

MESTRADO EM GESTÃO

ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE E AUDITORIA

*CONTRIBUTOS PARA A IMPLEMENTAÇÃO DO SISTEMA DE  
CUSTEIO BASEADO NAS ACTIVIDADES NA FUNDAÇÃO  
EUGÉNIO DE ALMEIDA*

Relatório de Estágio apresentado por:

MARIA RITA HORTA ROSADO

Orientadores: Prof. Doutor Jorge Casas Novas e Prof.<sup>a</sup> Dra. Maria do Rosário  
Carvalho

Évora, Outubro de 2010



## Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer aos meus orientadores, à Prof.<sup>a</sup> Dra. Maria do Rosário Carvalho e ao Prof. Doutor Jorge Casas Novas, pela orientação e transmissão de conhecimentos científicos e especialmente pela disponibilidade e atenção que sempre dispensaram ao longo de todo este trabalho.

À Fundação Eugénio de Almeida, na pessoa do Administrador Delegado, Eng. Luís Rosado que me permitiu realizar este relatório e aprofundar o meu saber. Ao Eng. Pedro Baptista, director vitivinícola, à Eng. Silvia Franjoso, responsável da produção vinícola e a todos os meus colegas que me ajudaram com os seus conhecimentos a realizar este relatório.

À minha família, especialmente aos meus filhos, pelo tempo que não pude estar com eles, por toda a sua compreensão e carinho que tiveram ao longo de todo este período de tempo.

Aquelas pessoas e instituições, cujos nomes não foram citados, pela inviabilidade de listá-los, mas que participaram de alguma forma e em algum momento no trabalho.

## RESUMO

Este relatório pretende analisar, numa perspectiva crítica, as várias fases existentes ao longo do processo de implementação do Sistema de Custeio por Actividades (ABC), especificamente na Fundação Eugénio de Almeida (FEA), na parte de produção do vinho, desde a uva até ao engarrafamento.

O objectivo principal deste relatório consiste em identificar as condições técnicas, humanas e financeiras para implementação do ABC na FEA, na área vitivinícola. Essa análise consistiu em identificar os pontos fortes e fracos do sistema de gestão e informação da FEA actual.

Numa primeira fase apresenta-se uma abordagem teórica sobre o tema em análise e de seguida uma breve apresentação da FEA, detalhando, em pormenor os aspectos identificados durante o período de estágio.

Palavras - Chave: Contabilidade de Gestão; Custeio Baseado nas Actividades (ABC); Custos; Sistemas de Custeio; Actividades; Sector Vitivinícola

*Abstract*

*IMPLEMENTATION OF THE ACTIVITY BASED COSTING AT  
THE FUNDAÇÃO EUGÉNIO DE ALMEIDA*

This report aims at analyzing, in a critical perspective, the various stages of implementing the Activity-Based Costing (ABC) in the Fundação Eugénio de Almeida (FEA), regarding the wine production, since the grapes production until the bottling process.

The main purpose of this report is the identification of the technical, human and financial conditions regarding the implementation of ABC in the vineyard and wine area at FEA. The identification of the strengths and weaknesses was accessed for the current management and information system.

We present with a theoretical approach to the subject under review, followed for a brief presentation of FEA. Finally, we present a detailed analyse on the issues identified during the study period.

Key-words: Management Accounting; Activity-Based Costing; Costs, Costing Systems; Activities; Wine Sector

## Índice

<i>Abreviaturas</i>	VI
<i>Índice de Figuras</i>	VII
<i>Índice de Quadros</i>	VIII
<i>Índice de Gráficos</i>	IX
<i>Introdução</i>	1
<i>Capítulo 1 - Sistema de Custos Baseados nas Actividades – Revisão de Literatura</i>	8
1.1- Introdução	9
1.2- Perspectiva histórica do ABC	10
1.3- Caracterização do ABC	13
1.3.1- ABC versus Métodos Tradicionais	13
1.3.2- Conceitos inerentes ao ABC	16
1.3.3- Vantagens e Desvantagens do ABC	21
1.4- Metodologia do ABC	22
1.5- Aplicação do ABC	25
1.6- Conclusão	27
<i>Capítulo 2 - Apresentação da Fundação Eugénio de Almeida</i>	28
2.1- Introdução	29
2.2- Caracterização da Fundação Eugénio de Almeida	29
2.2.1- Estrutura hierárquica	31
2.2.2- Estrutura económica e financeira	33
2.2.3- Caracterização do sistema informático e contabilístico	37
2.3. Caracterização da produção vitivinícola da Fundação Eugénio de Almeida	38
2.3.1- Apresentação do actual processo produtivo do vinho	40
2.3.2- Identificação da informação recolhida ao longo do processo produtivo do vinho	41
2.3.3- Caracterização do actual sistema de custeio	42
2.4. Caracterização dos recursos humanos	47
2.5. Conclusão	49
<i>Capítulo 3 - Conversão do Plano de Contas no Sistema de Normalização Contabilístico</i>	50
3.1- Introdução	51
3.2- NCRF 17 – Agricultura	51
3.3- NCRF 18 – Inventário	54
3.4- Análise das mudanças de contabilização e mensuração	54
3.5- Conclusão	55
<i>Capítulo 4 - Identificação dos aspectos-chave à implementação do ABC na FEA</i>	56
4.1- Introdução	57
4.2- Identificação do processo produtivo do vinho	58

4.3-	Identificação do processo produtivo da uva	64
4.4-	Conclusão	66
	<i>Considerações Finais</i>	67
	Referências Bibliográficas	69
	Anexos	73
	Anexo 1 – Fluxograma Actual do processo produtivo do vinho tinto	
	Anexo 2 – Impresso de recolha de informação produtivo	

## Abreviaturas

ABC – Activity-Based Costing

CE – Comissão Europeia

DGERT – Direcção Geral do Emprego e das Relações de Trabalho

FEA – Fundação Eugénio de Almeida

IAS - International Accounting Standard

IPSS - Instituição Particular de Solidariedade Social

ISO - International Organization for Standardization

NCRF - Normas de Contabilidade e Relato Financeiro

POC – Plano Oficial de Contas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística



*Índice de Figuras*

Figura 1 – Esquema Resumo do ABC	10
Figura 2 – Primeira Geração do ABC	11
Figura 3 – Segunda Geração do ABC	11
Figura 4 – Terceira Geração do ABC	12
Figura 5 – Quarta Geração do ABC	12
Figura 6 – Sistema de Custeio por Actividades	14
Figura 7 – Sistema de Custeio Tradicionais	15
Figura 8 – Método de Custeio Tradicional versus ABC	15
Figura 9 - Tipos de Classificação de Actividades	19
Figura 10 – Síntese do Modelo de Concepção e Implementação do ABC	23
Figura 11 – Análise das Actividades	24
Figura 12 - Identificação e Selecção das Actividades	25
Figura 13 – Organigrama Geral da FEA	32
Figura 14 – Processo Produtivo do Vinho Tinto	41
Figura 15 – Estrutura de Afectação de Custos – Processo Produtivo Vinho Tinto	43
Figura 16 – Organigrama da Direcção Vitivinícola	49
Figura 17 – Actividade Agrícola	52
Figura 18 – Processo Produtivo do Vinho Tinto (Por Actividades/Tarefas)	59
Figura 19 – Identificações dos Processos e Relações com as Actividades Principais	60

*Índice de Quadros*

Quadro 1 – Distribuição Trabalhadores FEA - Qualificações	47
Quadro 2 – Comparação contabilística/valorização dos activos.	55
Quadro 3 – Identificação das actividades e dos geradores de custos na fase vinícola.	63
Quadro 4 – Identificação das actividades e dos geradores de custos na fase vitícola.	65

*Índice de Gráficos*

Gráfico 1 – Evolução dos Resultados Líquidos	33
Gráfico 2 – Evolução dos Investimentos	34
Gráfico 3 – Evolução das Vendas	34
Gráfico 4 – Evolução das Vendas – Por Produto	35
Gráfico 5 – Distribuição das Vendas – 2009	35
Gráfico 6 – Evolução das Vendas Produtos Vitivinícolas	36
Gráfico 7 – Distribuição do Vinho – 2009	36
Gráfico 8 – Comparação das Vendas face aos Gastos das Vendas – 2009	40
Gráfico 9 – Repartição dos Níveis de Habilitações Literárias da FEA	48
Gráfico 10 – Repartição dos Colaboradores da Direcção Vitivinícola	48

# Introdução

## Índice:

Problemática do Estudo	2
Objectivos	5
Metodologia	5
Estrutura do Relatório	6

## *Problemática do Estudo*

A rápida evolução tecnológica, o incremento da competitividade e a liberalização verificada nas últimas décadas provocaram alterações ao nível da produção e da gestão das organizações (Johnson and Kaplan, 1987). Os processos produtivos tornaram-se mais automatizados, a produção em massa deu lugar à produção diversificada, o que fez aumentar os gastos indirectos e, simultaneamente, surgiu uma premente necessidade de informação sobre os gastos para a tomada de decisões estratégicas, desde as políticas de preços até ao desenho dos produtos.

Estas alterações colocaram em causa a utilidade e a validade da informação fornecida pelos sistemas de custeio tradicionais (Scapens, 1994). Em alternativa, foi sendo desenvolvido um outro processo de custeio, que despertou um crescente interesse pelos técnicos de contabilidade de gestão e também por investigadores, que direccionaram os seus estudos na implementação de um sistema de custeio mais complexo, o denominado Activity-Based Costing (ABC) (Gosselin, 2007).

No que concerne à contabilidade de gestão e particularmente à contabilidade de custos, apresenta grande interesse a utilização do ABC no sector vitivinícola, quer na fase vitícola (fase da produção da uva), quer na fase vinícola (fase da produção do vinho), devido à complexidade do processo produtivo em cada uma das fases referidas.

As empresas vitivinícolas apresentam características muito específicas do seu sector de actividade, nomeadamente nos processos produtivos dos vinhos, quer dos vinhos correntes, quer mesmo dos vinhos de estágio. Constata-se que no decorrer da sua actividade a rotação de stocks é muito baixa. Este conjunto de especificações justifica a necessidade de utilização da contabilidade de gestão de forma eficaz e adequada ao processo produtivo. Também, não deve ser desprezada a estrutura de gastos que as empresas vitivinícolas apresentam, nomeadamente o peso dos custos fixos. Pois uma parte significativa das suas instalações só são utilizadas em pleno por um período restrito de tempo, isto é no período de vindima, acrescido do custo de armazenagem, quer de espaço destinado aos vinhos em estágio, quer de barricas utilizadas para o estágio desses produtos.

Assim, face ao exposto o secundo objectivo do estágio é a identificação das condições necessárias para a implementação do ABC ao sector vitivinícola da Fundação Eugénio de Almeida (FEA), nomeadamente ao processo produtivo dos vinhos brancos, tintos e rosé, produzidos e vendidos pela FEA.

Com aplicação do Sistema Normalização Contabilística (SNC) a partir Janeiro de 2010, que contém profundas inovações no domínio dos activos biológicos, pretende-se analisar como a contabilidade financeira pode contribuir com informação relevante para o ABC, tendo-se definido este aspecto como o terceiro objectivo do relatório.

O desenvolvimento da contabilidade por actividades foi bastante favorecido pelo desenvolvimento das tecnologias de informação, dadas as exigências em termos de capacidade de processamento, pois o maior benefício da gestão e do ABC é a capacidade de reunir todas as informações necessárias para a operação da empresa (Geishecker, 1997).

O ABC adequa-se bastante como ferramenta de análise de gastos ao sector vitivinícola, pela especificidade das matérias-primas e a grande diversidade de produtos acabados que delas se podem obter. Cada produto passa por processos de produção diferentes e custeá-los da mesma forma leva a erros de informação e custeio.

O sector vitivinícola tem um potencial de negócio muito grande e está muito longe de estar saturado. De acordo com o Relatório publicado por Michael Porter sobre o "Estado da Economia Portuguesa" apresentado em 2002, o sector do vinho foi identificado como um dos clusters prioritários, recomendando-se empenhamento no seu desenvolvimento, no sentido de aumentar a competitividade da economia portuguesa.

Assim, ao longo dos meses de trabalho em contexto prático procurou-se verificar se a FEA, tendo como ponto de partida a alteração ocorrida a 1 de Janeiro de 2010 na contabilidade, com a adopção das Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF), detém uma estrutura interna que permita abarcar este novo método de custeio no domínio vitivinícola.

O ABC pressupõe a identificação de diversas fases de implementação, as quais devem ser cuidadosamente analisadas de forma a garantir o sucesso da aplicação do sistema de custeio em causa.

Diferentes autores têm feito referência a diferentes fases no processo de implementação do ABC (V. p.e. Bharara e Lee, 1996, Benjamin et al., 1994 e Hicks, 1992). De um modo geral, podem-se considerar as seguintes três fases:

1ª Fase: Recolha de Dados: (internos, externos, quantitativos, qualitativos);

2ª Fase: Processamento dos Dados;

3ª Fase: Análise de Informação.

A implementação de qualquer sistema de custeio deve proceder a uma criteriosa análise da adequação dos métodos utilizados à compatibilização da entidade em causa. É fundamental que exista uma abordagem técnica e específica, acompanhada de uma sensibilização dos recursos humanos envolvidos directa e indirectamente no processo. Deve-se salientar a importância da informação de apoio à gestão que se irá obter, bem como realizar uma análise de custo/benefício ao novo método de custeio que se pretende implementar e difundir os seus resultados na organização.

Neste trabalho, de forma a detalhar a fase da recolha de dados, que será o objectivo primordial do estágio, procedeu-se a uma divisão da mesma em quatro blocos e sete passos (V. p. e. Martins et al., 2003), como se discrimina em seguida:

Bloco 1 - Análise das Actividades:

Passo 1 - Definição das actividades intervenientes no processo de produção do vinho;

Passo 2 - Levantamento das actividades e criação de um mapa de actividades;

Passo 3 - Cálculo do gasto das actividades;

Passo 4 - Definição da medida de saída da actividade.

Bloco 2 - Objecto de Gasto:

Passo 5 - Rastreabilidade do gasto da actividade e determinação do objecto de gasto.

Bloco 3 - Gasto da Actividade:

Passo 6 - Classificação das actividades.

Bloco 4 - Factor Gerador de Custo:

Passo 7 - Determinação do factor gerador de custo.

## Objectivos

Os objectivos definidos passam por demonstrar como o ABC, quando utilizado numa entidade, cujo objectivo se centra na vitivinicultura, pode auxiliar na tomada de decisão. Especificamente, pretende-se:

1. Analisar a adequação do ABC às necessidades actuais em termos de informação de gastos, considerando as actividades desenvolvidas pela FEA;
2. Identificar e analisar, numa perspectiva crítica, a existência de condições para a implementação do ABC na FEA;
3. Verificar e garantir a articulação entre a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão na FEA.

## Metodologia

O relatório teve uma aplicação prática, pois foi realizado em contexto real. Assim, o que se pretendeu desenvolver durante os seis meses de estágio foi identificar, numa perspectiva crítica, a existência de condições de aplicação do ABC na FEA. Para tal, foram realizados contactos a todos os intervenientes críticos no processo produtivo do vinho, desde o director vitivinícola até aos trabalhadores indiferenciados, uma vez, que o processo abordado engloba desde os tratamentos e preparação das vinhas, passando pela apanha do fruto gerado (uva) até à obtenção do vinho engarrafado.

Tal como foi identificado anteriormente, existem várias etapas no processo de implementação do ABC que são fundamentais para garantir o sucesso do sistema de custeio. O que foi efectivamente analisado, em contexto real, foi se a FEA detém recursos humanos, técnicos e financeiros que permitam abarcar, na sua generalidade, este novo sistema de custeio.

A metodologia utilizada foi a pesquisa exploratória e descritiva. Uma pesquisa exploratória que possibilitou uma maior familiaridade com o problema, tornando-o mais explícito; e, também, uma pesquisa descritiva baseada num conjunto de observações e dados recolhidos, que permitiram a descrição da realidade.



Tendo como base a estrutura conceptual do ABC, o estudo foi centrado na análise dos sete passos identificados para a implementação do ABC, segundo o modelo apresentado por Martins et al.(2003).<sup>1</sup>

Para o processamento e análise dos dados utilizou-se a estatística descritiva, tendo como base o estudo estatístico, de modo a tratar os dados recolhidos. Porém, para uma melhor informação obtida desses dados, foi feita posteriormente uma análise qualitativa aos mesmos. Foi também verificada a forma de como actualmente se processa a recolha de informação na FEA, bem como o seu tratamento subsequentemente.

Outro aspecto fundamental foi a identificação das principais actividades do processo produtivo do vinho, bem como os processos associados. Ao analisar as actividades desenvolvidas identificaram-se os factores geradores de custos de cada actividade.

As fontes de recolha de informação foram, fundamentalmente de carácter qualitativo, sendo sempre fontes primárias.

### *Estrutura do Relatório*

Para alcançar os objectivos propostos, o presente relatório foi estruturado da seguintes forma:

- Introdução – Apresenta a problemática em análise, a importância do estudo e, os seus objectivos, bem como a metodologia utilizada; descreve ainda a estrutura geral do trabalho.
- Capítulo 1 – Apresenta a revisão de literatura do conceito em análise, bem como todas as noções importantes para abordagem da problemática, salientando as divergências entre o ABC e o sistema de custeio tradicional.
- Capítulo 2 – Caracteriza a FEA, nos vários domínios da área vitivinícola, isto é desde o processo produtivo do vinho até à caracterização dos recursos humanos envolvidos.
- Capítulo 3 – Centra-se nos aspectos relacionados com a conversão do POC em SNC com principal incidência nas, NCRF 17 – Agricultura e NCRF 18 – Inventários; analisa as principais mudanças quer a nível contabilístico, quer a nível de valorização de produtos.

---

<sup>1</sup> V. pág. 4.

- Capítulo 4 – Identifica os principais aspectos que devem ser alterados na FEA de forma a ser implementado o ABC no sector vitivinícola; identifica as actividades principais e secundárias, das tarefas e dos factores geradores de custos.
- Conclusão – Pretende apresentar as considerações finais do estágio efectuado na FEA, bem como as limitações identificadas em contexto real.

## Capítulo 1 - Sistema de Custeio Baseados nas Actividades - Revisão de Literatura

Este capítulo pretende apresentar a perspectiva histórica do ABC, a sua caracterização, bem como a metodologia e aplicação do tema em análise.

### Índice:

1.1. Introdução	9
1.2. Perspectiva histórica do ABC	10
1.3. Caracterização do ABC	13
1.3.1. ABC versus Métodos Tradicionais	13
1.3.2. Conceitos inerentes ao ABC	16
1.3.3. Vantagens e Desvantagens do ABC	21
1.4. Metodologia do ABC	22
1.5. Aplicação do ABC	25
1.6. Conclusão	27

## 1.1 Introdução

O ABC é um conceito que tem sofrido bastantes alterações de forma a se adaptar às constantes mudanças que ocorrem nas organizações. Surgiu nos anos 80 e Robert S. Kaplan foi um dos seus criadores. O seu aparecimento deve-se ao impacto que as técnicas japonesas estavam a ter na altura, mais especificamente a Total Quality Management e Just in Time (Wickramasinghe e Alawattage, 2007). Estas duas práticas alertaram Kaplan para a necessidade de existirem novos desenvolvimentos relativos à mensuração tanto do gasto como da performance, pois as empresas japonesas estavam a ganhar terreno treinando e motivando os seus funcionários, melhorando a qualidade dos processos e trabalhando melhor com os clientes e fornecedores, através de uma bem sucedida prática de redução de gastos e de melhoria da qualidade por via da adopção de novas técnicas de gestão.

Como o próprio Kaplan<sup>2</sup> refere o ABC é uma poderosa arma analítica que elimina quase toda a subjectividade associada ao processo do planeamento de recursos e por consequência do processo de orçamentação. Igualmente verifica o impacto na rentabilidade da empresa com a vantagem de conseguir fazer uma análise produto a produto, por linhas de produtos, cliente a cliente e também por segmento/canal.

O ABC é um método de apuramento de gastos, que imputa gastos às actividades realizadas e verifica como essas actividades contribuem para o consumo de recursos, de forma a avaliar o contributo de cada actividade para o produto/serviço em análise (Ching, 2001; Nagagawa, 2001). De forma resumida, o ABC custeia numa primeira fase as actividades e atribui valor ao produto consoante as actividades consumidas ao longo do processo produtivo.

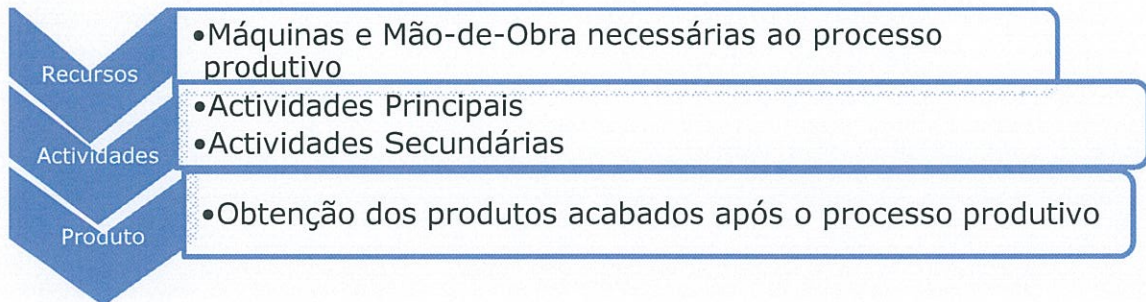
A ideia base do ABC é "incorporar os gastos das várias actividades da empresa e entender o seu comportamento, encontrar bases que representam as relações entre produtos e as actividades" (Bornia, 1997 in Martins et al., 2003.). É uma metodologia de organização de gastos por segmentos e, por isso, de apuramento de resultados, que afecta os gastos dos recursos às actividades realizadas e, a partir destas, aos múltiplos segmentos de análise, garantindo maior qualidade e fiabilidade da informação de gestão. (...) O ABC pressupõe um maior cuidado na gestão dos recursos e das actividades das entidades (...) e supera as distorções provocadas pela tradicional absorção de gastos (Rodrigues e Simões, 2009:23).

---

<sup>2</sup> Kaplan (2005).

Em síntese, no ABC as actividades consomem recursos e os produtos resultam das actividades<sup>3</sup> (Jordan et al. 2008:16).

Figura 1 - Esquema Resumo do ABC.



**Fonte:** Elaboração Própria

Assim, os gastos associados aos produtos resultam da maneira como as actividades são realizadas, por conseguinte da organização do trabalho. Este método de apuramento de gastos custeia a forma como o trabalho é executado, bem como todos os recursos que utilizam ao longo do processo produtivo.

## 1.2. Perspectiva histórica do ABC

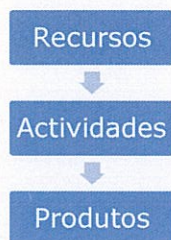
Considerada uma das principais inovações em contabilidade de gestão durante o Século XX (Gosselin, 2007), o conceito subjacente ao ABC tem sido objecto de diversas interpretações e a própria definição tem evoluído ao longo do tempo. Pretende-se, ao longo deste ponto, evidenciar as principais etapas de desenvolvimento do ABC. Essa evolução pode ser descrita através de quatro gerações.

A primeira geração<sup>4</sup> do ABC tem como principal enfoque os gastos, identificação das actividades, mensuração dos recursos utilizados e obtenção dos gastos associados aos produtos obtidos.

<sup>3</sup> V. Figura 1.

<sup>4</sup> V. Figura 2.

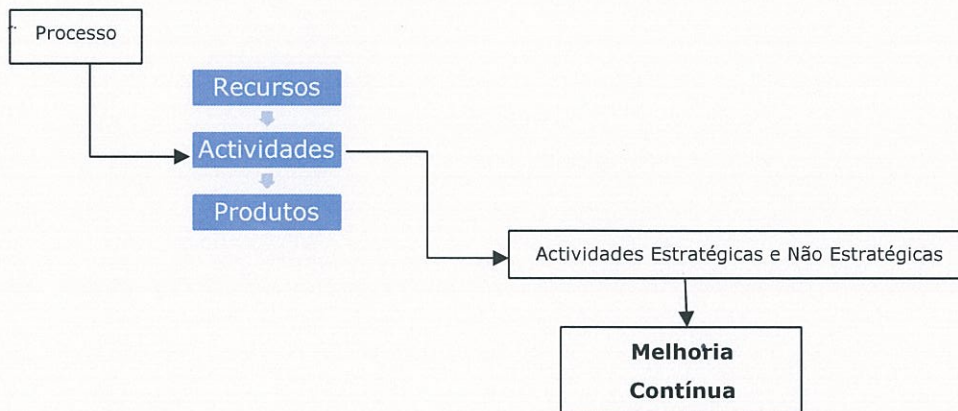
Figura 2 – Primeira Geração do ABC.



Fonte: Ribeiro et al. (2006:3).

Na segunda geração<sup>5</sup> do ABC o principal objectivo é a identificação dos processos com as actividades. Assim, pressupõe-se que as actividades já não são células isoladas, mas que em conjunto constituem processos produtivos e que permitem uma melhor visão da organização, das rotinas e dos geradores de custos. Nesta fase da evolução do ABC começa-se a identificar actividades estratégicas e não estratégicas e inicia-se a aposta na melhoria contínua do processo produtivo.

Figura 3 – Segunda Geração do ABC.

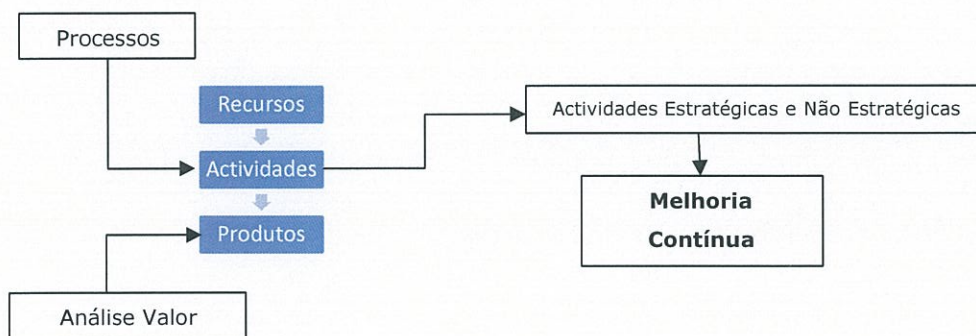


Fonte: Ribeiro et al. (2006:4).

<sup>5</sup> V. Figura 3.

A terceira geração<sup>6</sup> do ABC caracteriza-se pela análise de agregação de valor. Isto é a identificação das actividades que agregam valor de forma a tornar a organização mais competitiva.

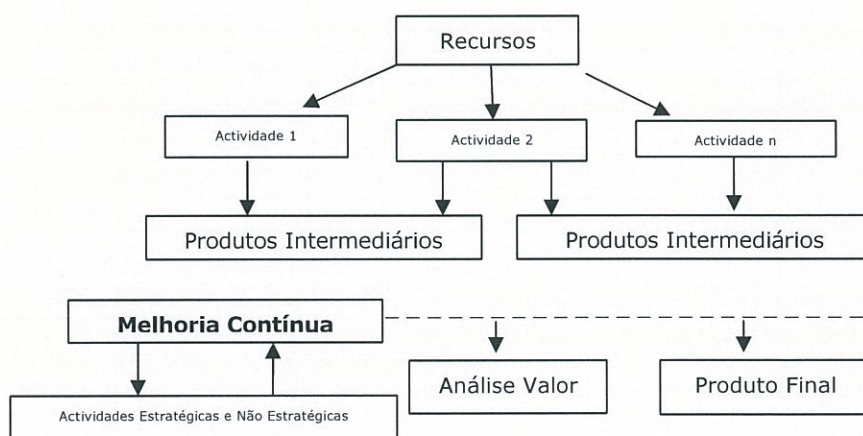
Figura 4 – Terceira Geração do ABC.



Fonte: Ribeiro et al. (2006:4).

Por último, a quarta geração<sup>7</sup> do ABC tende a organizar os seus processos de forma a estarem intimamente ligados aos produtos finais, tendo sempre como objectivo fundamental a melhoria contínua do sistema em análise, bem como do processo produtivo.

Figura 5 – Quarta Geração do ABC.



Fonte: Ribeiro et al. (2006:6).

<sup>6</sup> V. Figura 4.

<sup>7</sup> V. Figura 5.

As quatro gerações do ABC apresentadas enfatizam a evolução que o conceito tem tido ao longo do tempo. A primeira geração é caracterizada por ser uma geração mais simples e de mais fácil aplicação, contrapondo com a quarta geração, que se caracteriza pela sua complexidade. Nem todas as empresas actuais estão na quarta geração do conceito, tudo depende da área de abrangência que pretendem alcançar. No caso específico da FEA, a implementação do ABC pretende alcançar a primeira geração, isto é, quando se começa a identificar recursos, actividades e produtos.

### *1.3. Caracterização do ABC*

Este ponto pretende apresentar as principais noções relativas à abordagem do ABC. Nomeadamente evidenciar as diferenças entre o método de apuramento tradicional e o custeio por actividades, de forma a identificar as vantagens e desvantagens do sistema em análise.

#### *1.3.1 ABC versus Métodos Tradicionais*

Desde que surgiu o ABC ocorre sempre a comparação face aos métodos tradicionais. Contudo o ABC representa uma nova maneira de pensar. Os sistemas de custeio tradicionais procuram responder à seguinte questão: como é que a organização vai imputar os gastos para efeitos de informação financeira e para controlo dos gastos dos departamentos? O ABC apresenta questões completamente diferentes, como sejam: que actividades se realizam na organização? ; quanto custa realizar essas actividades?; porque é que a organização necessita de realizar essas actividades ou processos?; que parte ou quantidade dessas actividades requerem os produtos, serviços ou clientes da organização? (Kaplan, 2005).

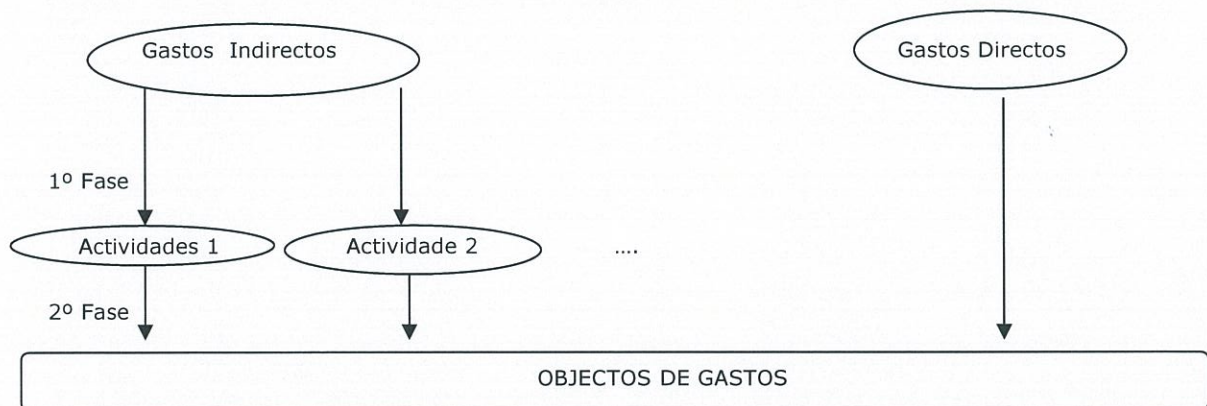
As questões acima referidas enfatizam de forma clara as diferenças entre os dois métodos de custeio. Pois o método tradicional tem uma visão mais focalizada nas quantidades de produção, muito individualizada na organização, isto é, muito centralizada em departamentos específicos. Contrapondo com o ABC que apresenta uma visão mais abrangente, transversal à organização, uma perspectiva interfuncional.



A implementação do ABC deve ser feita através de equipas multidisciplinares, contrariamente aos sistemas de apuramento de gastos tradicionais que são métodos de apuramentos mais centralizadores.

Entende-se que o ABC é um método de custeio que oferece condições de analisar os gastos de uma organização, através da realização de actividades executadas, utilizando geradores de custos de forma a imputar os gastos indirectos. Este aspecto é uma das diferenças significativas entre estes dois sistemas de custeio identificados. Pois, a imputação dos gastos indirectos é uma das principais preocupações do ABC. Assim, as ideias-base dos dois sistemas de custeio em análise são completamente opostas; o custeio tradicional tem como ideia-base que os produtos consomem recursos, enquanto o ABC<sup>8</sup> assenta na ideia que são as actividades (que consomem recursos) que são consumidas pelos objectos de gastos.

Figura 6 – Sistema de Custeio por Actividades.



Fonte: Adaptado de Khoury e Ancelevicz (2000: 59).

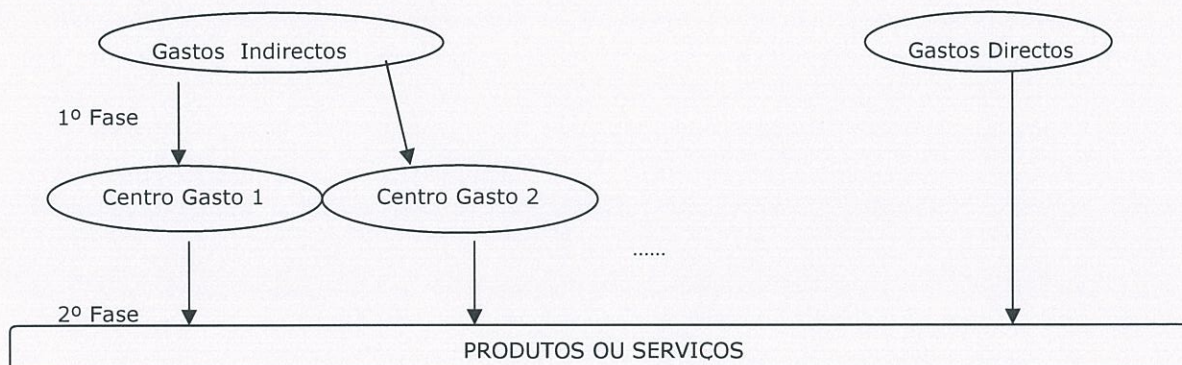
De acordo com AECA (1999:61) o sistema de custeio tradicional<sup>9</sup> não tem como objectivo utilizar critérios de repartição dos gastos indirectos que tenham em conta os factores causadores dos mesmos gastos. Por exemplo, no método dos centros de custos, os gastos indirectos de produção são repartidos pelos vários departamentos e posteriormente imputados ao produto com base nas unidades de imputação, por exemplo o volume de trabalho desse departamento. No método

<sup>8</sup> V. Figura 6.

<sup>9</sup> V. Figura 7.

tradicional o enfoque é centrado nos gastos que os produtos consomem. No entanto, reconhece-se que este método de imputação não tem um critério que se relacione com as causas dos gastos, o que dificulta o processo de imputação quando se trata de gastos indirectos<sup>10</sup>.

Figura 7 – Sistemas de Custeio Tradicionais.



Fonte: Adaptado de Khoury e Ancelevicz (2000: 58).

O ABC tem como principal preocupação a imputação correcta dos gastos indirectos, assim pretende diminuir as distorções que são provocadas pelo rateio das despesas directas, mas principalmente das despesas indirectas, de forma a identificar os geradores de custos e quantificá-los.

Contrapondo os dois métodos de custeio apresentados ao longo deste capítulo pode verificar-se que o ABC assume uma visão horizontal da organização, a ênfase é colocada na procura de custeio de processos, isto é uma **visão de processos**, enquanto os sistemas tradicionais apresentam uma **visão departamentalizada**<sup>11</sup>.

Figura 8 – Método de Custeio Tradicional versus ABC.



Fonte: Elaboração Própria

<sup>10</sup> **Gastos Indirectos** – os gastos que não podem ser fácil e imediatamente atribuídos aos objectos de custeio, cuja identificação não pode ser efectuada de forma economicamente viável (Franco et al., 2009).

<sup>11</sup> V. Figura 8.

### 1.3.2 Conceitos inerentes ao ABC

Para entender o conceito do ABC é necessário apreender algumas noções básicas. Nomeadamente: Actividade, Actividade Principal, Actividade Secundária<sup>12</sup>, Actividade de Valor Acrescentado, Actividade Sem Valor Acrescentado, Processo, Gerador de Custos, entre outras. Existem várias definições de vários autores sobre estes aspectos essenciais do ABC. De seguida, apresenta-se uma definição de cada noção básica que mais se relacione com o objecto de estudo em causa.

**Actividade** – é o processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologias, matérias, métodos e o seu ambiente, tendo como objectivo a produção de produtos (Nakagawa, 2001).

Segundo Michael Porter uma forma de identificar as actividades existentes numa organização é através da Cadeia de Valor, identificando as competências principais da empresa.

A etapa da identificação das actividades da organização é fundamental para o sucesso da implementação do ABC. Mas em simultâneo com esta etapa de identificação, tem que existir uma fase de “hierarquização” dessas mesmas actividades. De forma a poder hierarquizá-las existem várias classificações de actividades no ABC, para analisar a sua importância e o seu valor ao longo de todo o processo produtivo. Assim, pode classificar-se as Actividades como:

- ✓ Actividades Principais – actividades que se relacionam directamente com a missão da empresa ou da unidade organizacional. Este tipo de actividades tem associado os gastos directos. As actividades principais são o somatório de várias tarefas.

**Gasto Actividade Principal** =  $\sum$  Custos das Tarefas

**Gasto Tarefa** =  $\sum$  Custos dos Processo.

<sup>12</sup> Também se pode utilizar Actividade de Suporte e Actividade Auxiliar. Ao longo do Relatório a designação utilizada é Actividade Secundária.

- ✓ Actividades Secundárias - apoiam a realização das actividades principais ou os processos de negócio. Este tipo de actividades tem associado os gastos indirectos, que devem ser classificados em gastos fixos e variáveis. A variabilidade dos gastos das actividades secundárias deve considerar-se em função do destino dos mesmos.

As Actividades Secundárias, segundo Cabezas (2004), apresentam dois tipos de prestações entre elas:

- Prestações num só sentido - Quando são prestados serviços a outra ou outras actividades sem que estas últimas prestem serviços às primeiras;
- Prestações de duplo sentido - Quando as actividades que prestam serviços a outra ou outras recebem serviços destas. Estas prestações podem ser classificadas como:
  - Prestações recíprocas - Quando uma actividade presta serviço a outra e recebe desta última também uma prestação de serviços;
  - Prestações Triangulares - Quando uma actividade presta serviços a uma segunda actividade, e a segunda a uma terceira actividade e por fim a terceira actividade presta serviços novamente à primeira actividade.

A valorização das actividades secundárias deve ter em conta três aspectos:

- ❖ Valorização do equipamento principal<sup>13</sup>.
- ❖ Valorização do equipamento complementar<sup>14</sup>
- ❖ Identificação dos gastos associados às actividades.

<sup>13</sup> Entende-se por equipamento principal o que tem maior valor económico e é imprescindível para o desenvolvimento das actividades secundárias.

<sup>14</sup> Equipamento de reduzido valor económico contudo, equipamento fundamental para o desenrolar das operações necessárias no processo produtivo em questão.

O cálculo do gasto do equipamento principal utiliza o conceito de utilidade/taxa de utilização do equipamento como um todo.

$$\text{Gastos Médios do Uso de Equipamentos} = \frac{\text{Valor Total do Equipamento}}{\text{Nº Total de Utilizações do Equipamento}}$$

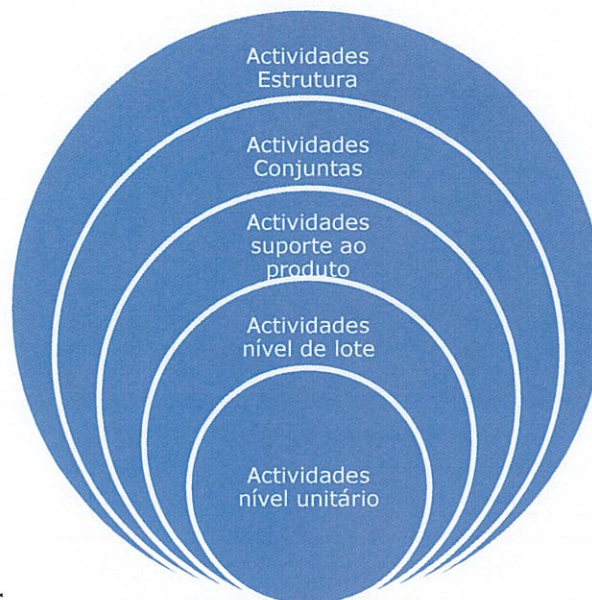
$$\text{Nº Total de Utilizações do Equipamento} = \frac{\text{Nº de Utilizações /Ano}}{\text{Vida Útil do Equipamento}}$$

Podem ainda classificar-se as Actividades como:

- ✓ Actividades de Valor Acrescentado - São actividades fundamentais no processo produtivo, nunca podem ser eliminadas, pois acrescentam valor ao produto final.
  
- ✓ Actividades Sem Valor Acrescentado - Actividades que não acrescentam valor ao produto final, e devem ser eliminadas quando se trata de actividades secundárias. Pois mesmo que sejam actividades sem valor acrescentado, sendo actividades principais, nunca podem ser eliminadas, uma vez que são fundamentais para a realização do processo produtivo.

De acordo com outra classificação, as actividades de uma empresa ou de um departamento, ou até mesmo de um processo produtivo, podem ser esquematizadas conforme se apresenta na figura 9.

Figura 9 – Tipos de Classificações de Actividades.



**Fonte:** Adaptado de Afonso (2002: 142).

- Após identificadas e classificadas as actividades de um processo produtivo, devem ser identificados os seus geradores de custos.

**Gerador de Custos** é qualquer factor que provoque uma alteração no gasto de uma actividade. Segundo Rodrigues e Simões (2009:26) no exercício de cada actividade podem identificar-se factores que condicionam os níveis de utilização de recursos, isto são os geradores de custos.

Existem dois tipos de geradores de custos:

- Gerador de Recursos – as actividades que consomem recursos e servem para custear as actividades.
- Gerador de Custos – determina a ocorrência de uma actividade.

A escolha do gerador de custos, na fase de implementação do ABC também representa uma fase crítica no processo. Na fase da selecção de um gerador de custo deve-se analisar três factores:

1. O gerador deve facilitar a obtenção dos dados – gastos de medição;
2. Deve existir um grau de correlação, entre o consumo da actividade e o consumo real;
3. Analisar o efeito comportamental, a influência que o gerador pode provocar no comportamento das pessoas.

Também, por vezes, analisa-se a importância que tem a quantidade de geradores seleccionados num processo produtivo. As quantidades de geradores de custos a seleccionar podem variar de acordo com os seguintes factores:

- Objectivos e nível de medição que se pretende obter através do ABC;
- Participação relativa dos gastos indirectos das actividades agregadas analisadas sobre os gastos de conversão;
- Complexidade operacional da empresa.

O maior ou menor número de geradores de custos seleccionado depende:

- Do nível de exactidão que se pretende apurar nos gastos dos produtos, quanto maior exactidão, maior o número de geradores seleccionados.
- Do grau de diversificação dos produtos, quanto maior o grau de diversificação dos produtos, maior será o número de geradores a seleccionar.
- Do gasto relativo de actividades diferentes, quanto maior o número das actividades que representam uma parte significativa dos gastos dos produtos, maior o número de geradores de custos necessários.
- Do grau de diversificação de volume, quanto maior a variação dos tamanhos dos lotes, maior o número de geradores de custos necessários.
- Dos geradores de custos correlacionados, quanto menor a correlação de geradores de custos com o consumo real da actividade, maior o número de geradores de custos necessários.

**Processo** é qualquer actividade que recebe uma entrada (input), realiza uma transformação agregando-lhe valor e gera uma saída (output) para um cliente externo ou interno (Martins et al., 2003).

### 1.3.3 Vantagens e Desvantagens do ABC

No ponto anterior foram identificados vários aspectos importantes do ABC e também do custeio tradicional. Mas como não existem métodos de custeio perfeitos, isentos de distorções de análises e de imputações, devem-se identificar quais as vantagens e desvantagens do ABC.

A metodologia em análise permite um controlo mais efectivo dos gastos directos e indirectos, não sendo reflectidos de forma directa aos produtos, mas sim às actividades desenvolvidas durante o processo produtivo, o que permite:

- ✓ Informações mais fiáveis por meio da redução do rateio;
- ✓ Menor necessidade de rateios arbitrários;
- ✓ Obrigação da implementação, permanência e revisão de controlos internos;
- ✓ Permitir uma melhor visualização dos fluxos dos processos;
- ✓ Identificação das actividades que estão a consumir mais recursos;
- ✓ Identificação dos gastos de cada actividade em relação aos gastos totais da empresa;
- ✓ Possibilidade de eliminação ou redução das actividades que não agregam valor ao produto.

Muitos autores que defendem a utilização do sistema de custeio tradicional, enunciam várias desvantagens na utilização do ABC (V. p.e. Khorury e Ancelevicz, 2000; Pompermayer, 1999). Os altos gastos de implementação, o elevado nível de controlo interno, a constante revisão do sistema e o imperativo da plena organização da empresa antes da implementação do método são factores enuncados como desvantagens associadas à implementação do ABC. Contudo podem resumir-se nos seguintes aspectos:

- ✓ Gastos elevados na implementação;
- ✓ Necessidade de uma constante revisão e actualização;
- ✓ Elevada quantidade de informação a tratar;
- ✓ Dificuldade na integração das informações entre departamentos;
- ✓ Falta de pessoal competente, qualificado e experiente para sua implementação e acompanhamento;
- ✓ Possível necessidade de uma reformulação de procedimentos padrões.



#### 1.4. Metodologia do ABC

Este ponto pretende abordar a problemática associada à implementação do ABC.

Existem muitos autores que referem o ABC como um sistema bastante difícil de implementar (V. p.e. Khorury e Ancelevicz, 2000; Pompermayer, 1999). Todavia a investigação tem mostrado que aos aspectos técnicos associados à implementação do ABC se associam aspectos contextuais, individuais e organizacionais (V. p.e. Anderson, 1995; Anderson e Young, 1999; Major e Hopper, 2005). A implementação do ABC não é, pois, um processo fácil e de rápida resolução, requer uma cuidadosa análise do sistema de controlo interno da entidade que contemple a identificação das funções e dos fluxos de processos fundamentais.

O ABC pode ser implementado com maior ou menor grau de detalhe, dependendo das necessidades de informação do gestor, do ramo de actividade e negócio da empresa.

Para se garantir o sucesso da implementação do ABC deve-se apostar numa abordagem técnica, específica, na sensibilização dos recursos humanos e adequação da tecnologia de processamento de dados da organização em causa.

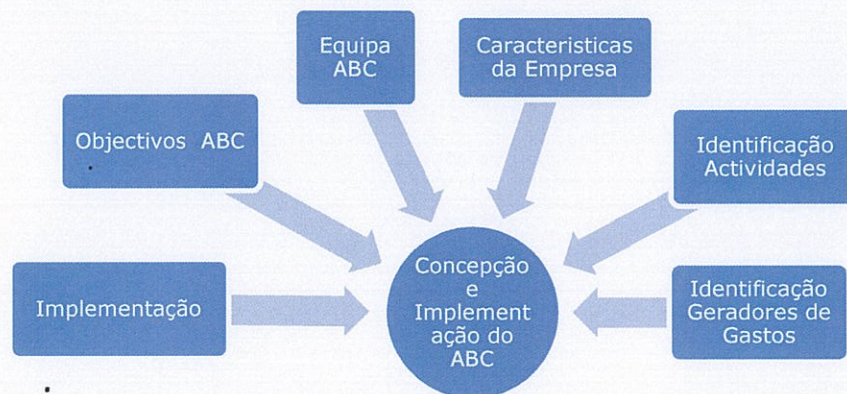
Vários autores (V. p.e. Major e Vieira, 2005; Martins et al., 2003; Podmoguilnye, 2005) apresentam inúmeros aspectos fundamentais no processo de implementação do ABC, destacando a importância do apoio da gestão de topo, a motivação de toda a organização na implementação, a realização de análise de gastos/benefícios das informações obtidas, a consciencialização que o sistema necessita de input e constante revisão e a actualização do controlo interno da empresa.

Porém também são referidas várias dificuldades de implementação do ABC, nomeadamente alguns dos aspectos já identificados como desvantagens do sistema, nomeadamente quanto ao tempo necessário na sua implementação e a necessidade de possuir pessoal competente e disponível para realizar todo o processo. As equipas que desenvolvem o ABC devem ser multidisciplinares e as equipas de implementação devem ter um líder do grupo, que deverá ser um especialista do conhecimento da área de negócio, um engenheiro, por exemplo, que conheça todo o planeamento estratégico, auxiliado por um responsável da contabilidade, por um responsável ao nível da produção e por um engenheiro de produção conhecedor do processo.

Segundo Afonso (2002), é na fase de planeamento do processo de implementação<sup>15</sup> do ABC que se devem definir os objectivos que o sistema pretende cumprir, a sua extensão e a profundidade do modelo a implementar.

O principal objectivo do ABC é gerar informações sobre as actividades desenvolvidas ao longo do processo produtivo em análise. Com essas informações de custeio é possível analisar a cadeia de valor de uma organização, reduzir gastos e até redefinir as estratégias de preços e de rentabilidade da empresa.

Figura 10 – Síntese do Modelo de Concepção e Implementação do ABC.



**Fonte:** Adaptado de Afonso (2002: 175).

Na fase de implementação existem três etapas que ocorrem faseadamente: a recolha de dados, o tratamento dos dados recolhidos e, por fim, a apresentação dos resultados obtidos.

A fase da recolha dos dados ocorre em subsistema de apoio, constituído pelas áreas funcionais e instrumentos de controlo da empresa. A actuação destes subsistemas implica planeamento, organização e integração entre os sectores, o que promove uma postura participativa e um entendimento sobre a importância da gestão de gastos por toda a empresa.

Na fase do tratamento dos dados ocorre todo o processamento da informação/dados, de forma a organizar, analisar e interpretar esses mesmos dados, transformando-os em informações úteis.

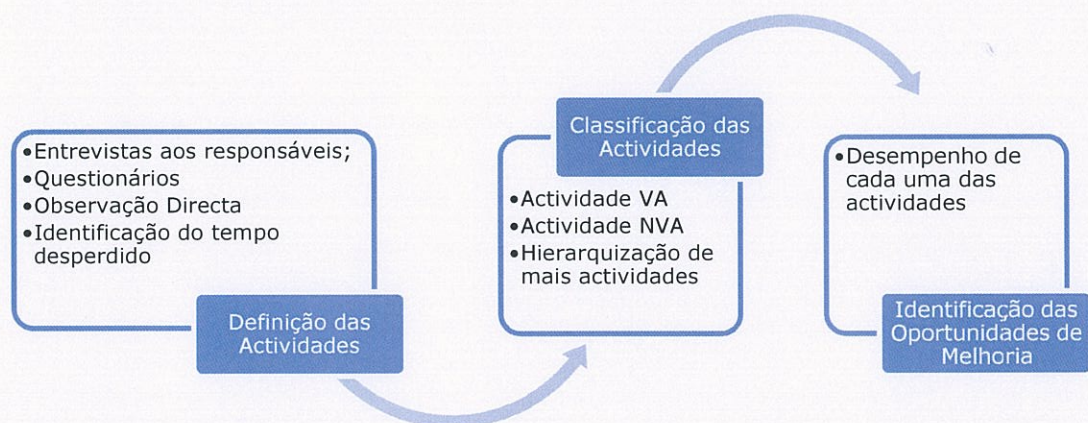
<sup>15</sup> V. Figura 10.

Para finalizar, os dados gerados constituem um importante sistema de informação da empresa. É nesta fase que se efectua o levantamento e selecção das actividades, que são consideradas os elementos chaves para o sucesso da implementação do ABC. Todavia também se trata da fase mais complexa do processo de implementação. Devem-se agrupar as tarefas que representem uma única actividade, que possa ser medida pelo mesmo gerador de custos .

No processo de levantamento e selecção das actividades existem três etapas chaves que devem ser cuidadosamente analisadas, de forma a não colocar em causa a implementação do ABC. Assim, deve-se ter em conta três passos fundamentais para se garantir o sucesso da implementação do custeio. Esses três passos<sup>16</sup> são:

- 1º Definição das actividades
- 2º Classificação das actividades
- 3º Identificação das oportunidades de melhoria.

Figura 11 – Análise das Actividades.

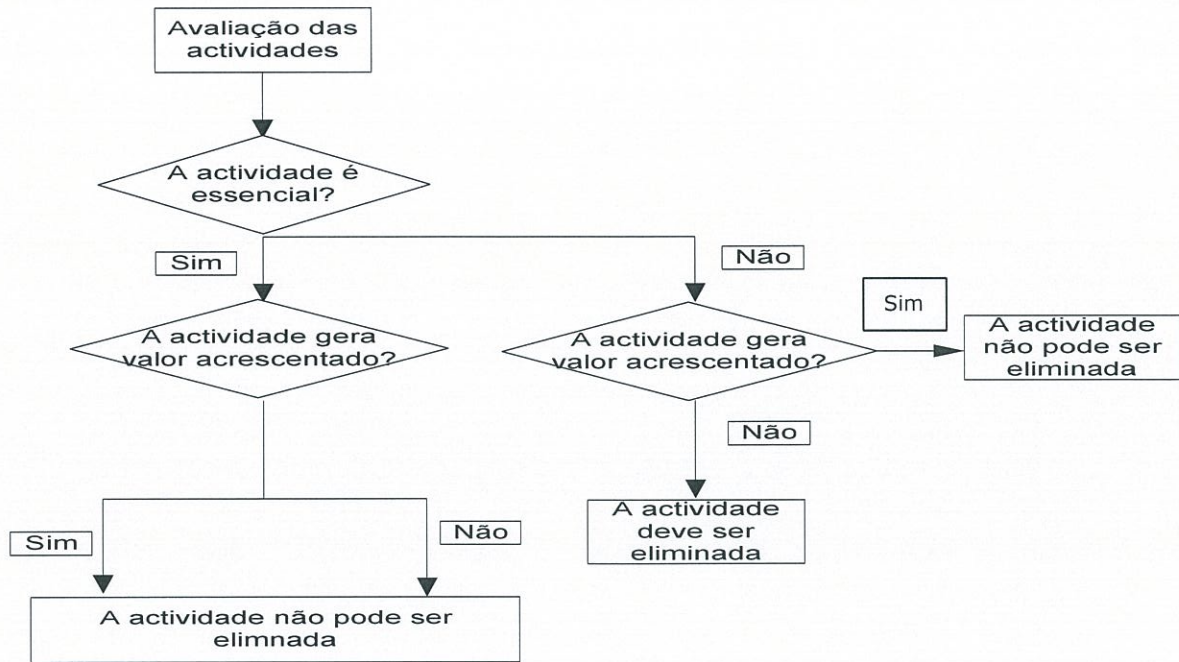


**Fonte:** Elaboração Própria

Assim, quando se está a implementar o ABC existem algumas fases que devem ser cuidadosamente analisadas, como já foi referido. A fase da identificação e análise das actividades é o aspecto fundamental no processo ABC. Deve-se analisar e verificar todos os aspectos no que concerne à identificação e eliminação de actividades, tal como está sintetizado na figura 12.

Figura 12 – Identificação e Selecção das Actividades.

<sup>16</sup> V. Figura 11.



**Fonte:** Elaboração Própria

O esquema apresentado na figura 12 sintetiza todos os conceitos e decisões que devem ser tomadas ao longo do processo de implementação do ABC.

### 1.5. Aplicação do ABC

Após alguma pesquisa bibliográfica pode-se concluir que o ABC é aplicável a todo o tipo de organizações, independentemente da sua natureza (p.e. organizações da área de saúde<sup>17</sup>, organizações da área do ensino<sup>18</sup>, empresas de serviços<sup>19</sup>, empresas vitivinícolas<sup>20</sup>). É a sua forma de implementação e a análise que lhe está subjacente que varia consoante a organização em causa, podendo ser mais ou menos complexa. As empresas vitivinícolas não são excepção, pois o ABC nestes casos também é uma ferramenta de gestão bastante útil. Devido à complexidade do processo produtivo em causa, ao facto de se tratar de uma empresa com carácter produtivo sazonal, isto é, só ocorre produção efectiva uma única vez por

<sup>17</sup> Struett et al. (2005).

<sup>18</sup> Dias (2007).

<sup>19</sup> Mauad e Pamplona (2002).

<sup>20</sup> Amaro e Caiado (2006).

ano e ainda, o facto de resultarem vários tipos de produtos do processo produtivo, com fases de produção muito diversas.

Após alguma pesquisa sobre a aplicação do ABC ao sector vitivinícola, verifica-se que em Portugal não existem muitos trabalhos sobre esta temática ao contrário do que, por exemplo, ocorrem em Espanha, onde já se existem vários trabalhos/estudos importantes sobre estas matérias.

Oriol et al. (1998) abordaram a problemática contabilística do sector vitivinícola, o que conduziu à aprovação de um plano de contas específico para o sector vitivinícola em Espanha.

A AECA (1999) publicou um livro sobre contabilidade de gastos nas empresas vitivinícolas, em que descreve todo o processo produtivo do vinho, desde o ciclo produtivo mais curto até ao mais longo.

Podmoguilnye (2005) publicou na revista ibero-americana de contabilidade de gestão um artigo sobre a evolução dos gastos das actividades perante os gastos híbridos existentes nos processos. Este artigo não se focaliza somente no sector vitivinícola, mas em toda a aplicação do ABC, comparando com outros sistemas de gestão.

Gómez et al. (2006) apresenta um estudo de caso do ABC a uma adega espanhola, com todas as fases de implementação associadas ao sistema de custeio abordado. Um trabalho bastante completo, no qual identifica todas as fases que se devem percorrer até alcançar o gasto de produção do vinho.

Os estudos de referência sobre esta temática realizados em Portugal, são:

Couto Viana e Lima Rodrigues (2003) apresentou no 2º Seminário Grudis, no Porto, um artigo que aborda os efeitos da aplicação da designada Contabilidade dos Vinhos (designação do próprio autor).

Amaro e Caiado (2006) publicou dois estudos de casos de duas adegas portuguesas (Adega Cooperativa de Cantanhede e Caves Aliança) de forma a evidenciar as vantagens da aplicação do ABC, onde também apresenta a aplicação prática do sistema de custeio em análise.

Contudo, não se encontra nenhum estudo sobre o ABC das adegas situadas na região do Alentejo é por essa razão que este relatório aborda esta temática. Pois os processos produtivos dos vinhos do Alentejo são distintos dos processos produtivos identificados nos trabalhos referidos anteriormente. Assim, é importante que exista

um contributo de forma a poder evidenciar as mais valias da aplicação do ABC nas adegas alentejanas.

### *1.6. Conclusão*

Devido à conjuntura económica e às constantes alterações do meio económico, tecnológico, ambiental e social, as empresas necessitam de se adaptar constantemente a essas mudanças, de forma a não perderem a sua eficiência. Os sistemas de custeio utilizados são a peça fundamental para o controlo dos gastos e das receitas das organizações. Daí advém a importância do ABC.

A Gestão dos Custos Baseados nas Actividades é reconhecida como uma cultura de gestão mais preocupada com a interpretação e gestão dos gastos na organização, e com a preparação da informação para a tomada de decisão, especialmente nas empresas que procuram crescer ou sobreviver num ambiente de turbulência e de grande competitividade (Rodrigues e Simões, 2009:45).

## Capítulo 2 – Apresentação da Fundação Eugénio de Almeida

A Fundação Eugénio de Almeida é uma Instituição de direito privado e utilidade pública, sediada em Évora. Os seus Estatutos foram redigidos pelo próprio Fundador aquando da sua criação, em 1963.

### Índice:

2.1. Introdução	29
2.2. Caracterização da Fundação Eugénio de Almeida	29
2.2.1. Estrutura hierárquica	31
2.2.2. Estrutura económica e financeira	33
2.2.3. Caracterização do sistema informático e contabilístico	37
2.3. Caracterização da produção vitivinícola da Fundação Eugénio de Almeida	38
2.3.1. Apresentação do actual processo produtivo do vinho	40
2.3.2. Identificação da informação recolhida ao longo do processo produtivo do vinho	41
2.3.3. Caracterização do actual sistema de custeio	42
2.4. Caracterização dos recursos humanos	47
2.5. Conclusão	49

## 2.1 Introdução

Neste capítulo iremos descrever a entidade onde foi desenvolvido o estágio, no caso, a FEA. Para o efeito será descrito de uma forma geral, a essência da sua missão e actividade, mas também de forma mais específica a área produtiva (vinhos) identificada pela direcção Vitivinícola.

## 2.2 Caracterização da Fundação Eugénio de Almeida

A FEA é uma instituição de direito privado e utilidade pública, reconhecida como uma Instituição Particular de Solidariedade Social (IPSS) sediada em Évora. Os seus estatutos foram redigidos pelo próprio fundador, Vasco Maria Eugénio de Almeida, aquando da sua criação em 1963, que a dirigiu até 1975.

Os fins da instituição são de beneficência, espirituais, culturais e educativos, visando a elevação do espírito de caridade cristã, do nível religioso, cultural e técnico da região de Évora de harmonia com os princípios tradicionais do País.

A vocação institucional da FEA concretiza-se assim nos domínios culturais e educativos, sociais e assistenciais e espirituais, visando sempre o desenvolvimento humano pleno, integral e sustentável, com especial incidência na região de Évora, embora esta centralidade geográfica, seja alargada a todo o território nacional, projectando-se também além fronteiras.

O crescente reforço da ligação da FEA a toda esta comunidade, com a qual interage, proporciona identificar uma visão e uma estratégia que tem privilegiado a apresentação de projectos marcados pela qualidade, excelência, inovação e potencial de impacto positivo junto dos seus destinatários.

Assim a FEA tem procurado manter-se fiel às suas origens, adaptada ao seu tempo e preparada para os desafios emergentes de um mundo em permanente transformação.



De entre as actividades que desenvolve podemos identificar:

### **Fins Culturais e Educativos**

- ✓ Exposições
- ✓ Projectos Artísticos
- ✓ Seminários, Conferências e Colóquios
- ✓ Bolsas de Mestrado e Doutoramento
- ✓ Conservação/Preservação do Património Artístico Religioso

### **Fins Sociais e Assistenciais**

- ✓ Acções de Formação – Voluntariado
- ✓ Bolsas de Estudo de Bacharelato e Licenciatura
- ✓ Apoios a Instituições e Obras Sociais

### **Fins Espirituais**

- ✓ Apoio a Organizações de Inspiração Cristã
- ✓ Manutenção da Cartuxa de Santa Maria Scala Coeli

O seu património, doado pelo Instituidor, é o principal alicerce económico do desenvolvimento da missão da FEA. Destaca-se um conjunto de propriedades rústicas no concelho de Évora, nas quais desenvolve um projecto agro-pecuário e industrial. Detêm cerca de 6.727ha de património rústico e alguns edifícios urbanos situados em Évora e Lisboa, tais como o Pátio de São Miguel, Palácio dos Condes de Basto, Palácio da Inquisição, Convento da Cartuxa, Casas Pintadas, Fórum Eugénio de Almeida, Casa de Santa Gertrudes e dois imóveis na Rua Rodrigo da Fonseca, em Lisboa.

Nos últimos anos, a FEA apresenta um grande crescimento, uma grande expansão e diversificação da sua actividade, nomeadamente com a produção e comercialização de azeite, o aumento da capacidade produtiva do vinho e por último a recente inauguração de actividade ligada ao turismo – enoturismo. A grande aposta que tem tido ao longo de todos os anos de existência é por oferecer sempre produtos e serviços de qualidade aos seus clientes. Tem estado sempre atenta aos sinais de inovação, mudança e qualidade que o mercado tem vindo a exigir, apostando na certificação dos produtos de maior impacto comercial. Em

Janeiro de 2010 obteve a certificação na ISO 9001 e ISO 22000, na produção e comercialização de vinho e azeite, sendo ainda certificada pela DGERT nos domínios da formação.

A política de qualidade da FEA tem em vista garantir a melhoria contínua e a qualidade dos seus processos e produtos, comprometendo-se com os seguintes princípios:

- Gerir o património e otimizar os recursos na defesa do interesse geral da FEA contribuindo para o desenvolvimento económico e social da comunidade;
- Criar produtos de excelência, respeitando sempre a qualidade do produto e a segurança alimentar, assim como os valores tradicionais e o meio ambiente, para que estes sejam reconhecidos pelos consumidores, permitindo deste modo aumentar a percepção do seu valor no mercado;
- Antecipar e satisfazer as necessidades dos nossos clientes com vista a estabelecer uma relação de parceria com os mesmos;
- Desenvolver profissionalmente os colaboradores através de uma adequada conjugação entre formação e prática, promoção de um ambiente de trabalho atractivo que motive e incentive o trabalho de equipa e o surgimento de novas ideias e sua valorização;
- Assegurar e potencializar a comunicação interna e externa com as diferentes partes interessadas ao longo de toda a cadeia: clientes, fornecedores e autoridades competentes;
- Cumprir com todas as disposições regulamentares e legais em vigor e com as normas e especificações aplicáveis;
- Conseguir a melhoria contínua e a eficácia do Sistema de Gestão da Qualidade e Segurança Alimentar.

A FEA tem conseguido acompanhar a evolução dos mercados e das gerações, apostando sempre na qualidade e na inovação tecnológica dos seus produtos, ao longo dos seus 47 anos de existência.

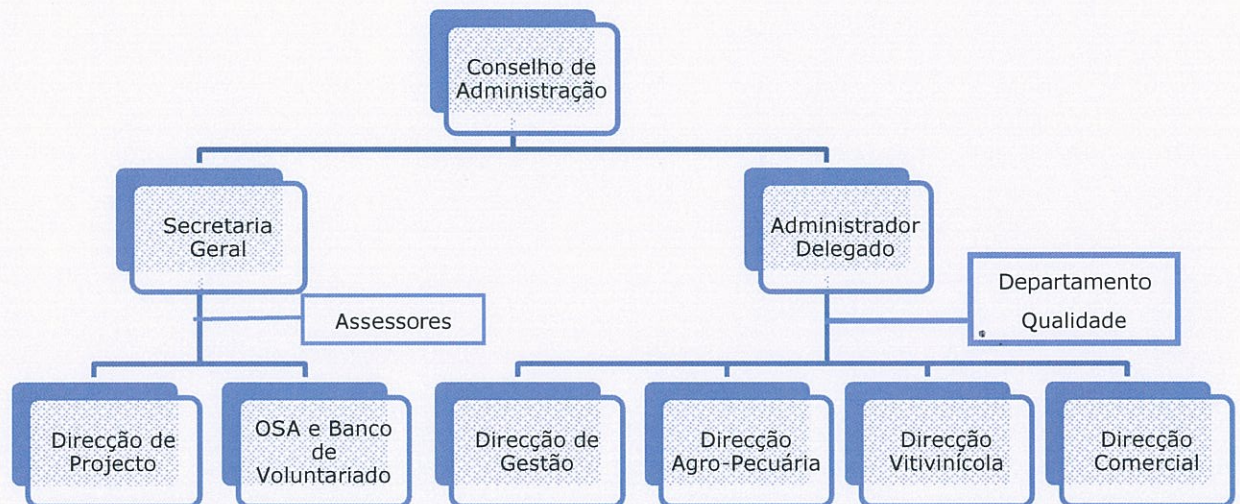
### 2.2.1 Estrutura hierárquica

A Administração da FEA está confiada a um Conselho de Administração composto por cinco membros: um representante da Arquidiocese de Évora, que preside, um representante da Universidade de Évora, um delegado do corpo docente do Instituto Superior de Teologia de Évora e dois vogais cooptados pelos anteriores.

A sua estrutura assenta em duas áreas de actuação distintas, uma de carácter produtivo e outra área de carácter institucional. A área produtiva é administrada pelo Administrador Delegado, eleito pelo conselho de administração, enquanto que o desenvolvimento das actividades inerentes à área institucional é dirigida pela secretária geral.

O Organigrama geral da FEA encontra-se representado na figura 13.

Figura 13 – Organigrama Geral da FEA.



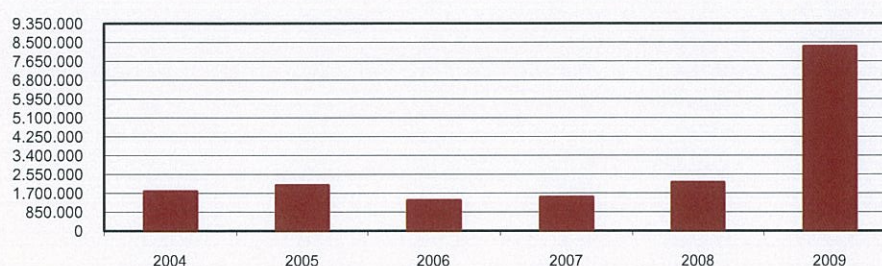
**Fonte:** Elaboração Própria

Conforme indicado no organigrama, a área produtiva (superintendida pelo Administrador Delegado) é composta por quatro direcções de serviço (a direcção de gestão, a direcção agro-pecuária, a direcção vitivinícola e a direcção comercial) e um departamento (departamento de qualidade). A direcção vitivinícola é a responsável pela produção vitivinícola, pelo que será objecto de uma análise mais detalhada no relatório.

## 2.2.2 Estrutura económica e financeira

Anteriormente foi referido o grande crescimento que a FEA tem apresentado nos últimos anos. De forma a comprovar este facto, apresenta-se a evolução dos resultados líquidos<sup>21</sup> nos últimos seis anos, que é um indicador desse crescimento.

Gráfico 1 – Evolução dos Resultados Líquidos



**Fonte:** Elaboração Própria

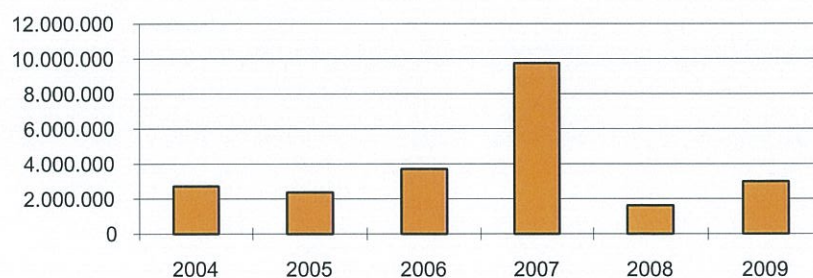
Pode verificar-se um acréscimo no resultado líquido no exercício de 2008, face ao ano anterior. Esse acréscimo coincide com o primeiro ano de produção vinícola na nova adega da Cartuxa.

Relativamente ao ano 2009, o acréscimo significativo do resultado é justificado pela venda de parte de um terreno, considerado necessário e imprescindível ao desenvolvimento económico de Évora, tendo a FEA acedido à solicitação que lhe foi efectuada pela Câmara Municipal, no sentido de permitir a instalação de um parque aeronáutico, criando valor e emprego para a região. Esta venda voluntária, pode ser entendida como que obrigatória, uma vez que a vontade do seu Instituidor passava pela melhoria das condições de vida das populações, em especial as de Évora, facto que se associa à introdução de actividades produtivas na área da aeronáutica a desenvolver futuramente na região.

<sup>21</sup> V. Gráfico 1.

A par deste crescimento que o seu desempenho tem vindo a apresentar, salienta-se o grande investimento que a FEA realizou nos últimos seis anos<sup>22</sup>, principalmente no ano de 2007, ano da construção da Nova Adegada da Cartuxa.

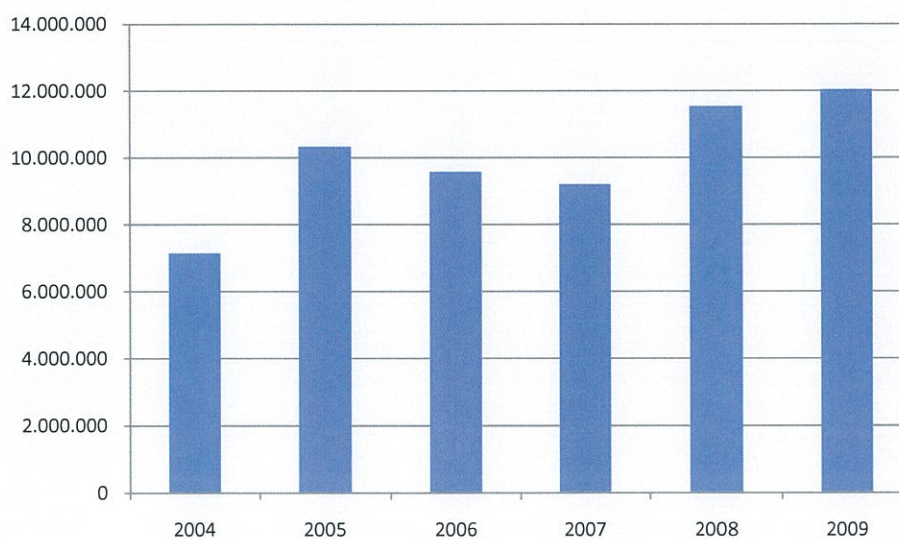
Gráfico 2 – Evolução dos Investimentos.



**Fonte:** Elaboração Própria

Também as vendas<sup>23</sup> têm acompanhado o crescimento da FEA, pois a sua evolução nos últimos anos também é positiva.

Gráfico 3 – Evolução das Vendas.



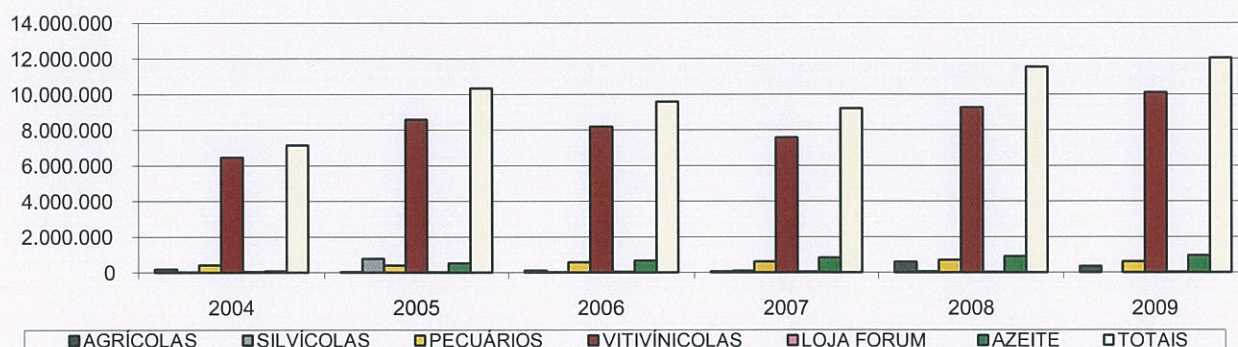
**Fonte:** Elaboração Própria

<sup>22</sup> V. Gráfico 2.

<sup>23</sup> V. Gráfico 3.

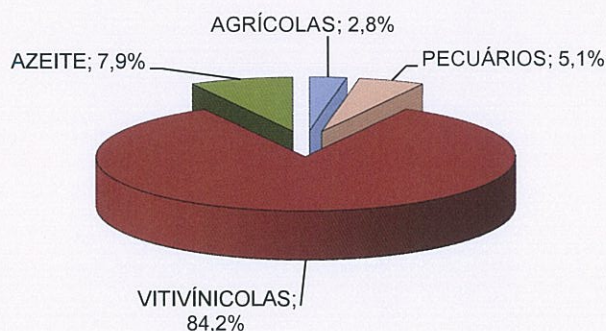
As vendas da FEA repartem-se por vários grupos de produtos, nomeadamente produtos silvícolas, produtos pecuários, produtos agrícolas, produtos oleícolas e produtos vinícolas. Os produtos com maior peso no volume de facturação são os produtos vinícolas, conforme se pode verificar nos gráficos seguintes.

Gráfico 4 – Evolução das Vendas – Por Produto.



**Fonte:** Elaboração Própria

Gráfico 5 – Distribuição das Vendas – 2009.

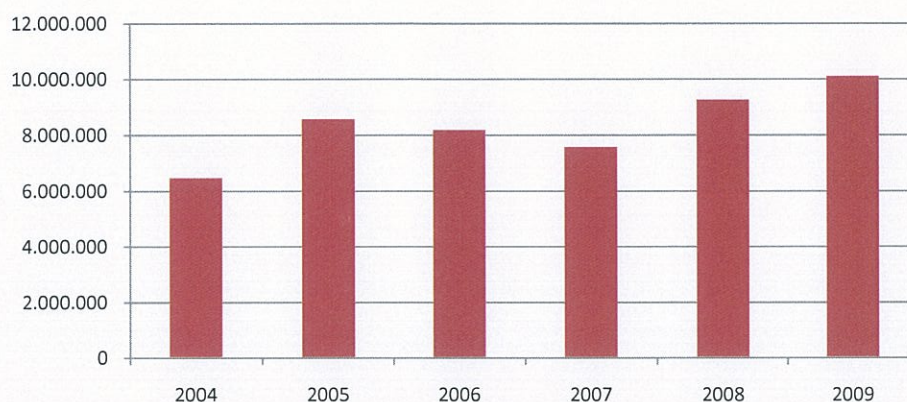


**Fonte:** Elaboração Própria

A evolução dos produtos vitivinícolas<sup>24</sup> tem acompanhado a evolução das vendas globais da FEA no período em análise.

<sup>24</sup> V. Gráfico 6.

Gráfico 6 – Evolução das Vendas – Produtos Vitivinícolas.



**Fonte:** Elaboração Própria

Analisando o gráfico anterior, verifica-se um acréscimo de produção de 2007 para 2008, justificado pela utilização da nova adega, que permitiu aumentar a capacidade produtiva da FEA e por conseguinte o volume de facturação. A nova adega da Cartuxa tem actualmente uma capacidade de recepção de uva de 3.000.000 kgs, que se transforma numa capacidade de 2.000.000 lts de vinho.

A escolha da implementação do ABC ao processo produtivo do vinho é natural, devido à importância no total das vendas realizadas pela FEA. Como é possível verificar no gráfico 7, quem apresenta maior representatividade no gráfico é o vinho tinto, sendo o de maior valor de facturação.

Gráfico 7 – Distribuição do Vinho – 2009.



**Fonte:** Elaboração Própria

### 2.2.3 Caracterização do sistema informático e contabilístico

No último ano, a FEA mudou de sistema de gestão, o que originou algumas alterações e ajustamentos face ao tratamento contabilístico e análise de gastos. Foi desenvolvido um programa específico para o processo produtivo vinícola, que integra de forma automática e instantânea com a contabilidade de gestão. Nesse programa é possível introduzir todas as informações técnicas, de carácter mais direccionado com a operacionalidade dos processos produtivos, bem como análises, caracterizações dos produtos obtidos, entre outras. Também permite gerir os stocks de produtos disponíveis, entre produtos acabados, produtos em fabrico, matérias-primas e subsidiárias. Todos os movimentos efectuados a nível operacional nas diversas unidades, onde a adega assume importância fundamental, são contabilizados de forma imediata na contabilidade financeira, o que permite ter um sistema de inventário permanente ao nível patrimonial.

Actualmente a informação contabilística da FEA está organizada em três níveis de análise: a contabilidade patrimonial, que permite apurar os resultados globais da FEA, a contabilidade de gestão associada aos centros de lucros, que permite obter resultados mais específicos de cada centro e por último o apuramento de resultados por actividade operacional, uma análise de carácter mais técnico/operacional.

Os centros de lucros representam actividades ou grupo de actividades que geram rendimentos e gastos e estão agrupados por direcções de serviços, o que permite apurar resultados por direcções, de forma a acompanhar e monitorizar a nível orçamental, visto que cada direcção de serviço tem um orçamento de investimento e de resultados anuais para gerir, de acordo com as suas necessidades produtivas ou por decisão do Conselho de Administração, que são o seu guia orientador durante todo o ano. Além dos centros de lucros de cada direcção, existem outros centros nomeadamente um centro de lucro – Parque de Máquinas e Mão-de-obra Operacional. Estes dois centros têm gastos e rendimentos afectos a duas direcções de serviços, Agro-Pecuária e Vitivinícola. O parque de máquinas agrupa todos os equipamentos, viaturas que a FEA detém e que são utilizados na parte agrícola. A mão-de-obra operacional inclui todos os gastos com pessoal que executam trabalhos agrícolas.

No caso específico do Parque de Máquinas são imputados todos os gastos relativos a reparações, consumos de gasóleo e óleos, seguros e amortizações. Cada máquina ou grupo de máquinas é um sub-centro do centro de lucro - Parque de Máquinas. Com esta informação é possível analisar o resultado de todos os equipamentos no



global e também o valor de utilização por máquina. Este valor apurado é o valor a utilizar no ano seguinte na imputação das máquinas a cada actividade em concreto. O valor de utilização dos equipamentos é calculado de acordo com o total de gastos associado a dividir pelas horas de utilização do equipamento no ano N-1. O total dos gastos de cada equipamento é composto pelas rubricas dos Fornecimentos e Serviços Externos, Amortizações e Custo das Vendas relativos aos combustíveis consumidos.

No caso específico do centro de lucro Mão-de-obra Operacional são imputados todos os gastos com pessoal dos funcionários sazonais e mensais operacionais das direcções vitivinícola e agropecuária.

Por fim, a análise de gestão de apuramento de resultados por Actividades Operacionais, é a análise mais técnica das Actividades desenvolvidas em cada direcção. Por exemplo, o caso da actividade vinificação 2010.

Todas estas análises são fornecidas pelo software de gestão e permitem obter os gastos de produção, bem como os resultados líquidos da FEA. De seguida apresenta-se a estrutura de análise definida para o processo produtivo do vinho tinto.

### *2.3 Caracterização da produção vitivinícola da Fundação Eugénio de Almeida*

A FEA é herdeira de uma longa história no sector vitivinícola, pois desde o final do século XIX que a cultura do vinho faz parte da tradição produtiva da casa agrícola Eugénio de Almeida. A área de vinha actual é composta pelas vinhas das herdades de Pinheiros, Casito, Álamo da Horta e Quinta de Valbom, totalizando 310ha. Actualmente possui também vinhas arrendadas, cerca de 110ha, o que perfaz um total de 70ha de castas brancas e 350ha de castas tintas.

A selecção das castas alentejanas consagradas confere-lhe a Denominação de Origem Controlada Alentejo. Assim, nos vinhos brancos utilizam-se, preferencialmente as castas alentejanas Roupeiro, Antão Vaz e Arinto, enquanto que nos vinhos tintos utiliza-se a Aragonez, Trincadeira e Tinta Caiada.

Todas as uvas produzidas pela FEA são vinificadas na Adega da Cartuxa, actualmente localizada na herdade de Pinheiros. Esta adega foi inaugurada em 2007 e contém as mais modernas tecnologias de produção de vinho, tais como: capacidade de refrigeração, possibilidade de triagem na totalidade da uva entregue na adega e por último a movimentação e transferência de massas unicamente por gravidade.

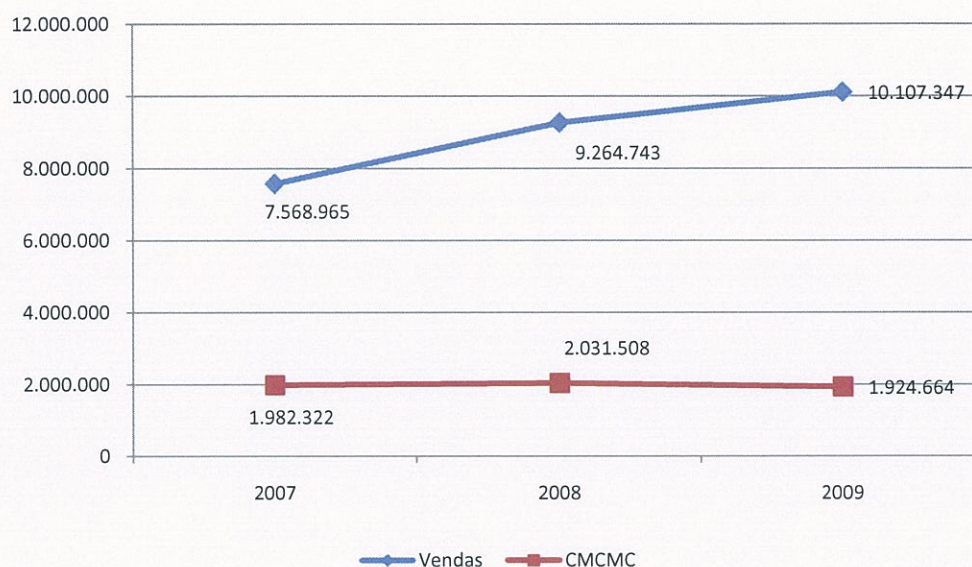
Encontra-se instalado um equipamento de extracção de ar controlado automaticamente por sensores de CO<sub>2</sub>, permitindo não só garantir um ar seguro, como também as trocas com o exterior de acordo com as conveniências térmicas.

Possui actualmente, uma linha de engarrafamento totalmente automática, que permite engarrafar anualmente cerca de 2.650.000 garrafas de 0,75 litros, distribuídas em vinhos branco, rosé e tinto.

Um dos principais objectivos da construção da nova adega foi aumentar a capacidade produtiva. Contudo os gastos são sempre uma preocupação para todas as empresas e a FEA não é excepção. A possibilidade de obter gastos de produção mais reduzidos, logo margens de lucro maiores também foi uma das metas que fixou. Actualmente a adega transforma toda a uva que produz internamente nas vinhas que detêm, bem como das duas vinhas arrendadas que administra directamente. Na altura da vindima realiza compras externas de uva, consoante as necessidades que apresenta, face ao ano agrícola e à capacidade produtiva que pretende atingir.

Comparando as vendas com os gastos das vendas nos últimos três anos, constata-se que têm apresentado uma evolução positiva, como já foi referido anteriormente, e no que respeita aos gastos das vendas, a tendência é de diminuição, o que irá resultar numa margem de lucro superior, conforme se pode verificar no gráfico 8.

Gráfico 8 – Comparação das Vendas face aos Gastos das Vendas -€- 2009.



**Fonte:** Elaboração Própria

Mais uma vez, surge a necessidade emergente da implementação do ABC, que permite apurar gastos produtivos reais e por conseguinte realizar análises mais correctas, e em maior consonância com a realidade produtiva.

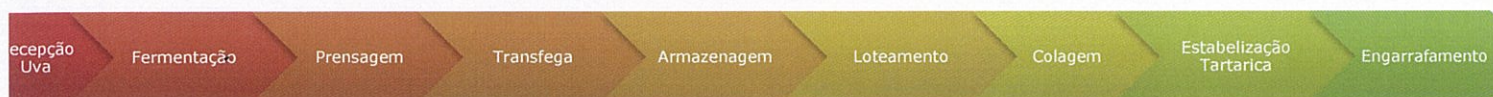
### 2.3.1 Apresentação do actual processo produtivo do vinho

O processo produtivo do vinho não é um processo standard, varia consoante o produto que se pretende obter, bem como o enólogo que o está a elaborar. Neste relatório será apresentado somente o processo produtivo do vinho tinto da FEA.

Como já foi identificado, o vinho tinto é o produto que detém o maior valor de facturação. Também se deve realçar que o processo produtivo do vinho tinto é o mais complexo e o que envolve o maior número de actividades produtivas, nomeadamente o vinho não corrente, isto é o vinho em estágio. Mas o processo produtivo dos restantes vinhos produzidos na FEA, vinho branco e rosé têm um processo muito idêntico ao vinho tinto, somente com menor número de actividades a desenvolver, isto é um processo menos complexo.

Devido aos aspectos identificados, definiu-se que este relatório iria focalizar-se na produção de vinhos tintos. O processo produtivo do vinho tinto caracteriza-se pelas actividades identificadas na figura 14.

Figura 14 – Processo Produtivo do Vinho Tinto.



**Fonte:** Elaboração Própria

Conforme se pode verificar a produção de vinho tinto inicia-se com a actividade de recepção de uva e termina quando se obtém o produto final, o vinho engarrafado pronto a ser vendido. Dentro de cada uma destas actividades existem muitas operações que são realizadas, conforme está representado no fluxograma<sup>25</sup>.

### 2.3.2 Identificação da informação recolhida ao longo do processo produtivo do vinho

A FEA preocupa-se em recolher a informação ao longo de todo o processo produtivo, de forma a conseguir obter os gastos produtivos mais próximos da realidade. A informação está estandardizada em impressos próprios<sup>26</sup>, codificados segundo as normas da qualidade.

A informação recolhida é registada pelos trabalhadores da adega nos referidos impressos, onde identificam a máquina ou grupo de máquinas utilizadas numa determinada operação, o tempo que demorou a efectuar a operação, bem como os consumíveis gastos. Verificou-se que a FEA não identifica a operação, somente o centro de custo associado a cada actividade.

Existe uma distinção interna entre máquinas ou grupo de máquinas. Todos os equipamentos utilizados ao longo do processo produtivo estão classificados ou como máquinas, quando constituem um processo autónomo e independente, ou

<sup>25</sup> V. Anexo 1 – Fluxograma Actual do Processo Produtivo do Vinho Tinto.

<sup>26</sup> V. Anexo 2 – Impresso Recolha de Informação Produtiva.

como grupo de máquinas, equipamentos utilizados em conjunto em determinadas tarefas.

Estas informações são introduzidas no sistema informático, indicando o centro de custo afecto, bem como os funcionários que realizaram a operação, os equipamentos utilizados e os consumíveis gastos. Todos estes dados são introduzidos semanalmente, de forma a ter um sistema de informação actualizado e o mais próximo do horizonte temporal em que ocorre, permitindo obter várias informações e relatórios em tempo útil.

### *2.3.3 Caracterização do actual sistema de custeio*

Actualmente a FEA aposta numa afectação de gastos reais aos produtos produzidos. Assim, criou uma estrutura de afectação de gastos, onde identifica quais os gastos atribuídos, quais as matérias-primas utilizadas e quais os produtos obtidos em cada nível do processo.

Anteriormente foram apresentadas as actividades que constituem o processo produtivo do vinho, em cada uma dessas actividades é obtido um produto, que pode ser em fabrico, ou o produto final.

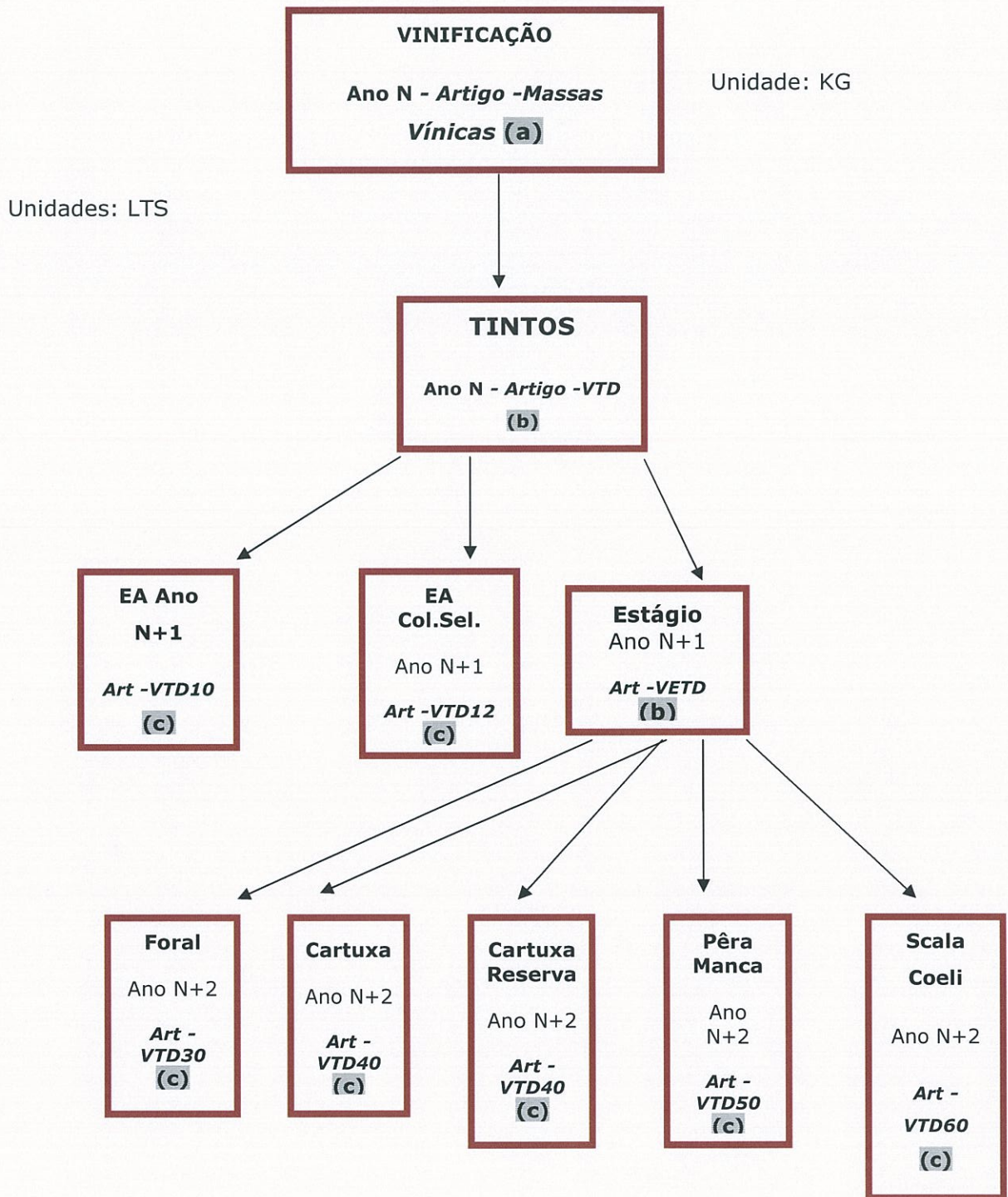
Já foi referida a forma de recolha da informação, mas neste ponto pretende-se identificar quais os gastos que se devem incluir em cada uma das fases do processo.

Será apresentada a estrutura de gastos<sup>27</sup> que a FEA actualmente utiliza, com a indicação dos subprodutos que vai obtendo ao longo do processo produtivo, bem como os gastos inerentes a cada uma das fases do processo.

---

<sup>27</sup> V. Figura 15

Figura 15 – Estrutura de Afectação de Custos – Processo Produtivo Vinho Tinto.



Fonte: Elaboração Própria

valorizados ao gasto unitário (€/LTS) apurado na fase da Vinificação, e assim sucessivamente, até obter o valor unitário de uma garrafa de vinho, qualquer que seja a marca associada.

Cada quadrado do esquema anteriormente apresentado é considerado uma Actividade, que tem associado um Centro de Lucro. O resultado de uma actividade deve ser sempre apresentado por unidade do artigo produzido.

A estrutura de criação de artigos nos diversos níveis produtivos identificados no esquema anterior tem por base uma regra definida, que possibilita a sua identificação através dos códigos dos artigos. Assim cada letra ou número significam uma palavra ou marca de vinho, tal como:

V – Vinho

T – Tinto

E- Estágio

D – Depósito

00 – Deposito (sem marca pré-definida)

10 – EA

20 – EA Colheita Seleccionada

30 – Foral de Évora

40 – Cartuxa

41 – Cartuxa Reserva

50 – Pêra Manca

60 – Scala Coeli

Os códigos apresentados na figura 15 os seguintes tipos de vinhos:

- VTD00##<sup>28</sup> - V. Tinto: Colheita (Ano)
- VTD10## - V. Tinto Depósito EA (Ano)
- VTD12## - V. Tinto Depósito EA Colheita Seleccionada (Ano)
- VETD00## - V. Estágio Tinto (Ano)
- VTD30## - V. Tinto Depósito Foral (Ano)
- VTD40## - V. Tinto Depósito Cartuxa (Ano)
- VTD41## - V. Tinto Depósito Cartuxa Reserva (Ano)
- VTD50## - V. Tinto Depósito Pêra Manca (Ano)
- VTD60## - V. Tinto Depósito Scala Coeli (Ano)

Gastos imputados em cada uma das fases produtivas:

**(a) VINIFICAÇÃO** - Os gastos imputados nesta fase do processo produtivo são todos os que são comuns à produção de todo o tipo de vinho da FEA. Assim os gastos atribuídos são:

- ❖ Custos das uvas, quer próprias, quer externas;
- ❖ Consumos de Matérias Subsidiárias;
- ❖ Amortizações dos equipamentos utilizados na vindima ou genéricos à produção de vinho;
- ❖ Horas-homem utilizadas durante a vindima;
- ❖ Horas-máquina utilizadas durante a vindima<sup>29</sup>;
- ❖ Entrada de Produto Acabado – Massas Vínicas (Unidade de medida: KG).

**(b) BRANCOS/TINTOS/ESTÁGIO/ESTÁGIO FINAL** - Os gastos imputados a esta fase do processo produtivo são:

- ❖ Custo das Massas Vínicas(€/Kg) da fase anterior de produção, que será a matéria prima nesta fase produtiva;
- ❖ Consumos de Matérias Subsidiárias;
- ❖ Amortizações dos equipamentos utilizados neste processo produtivo;
- ❖ Horas-homem utilizadas;
- ❖ Horas-máquina utilizadas.
- ❖ Entrada de Produto Acabado – Vinho (Unidade de medida: Lts)

<sup>28</sup> ## - Representa o ano de colheita do vinho, p.e. VTD0010 – V. Tinto: Colheita 2010.

<sup>29</sup> V. Ponto 2.2.3. Caracterização do sistema informático e contabilístico



**(c) EA/EARosé/EACOLHEITASELECCIONADA/FORAL/CARTUXA/CARTUXA**

**RESERVA/PÊRA-MANCA/SCALA COELI/ESPUMANTE** - Os gastos imputados a esta fase do processo produtivo são:

- ❖ Custo do (€/Lts) vinho da fase anterior de produção, que será a matéria -prima nesta fase produtiva;
- ❖ Consumos de Matérias Subsidiárias;
- ❖ Consumos de Matérias subsidiárias relacionadas com o engarrafamento do vinho;
- ❖ Amortizações dos equipamentos utilizados neste processo produtivo, caso existam;
- ❖ Horas de utilização da Linha de Engarrafamento;
- ❖ Horas-homem utilizadas;
- ❖ Horas-máquina utilizadas;
- ❖ Entrada de Produto Acabado – Garrafa de Vinho (Unidade de medida: GAR).

O valor de utilização anual da linha de engarrafamento é dividido pelo número de garrafas engarrafadas de forma a calcular o custo unitário. Este gasto de utilização é afecto ao produto no momento do engarrafamento final. Quando se trata de vinhos para estágio só terão os gastos relativos à utilização da linha de engarrafamento quando forem rotulados, isto é quando forem preparados para venda.

## 2.4 Caracterização dos recursos humanos

Actualmente a FEA conta com 115 trabalhadores efectivos<sup>30</sup>, tendo em média, por ano, cerca de 50 a 80 trabalhadores semanais, consoante a necessidade de realização dos trabalhos agrícolas, de carácter sazonal. Todos os trabalhadores semanais estão afectos à direcção Vitivinícola e direcção Agro-pecuária. As restantes direcções somente contam com trabalhadores efectivos.

Quadro 1 – Distribuição trabalhadores FEA - Qualificações.

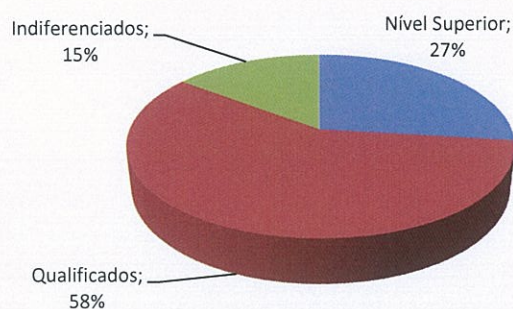
		Nível Superior	Qualificados	Indiferenciados
Direcção de Gestão	14	3	11	
Direcção Vitivinícola	22	6	12	4
Direcção Institucional/Projecto	16	12	4	
Direcção Agro-Pecuária	54	6	35	13
Direcção Comercial	9	4	5	
<b>TOTAL</b>	<b>115</b>	<b>31</b>	<b>67</b>	<b>17</b>

**Fonte:** Elaboração Própria

A aposta na formação dos colaboradores é um dos pilares da política de recursos humanos da FEA. Actualmente, a maioria dos trabalhadores são qualificados (p.e. formação profissional, formação académica, formação específica), tal como se pode verificar pelo gráfico 9.

<sup>30</sup> V. Quadro 1 – Distribuição trabalhadores FEA.

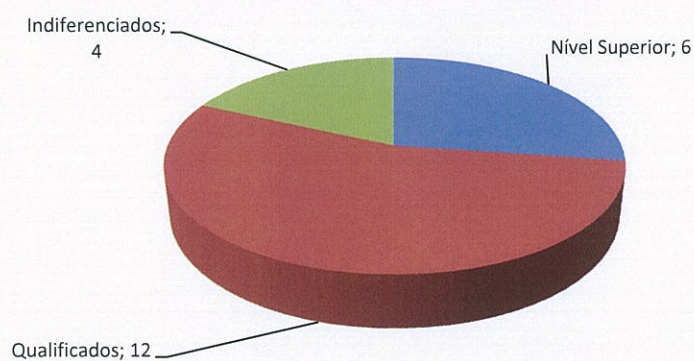
Gráfico 9 – Repartição dos Níveis de Habilitações Literárias da FEA.



**Fonte:** Elaboração Própria

A direcção Vitivinícola conta com 22 colaboradores, que se repartem conforme está indicado no gráfico 10.

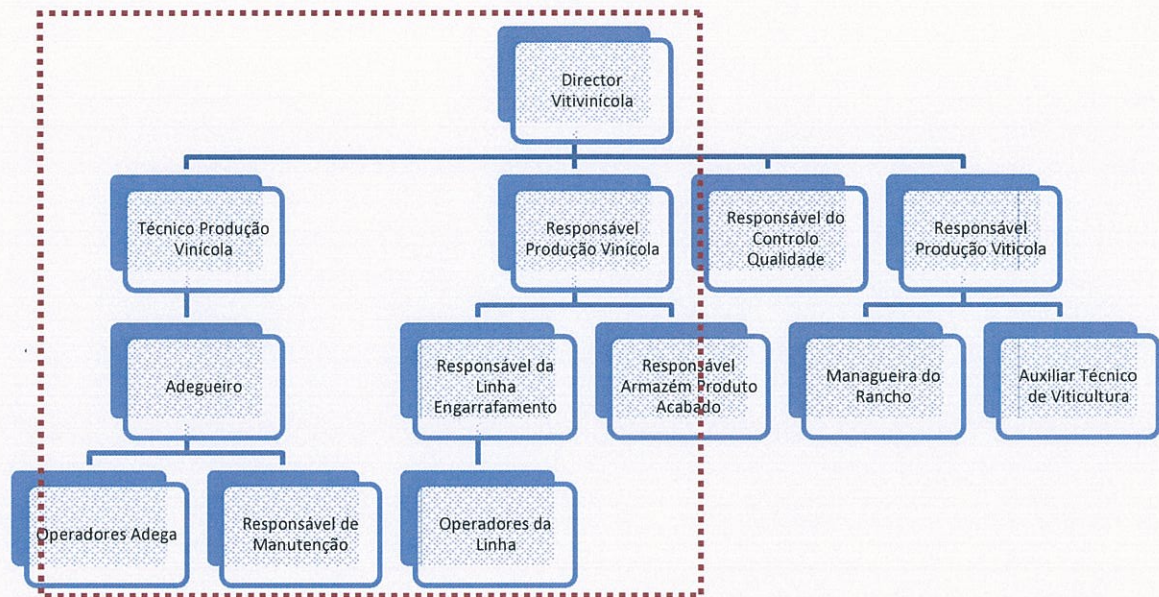
Gráfico 10 – Repartição dos Colaboradores da Direcção Vitivinícola.



**Fonte:** Elaboração Própria

A estrutura organizacional da direcção Vitivinícola está representada na figura 16, com a indicação a tracejado da área interveniente, de forma directa no processo produtivo vinícola.

Figura 16 – Organigrama da Direcção Vitivinícola.



**Fonte:** Elaboração Própria

## 2.5 Conclusão

Apesar da FEA ainda não dispor do ABC formalmente implementado, dispõe de um sistema de informação com um certo grau de sofisticação, que permite recolher e tratar a informação gerada ao longo do processo produtivo (p.e. valorização dos produtos obtidos).

- O facto de já existir a preocupação interna na recolha de informação, dos tempos e produtos utilizados ao longo do processo produtivo, tal como a categorização por actividades e atribuição de centro de lucro é um sinal positivo para a implementação do ABC.

Pode-se concluir que a FEA está apostar no planeamento da implementação do ABC, de forma a conseguir alcançá-lo com sucesso.

## Capítulo 3 – Conversão do Plano de Contas no Sistema de Normalização Contabilístico

O recém-criado Sistema de Normalização Contabilística (SNC) entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2010. Esta mudança implicou um diagnóstico das principais alterações contabilísticas, fiscais e de relato financeiro.

### Índice:

3.1. Introdução	51
3.2. NCRF 17 – Agricultura	51
3.3. NCRF 18 – Inventário	54
3.4. Análise das mudanças de contabilização e mensuração	54
3.5. Conclusão	55

### 3.1 Introdução

Devido à aprovação do DL nº 158/2009, de 13 de Julho, que obriga à adopção do SNC, a FEA teve de encerrar o ano 2009 segundo o normativo subjacente ao Plano Oficial de Contas (POC), e nos termos das Normas de Contabilidade e Relato Financeiro (NCRF) Nº 3 – Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro, reexpressar o referido exercício nos termos do novo normativo. Esta exigência vem no sentido de que as demonstrações financeiras devem ser comparáveis, pelo que devem ser adoptados procedimentos de reconhecimento, desreconhecimento, reclassificação e mensuração que permitam essa exigência. Para o efeito procedeu-se à adopção da referida NCRF.

Assim, a FEA teve de reconverter todo o seu plano de contas, segundo as novas regras contabilísticas, incluindo todos os seus activos biológicos, conceito até então inexistente em questões contabilísticas, em Portugal.

Toda a contabilização e valorização das vinhas foi reconvertida segundo o novo normativo, o que originou algumas alterações ao nível da contabilização e principalmente da valorização. No respeitante ao vinho, o novo normativo manteve o mesmo critério de valorização e de contabilização, alterando somente as contas associadas aos movimentos contabilísticos.

Este capítulo apresenta as duas normas de maior impacto no conteúdo do relatório, isto é a NCRF 17 – Agricultura e NCRF 18 – Inventários, realçando as grandes diferenças registadas no processo de conversão contabilístico.

### 3.2 NCRF 17 - Agricultura

A NCRF 17 – Agricultura é baseada na Internacional Accounting Standard (IAS) Nº 41 – Agricultura adoptada pelo regulamento (CE) nº 116/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

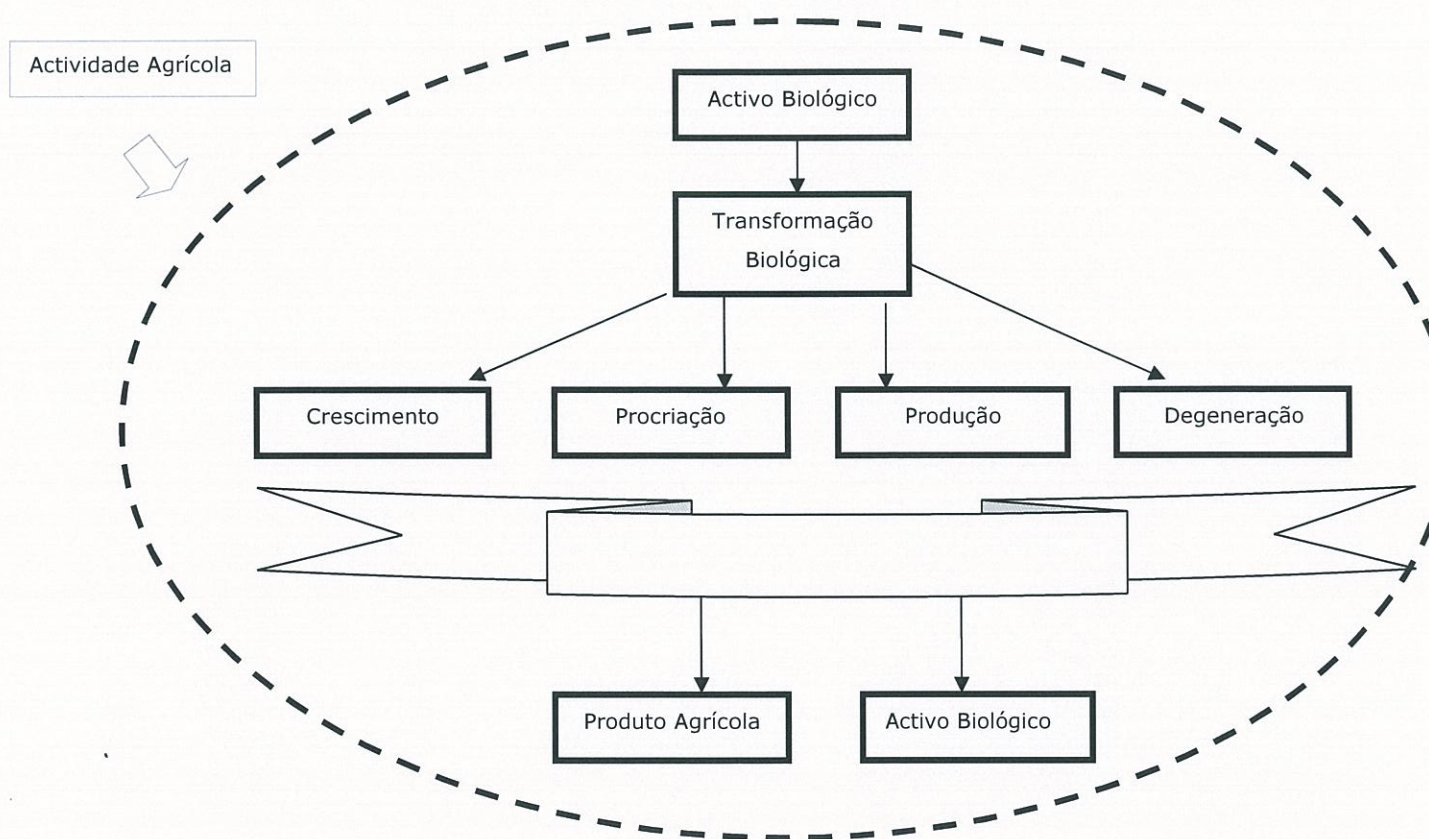
O tratamento contabilístico relativo à actividade agrícola encontra-se prescrito naquelas normas onde se explicita como se contabilizam determinados itens que se relacionam com a actividade agrícola, como sejam:

- Activos biológicos;
- Produtos agrícolas no ponto de colheita.

Deve-se salientar que um dos aspectos mais marcantes destes novos normativos é o domínio da mensuração. Assim, o principal objectivo da NCRF 17 – Agricultura é “... prescrever o tratamento contabilístico, a apresentação de demonstrações financeiras e as divulgações relacionadas com a actividade agrícola” (Gomes et al., 2010:468).

Define-se Actividade Agrícola<sup>31</sup> como a “gestão por uma unidade de transformação biológica de animais e plantas vivos para venda, em produtos agrícolas ou noutros activos biológicos” (Gomes e Pires, 2010:468).

Figura 17 – Actividade Agrícola.



Fonte: Adaptado Gomes e Pires (2010:469).

<sup>31</sup> V. Figura 17 – Actividade Agrícola.

A norma apresenta várias definições importantes para enquadrar as actividades agrícolas, tais como:

Activo Biológico "um animal ou planta viva, desde que afectos à actividade agrícola" (Gomes Gomes e Pires, 2010:469).

Produto Agrícola "produto colhido dos activos biológicos da entidade" (Gomes e Pires, 2010:470).

Colheita "separação de um produto de um activo biológico ou a cessação dos processos de vida de um activo biológico" (Gomes e Pires, 2010:470).

Transformação Biológica "compreende os processos de crescimento natural" (Gomes e Pires, 2010:470).

De acordo com as definições apresentadas, as vinhas são activos biológicos, logo serão contabilizadas na conta 37 – Activos Biológicos, de produção. Enquanto que as uvas são classificadas como produto agrícola, sendo também contabilizadas como um Activo Biológico na conta 37. No caso específico das uvas, deve-se fazer a distinção entre uvas compradas e uvas próprias, pois quando se trata de uvas compradas contabiliza-se como activo biológico de consumo, as uvas próprias são registadas como activo biológico de produção.

Relativamente aos critérios de reconhecimento, segundo a referida norma, os activos biológicos e produtos agrícolas devem ser reconhecidos quando a entidade controla o activo, quando exista uma previsão de retorno económico para entidade em causa e quando for possível identificar o justo valor fiavelmente mensurado. Assim, o activo biológico deve ser reconhecido, em cada fecho de contas, no momento de elaboração do balanço da entidade e sempre pelo justo valor deduzindo os gastos estimados no ponto de venda. No que concerne aos produtos agrícolas, estes devem ser mensurados pelo justo valor deduzindo os gastos estimados no ponto de venda, no momento da colheita.

Entende-se por Justo Valor a quantia pela qual um determinado activo pode ser trocado, entre partes conhecedoras e dispostas a efectuar essa transacção, sem existir nenhum relacionamento entre elas (Gomes e Pires, 2010:472).

No que concerne ao vinho, este não se inclui no grupo nem dos activos biológicos, nem dos produtos agrícolas, logo está fora do campo de aplicação da NCRF 17, "(...) a norma não se aplica (...) a produtos resultantes de processamento após colheita (...) [como] por exemplo [o] vinho (...) [neste caso] aplica-se a NCRF 18 - Inventários" (Gomes e Pires, 2010:469).



### 3.3 NCRF - 18 - Inventário

A NCRF 18 - Inventários é baseada na IAS 2 - Inventários, adoptada pelo regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

A norma define Inventários como "activos detidos para venda no decurso ordinário da actividade empresarial" (Gomes e Pires, 2010:490).

Esta norma aplica-se a todos os inventários que não sejam provenientes de produções em curso, de contratos de construção, instrumentos financeiros e activos biológicos relacionados com a actividade agrícola e produto agrícola na altura da colheita, como é o caso do Vinho.

A mensuração dos inventários pode ser pelos gastos, deve incluir todos os gastos de compra, de conversão e incorridos para colocar os inventários no seu local e na sua condição de venda; ou então pelo o valor realizável líquido. Deve-se mensurar pelo valor mais baixo (Gomes e Pires, 2010:491).

### 3.4 Análise das mudanças contabilização e mensuração

As principais mudanças verificadas são ao nível dos activos biológicos na sua contabilização e valorização. Assim, no que respeita às noções de vinhas e uvas existiram profundas alterações a nível contabilístico e também de mensuração. No que respeita ao vinho, as alterações não foram significativas, pois somente alterou o número da conta dos produtos acabados, porque continuam a ser tratados como inventários, idêntico ao POC.

O quadro 2 sintetiza a reclassificação dos activos abordados ao longo deste capítulo.

Quadro 2 – Comparação contabilística/valorização dos activos.

Descrição	POC		SNC	
	Contabilização	Valorização	Contabilização	Valorização
Vinhas	42 - Imobilizações Corpóreas	Custo Aquisição	372211 - Activos Biológicos - Vinhas - Produção	Justo Valor
	44 - Investimentos em curso	Custo Aquisição	372212 - Activos Biológicos - Vinhas - Em curso	Custo Aquisição
Uvas Próprias	33 - Produto Acabado	Custo Produção	3722 - Activos Biológicos - Produção - Uvas	Justo Valor
Uvas Compradas	36 - Matérias -Primas ou Subsidiárias	Justo Valor	3712 - Activos Biológicos - Consumíveis - Uvas	Justo Valor
Vinho	33 - Produto Acabado	Custo Produção	341 - Produto Acabado em Armazém - Vinho	Custo Produção

**Fonte:** Elaboração Própria

### 3.5 Conclusão

Ao longo deste capítulo evidenciaram-se as grandes alterações que ocorreram na FEA, nas áreas da produção vitivinícola, devido à mudança do sistema de contabilização, bem como as alterações no plano de contas e as mudanças ao nível da valorização dos produtos em análise, isto é vinha, uva e vinho.

Com este novo processo de mensuração, a implementação do ABC torna-se ainda mais pertinente. A entrada em vigor do SNC implica a existência interna de um sistema de custeio real que faculte informação contabilística fiável e atempada à contabilidade de gestão, para que a mensuração ao justo valor possa ser adequadamente acompanhada.

## Capítulo 4 – Identificação dos aspectos-chave à implementação do ABC na FEA

*"Cada tipo de vinho, branco, tinto, jovem ou maduro, espumante ou generoso, requer uma vinificação diferente e adaptado às suas características. As técnicas a que actualmente se recorre apoiam-se em parte em investigação científica recente e por outro lado, num acumular de experiência de trabalho levado a cabo durante tantos anos de tradição vitivinícola". (Enoteca, 2003: 42).*

### Índice:

4.1. Introdução	57
4.2. Identificação do processo produtivo do vinho	58
4.3. Identificação do processo produtivo da uva	64
4.4. Conclusão	66

#### 4.1 Introdução

O principal objectivo deste capítulo é a consolidação de toda a informação e aprendizagem obtida ao longo do período de estágio, tendo como ponto de partida as bases teóricas que foram adquiridas no decorrer da parte curricular do mestrado.

Tal como já foi referido ao longo do relatório a produção de vinho é um processo complexo pois o produto obtido pode apresentar várias características que são condicionadas pela matéria-prima, a uva e também pelas técnicas enológicas administradas durante o processo.

De seguida serão identificados os principais aspectos da fase de implementação do ABC. Na fase de implementação do ABC é fundamental a existência de planeamento e diagnóstico. Como já foi referido na introdução, o modelo base para a implementação do ABC utilizado no relatório, foi proposto por Martins et al. (2003), o qual apresenta a fase de implementação dividida em quatro blocos, análise das actividades, objecto de gasto, gasto da actividade e por último factor gerador de custo. De seguida apresenta-se a fase de planeamento da implementação do ABC ao processo produtivo vinícola e vitícola.

## 4.2 Identificação do processo produtivo do vinho

De seguida concretiza-se a aplicação do modelo, acima referido à FEA, no processo produtivo do vinho. Depois de verificadas as actividades desenvolvidas na adega da Cartuxa durante o período do estágio foi possível identificar as principais actividades que se desenvolvem durante o processo produtivo vinícola, bem como associar tarefas e respectivos geradores de custos.

No ponto 2.3.1 é apresentado de forma resumida o processo produtivo do vinho tinto, na FEA, com a identificação das actividades principais do processo. Assim, identificaram-se como actividades principais: a Recepção de uva; a Fermentação; a Prensagem; a Transfega; a Armazenagem; o Loteamento; a Colagem; a Estabilização Tartárica e por fim o Engarrafamento.

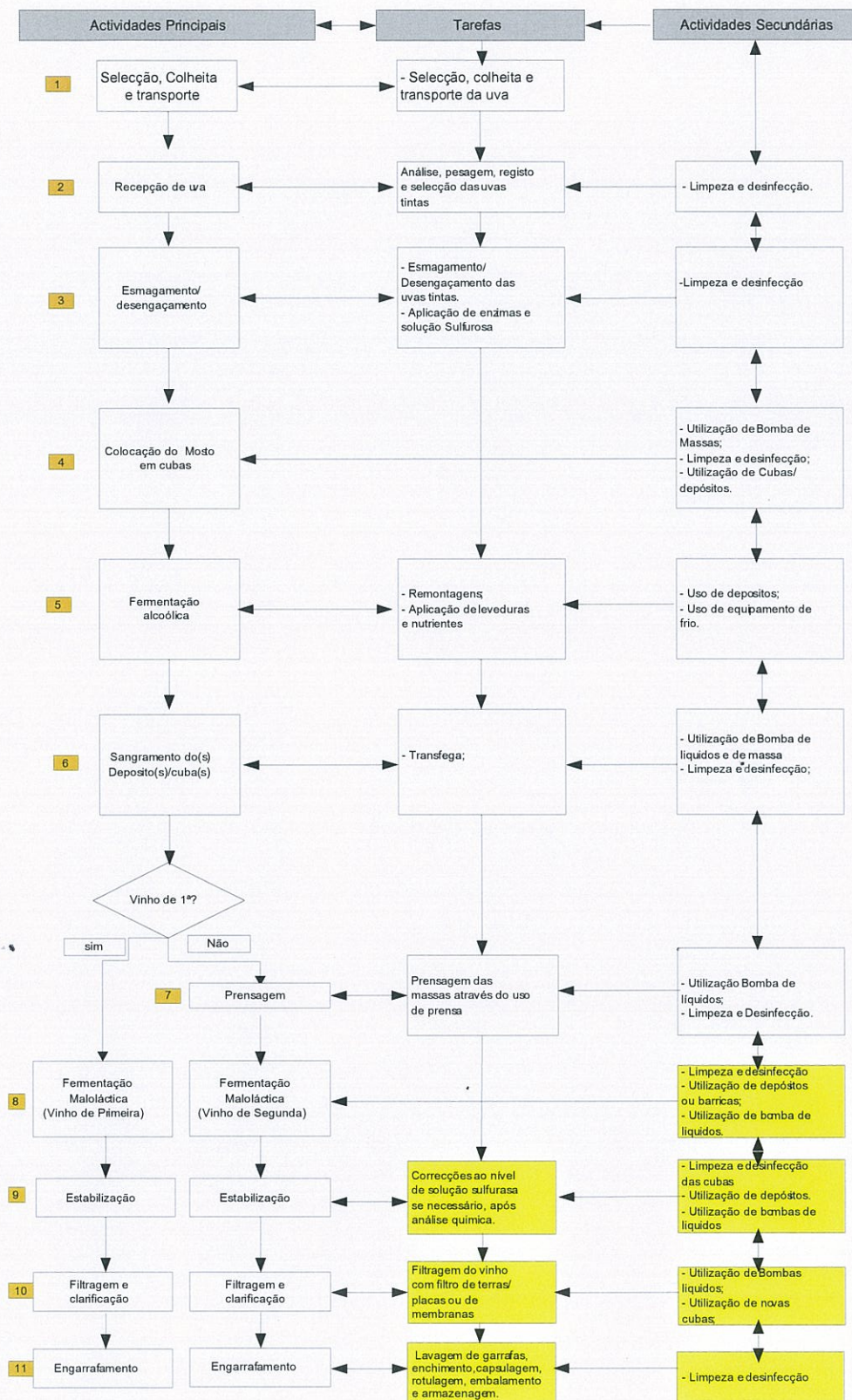
A figura 14, apresentada no capítulo 2, identifica o processo produtivo do vinho tinto da FEA, agrupado em actividades de modo geral. Mas para ocorrer a implementação do ABC é necessário identificar e distinguir actividades principais de secundárias. Assim, na figura 18 está esquematizado o processo produtivo do vinho tinto com a identificação das actividades e tarefas<sup>32</sup>, sendo as actividades classificadas em principais e secundárias.

As actividades principais identificadas na figura 18 são as actividades que contribuem directamente para a obtenção do vinho tinto. São actividades que ocorrem sempre durante o processo produtivo do vinho, por exemplo a actividade de "Recepção de uva", esta actividade tem sempre de ocorrer em qualquer processo produtivo do vinho. Relativamente às actividades secundárias foram identificadas todas as actividades que apoiam a realização das actividades principais, isto é são actividades que não participam de forma directa no processo produtivo, mas são importante na medida em que apoiam a realização das actividades principais.

---


<sup>32</sup> V. Definições de Actividades Principais, Secundárias no ponto 1.3.2 – Conceitos inerentes ao ABC.

Figura 18 – Processo Produtivo do Vinho Tinto (Por Actividades/Tarefas).



Fonte: Elaboração Própria

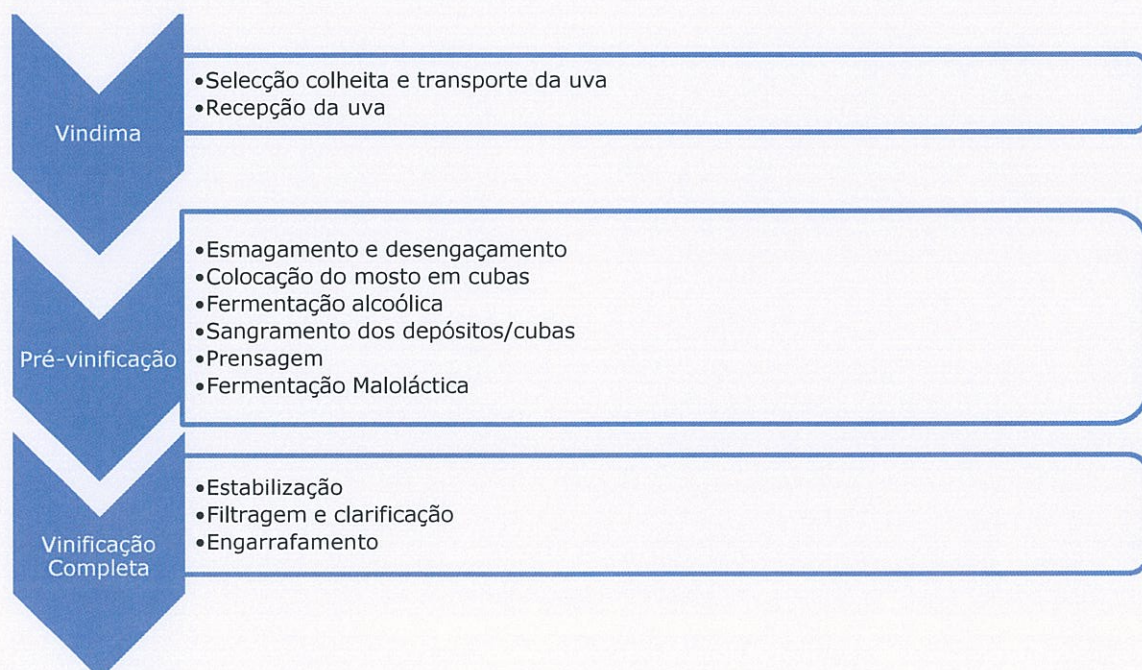
Legenda:

 Tarefas e actividades secundárias para vinhos de 1º e de 2º.

Na figura anterior as actividades principais são compostas por um conjunto de tarefas às quais são prestados serviços pelas actividades secundárias. Nas actividades secundárias podem ocorrer prestações recíprocas<sup>33</sup>, pois algumas actividades secundárias podem necessitar de apoio de outras actividades secundárias. A tarefas identificadas são acções inerentes às actividades principais, por vezes agrupadas em grupos de acções, como por exemplo a tarefa da “Seleccção, colheita e transporte de uva”.

Outro aspecto importante a identificar na fase de implementação do ABC é a selecção dos processos produtivos. Identificaram-se três processos<sup>34</sup>; a vindima, a pré-vinificação e a vinificação completa. Em cada um dos processos identificados ocorrem actividades, como é possível constatar na figura 19.

Figura 19 – Identificações dos Processos e Relações com as Actividades Principais.



**Fonte:** Elaboração Própria

<sup>33</sup> V. Definições tipos de prestações nas actividades secundárias no ponto 1.3.2 – Conceitos inerentes ao ABC.

<sup>34</sup> V. Definição de Processo no ponto 1.3.2 – Conceitos inerentes ao ABC.

Nota: A actividade "Seleção, colheita e transporte da uva" é uma actividade que se inclui quer no processo produtivo do vinho, quer no processo produtivo da uva (descrito no subcapítulo 4.3).

Caracterização das actividades principais do processo produtivo do vinho:

**2** **Recepção de Uvas** - É nesta fase que a uva entra na Adega da Cartuxa para se iniciar o processo produtivo. Envolve um conjunto de tarefas, nomeadamente análises (visual e química), pesagem e seleção da uva, em função dos lotes que se pretendam obter.

**3** **Esmagamento/Desengamento** - Os cachos de uvas são introduzidos no esmagador/desengador, com o objectivo de separar o engaço das uvas ao mesmo tempo que as esmaga. Nesta fase, faz-se a aplicação de enzimas para se efectuar a extracção de cor, taninos e aromas e de solução sulfurosa para conservar o mosto, evitando que o mesmo oxide.

**4** **Colocação do Mosto em Cubas** - Com a utilização de bombas de massas, é feito o transporte dos bagos macerados para as cubas (previamente limpas e desinfectadas) dando-se início à fermentação.

**5** **Fermentação Alcoólica** - A primeira fermentação denominada fermentação alcoólica tem uma duração que varia entre os 8 e os 9 dias. Durante a fermentação alcoólica são feitas remontagens, consumo de tarefas, como é possível verificar no fluxo do processo produtivo apresentado. A remontagem é uma operação que consiste na passagem do líquido pelas massas. Durante a fermentação alcoólica o mosto deverá estar a uma temperatura que varia os 25 a 26 graus Centígrados. Devem-se evitar subidas bruscas de temperatura, para que a fermentação não pare ou se faça demasiado rápida, o que obriga a refrigerar o mosto.

**6** **Sangramento** - Depois de concluída a fermentação alcoólica, o vinho é retirado pela parte debaixo da cuba e bombeado (transfega) para outras cubas ou para barricas de madeira (previamente limpas e desinfectadas), onde se irá realizar a fermentação maloláctica.



**7 Prensagem** - Depois de transfegado o vinho de primeira, fica no fundo das cubas as massas, que com a ajuda de uma bomba (de massas) são levadas para a prensa, aí são prensadas de forma a retirar o vinho, que irá ser transfegado através de uma bomba de líquidos para uma outra cuba. Este vinho é designado por "vinho de segunda".

**8 Fermentação Maloláctica** - passagem do ácido málico a lácteo. Depois de os vinhos (de primeira e de segunda) terem terminado a fermentação maloláctica, que tem uma duração que varia entre os 20 e os 25 dias, são transfegados para depósitos ou barricas de madeira, servindo estas últimas, não só de armazenamento como para estágio (eliminação de borras).

**9 Estabilizações** - Nesta fase são realizadas tarefas tais como, análises de controlo sensorial e análises químicas (pH, acidez total e grau alcoólico) e efectuam-se correcções se necessário, de solução sulfurosa. Nesta fase não importa em que tipo de depósito o vinho se encontra, o mais importante é que não esteja em contacto com o ar, para que não se dê a oxidação do mesmo. Os depósitos devem estar atestados.

**10 Filtragem/Clarificação** - Antes do vinho ser engarrafado o mesmo deve ser filtrado, através da utilização de filtros de terras, de placas ou de membranas, acentuando-se assim as qualidades do vinho.

**11 Engarrafamento** - Depois do vinho ser filtrado, o mesmo será engarrafado, rotulado, capsulado, embalado e armazenado.

Na fase de implementação do ABC é importante identificar as actividades principais, secundárias, bem como os geradores de custos associados. No quadro 3 estão apresentados, de forma resumida todas as actividades que constituem os processos identificados na fase vinícola, bem como os respectivos geradores de custos. A partir da representação do processo produtivo do vinho tinto (figura 18), considerou-se relevante as seguintes actividades principais e secundárias para a identificação dos respectivos gerados de custos.

Quadro 3 – Identificação das actividades e dos geradores de custos na fase vinícola.

	Actividades	Gerador de Custos	Tipo Actividades		Categoria de Actividades	
			A	B	Act. Principal	Act. Secundária
V i n d i m a	Recepção da uva	Kgs uva		X	X	
	Mão de obra	Hora homem	X			X
	Equipamento	Hora máquina	X			X
	Limpeza e desinfeção	Hora homem	X			X
	Direcção técnica /produção/enologica	Hora homem	X			X
P r é  V i n i f i c a ç ã o	Esmagamento e desengamento	Hora máquina	X		X	
	Colocação do mosto em cubas	Hora máquina	X			X
	Fermentação alcoólica	Kgs/lts	X		X	
	Sangramento dos depósitos/cubas	Kgs/lts	X		X	
	Prensagem	Hora máquina	X			X
	Fermentação maloláctica	Kgs/lts	X		X	
	Mão de obra	Hora homem	X			X
	Equipamento	Hora máquina	X			X
	Limpeza e desinfeção	Hora homem	X			X
Direcção técnica /produção/enologica	Hora homem	X			X	
V i n i f i c a ç ã o	Estabilização	Nº operações		X	X	
	Filtragem e clarificação	Litros	X		X	
	Engarrafamento	Hora máquina	X			X
	Mão de obra	Hora homem	X			X
	Equipamento	Hora máquina	X			X
	Limpeza e desinfeção	Hora homem	X			X
	Direcção técnica /produção/enologica	Hora homem	X			X

**Fonte:** Elaboração Própria

**Legenda:** Tipos de actividades<sup>35</sup>:

A – Actividade de Nível Unitário;

B – Actividade de Nível de Lote;

Através da análise do quadro 3, verifica-se que em cada um dos processos existem quatro actividades secundárias comuns, pois essas actividades prestam serviços às actividades principais. As actividades secundárias identificadas são: mão-de-obra, equipamentos, limpeza e desinfeção e direcção técnica.

<sup>35</sup> V. Figura 9 – Tipos de classificação de actividades.

### 4.3 Identificação do processo produtivo da uva

O processo produtivo da uva inclui todas as actividades que ocorrem antes da uva entrar na adega e iniciar a transformação até à obtenção do vinho. Esta fase inclui o processo produtivo vitícola. Existe um conjunto de actividades que permitem a colheita da uva em Setembro do ano N que têm início em Outubro do ano N-1.

No processo produtivo vitícola também é possível identificar três processos, tal como ocorre no processo produtivo do vinho. Os processos identificados são: preparação do terreno, plantação e exploração cíclica.

O quadro 4 sintetiza os processos com a atribuição das respectivas actividades associadas, bem como os geradores de custos atribuídos. Todas as actividades identificadas ocorrem *a priori*, isto é, antes da uva chegar à adega para iniciar a sua transformação. As actividades e tarefas identificadas no quadro 4 são relativas às uvas tintas.

Quadro 4 – Identificação das actividades e dos geradores de custos na fase vitícola.

	Actividades	Gerador de Custos	Tipo Actividades		Categoria de Actividades	
			A	B	Act. Principal	Act. Secundária
<b>P r e p a r a ç ã o</b>	Adubações do fundo	Hora máquina	X		X	
	Fazer drenagens	Hora homem	X		X	
	Fazer correcções de solos	Hora máquina	X		X	
	Fazer correcções de nível	Hora máquina	X		X	
	Construir muros de sustentação	Hora homem	X		X	
	Mão de obra	Hora homem	X			X
	Equipamento de transporte	Hora máquina	X			X
	Direcção técnica /produção/enologica	Hora homem	X			X
<b>P l a n t a ç ã o</b>	Fazer adubações de superficie	Kgs aplicados	X		X	
	Alisar a superficie	Hectares alisados	X		X	
	Marcar terreno	Nº plantas			X	
	Colocar plantas	Nº plantas			X	
	Enxertar	Hora homem			X	
	Colocar estacas	Metros de linha			X	
	Fazer aramação	Metros de linha			X	
	Colocar segurança topo	Nº Topos			X	
	Mão de obra	Hora homem	X			X
	Equipamento de transporte	Hora máquina	X			X
	Direcção técnica /produção/enologica	Hora homem	X			X
<b>E x p l o r a ç ã o</b>  <b>C i c l i c a</b>	Podar	Nº pés videira	X		X	
	Estrumar	Kgs aplicados	X		X	
	Adubar	Kgs aplicados	X		X	
	Tratamentos fitosanitários	Hectares de vinha	X		X	
	Aplicar herbicidas	Litros aplicados	X		X	
	Fazer poda verde	Hora homem	X		X	
	Vindimar	Kgs de uva	X		X	
	Transporte uvas p/ adegas	Km efectuados		X	X	
	Mão de obra	Hora homem	X			X
	Equipamento de transporte	Hora máquina	X			X
	Direcção técnica /produção/enologica	Hora homem	X			X

Fonte: Elaboração Própria

Legenda: Tipos de actividades<sup>36</sup>:

A – Actividade de Nível Unitário;

B – Actividade de Nível de Lote;

Tal como acontece no processo produtivo vinícola, também na fase vitícola se identificam três actividades secundárias comuns aos diferentes processos, pois essas actividades prestam serviços às actividades principais. As actividades secundárias identificadas são: mão-de-obra, equipamentos de transporte e direcção técnica.

#### *4.4 Conclusão*

Neste capítulo apresentou-se o esquema produtivo quer do vinho, quer da uva, de acordo com o ABC, isto é, agrupado por actividades, classificadas em principais e secundárias. No segundo capítulo do relatório, referencia-se o fluxograma actual do processo produtivo do vinho tinto na FEA.

Relativamente aos geradores de custos seleccionados, quer para o vinho, quer para a uva, tiveram como base os geradores actuais da FEA, devido à informação actualmente recolhida e à verificação da sua adequação face ao sistema actual. Contudo, com a continuação da implementação do ABC, identificar-se-ão geradores de custos mais adequados à realidade e que permitirão uma imputação mais correcta dos custos.

Em síntese, verifica-se que tendo como ponto de partida os processos e fluxos produtivos existentes na adega da Cartuxa, é possível organizá-los de forma mais eficiente no que respeita a análises e ao custeio. Pode inferir-se que com a implementação do ABC surge uma melhoria na reorganização de processos e estruturas produtivas.

---

<sup>36</sup> V. Figura 9 – Tipos de classificação de actividades.

## Considerações Finais

Deste relatório resultam algumas conclusões importantes e perspectivam-se um conjunto de possibilidades para investigações futuras.

Os sistemas de custeio encontram-se muitas vezes desadequados à realidade económica e não cumprem a sua principal função de fornecer informação atempada para as tomadas de decisões. Desta forma, surge a emergente necessidade das entidades deterem sistemas de gestão actuais e eficazes.

Tal como foi referido ao longo do trabalho, pode-se concluir que o ABC é uma “poderosa” ferramenta de gestão, que permite obter informações importantes para a tomada de decisão.

Porém, este sistema de custeio apresenta algumas desvantagens e até mesmo limitações. A problemática da implementação do ABC, é referida por vários autores como uma desvantagem do referido sistema de custeio. Assim, a fase de planeamento e diagnóstico da implementação do ABC é uma das tarefas mais importante para garantir o sucesso da implementação do referido sistema.

Este relatório pretendeu analisar, de forma crítica, as condições actuais existentes na FEA de forma a realizar um diagnóstico sobre a implementação do ABC.

Numa primeira fase foram identificados os principais conceitos relacionados com o ABC e, posteriormente, ao longo do trabalho relacionaram-se esses conceitos com o sector vitivinícola, de forma a demonstrar a aplicabilidade do ABC ao sector vitivinícola.

Tendo em conta a competitividade derivada de uma internacionalização do mercado vitivinícola, este sector tem a difícil tarefa de conjugar a qualidade com o custo, sendo este último a variável mais importante a ser avaliada, analisada e decomposta, pois é a base na definição de estratégias empresariais.

Pode verificar-se que a FEA, apesar de ainda não ter implementado o ABC, tem um sistema de gestão e informação bem estruturado e organizado. Tal como foi referido, a FEA actualmente é uma entidade certificada. A certificação faculta às entidades a criação de uma estrutura interna de recolha e tratamento de informação imprescindível para a implementação do ABC. Em simultâneo, também se identificou uma aposta na parte informática do sistema de informação/gestão implementado na FEA. Verificou-se que existem recursos humanos, técnicos,

informáticos e financeiros que permitem uma recolha de dados atempada e a posterior análise da informação obtida. Através dos contactos efectuados, constatou-se que os recursos humanos da direcção vitivinícola são receptivos à mudança, aspecto positivo no processo da futura implementação do ABC.

Após análise das condições actuais da FEA constata-se que está apta para a implementação do ABC. Como foi referido no ponto 1.2, a FEA implementará inicialmente um sistema ABC que, tendo em consideração a amplitude e a complexidade do sistema, a natureza da informação proporcionada e os objectivos a alcançar, se pode caracterizar como correspondente à primeira geração do conceito, devendo posteriormente fazer evoluir o mesmo para patamares de complexidade e extensão superiores, o que tem correspondência, por exemplo, com a melhoria contínua do sistema e, a identificação das actividades de valor acrescentado, permitindo uma análise de gestão mais eficaz.

Uma situação que teria de ser melhorada é a recolha de informação dos trabalhos efectuados, que devem passar a identificar a operação que está associada, pois actualmente a FEA regista somente o centro de lucro, a mão-de-obra e as horas máquinas utilizadas, bem como, os produtos consumidos, mas nunca referencia a operação realizada. Este aspecto é fundamental para a implementação do ABC e foi uma situação identificada como não sendo realizada actualmente.

A entrada em vigor do SNC implica a existência interna de um sistema de custeio real, que faculte informação correcta sobre os preços de produção dos produtos obtidos. As alterações introduzidas ao nível da mensuração dos activos biológicos, nos quais se incluem as vinhas e as uvas, são profundas e determinam o cálculo exacto dos custos de produção.

Em síntese, após os seis meses de estágio verificou-se que a FEA tem condições financeiras, humanas, técnicas e informáticas para implementar o ABC, na medida em que já dispõe de um bom sistema de recolha de informação, apesar dos necessários ajustamentos face à especificidade do ABC e detém um sistema informático que permite tratar os dados introduzidos de forma célere e correcta.

No futuro, seria interessante dar continuidade a este trabalho, nomeadamente no que respeita à implementação propriamente dita do sistema e seu desenvolvimento, bem como contemplar a extensão do mesmo às funções de armazenagem e comercialização.

## Referências Bibliográficas

- ✓ AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), 1998. El Sistema de Costes baseado en las Actividades. Documento 18. Ortega Ediciones Gráficas, Madrid, Espanha.
- ✓ AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas), 1999. La Contabilidad de Gestión en las Empresas Vitivinícolas. Documento 19. Ortega Ediciones Gráficas, Madrid, Espanha.
- ✓ Afonso, P.L.P., 2002. *Sistemas de Custo no âmbito da Contabilidade de Custos*. Dissertação de Mestrado na Universidade do Minho, Portugal.
- ✓ Amaro, S.F. e Caiado, A.P., 2006. Aplicação de um modelo de custeio baseado nas actividades (ABC) ao sector vitivinícola. *Revista Contemporânea de Contabilidade*: 11-40.
- ✓ Anderson, S.W., 1995. A Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity Based Costing Implementation at General Motors, 1986 – 1993. *Journal of Management Accounting Research*, Fall: 1-51.
- ✓ Anderson, S.W. and Young, S.M., 1999. The impact of contextual and process factors on evaluation of activity-based costing systems. *Accounting, Organizations and Society* **24**: 525-559.
- ✓ Andrade, N.A., Batista, D.G. e Sousa, C.B., 2008. *Vantagens e desvantagens da utilização do sistema de custeio ABC*. Fundação Visconde de Cairu, Salvador, Brasil. 1-14pp.
- ✓ Benjamin, C.O., Siriwardane, H.P., Laney, R., 1994. Activity-Based Costing in Small Manufacturing Companies – The Theory/Practice Gap. *Engineering Management Journal* **6**: 7-12.
- ✓ Bharara, A. and Lee, C., 1996. Implementation of an Activity-Based Costing System in a Small Manufacturing Company. *International Journal of Production Research* **74**: 1109-1130.
- ✓ Cabezas, A.M., 2004. Algunas Puntualizaciones Metodológicas respecto a la asignación de Costes en el Sistema ABC. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, **3**: 1-16.
- ✓ Cervo, A.L. e Bervian, P.A., 1983. *Metodologia Científica*. McGraw-Hill Ltda, São Paulo, Brasil.
- ✓ Ching, H.Y., 2001. *Manual de Custos de Instituições de Saúde: Sistemas Tradicionais de Custos e Sistemas de Custeio Baseado em Actividade (ABC)*. Atlas, São Paulo, Brasil.



- ✓ Couto Viana, R. e Lima Rodrigues, L., 2003. The need for a special accounting treatment: the case of Port wine industry. 2º Seminário Grudis – Grupo de Discussão de Contabilidade, Porto, Portugal.
- ✓ Dias, N.M., 2007. *Proposta do modelo ABC na contabilidade de gestão das instituição de ensino superior – o caso da Universidade de Évora*. Tese de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade de Évora, Portugal.
- ✓ *Enoteca*, 2003. Curso de Prova e História do Vinho – O Vinho sem Segredos. Edição Especial para o Jornal *Correio da Manhã*. 42 pp.
- ✓ Franco, V.S., Oliveira, A.V., Morais, A.I., Oliveira, B.J., Lourenço, I.C., Mayor, M.J., Jesus, M.A. e Serrasqueiro, R., 2009. *Temas de Contabilidade de Gestão*. Livros Horizonte, Lisboa, Portugal.
- ✓ Geishecker, M.L., 1997. Tecnologia Melhora o ABC. HSM Management: 18-22.
- ✓ Gomes, J., Pires, J., 2010. *Sistema de Normalização Contabilística – Teoria e Prática*. 2ª Edição. Vida Económica – Editorial, Porto, Portugal.
- ✓ Gómez, J.I., 2005. Desarrollo de un modelo de gestión y control de costes en la bodega. Seminário y cursos de la D.O. Tacoronte, Acentejo, Espanha. 1-40 pp.
- ✓ Gómez, J.I., Marrero, S.M. y Lorenzo, M.C., 2005. Diseño y aplicación de un modelo de gestión y control de costes para la tomada de decisiones adaptado al sector vitivinícola. Estudio para el caso de la empresa: bodega la palmera. Fundación Empresa – Universidad de la Laguna, Espanha. 1-45 pp.
- ✓ Gómez, J.I., Marrero, S. y Mesa, T., 2006. Los costes de producción en la D.O Ycoden-Daute-Isora: Una aproximación a la estructura de costes de la bodega. Facultad de CC. Económicas y Empresariales de la Universidad de La Laguna, Espanha. 3-49 pp.
- ✓ Gosselin, M., 2007. A Review of Activity-Based Costing: Technique, Implementation, and Consequences, in Chapman, Christopher, Anthony Hopwood e Michael Shields (eds.). *Handbook of Management Accounting Research* **2**: 641-671.
- ✓ Hicks, D., 1992. *Activity Based Costing for Small and Midsized Business – An Implementation Guide*, John Wiley & Sons.
- ✓ Johnson, H.T. and Kaplan, R.S., 1987. *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Harvard Business School Press, USA.
- ✓ Jordan, J., Neves, J.C. e Rodrigues, J.A., 2008. *O Controlo de Gestão – Ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*. Áreas Editora, Lisboa, Portugal.

- ✓ Kaplan, R.S., 2005. Kemps LLC: Introducing Time Driven ABC. *Harvard Business Review*.
- ✓ Khoury, C.Y. e Ancelevicz, J., 1999. A utilização do sistema de custos ABC no Brasil. *REA- Revista de Administração de Empresas*: 55-63.
- ✓ Khoury, C.Y. e Ancelevicz, J., 2000. Controvérsias acerca do sistema de custos ABC. *REA- Revista de Administração de Empresas*: 56-62.
- ✓ Machado, E.A., 2007. *A influência de certos factores contextuais no nível de sofisticação dos sistemas de custeio de algumas organizações portuguesas*. Dissertação de Mestrado na Faculdade de Economia, Universidade do Porto, Portugal.
- ✓ Major, M. and Hopper, T., 2005. Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research* **16**: 205-229.
- ✓ Major, M.J. e Vieira, R., 2009. *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática*. Escolar Editora, Lisboa, Portugal. 245-278 pp.
- ✓ Manuad, L.G. e Pamplona, E.O., 2002. O custeio ABC em empresas de serviços: características observadas na implementação de uma empresa do sector. IX Congresso Brasileiro de Custos, São Paulo, Brasil.
- ✓ Martins, F.V., Dias, C.C. e Carvalho, C.E., 2003. *Nível de Satisfação dos Gestores de Hospitais Brasileiros que Implementaram esta Metodologia*. Universidade Federal de Uberlândia, Brasil. 1-14 pp.
- ✓ Martins, M.A. e Lima Rodrigues, L., 2004. O custeio baseado em actividades (ABC): implementação em PME. Publisher Team, Lisboa, Portugal.
- ✓ Nagagawa, M., 2001. ABC Custeio Baseado em Actividades. 2ª Edição. Atlas, São Paulo, Brasil.
- ✓ Oriol, A., Moya, S., Blake, J. e Davids, J., 1998. Problemática contable del sector vitivinícola. *Revista Técnica Contable*, 595, Julho, Espanha.
- ✓ Pödmoguilnye, M. G. (2005). La Evolución del Costeo por Actividades Hacia el Custeio Híbrido de los Processos. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* **5**: 73-94.
- ✓ Pompermayer, C.B., 1999. Sistema de gestão de custos: Dificuldades na implementação. *Revista FAE*: 21-28.
- ✓ Porter, M., Estado Economia Portuguesa. Disponível em: [http://www.viniportugal.pt/index.php?option=com\\_content&task=view&id=12&Itemid=27](http://www.viniportugal.pt/index.php?option=com_content&task=view&id=12&Itemid=27). Acesso em 21 de Janeiro de 2010.
- ✓ Ribeiro, A.M., Cardoso, A.A., Chaves, C.A. e Muniz, J., 2006. Gerações do ABC: evolução e sua tendência. XIII SIMPEP – Bauru, São Paulo, Brasil.

- ✓ Rodrigues, A. e Simões, A.M., 2009. Apurar resultados de acordo com os processos: O CBA – Custeio Baseado nas Actividades. Áreas Editora, Lisboa, Portugal.
- ✓ Scapens, R.W., 1994. Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research*, **5**: 321-301.
- ✓ Struett, M.A., Souza, A.A. e Raimundini, S.L., 2005. Considerações acerca da implementação e manutenção do método de custeio ABC/ABM em organizações da área da saúde. XXV Encontro Nacional de Engenheiros de Produção, Porto Alegre, Brasil.
- ✓ Taliani, E.C. y Álvarez, J.L., 1994. El sistema de gestión y de costes baseado en las actividades. Getafe, Espanha.
- ✓ Wickramasinghe, D. and Alawattage, C., 2007. Management Accounting Change – Approaches and Perspectives. Routledge, New York.

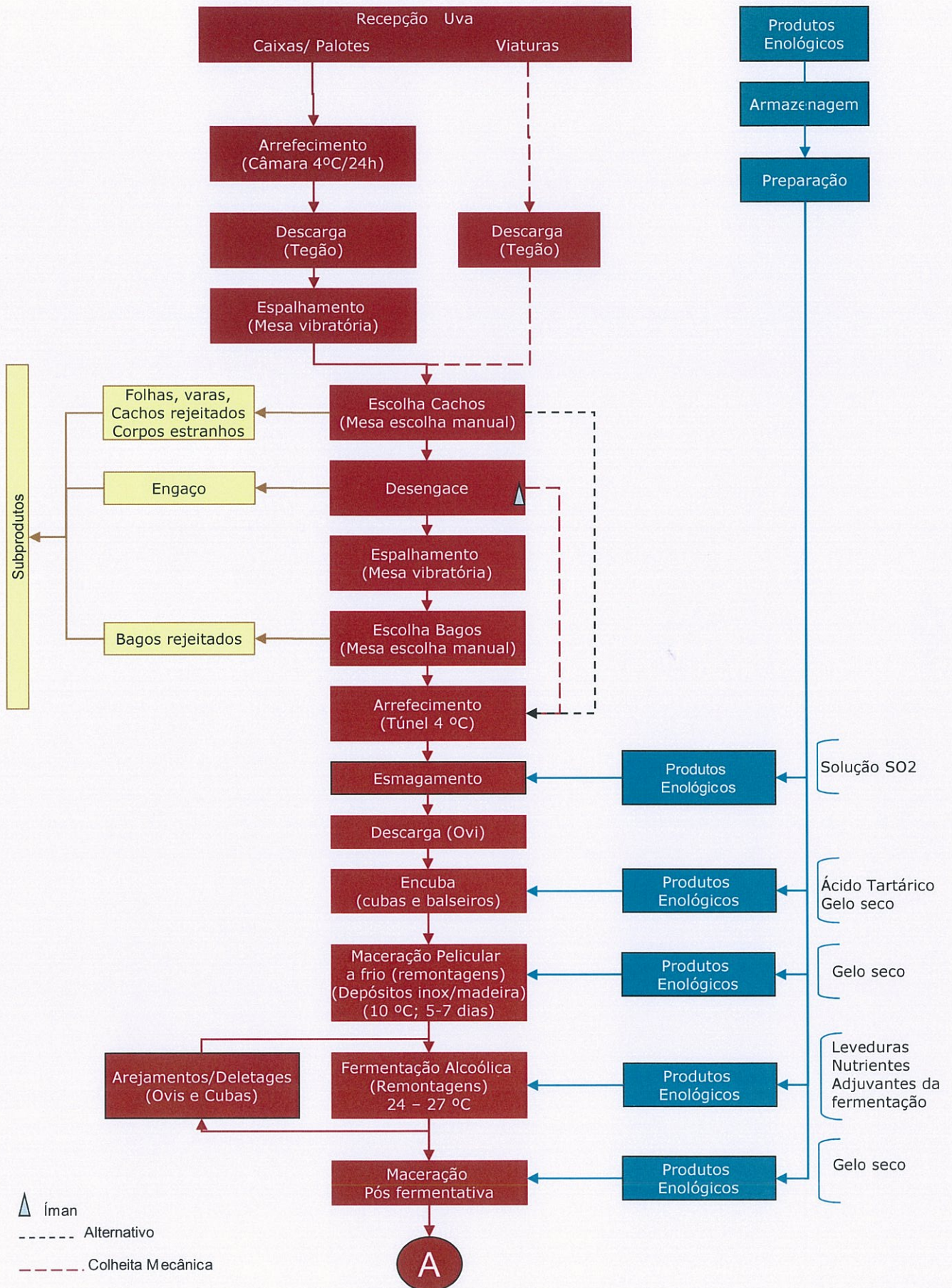
## ANEXOS

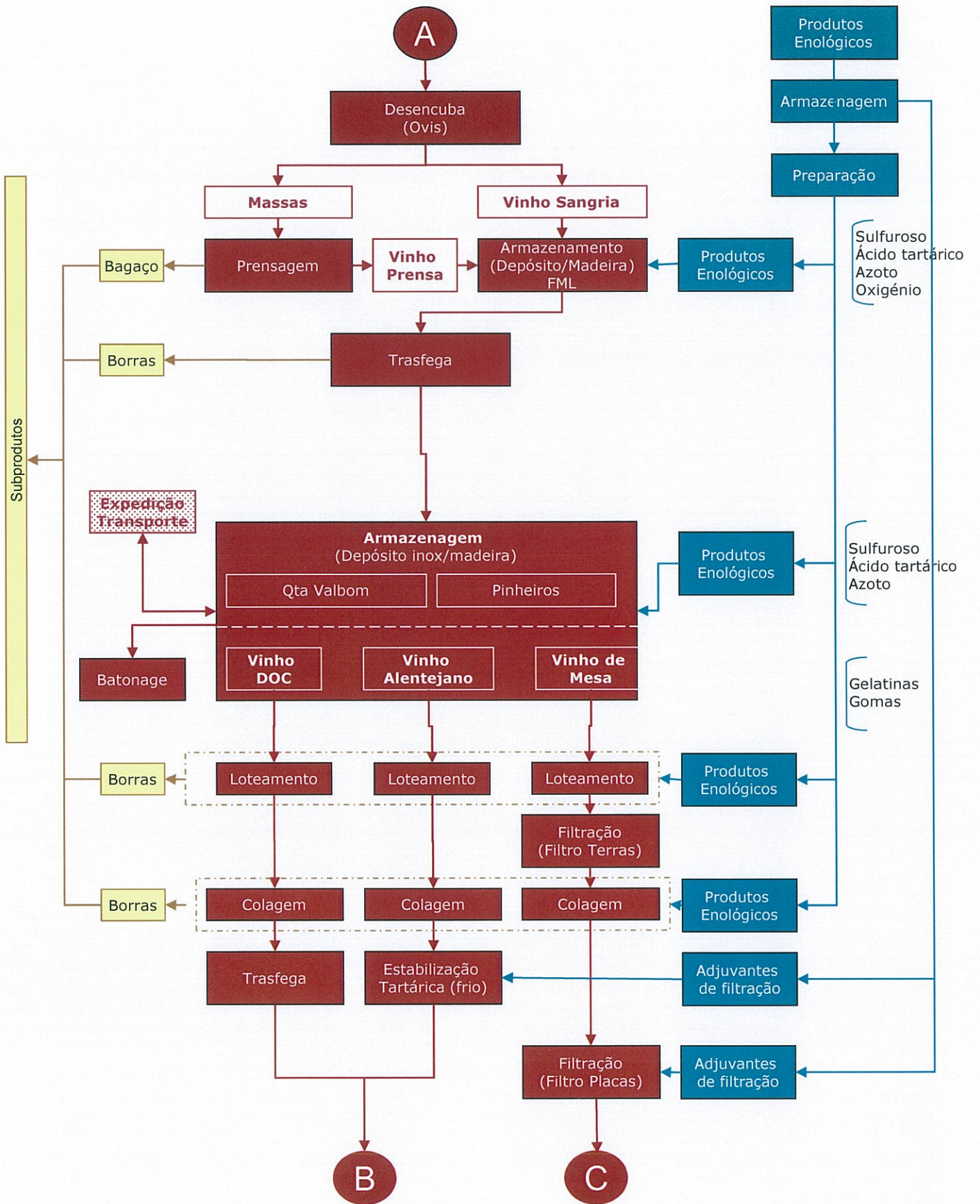
Índice:

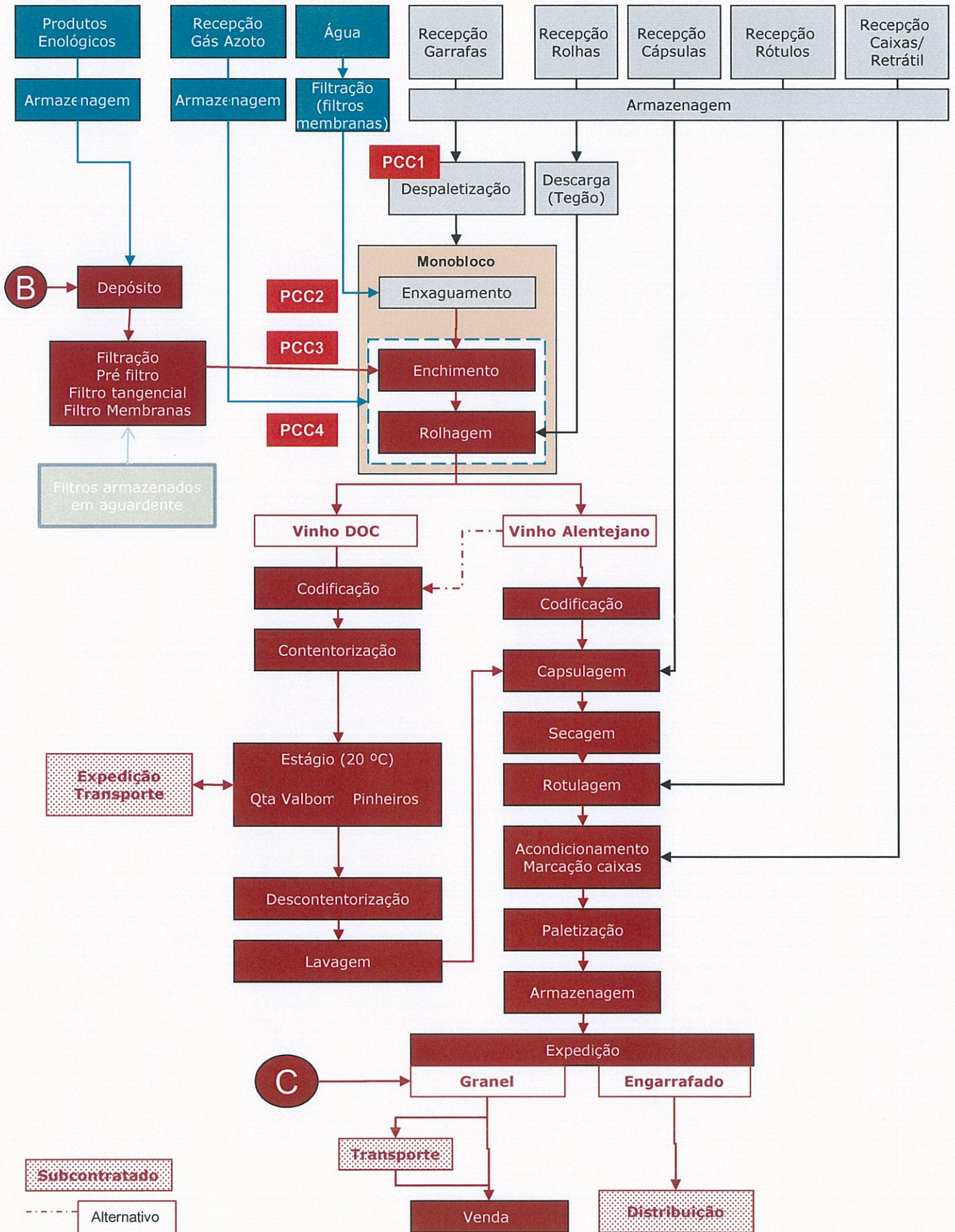
Anexo 1 – Fluxograma Actual do processo produtivo do vinho tinto

Anexo 2 – Impresso de recolha de informação produtivo

*Anexo 1 - Fluxograma Actual do processo produtivo do vinho tinto*









Anexo 2 - Impresso de recolha de informação produtivo

