabalho e utensílios utilizados sejam constantemente higienizados assim como os alimentos sejam corretamente desinfetados e conservados.



## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

A formação dos colaboradores é outra área de responsabilidade destes três elementos da equipa. A formação não só é dada aos colaboradores que acabaram de entrar, como àqueles que já têm mais experiência. Os recém-chegados têm de adquirir conhecimento sobre o funcionamento do negócio e de como é que se processa a execução das suas tarefas. Já os trabalhadores com mais tempo de casa, importa que saibam fazer todas as tarefas importantes, para que o funcionamento das gelatarias não fique comprometido com a ausência de algum funcionário.

Os supervisores vão pelo menos uma vez por semana a cada uma das suas lojas, e dada a distância entre as gelatarias, algum do seu tempo é consumido nestas deslocações.

### Entrevista 11

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: Responsável Negócio

Data: 28 de maio de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

#### **Síntese da informação recolhida**

- Coordenação dos supervisores e das operações 20%
- Avaliação e definição de remunerações dos colaboradores 15%
- Assegurar a manutenção dos equipamentos e máquinas 10%
- Análise sobre os resultados 25%
- Realização de pagamentos 5%
- Elaboração de projetos tecnológicos 5%
- Escolha dos produtos vendidos e previsão de compras 10%
- Garantir cumprimento normas HSA e investigação de novas iniciativas 10%

A Naz Gelatarias é um negócio de pequena dimensão, sendo assim possível o responsável de negócio intervir em todas áreas que estão sob a sua responsabilidade. Este negócio é alimentado

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

pela venda de gelados, desta forma, o departamento de operações é o mais importante e aquele que requiere mais atenção. A coordenação dos supervisores e das operações é fundamental para garantir o bom desempenho de todas as lojas. Através dos supervisores, consegue obter informação sobre o dia a dia das gelatarias, para conseguir encontrar possíveis melhorias a implementar nos processos da empresa.

A sobrevivência de uma organização também depende muito de um olhar crítico para os números e para os resultados. Todos os meses, o responsável de negócio analisa e reflete sobre os reportes, enviados pela contabilidade, de forma a definir os próximos passos.

Outra atividade desenvolvida pelo responsável de negócio passa pela validação dos pagamentos semanais, elaborados pelo *treasury*, e por efetuar a sua aprovação no site do banco. Todos os documentos liquidados já se encontram previamente validados pelos elementos com poderes para tal.

A Naz procura estar sempre atualizada, tecnologicamente, e corresponder às expectativas dos seus clientes. Todos os anos, o responsável de negócio estrutura projetos que possam trazer benefícios à organização, procurando estar sempre a par das ações dos seus concorrentes.

No que toca ao departamento de recursos humanos, o responsável de negócio intervém no que toca à avaliação e à remuneração dos colaboradores. Além disso, também está envolvido na implementação de algumas iniciativas que pretendem auxiliar os seus colaboradores. A última ação que aconteceu teve com objetivo ajudar os trabalhadores a comprar computadores para os seus filhos que, neste período, se encontravam a ter aulas *online*.

Ao nível do *sourcing*, é este elemento da organização que elabora uma previsão das compras de mercadoria que vão ser realizadas durante o ano. É com base nesta informação, que vai sendo atualizada ao longo do tempo, conforme as necessidades, que o *supply planner* realiza as compras. A Naz é uma empresa que procura dar ao seu cliente produtos diferentes daqueles que se podem encontrar no mercado. É o responsável de negócio que escolhe os produtos que são vendidos e a que fornecedores são comprados, definindo também os preços dos mesmos.

No que diz respeito, à Higiene e Segurança Alimentar (HSA), o responsável de negócio trabalha esta área em parceria com uma empresa externa. O objetivo principal é que todas gelatarias estejam a cumprir todas as normas e procedimento relativos à HSA, de forma a respeitar e a cuidar da saúde pública. Adicionalmente, investiga, no mercado, iniciativas que possam ajudar

Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

neste cumprimento. A última implementação que surgiu neste sentido, foi a colocação de cubas de limpeza das colheres de gelados, em todas as lojas.

## Entrevista 12

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: *Project Leader & Resp. Master Data*

Data: 29 de maio de 2020

### **Objetivo da entrevista**

Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

### **Síntese da informação recolhida**

- Elaborar receitas de novos gelados 20%
- Criação em sistema, de artigos e fornecedores 20%
- Análise de dados do sistema fidelização 20%
- Formação a colaboradores das lojas 20%
- Contribuição para o funcionamento do plano de higiene e segurança alimentar 20%

Os clientes gostam de ter à sua disposição um menu variado e que vá ao encontro dos seus gostos. Uma das funções deste colaborador é a criação de novas receitas e combinações de sabores que só se conseguem alcançar através de muitas experiências e testes.

A inovação nas receitas envolve a vendas de novos produtos e a relação com novos fornecedores. O *project leader & resp. master data* é responsável pela criação destes artigos e fornecedores no AS400 e no StoresAce, assim como pela alteração dos seus dados.

O facto de já ter sido gerente de uma loja Olá deu-lhe um grande conhecimento sobre o funcionamento dos espaços. Desta forma, uma das suas funções é formar não só os novos colaboradores, como também aqueles com mais experiência. O principal objetivo desta

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

formação é tornar identifica a forma de trabalhar em todas as gelatarias. Assim, um cliente que frequenta lojas diferentes, é sempre servido da mesma maneira.

Todos os clientes têm a possibilidade de se associar ao programa de fidelização das lojas Olá para conseguirem aceder a promoções, novidades e até ganhar gelados. Para uma empresa beneficiar deste sistema é importante existir um membro da equipa que analise as tendências, as preferências e o consumo dos consumidores.

Para que os planos de higiene alimentar estabelecidos sejam cumpridos, é fundamental que as lojas tenham todas as ferramentas necessárias para o fazer. Deste modo, o *project leader & resp. master data* trata de tornar disponíveis todos os produtos de limpeza e etiquetas nas várias gelatarias.

### Entrevista 13

Tipo Entrevista: Entrevista Presencial

Local: Sede da empresa

Entrevistado: Assistente Administrativo

Data: 29 de maio de 2020

#### **Objetivo da entrevista**

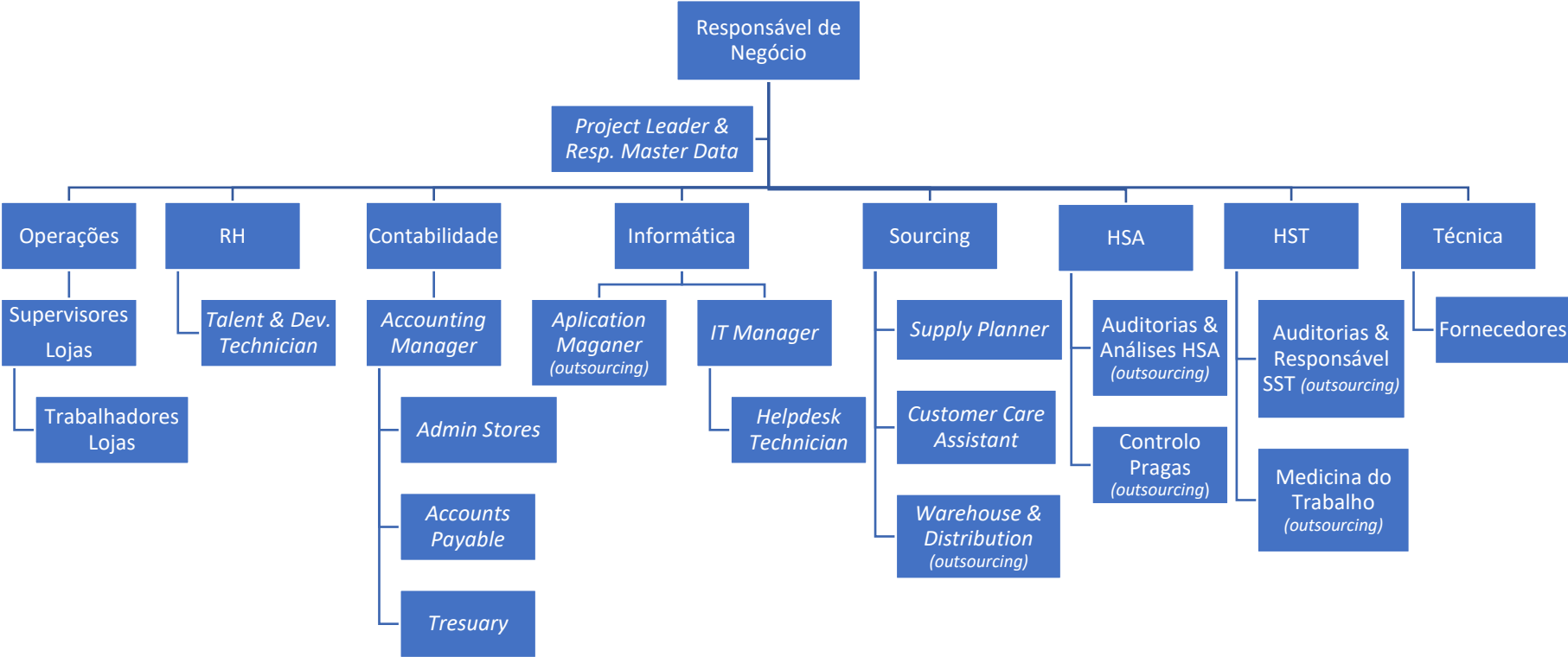
Esta entrevista tinha como objetivo conhecer a função deste elemento da organização. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as atividades em que participa e perceber quais os recursos utilizados na sua execução e, em segundo lugar, quantificar o tempo despendido em cada uma.

#### **Síntese da informação recolhida**

-Análise de dados do sistema fidelização 100%

Todos os clientes têm a possibilidade de se associar ao programa de fidelização das lojas Olá para conseguirem aceder a promoções, novidades e até ganhar gelados. No entanto, é possível existirem clientes fraudulentos. De forma a combater estas fraudes, este colaborador realiza várias análises para conseguir identificar estes consumidores.

## Anexo 2 – Estrutura Organizacional



## Anexo 3 – Descrição das Atividades

### ➤ Recrutar novos colaboradores

Os trabalhadores das lojas são a “cara” das gelatarias Olá e, deste modo, é importante fazer um recrutamento eficiente destes profissionais. Sendo uma empresa que, pelo seu tipo de negócio, tem alguma rotatividade de trabalhadores, os processos de recrutamento acontecem com alguma frequência.

Quando surge a necessidade, por parte de uma loja, de ter mais um funcionário, esta informação é comunicada ao *talent & development technician*. Nesta situação, este colaborador entra em contacto com empresas de trabalho temporário, a Manpower ou a Randstad, de maneira a obter uma lista de pessoas que poderão estar interessadas na oferta. Também existem candidaturas que são feitas fora destas empresas.

A primeira triagem dos candidatos é feita por este elemento da equipa, tendo em conta as expectativas de ambas as partes, empresa e candidatos. Os indivíduos que passam à fase seguinte, têm uma entrevista com o supervisor da loja a que se candidataram onde, por vezes, se encontra presente o gerente do espaço. Nesta entrevista, importa avaliar cada candidato e escolher aquele que é mais adequado à função. São os supervisores que tomam a decisão final, ou seja, que seleccionam os candidatos.

### ➤ Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador

Após a seleção do candidato mais adequado, segue-se a formalização da relação entre as partes. O *talent & development technician* é a pessoa responsável pela elaboração dos contratos de trabalho, inscrição das pessoas na segurança social, marcação dos exames médicos e todas as tarefas que um processo de admissão de um colaborador envolve.

Além disso, com alguma frequência, existem alterações nas cargas horárias dos colaboradores que laboram nas lojas, de *part-time* para *full-time*, ou vice-versa. Nestas situações, é necessário realizar adendas aos contratos de forma a incluir esta informação.

### ➤ Formar os colaboradores das lojas

Os novos colaboradores, mesmo que tenham alguma experiência de trabalhos anteriores, necessitam de ser formados. Esta formação é da responsabilidade dos supervisores e tem como

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

objetivo instruir os elementos mais recentes de todas as ferramentas necessárias para que estes contribuam para o bom funcionamento dos estabelecimentos.

Os supervisores e o *project leader & resp. master data* não só formam os novos trabalhadores, como também aqueles que já se encontram na organização há mais tempo. É importante que todos os elementos saibam fazer as tarefas mais importantes, como por exemplo: fazer caixa, preparar os gelados, fazer os pedidos de mercadoria, entre outras. Desta forma, em caso de ausência de algum funcionário, a loja consegue funcionar normalmente, sem que a vendas de gelados seja comprometida. Além disso, também existe a preocupação de uniformizar a forma de trabalhar em todas as lojas, para que todas proporcionem as mesmas experiências aos clientes que frequentam várias lojas.

### ➤ Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações

Cada supervisor tem ao seu encargo entre seis a dez gelatarias, sendo cada uma composta por trabalhadores diferentes. De forma a assegurar o bom funcionamento do negócio, é fundamental a coordenação dos seus colaboradores e comunicação entre as partes. Semanalmente, são realizadas reuniões com o objetivo de garantir que todos os elementos se encontram alinhados com as metas globais.

Para que os colaboradores desempenhem as suas funções da melhor forma, é fundamental que se sintam bem no seu local de trabalho. Os supervisores procuram conhecer os funcionários das suas lojas e assegurar o seu bem-estar. O facto de as lojas estarem localizadas em centros comerciais, exige que os colaboradores trabalhem por turnos e que existam trabalhadores a *part-time* e a *full-time*. Desta forma, é necessário que sejam realizados horários e escalas compatíveis com as oscilações de movimentos sentidas ao longo do dia.

Os supervisores são a ponte entre as lojas e os restantes elementos da empresa. É através deles, que o responsável de negócio e os vários departamentos obtêm conhecimento sobre o dia-a-dia e o funcionamento das gelatarias. O responsável de negócio coordena o trabalho dos supervisores, olhando para as lojas e para os seus colaboradores numa perspetiva mais macro. A informação que chega até este elemento é fundamental para que se consiga melhorar os processos da organização.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

### ➤ Reunir a informação necessária para o processamento salarial

Os supervisores todos os meses enviam para o departamento de RH um mapa das horas trabalhadas por cada colaborador das suas lojas. Podem existir oscilações em relação ao horário normal, quando os colaboradores trabalham horas extras ou feriados.

O *talent & development technician* tem como responsabilidade inserir em sistema (GesVend) todas estas informações, assim como as férias e as ausências. Todos estes dados são tidos em conta no apuramento dos vencimentos. Por fim, esta informação é enviada para uma empresa externa que realiza o processamento salarial.

### ➤ Gerir *stocks* das lojas

A gestão de *stocks* é fundamental para se compreender os produtos que existem, em que quantidades e em que lojas. Os clientes que se dirigem à Olá, esperam que estejam disponíveis todas as bases, frutas e *toppings*, para construírem o seu gelado. Os pedidos de mercadoria são feitos pelos colaboradores das lojas de forma a terem disponíveis todos os produtos que os seus clientes pretendem consumir. No entanto, também não pode existir excesso de produtos para que as quebras de cada espaço sejam as mais pequenas possíveis. Esta gestão de *stocks* é feita pelos supervisores de cada loja, diariamente, de forma a não comprometerem as vendas.

No entanto, podem surgir situações em que não exista determinada referência em armazém para entregar no espaço que solicitou. O supervisor pode verificar se alguma gelataria tem aquele produto em excesso e assim poderá transferir de uma loja para a outra.

Por fim, no final do mês, é necessário realizar inventários para que seja possível apurar-se o CMVM.

### ➤ Garantir a manutenção das lojas

Não só é importante os clientes terem à sua disposição todos os produtos que procuram, como também encontrarem um espaço apazível e com todas as condições para os receber. Os supervisores têm de estar sempre atentos para detetar possíveis problemas que poderão existir nas lojas e que possam comprometer o funcionamento dos espaços. A qualquer momento, pode ser necessário arranjar ou substituir algum equipamento, efetuar pequenas obras no espaço, e é fundamental existir uma pessoa com atenção a estas questões.



## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

O responsável de negócio, possui um vasto conhecimento sobre o negócio de gelados e, em particular, em relação às máquinas necessárias para a sua confeção. Conhecedor do funcionamento destes aparelhos, torna-se mais fácil identificar os problemas das máquinas, assim como validar os orçamentos apresentados para a sua resolução. Além disso, procura que seja executada, com alguma frequência, uma manutenção preventiva destas máquinas, de forma a garantir o seu eficaz desempenho.

### ➤ Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA

As gelatarias são auditadas frequentemente, de forma a compreender se os seus produtos, processos e sistemas estão em conformidade com todos os princípios de qualidade da HSA. Os supervisores têm de assegurar que as lojas estão a cumprir todas as normas e procedimentos estabelecidos e o *project leader & resp. master data* é responsável por tornar disponíveis todos os produtos de limpeza e etiquetas nas várias gelatarias.

Num negócio, em que se trabalha com bens alimentares, é fundamental que as regras sejam cumpridas à risca para não colocar a saúde de nenhum consumidor em risco. A limpeza e conservação dos alimentos e a desinfeção dos locais de trabalhados são medidas muito importantes e que nunca podem ser desvalorizadas. O responsável de negócio, em conjunto com a empresa de HSA, procura estar sempre atualizado de todas as leis e normas que são necessárias cumprir. Esta questão tornou-se ainda mais relevante com o aparecimento do Covid-19.

Adicionalmente, o responsável de negócio procura descobrir, com exemplos de outras empresas, instrumentos ou processos que facilitem ou melhorem este cumprimento das normas. Por exemplo, este ano, estão a ser colocadas, nas lojas, cubas de limpeza de colheres, que por todas as suas características, garantem uma limpeza adequada das colheres que os colaboradores utilizam para retirar os gelados.

### ➤ Deslocações entre lojas

Para executar todas as suas funções, cada supervisor desloca-se a cada loja, pelo menos, uma vez por semana. Dado o distanciamento entre os espaços, é inevitável que parte do seu dia seja consumido nestas deslocações.

### ➤ Contabilizar documentos

A contabilização de documentos é indispensável para se encontrar as receitas geradas e os custos incorridos por cada loja. As vendas são verificadas e contabilizadas pelo *stores admin*, assim como as compras realizadas por cada uma das lojas, ou mesmo as transferências entre lojas. As compras, que garantem que a existência de mercadoria nos armazéns da Stef, são contabilizadas pelo *accounts payable*.

Todas as semanas, as lojas enviam para os escritórios, em Alcântara, a documentação (fechos de caixa, fechos TPA, talões de depósitos) relativa às vendas da semana anterior. Dia a dia, estes dados são inseridos no StoresAce, pelos colaboradores das gelatarias e, quando a documentação chega à contabilidade, é conferida através da comparação com esta informação que foi colocada em sistema. Quando a conferência termina, a informação é integrada em AS400 e é contabilizada neste *software*.

O mesmo processo acontece com a documentação relativa às compras efetuadas pelas lojas. Os colaboradores das gelatarias introduzem no *StoresAce* os dados relativos a cada documento (número do documento, data de emissão, quantidades compradas, preço de cada unidade e o respetivo IVA) e quando a documentação chega ao *stores admin*, é conferida. Após a verificação estar concluída, os documentos são integrados e contabilizados no AS400. Também é possível existir movimentações de *stock* entre lojas e estas transferências têm igualmente de ser conferidas e registadas.

Quanto à compra de mercadoria que fica armazenada na STEF, para depois ser distribuída pelas lojas, o processo é diferente. O *accounts payable* valida as faturas, que recebe dos fornecedores, com as ordens de compra, que estão introduzidos em AS400, pelo *supply planner*. Quando a informação coincide, os documentos são contabilizados e integrados. No entanto, podem existir diferenças de quantidades ou de preços. Quando as quantidades que constam nos documentos dos fornecedores não são iguais às que estão em sistema, é necessário contactar o operador logístico para se resolver a situação. No caso das diferenças se verificarem nos preços, é o responsável de negócio que contacta o fornecedor e que esclarece a disparidade.

Além disso, os documentos referentes aos serviços contratados precisam de ser registados em AS400, pertencendo esta função ao *accounts payable*. Estes documentos apenas são colocados, para pagamento, após a validação e a aprovação do responsável de negócio e do elemento que contratou o serviço.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Os documentos emitidos pelos fornecedores à Naz Gelatarias, têm de estar espelhados na contabilidade da empresa. No entanto, esta situação nem sempre se verifica e, por isso, é importante elaborar reconciliações de fornecedores com alguma frequência, para garantir uma boa relação com os mesmos.

### ➤ Realizar o processo de fecho mês

O processo de fecho de mês dá-se quando as vendas e todos os documentos relativos a compras e serviços estiverem contabilizados. Esta atividade engloba o fecho das vendas, o fecho dos serviços de marketing, o apuramento do CMVM, a realização das estimativas de todos os custos que se encontrem em falta, o cálculo dos impostos e, por fim, a alocação dos custos indiretos às respetivas lojas. Todas estas tarefas são realizadas pelo *accounts payable* e, após a sua conclusão, o *accounting manager* confere todo o trabalho realizado ao longo do mês para proceder ao seu fecho.

### ➤ Apurar, analisar e reportar resultados

Por fim, os resultados são apurados pelo *accounts payable*, conferidos pelo *accounting manager*, e validados pelo responsável de negócio. Após esta validação, os resultados são reportados.

### ➤ Elaborar a posição tesouraria

Para o bom funcionamento da organização é necessário que exista uma boa gestão de tesouraria. Todas as manhãs, o tesoureiro elabora a posição de tesouraria até ao momento, planeando e controlando todos os movimentos de entrada e saída de dinheiro. As contas bancárias da empresa são consultadas, de maneira a perceber os movimentos que existiram e qual o saldo até ao momento. Esta informação é introduzida no Target One, sendo complementada com as previsões realizadas.

### ➤ Realizar pagamentos

Semanalmente, os pagamentos a fornecedores são realizados pelo tesoureiro. Após a aprovação do responsável de negócio, os ficheiros são colocados no banco, onde aguardam assinatura das pessoas com poder para tal. Adicionalmente, todos os meses, é igualmente necessário programar os pagamentos ao estado e aos colaboradores.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

### ➤ Contabilizar movimentos bancários

Os movimentos bancários têm de ser contabilizados em AS400, para que a informação esteja constantemente atualizada e disponível para a consulta de todos os seus utilizadores. Por outras palavras, o saldo apresentado em cada banco tem de estar espelhado no *ERP*.

### ➤ Realizar reconciliações bancárias

De forma a detetar possíveis erros entre a informação que está nos bancos e os dados que estão em sistema (AS400), as reconciliações bancárias são feitas frequentemente. Através desta atividade, são realizadas as correções necessárias para que os saldos coincidam entre as duas fontes de informação.

### ➤ Apoiar as lojas a nível informático

Como é frequente, no dia-a-dia das gelatarias, acontecem problema de conectividade de rede ou de comunicação (email, telemóvel ou internet). O *helpdesk technician* tem como principal função ajudar na resolução destes imprevistos, para que estas situações tenham o mínimo impacto no funcionamento dos espaços.

### ➤ Realizar e acompanhar projetos de IT

A Naz é uma empresa que procura estar atualizada a todos os níveis, num contexto em que está sempre tudo a mudar. O responsável de negócio desenvolve vários projetos em que o apoio do IT é fundamental para o seu sucesso. O *helpdesk technician* e o *IT manager* ajudam na implementação destas iniciativas, até que as mesmas estejam finalizadas. Nos meses em que estes trabalhos estão a decorrer, o tempo utilizado nestas operações aumenta, diminuindo à medida que estas ficam concluídas.

Neste momento, existem dois projetos a decorrer, um já implementado e outro ainda está a ser desenvolvido. O sistema de fidelização de clientes, implementado em 2020, exige a análise regular dos seus dados, que está a ser feita pelo *project leader & resp. master data* e pelo assistente administrativo. Além disso, neste momento, está a ser preparada a substituição do *ERP* atual, pelo SAP HANA. Este último projeto envolve a colaboração dos seguintes colaboradores: *IT manager*, *accounting manager* e do responsável de negócio.

### ➤ Comprar mercadoria aos fornecedores

Os gerentes de cada gelatarias são os elementos que controlam os *stocks* de mercadorias e realizam os pedidos dos produtos, conforme as necessidades. De forma a concretizar os pedidos das lojas, o *supply planner* garante que exista sempre mercadoria no operador logístico, para satisfazer esta procura. As compras são realizadas por fornecedor e por SCU, procurando ter cobertura de aproximadamente quinze dias.

Além disso, este elemento também é responsável por analisar as diferenças de *stock*, entre aquilo que está em sistema (AS400) e o que o operador logístico possui. Estas diferenças podem surgir por produtos que se estragam na Stef ou mercadoria que foi entregue nas lojas que não tenha sido encomendada. Quando não se consegue apurar o motivo da disparidade, o valor em causa vai para um armazém fictício intitulado “armazém de desvio de inventário”.

Qualquer problema que possa levantar-se em relação à mercadoria, desde o fornecedor até à Stef ou mesmo no operador logístico, é comunicado a este elemento da organização que trata de resolver a situação.

O responsável de negócio informa o *supply planner*, através das previsões que realiza, da quantidade de produto que é indispensável estar disponível no operador logístico. No início do ano, é elaborado um *forecast* das vendas desse ano, de forma a prever as mercadorias que vão ser precisas para realizar essas vendas. Ao longo do período, este plano vai sendo atualizado, consoante as alterações que surjam em relação ao previsto.

A Naz é uma empresa que procura ter produtos diferentes e de qualidade, e, por esse motivo, o responsável de negócio está sempre atento a possíveis oportunidades. Alguns dos produtos, utilizados para confeccionar os gelados, vêm do estrangeiro, para ser possível apresentar ao consumidor algo diferente dos seus concorrentes. Sendo um negócio de pequena dimensão, nem sempre é possível comprar um camião de mercadoria de determinado artigo. Nesta situação, o custo do transporte de uma palete é muito elevado e opta-se por contratar uma outra empresa para tratar do seu transporte. É o responsável de negócio que negocia os preços dos produtos com os fornecedores bem como do seu transporte.

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

### ➤ Enviar as encomendas das lojas para o operador logístico

Os pedidos por parte das lojas da Naz chegam ao *customer care assistant* pelo sistema EDI, enquanto as encomendas das lojas franchisadas vêm via *email*. Esta informação é comunicada à Stef, para que a mercadoria seja preparada e o seu transporte seja efetuado. Qualquer questão que surja nas entregas dos produtos, este elemento é a pessoa responsável pela sua resolução, tentando ao máximo não prejudicar a venda dos gelados. Ao fazer o contacto entre as lojas e o operador logístico, reporta todas as situações de mercadoria danificada, em falta ou que foi entregue a mais, para que a Stef efetue os respetivos créditos/faturas. As encomendas das lojas franchisadas também são processadas pela *customer care assistant* e, posteriormente, faturadas aos respetivos espaços.

### ➤ Criar em sistema artigos e fornecedores

Quando surgem fornecedores ou artigos novos, é necessário efetuar a sua criação em AS 400 e no StoresAce. Além disso, sempre que ocorrem alterações nos seus dados (preço, contacto telefónico, dados bancários, etc), o *project leader & resp. master data* trata de espelha-las nos dois sistemas.

### ➤ Elaborar receitas de novos gelados

A Naz procura oferecer aos seus clientes um leque de produtos diferenciados. O *project leader & resp. master data* é o elemento responsável pela criação de novas receitas e combinações de sabores que só se conseguem alcançar através de muitas experiências e testes.

## Anexo 4 – Custos com Pessoal

Colaborador	Custo Colaborador	C. Teórica (Hh)	C. Prática (Hh)	Custo C. Prática	Custo C. Não Utilizada	Tempo Naz	Custo Naz
Responsável Negócio	7 648,66 €	176	172,33	7 489,17 €	159,49 €	100%	7 489,18 €
Supervisor 1	3 422,86 €	176	172,33	3 351,49 €	71,37 €	100%	3 351,49 €
Supervisor 2	3 122,04 €	176	172,33	3 056,94 €	65,10 €	100%	3 056,94 €
Supervisor 3	3 610,07 €	176	172,33	3 534,79 €	75,28 €	100%	3 534,79 €
<i>Supply Planner</i>	1 728,83 €	176	172,33	1 692,78 €	36,05 €	20%	338,56 €
<i>Customer Care Assistant</i>	1 654,96 €	176	172,33	1 620,45 €	34,51 €	10%	162,05 €
<i>Talent &amp; D. Technician</i>	2 321,37 €	176	172,33	2 272,96 €	48,41 €	100%	2 272,96 €
Assistente Administrativo	1 155,39 €	176	172,33	1 131,30 €	24,09 €	100%	1 131,30 €
<i>Stores Admin</i>	1 626,10 €	176	172,33	1 592,19 €	33,91 €	100%	1 592,19 €
<i>Accounts Payable</i>	1 609,44 €	176	172,33	1 575,88 €	33,56 €	100%	1 575,88 €
<i>Treasury</i>	2 179,00 €	176	172,33	2 133,56 €	45,44 €	30%	640,07 €
<i>Helpdesk Technician</i>	3 266,02 €	176	172,33	3 197,92 €	68,10 €	10%	319,79 €
<i>P. L. &amp; R. Master Data</i>	1 704,65 €	176	172,33	1 669,10 €	35,55 €	100%	1 669,10 €
<i>Accounting Manager</i>	6 655,93 €	176	172,33	6 517,14 €	138,79 €	20%	1 303,43 €
<i>IT Manager</i>	6 499,70 €	176	172,33	6 364,17 €	135,53 €	20%	1 272,83 €
	<b>48 205,02 €</b>			<b>47 199,84 €</b>	<b>1 005,18 €</b>		<b>29 710,56 €</b>

## Anexo 5 – Tempo Dispensado em cada Atividade

C. Custo	Colaborador	Atividades	Tempo
40016	Responsável Negócio	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	20%
		Reunir a informação necessária para o processamento salarial	15%
		Garantir a manutenção das lojas	10%
		Apurar, analisar e reportar resultados	25%
		Realizar e acompanhar projetos de IT	5%
		Comprar mercadoria aos fornecedores	10%
		Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	10%
		Realizar pagamentos	5%
40011	Supervisor 1	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	35%
		Recrutar novos colaboradores	5%
		Reunir a informação necessária para o processamento salarial	10%
		Gerir <i>stocks</i> das lojas	5%
		Garantir a manutenção das lojas	15%
		Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	5%
		Formar colaboradores das lojas	10%
		Deslocações entre lojas	15%
40014	Supervisor 2	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	35%
		Recrutar novos colaboradores	5%
		Reunir a informação necessária para o processamento salarial	10%
		Gerir <i>stocks</i> das lojas	5%
		Garantir a manutenção das lojas	15%
		Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	5%
		Formar colaboradores das lojas	10%
		Deslocações entre lojas	15%
40017	Supervisor 3	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	30%
		Recrutar novos colaboradores	10%
		Reunir a informação necessária para o processamento salarial	10%
		Gerir <i>stocks</i> das lojas	5%
		Garantir a manutenção das lojas	15%



Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

		Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	5%
		Formar colaboradores das lojas	20%
		Deslocações entre lojas	5%
60018	<i>Supply Planner</i>	Comprar mercadoria aos fornecedores	100%
40014	<i>Customer Care Assistant</i>	Enviar encomendas das lojas para o operador logístico	100%
6012	<i>Talent &amp; Development Technician</i>	Recrutar novos trabalhadores	25%
		Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador	25%
		Reunir a informação necessária para o processamento salarial	50%
6014	A. Administrativo	Realizar e acompanhar projetos de IT	100%
7020	<i>Stores Admin</i>	Contabilizar documentos	100%
70025	<i>Accounts Payable</i>	Contabilizar documentos	65%
		Realizar o processo fecho mês	20%
		Apurar, analisar e reportar resultados	15%
70023	<i>Treasury</i>	Elaborar a posição tesouraria	25%
		Realizar pagamentos	25%
		Contabilizar movimentos bancários	35%
		Realizar reconciliações bancárias	15%
80030	<i>Helpdesk Technician</i>	Apoiar as lojas a nível informático	100%
		Realizar e acompanhar projetos de IT	0%
9006	<i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i>	Elaborar receitas de novos gelados	20%
		Criar em sistema artigos e fornecedores	20%
		Realizar e acompanhar projetos de IT	20%
		Formar colaboradores das lojas	20%
		Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	20%
70021	<i>Accounting Manager</i>	Apurar, analisar e reportar resultados	20%
		Realizar e acompanhar projetos de IT	60%
		Realizar o processo fecho mês	20%
80022	<i>IT Manager</i>	Realizar e acompanhar projetos de IT	100%

## Anexo 6 – Custos com Espaço por Utilizador

Outros Recursos	Valor Mensal	Nº Utilizadores	Valor por Utilizador
Escritório	11 000	64	171,88
Segurança	1 529	64	23,89
Limpeza	5 145,27	64	80,39
Manutenção	205,25	64	3,21
Depreciações	2 198,42	64	34,35
Eletricidade	950	64	14,84
Água	168,06	64	2,63
<b>Total</b>	<b>21 196,00</b>	<b>64</b>	<b>331,19</b>

## Anexo 7 – Softwares e os Seus Utilizadores

<i>Software</i>	<i>Utilizadores</i>
<b>AS 400</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Accounting Manager</i></li> <li>• <i>Accounts Payable</i></li> <li>• <i>Admin Stores</i></li> <li>• <i>Customer Care Assistant</i></li> <li>• <i>IT Manager</i></li> <li>• <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i></li> <li>• Responsável Negócio</li> <li>• <i>Supply Planner</i></li> <li>• <i>Treasury</i></li> </ul>
<b>GesVend</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Talent &amp; Development Technician</i></li> </ul>
<b>MicroStrategy</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Accounting Manager</i></li> <li>• <i>Accounts Payable</i></li> <li>• <i>Admin Stores</i></li> <li>• <i>IT Manager</i></li> <li>• Responsável Negócio</li> </ul>
<b>StoresAce</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Accounting Manager</i></li> <li>• <i>Accounts Payable</i></li> <li>• <i>Admin Stores</i></li> <li>• Assistente Administrativo</li> <li>• <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i></li> <li>• Responsável Negócio</li> </ul>

## Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supervisor 1</li> <li>• Supervisor 2</li> <li>• Supervisor 3</li> </ul>
<b>Target One</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Treasury</i></li> </ul>
<b>Microsoft Office</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Accounting Manager</i></li> <li>• <i>Accounts Payable</i></li> <li>• <i>Admin Stores</i></li> <li>• Assistente Administrativo</li> <li>• <i>Customer Care Assistant</i></li> <li>• <i>Helpdesk Technician</i></li> <li>• <i>IT Manager</i></li> <li>• <i>Project Leader &amp; Resp. Master Data</i></li> <li>• Responsável Negócio</li> <li>• Supervisor 1</li> <li>• Supervisor 2</li> <li>• Supervisor 3</li> <li>• <i>Supply Planner</i></li> <li>• <i>Talent &amp; Development Technician</i></li> <li>• <i>Treasury</i></li> </ul>

## Anexo 8 – Custos com Software por Utilizador

Softwares	Valor Mensal (€)	Nº Utilizadores	Valor por Utilizador (€)
AS 400	3 535,00	66	53,56
GesVend	200,00	1	200,00
MicroStrategy	3 535,00	66	53,56
StoresAce	500,00	9	55,56
Target One	2 000,00	1	2 000,00
Microsoft Office	2 654,00	69	38,46

Anexo 9 – Custos com *Software* e Espaço por Colaborador/Atividade

C. Custo	Atividades	Software	Custo Software	Espaço	Custo Espaço
40016	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	Microsoft Office	4,81 €	Escritório	41,40 €
	Reunir a informação necessária para o processamento salarial	Microsoft Office	4,81 €	Escritório	41,40 €
	Garantir a manutenção das lojas	Microsoft Office	4,81 €	Escritório	41,40 €
	Apurar, analisar e reportar resultados	Microsoft Office, StoresAce e MicroStrategy	86,15 €	Escritório	41,40 €
	Realizar e acompanhar projetos de IT	Microsoft Office e AS 400	31,59 €	Escritório	41,40 €
	Comprar mercadoria aos fornecedores	Microsoft Office, StoresAce e AS 400	59,37 €	Escritório	41,40 €
	Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	Microsoft Office	4,81 €	Escritório	41,40 €
	Realizar pagamentos	Microsoft Office	4,81 €	Escritório	41,40 €
40011	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	Microsoft Office	5,49 €		
	Recrutar novos colaboradores	Microsoft Office	5,49 €		
	Reunir a informação necessária para o processamento salarial	Microsoft Office	5,49 €		
	Gerir stocks das lojas	Microsoft Office e StoresAce	61,05 €		
	Garantir a manutenção das lojas	Microsoft Office	5,49 €		
	Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	Microsoft Office	5,49 €		
	Formar colaboradores das lojas	Microsoft Office	5,49 €		
	Deslocações entre lojas	Microsoft Office			
	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	Microsoft Office	5,49 €		
	Recrutar novos colaboradores	Microsoft Office	5,49 €		
	Reunir a informação necessária para o processamento salarial	Microsoft Office	5,49 €		

Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

40014	Gerir stocks das lojas	Microsoft Office e StoresAce	61,05 €		
	Garantir a manutenção das lojas	Microsoft Office	5,49 €		
	Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	Microsoft Office	5,49 €		
	Formar colaboradores das lojas	Microsoft Office	5,49 €		
	Deslocações entre lojas	Microsoft Office			
40017	Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	Microsoft Office	5,49 €		
	Recrutar novos colaboradores	Microsoft Office	5,49 €		
	Reunir a informação necessária para o processamento salarial	Microsoft Office	5,49 €		
	Gerir stocks das lojas	Microsoft Office e StoresAce	61,05 €		
	Garantir a manutenção das lojas	Microsoft Office	5,49 €		
	Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	Microsoft Office	5,49 €		
	Formar colaboradores das lojas	Microsoft Office	5,49 €		
60018	Comprar mercadoria aos fornecedores	Microsoft Office e AS 400	18,40 €	Escritório	66,24 €
40014	Enviar encomendas das lojas para o operador logístico	Microsoft Office e AS 400	9,21 €	Escritório	33,12 €
6012	Recrutar novos trabalhadores	Microsoft Office e GesVend	79,49 €	Escritório	110,40 €
	Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador	Microsoft Office e GesVend	79,49 €	Escritório	110,40 €
	Reunir a informação necessária para o processamento salarial	Microsoft Office e GesVend	79,49 €	Escritório	110,40 €
6014	Realizar e acompanhar projetos de IT	Microsoft Office e StoresAce	94,02 €	Escritório	331,19 €
7020	Contabilizar documentos	Microsoft Office, AS 400, StoresAce e MicroStrategy	181,91 €	Escritório	331,19 €
	Contabilizar documentos	Microsoft Office e AS 400	37,08 €	Escritório	110,40 €

Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

70025	Realizar o processo fecho mês	Microsoft Office, AS 400, StoresAce e MicroStrategy	91,64 €	Escritório	110,40 €
	Apurar, analisar e reportar resultados	Microsoft Office, AS 400, StoresAce e MicroStrategy	91,64 €	Escritório	110,40 €
70023	Elaborar a posição tesouraria	Microsoft Office e Target One	152,89 €	Escritório	24,84 €
	Realizar pagamentos	Microsoft Office, Target One e AS 400	158,24 €	Escritório	24,84 €
	Contabilizar movimentos bancários	Microsoft Office, Target One e AS 400	158,24 €	Escritório	24,84 €
	Realizar reconciliações bancárias	Microsoft Office, Target One e AS 400	158,24 €	Escritório	24,84 €
80030	Apoiar as lojas a nível informático	Microsoft Office	3,84 €	Escritório	33,12 €
	Realizar e acompanhar projetos de IT	Microsoft Office		Escritório	
9006	Elaborar receitas de novos gelados	Microsoft Office	7,69 €		
	Criar em sistema artigos e fornecedores	Microsoft Office, AS 400 e StoresAce	62,25 €	Escritório	110,40 €
	Realizar e acompanhar projetos de IT	Microsoft Office e StoresAce	35,47 €	Escritório	110,40 €
	Formar colaboradores das lojas	Microsoft Office	7,69 €		
	Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	Microsoft Office e AS 400	34,47 €	Escritório	110,40 €
70021	Apurar, analisar e reportar resultados	Microsoft Office, AS 400, StoresAce e MicroStrategy	17,05 €	Escritório	22,08 €
	Realizar e acompanhar projetos de IT	Microsoft Office, AS 400 e StoresAce	11,69 €	Escritório	22,08 €
	Realizar o processo fecho mês	Microsoft Office, AS 400 e MicroStrategy	11,49 €	Escritório	22,08 €
80022	Realizar e acompanhar projetos de IT	Microsoft Office, AS 400 e MicroStrategy	29,13 €	Escritório	66,24 €
			<b>2 093,88 €</b>		<b>2 351,50 €</b>

## Anexo 10 – Custos das Atividades

Atividades	Recursos Humanos	C. RH	C. Software	C. Espaço	C. Total
Recrutar novos colaboradores	40011(5%), 40014(5%), 40017(10%) e 6012(25%)	1 242,14 €	95,96 €	110,40 €	1 448,50 €
Concretizar o processo de admissão/contrato de um colaborador	6012(25%)	568,24 €	79,49 €	110,40 €	758,13 €
Formar colaboradores das lojas	40011(10%), 40014(10%), 40017(20%) e 9006(20%)	1 681,62 €	24,16 €		1 705,78 €
Supervisionar/Coordenar colaboradores e operações	40016(20%), 40011(35%), 40014(35%) e 40017(30%)	4 801,22 €	21,28 €	41,40 €	4 863,90 €
Reunir a informação necessária para o processamento salarial	40016(15%), 40011(10%), 40014(10%), 40017(10%) e 6012(50%)	3 254,18 €	100,77 €	151,80 €	3 506,75 €
Gerir <i>stocks</i> das lojas	40011(5%), 40014(5%) e 40017(5%)	497,16 €	183,15 €		680,31 €
Garantir a manutenção das lojas	40016(10%), 40011(15%), 40014(15%) e 40017(15%)	2 240,40 €	21,28 €	41,40 €	2 303,08 €
Garantir o cumprimento de normas e procedimentos de HSA	40016(10%), 40011(5%), 40014(5%), 40017(5%) e 9006(20%)	1 579,90 €	55,75 €	151,80 €	1 787,45 €
Deslocações entre lojas	40011(15%), 40014(15%) e 40017(5%)	1 138,00 €			1 138,00 €
Contabilizar documentos	7020(100%) e 70025(65%)	2 616,51 €	218,99 €	441,59 €	3 277,09 €
Realizar o processo fecho mês	70025(20%) e 70021(20%)	575,87 €	103,13 €	132,48 €	811,48 €
Apurar, analisar e reportar resultados	40016(25%), 70025(15%) e 70021(20%)	2 369,36 €	194,84 €	173,88 €	2 738,08 €
Elaborar a posição tesouraria	70023(25%)	160,02 €	152,89 €	24,84 €	337,75 €
Realizar pagamentos	40016(5%) e 70023(25%)	534,48 €	163,05 €	66,24 €	763,77 €
Contabilizar movimentos bancários	70023(35%)	224,02 €	158,24 €	24,84 €	407,10 €
Realizar reconciliações bancárias	70023(15%)	96,01 €	158,24 €	24,84 €	279,09 €
Apoiar as lojas a nível informático	80030(100%)	319,79 €	3,85 €	33,12 €	356,76 €
Realizar e acompanhar projetos de IT	40016(5%), 70021(60%), 80022(100%), 9006(20%) e 6014(100%)	3 894,47 €	201,89 €	571,31 €	4 667,67 €

Conceção de um Sistema ABC para a Naz Gelatarias

Comprar mercadoria aos fornecedores	60018(100%) e 40016(10%)	1 087,48 €	77,77 €	107,64 €	1 272,89 €
Enviar as encomendas das lojas para o operador logístico	40014(100%)	162,05 €	9,21 €	33,12 €	204,38 €
Criar em sistema artigos e fornecedores	9006(20%)	333,82 €	62,25 €	110,40 €	506,47 €
Elaborar receitas de novos gelados	9006(20%)	333,82 €	7,69 €		341,51 €
		<b>29 710,56 €</b>	<b>2 093,88 €</b>	<b>2 351,50 €</b>	<b>34 155,94 €</b>



## Anexo 11 – Margem Contribuição Sistema Custeio ABC

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>249 568</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>176 365</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>176 365</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	23 954
<b>Margem Total</b>	<b>200 319</b>
Custos Payroll	-123 702
Rendas	-26 492
Royalties	-4 991
Publicidade	-11 127
Comunicações, Energia e Água	-11 448
Etiquetas e Embalagens	-238
Material de Escritório e Ferramentas	-2 213
Limpeza, Higiene e Conforto	-5 659
Trabalhos Especializados	-1 147
Outros Custos	-14 025
Depreciações	-53 566
Recrutamento	-1 449
Processo de admissão	-758
Formação	-1 706
Supervisão/Coordenação	-4 864
Processamento salarial	-3 507
Gestão <i>stocks</i>	-680
Manutenção das lojas	-2 303
Normas e Procedimentos HSA	-1 787
Deslocações	-1 138
Contabilização Documentos	-3 277
Processo Fecho Mês	-811
Apuramento, Reporte e Análise Resultados	-2 738
Posição Tesouraria	-338
Realização Pagamentos	-764
Contabilização Movimentos Bancários	-407
Realização Reconciliações Bancárias	-279
Apoio Informático	-357
Projetos IT	-4 668
Compra Mercadoria	-1 273
Envio Encomendas	-204
Elaboração Receitas	-506
Criação Artigos e Fornecedores	-342
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-288 764</b>
Custos Logísticos	-8 086
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-96 531</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-96 531</b>

Anexo 12 - Margem Contribuição Sistema Custeio ABC (40120)

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>1 222</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>881</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>881</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	93
<b>Margem Total</b>	<b>974</b>
Custos Payroll	-2 930
Rendas	0
Royalties	-24
Publicidade	-420
Comunicações, Energia e Água	-43
Etiquetas e Embalagens	0
Material de Escritório e Ferramentas	-12
Limpeza, Higiene e Conforto	-9
Trabalhos Especializados	-43
Outros Custos	-753
Depreciações	-1 473
Recrutamento	0
Processo de admissão	0
Formação	-45
Supervisão/Coordenação	-153
Processamento salarial	-111
Gestão <i>stocks</i>	-24
Manutenção das lojas	-83
Normas e Procedimentos HSA	-69
Deslocações	-3
Contabilização Documentos	-83
Processo Fecho Mês	-24
Apuramento, Reporte e Análise Resultados	-110
Posição Tesouraria	-14
Realização Pagamentos	-31
Contabilização Movimentos Bancários	-16
Realização Reconciliações Bancárias	-11
Apoio Informático	-14
Projetos IT	-187
Compra Mercadoria	-28
Envio Encomendas	-6
Elaboração Receitas	-20
Criação Artigos e Fornecedores	-14
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-6 753</b>
Custos Logísticos	-40
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-5 819</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-5 819</b>

Anexo 13 - Margem Contribuição Sistema Custeio ABC (40305)

<b>Vendas Líquidas</b>	<b>16 302</b>
<b>Margem Bruta</b>	<b>11 603</b>
<b>Margem Líquida</b>	<b>11 603</b>
Ganhos/Despesas Suplementares	1 696
<b>Margem Total</b>	<b>13 299</b>
Custos Payroll	-5 051
Rendas	-1 878
Royalties	-326
Publicidade	-692
Comunicações, Energia e Água	-293
Etiquetas e Embalagens	0
Material Escritório e Ferramentas	-283
Limpeza, Higiene e Conforto	-209
Trabalhos Especializados	-43
Outros Custos	-326
Depreciações	-6 943
Recrutamento	0
Processo de admissão	0
Formação	-147
Supervisão/Coordenação	-207
Processamento salarial	-167
Gestão <i>stocks</i>	-25
Manutenção das lojas	-85
Normas e Procedimentos HSA	-69
Deslocações	-1
Contabilização Documentos	-143
Processo Fecho Mês	-37
Apuramento, Reporte e Análise Resultados	-110
Posição Tesouraria	-14
Realização Pagamentos	-31
Contabilização Movimentos Bancários	-16
Realização Reconciliações Bancárias	-11
Apoio Informático	-14
Projetos IT	-187
Compra Mercadoria	-77
Envio Encomendas	-12
Elaboração Receitas	-20
Criação Artigos e Fornecedores	-14
<b>Total Custos Operacionais</b>	<b>-17 431</b>
Custos Logísticos	-528
<b>Resultado Operacional</b>	<b>-4 660</b>
<b>Margem Contribuição</b>	<b>-4 660</b>