



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

A contabilidade de gestão e o processo orçamental nas
empresas prestadoras de serviços

Isabelle Faria de Andrade

Relatório de estágio realizado no Mestrado de Controlo de Gestão com orientação
de: Prof.^a Rosa Nunes

Outubro de 2014

A contabilidade de gestão e o processo orçamental nas empresas prestadoras de serviços

Relatório de estágio no âmbito do Mestrado de Controlo de Gestão do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, realizado na Proinov – Consultoria em Gestão, Formação e Multimédia, Lda. no período de 10 de Fevereiro a 12 de Agosto de 2014, por Isabelle Faria de Andrade.

Orientadora: Prof.^a Rosa Nunes

Supervisão: Dr.^a Carolina Camacho

Outubro de 2014

Resumo

O estágio decorreu na empresa Proinov – Consultoria em Gestão, Formação e Multimédia, Lda., por um período de seis meses, no qual foram desenvolvidas atividades relacionadas com o Controlo de Gestão, especificamente no desenvolvimento de um processo orçamental. O objetivo do estágio prende-se principalmente no desenvolvimento de um modelo orçamental, por forma a ser utilizado como instrumento de apoio à gestão. Este trabalho, para além de descrever as atividades desenvolvidas no período de estágio, também procura analisar o tema da contabilidade de gestão e o processo orçamental nas empresas prestadoras de serviços.

Palavras chaves: *Serviços, custos, orçamento*

Abstract

The internship occurred in the company Proinov – Consultoria em Gestão, Formação e Multimédia, Lda., for a period of six months, in which were developed several activities related to management control, specifically in the development of budgeting process. The focus of the internship holds mainly in the budget model development, in order to give an instrument to support management. This papper, besides describing the activities that were developed in the internship, also regards to analyze the topic of management accounting and budgeting process on service companies

Keys words: *Services, costs, budget*

Agradecimentos

Quero agradecer a todos aqueles que contribuíram de alguma forma para a realização deste trabalho.

À Proinov, ao Dr. Paulo Belo pela oportunidade, acolhimento e disponibilidade. Um agradecimento especial a minha supervisora na empresa, Dr.^a Carolina Camacho por toda a sua disponibilidade, ajuda e pela transmissão de conhecimento durante o período de estágio, assim como todas as pessoas que integram a Proinov.

À minha orientadora do ISCAC, Dr.^a Rosa Nunes, pela orientação e disponibilidade prestada na elaboração deste relatório.

Aos meus pais pelo apoio e motivação que me deram ao longo do meu percurso académico, especialmente durante este período de estágio.

Obrigada a todos.

ÍNDICE GERAL

PARTE I – INTRODUÇÃO	1
PARTE II – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	3
1. CONTABILIDADE DE GESTÃO	3
2. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO	4
2.1. <i>Serviços versus Bens</i>	5
2.2. <i>A contabilidade de gestão nas empresas prestadoras de serviço</i>	9
3. TIPOLOGIA E CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS	10
3.1 <i>Os centros de custos e os gastos gerais de produção</i>	12
3.1.1. Bases de imputação	13
3.1.2. Centros de custos	14
3.1.3. Repartição dos gastos gerais de produção por centros de custos	14
4. SISTEMAS DE APURAMENTO DE CUSTO DE PRODUÇÃO	16
4.1. <i>Métodos de acumulação do custo de produção</i>	16
4.1.2. Custeio por ordem de produção	17
4.1.3. Custeio por processos	19
4.2. <i>Métodos de custeio de apoio à decisão</i>	20
4.2.1. Custeio por absorção	21
4.2.2. Custeio variável	22
4.2.3. Custeio por absorção versus custeio variável	23
4.3. <i>Custeio baseado em atividades</i>	25
4.3.1. Origem, conceito e objetivo	26
4.3.2. Elementos de um sistema ABC – Atividades, geradores de custos e recursos	28
4.3.3. Implementação de um sistema ABC	29
4.3.4. Abordagem Tradicional versus Abordagem ABC	32
5. O PROCESSO ORÇAMENTAL	34
5.1. <i>Definição de orçamentos</i>	34
5.2. <i>O papel do orçamento no planeamento e controlo</i>	36
5.3. <i>Preparação de Orçamentos</i>	37
5.3.1. Informação necessária para o orçamento	38
5.3.2. O orçamento global	39
5.4. <i>Orçamento nas empresas de serviço</i>	41
5.5. <i>Orçamentos estáticos e flexíveis - Orçamento para o controlo</i>	42
PARTE III - APRESENTAÇÃO DA EMPRESA ACOLHEDORA: PROINOV	45
6. DESCRIÇÃO DA EMPRESA	45
7. HISTÓRIA DA PROINOV	46
8. MISSÃO	46

9. SERVIÇOS PRESTADOS	46
9.1. <i>Formação</i>	47
9.2. <i>Informática e Multimédia</i>	48
10. CARACTERIZAÇÃO DOS RECURSOS	49
10.1. <i>Recursos financeiros</i>	49
10.2. <i>Recursos Humanos</i>	49
10.3. <i>Recursos materiais</i>	50
PARTE IV ATIVIDADES DESENVOLVIDAS	53
11. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS	54
11.1. <i>Análise da evolução da empresa</i>	54
11.2. <i>Estruturação e análise dos custos</i>	58
11.2.1. <i>Estrutura dos custos</i>	60
11.2.2. <i>Análise Custo/Resultado</i>	63
12. ELABORAÇÃO DE ORÇAMENTOS	66
12.1. <i>Elaboração do plano de atividade e orçamento de prestação de serviços</i>	66
12.2. <i>Orçamento de materiais diretos</i>	68
12.3. <i>Orçamento de gastos com o pessoal</i>	69
12.4. <i>Orçamentos dos gastos departamentais</i>	73
12.5. <i>Orçamento do custo de produção</i>	74
12.6. <i>Orçamentos de tesouraria (recebimentos e pagamentos)</i>	75
12.7. <i>Orçamento de financeiro</i>	75
12.8. <i>Demonstração de Resultados e Balanço Previsional</i>	76
CONCLUSÃO	77
BIBLIOGRAFIA	79

Índice de quadros

Quadro 1 - Características das empresas de serviço e a sua relação com o Sistema de Gestão de Custos	10
Quadro 2 - Efeitos comparativos sobre o resultado - Custeio por Absorção e Custeio Variável	25
Quadro 3 - Etapas de implementação de um sistema ABC de Hansen e Mowen, (2001) e Garrison et al (2011)	30
Quadro 4 - Relação de etapas de implementação de um sistema ABC	31
Quadro 5 – Etapas de implementação de um sistema ABC para pequenas empresas de serviço	31
Quadro 6 - Principais diferenças entre a Abordagem Tradicional e Abordagem ABC	34
Quadro 7 - Descrição da empresa acolhedora	45
Quadro 8 - Atividades desenvolvidas	53
Quadro 9 - Cronograma das atividades desenvolvidas	53
Quadro 10 - Volume de negócio 2005-2013	55
Quadro 11 - Volume de negócio pelas diferentes áreas de formação	56
Quadro 12 - Análise económica-financeira	57
Quadro 13 - Centros de custos em 2013	58
Quadro 14 - Centros de custos em 2014	59
Quadro 15 - Unidades de repartição	61
Quadro 16 - Custos comuns indiretos e as unidades de repartição atribuída	61
Quadro 17 - Total dos custos comuns indiretos por Departamentos e a respetiva imputação	62
Quadro 18 - Taxas pré determinadas de CIP	62
Quadro 19 - Imputação dos custos indiretos comuns aos serviços prestados	63
Quadro 20 - Margem de contribuição	64
Quadro 21 - Ponto de equilíbrio por serviço	65
Quadro 22 - Horas de trabalho direto de Formação	69
Quadro 23 - Horas de trabalho direto de Multimédia/Informática	70
Quadro 24 - Custo unitário de trabalho direto	71
Quadro 25 - Orçamento anual de gastos com o pessoal	72
Quadro 26 - Custos variáveis indiretos	74

Índice de gráfico

Gráfico 1 - Composição do PIB por setor de atividades em 2013	5
Gráfico 2 - Ocupação da população ativa em 2009	5
Gráfico 3 - Evolução do volume de negócio	55
Gráfico 4 - Evolução da atividade de formação	56

Índice de figuras

Figura 1 - Escala de Tangibilidade	6
Figura 2 - Sistemas de fabricação de produtos tangíveis	7
Figura 3 - Os elementos fundamentais do sistema de produção de serviços	7
Figura 4 - Classificação do custo	11
Figura 5 - Repartição dos Gastos Gerais de Produção	15
Figura 6 - Sistemas de apuramento de custo do produto	16
Figura 7 – Ilustração do custeio por ordem de produção	19
Figura 8 - Custeio por absorção	22
Figura 9 - Classificação do Custo - Custeio por Absorção versus Custeio Variável	24
Figura 10 - Sistema ABC	29
Figura 11 - Planeamento e controlo no papel dos orçamentos	37
Figura 12 - Componentes do orçamento global	39
Figura 13 - Componentes do orçamento global de uma empresa de serviços	42
Figura 14 – Repartição secundária dos custos comuns	73

Lista de Acrónimos

CEF - Cursos de Educação e Formação

CET - Cursos de Especialização Tecnológica

CIP – Custo Indireto de Produção

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento Singular

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CU – Custo Unitário

FSE – Fundo Social Europeu

HTLM – *Hyper Text Language Markup*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

ISCSP - Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas

JIT – *Just In Time*

LMS - *Learning Management System*

PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites

PIB - Produto Interno Bruto

QREN - Quadro de Referência Estratégica Nacional

R.A.M. – Região Autónoma da Madeira

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPLIU - Sindicato Nacional dos Professores Licenciados pelos Politécnicos e

Universidades

TSU – Taxa Social Única

UMa – Universidade da Madeira

Parte I – Introdução

Em Portugal, segundo dados fornecidos pelo INE¹, as empresas prestadoras de serviços, têm conquistado o mercado ao longo dos anos, comparativamente aos outros setores, assumindo nos dias de hoje uma quota significativa do mercado. Perante esta situação as empresas deste setor têm vindo a encarar um mercado cada vez mais competitivo. Para que estas possam alcançar uma posição de liderança relevante no mercado torna-se necessário terem um maior conhecimento dos seus custos, por forma a otimizar os recursos e auxiliar os gestores nas suas tomadas de decisões. Um sistema de informação contabilística constitui um instrumento técnico adequado para este propósito. A contabilidade de gestão faz parte deste sistema e fornece informação necessária para a definição e planeamento da estratégia da empresa, a alocação dos recursos e para o planeamento e controlo dos custos, ou seja, fornece informação essencial para o controlo de gestão.

O controlo de gestão consiste em estabelecer objetivos, planear e acompanhar os resultados. O seu âmbito é de concretizar a estratégia estabelecida através do desenvolvimento de instrumentos de gestão, nomeadamente um processo orçamental, no qual se inclui o plano operacional, o planeamento e controlo orçamental. Estes estão interligados, na medida em que o orçamento é um documento financeiro que quantifica o plano operacional, que é usado como referência para o controlo orçamental. Um processo orçamental bem definido permite à empresa ser bem sucedida, no sentido que ajuda a estabelecer objetivos possíveis de alcançar, antecipa os problemas, possibilitando a resolução dos mesmos e permite aos gestores terem conhecimento das consequências das suas decisões (Jordan *et al*, 2012).

O estágio curricular, no âmbito do Mestrado em Controlo de Gestão pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, tem como objetivo pôr em prática os conhecimentos e ensinamentos teóricos e práticos, ao proporcionar uma experiência profissional através da realização de atividades na área de Controlo de Gestão. Neste sentido, foram desenvolvidos contactos com a empresa acolhedora e foi definido um período do estágio, tendo como objetivo principal, acompanhar a implementação de um modelo orçamental aplicado à empresa em questão. Este realizou-se na Proinov – Consultoria em Gestão, Formação e Multimédia, Lda., situada na cidade do Funchal, teve

¹ Evolução do Setor Empresarial em Portugal 2004-2010, consultado no site http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=143262137&PUBLICACOESmodo=2

a duração de 960 horas, com início no dia 11 de Fevereiro, tendo sido concluído no dia 12 de Agosto de 2014, e integrou-se na área de planeamento e controlo orçamental.

Este relatório foi desenvolvido no âmbito do estágio curricular referido anteriormente e tem como propósito apresentar a empresa acolhedora, as atividades que foram realizadas no estágio, assim como fazer um enquadramento teórico das mesmas. O relatório está dividido em três partes principais, inicialmente é feito uma breve resenha das questões teóricas subjacentes ou conexas com às atividades desenvolvidas. Assim aborda-se a contabilidade de gestão nas empresas prestadoras de serviço, que inclui, a tipologia e a classificação dos custos; os sistemas de apuramento de custo de produção, onde faço uma descrição sumária dos diversos métodos de custeio abordados, na literatura; e o processo orçamental, no qual abordo a função dos orçamentos no planeamento e no controlo, a informação necessária para a sua elaboração e as componentes do orçamento global. A segunda parte deste trabalho, é destinada à apresentação da empresa que me acolheu para a realização do estágio. E por último estão descritas as atividades desenvolvidas no estágio.

Parte II – Enquadramento teórico

1. Contabilidade de gestão

O sistema de contabilidade de gestão tem vindo a ajustar-se às novas realidades em que as empresas operam, procurando ajustar-se aos novos desafios da economia, que assenta, cada vez mais, na competitividade mundial. Justificando-se, assim, vários desenvolvimentos naturais deste domínio contabilístico, com início na contabilidade industrial, orientando-se posteriormente para a contabilidade de custos a qual alargou-se ao conceito de contabilidade analítica, com foco atualmente no conceito de contabilidade de gestão (Jordan *et al* 2011).

Segundo Horngren *et al* (2000), o sistema de informação contabilística é o principal e mais confiável sistema de informação quantitativa em quase todas as organizações. O sistema deve fornecer informação para os seguintes objetivos:

1. Definição das estratégias gerais e do planeamento a longo prazo.
2. Decisões de alocação de recursos com ênfase no produto e no cliente.
3. Planeamento e controlo de custos das operações e atividades.
4. Mensuração do desempenho e avaliação das pessoas.
5. Adequação com a regulamentação externa e exigências legais.

Os mesmos autores distinguem a contabilidade de gestão, como forma de medir e relatar informação financeira bem como outros tipos de informação que ajudam os gerentes a atingir as metas organizacionais (compreende os objetivos 1 ao 4). A contabilidade financeira por centrar-se nos relatórios financeiros dirigidos ao público externo que são seguidos pelos Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (PCGA) (compreende o objetivo 5). E a contabilidade de custos como técnica de medir e relatar informações financeiras e não financeiras relacionadas com a aquisição e o consumo de recursos pela organização, ou seja, fornece informação tanto para contabilidade de gestão como também para a contabilidade financeira.

Na mesma linha de pensamento encontra-se Hansen e Mowen (2001) para quem o sistema de informação contabilístico, dentro de uma organização, tem dois subsistemas principais: a contabilidade financeira e contabilidade de gestão. A principal diferença entre os dois sistemas é o usuário da informação. A contabilidade financeira fornece informação para usuários externos à organização. Enquanto que a gestão de custos produz informação para usuários internos. Esta identifica, coleta, mensura, classifica e relata informações que são úteis aos gestores para: determinar o custo de algo, planejar, controlar e a tomada de decisão.

A contabilidade de custos tenta satisfazer objetivos de custeio para a contabilidade financeira e de gestão. Quando a contabilidade de custos é usada para cumprir com objetivo de contabilidade financeira, ela mensura e avalia os custos de acordo com os PCGA. Quando é usada para um propósito interno, ela fornece informações sobre os custos dos produtos, clientes, serviços, projetos, atividade, processos ou outro objeto de custo. Essa informação tem um papel importante nas tomadas de decisões e não preciso e, frequentemente, não deve seguir os PCGA.

Para Atkinson *et al* (2000, p. 36),

“Tradicionalmente, a informação da contabilidade de gestão tem sido financeira, isto é, tem sido denominado em moeda. Entretanto, recentemente, foi-se ampliando para incluir informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade e tempo de processamento, tanto quanto informação mais subjetiva como mensurar o nível de satisfação dos clientes, a capacidade dos funcionários e o desempenho de novos produtos”.

Em síntese, a contabilidade de gestão tem por objetivo fornecer informação de natureza económica aos gestores, para a tomada de decisão e para o planeamento e controlo da gestão, com o apoio da informação da contabilidade financeira e ferramentas desenvolvidas internamente. Contudo, não é obrigatória, as empresas são livres de querer ou não um sistema de contabilidade de gestão implementada na sua empresa e de a desenharem da forma como bem o entendem, pois não existe nenhum organismo externo ao qual devem obedecer, que especifica o que deve ou não deve ser feito.

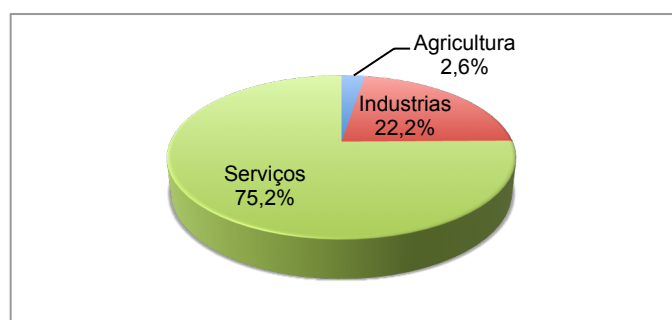
2. Empresas prestadoras de serviço

No mundo inteiro, a mudança das economias para empresas de serviços é evidente, não somente tem crescido em tamanho, como também tem absorvido muito emprego. Cada vez mais o PIB está sendo criado pelo setor de serviços (Hoffman e Bateson, 2003).

Em Portugal, como se pode observar nos gráficos 1 e 2 , o setor de serviço representou, 75,20% do PIB em 2013 e em 2009 apresentou uma taxa de 59,80% de empregabilidade no setor de serviços².

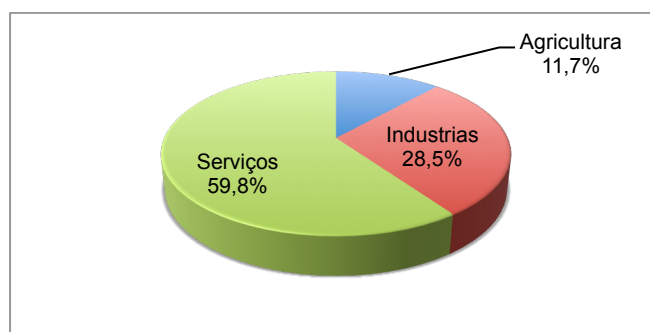
² Informação consultada no site <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/po.html>

Gráfico 1 - Composição do PIB por setor de atividades em 2013



Fonte: Elaboração própria com base nos dados do site <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/po.html>

Gráfico 2 - Ocupação da população ativa em 2009



Fonte: Elaboração própria com base nos dados do site <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/po.html>

Da análise dos gráficos conclui-se que as empresas de serviços têm um grande peso na economia, justificando-se também a expansão da aplicabilidade da contabilidade de gestão para este setor. O setor de serviços é bastante abrangente, são empresas, por exemplo, de contabilidade, consultoras de gestão, advocacia, companhias de seguros, bancos, hotéis, restaurantes, etc. Também, inclui-se como empresas prestadoras de serviço, quase todas as organizações sem fins lucrativos, como os hospitais, as escolas, as instituições governamentais e os museus, entre outros.

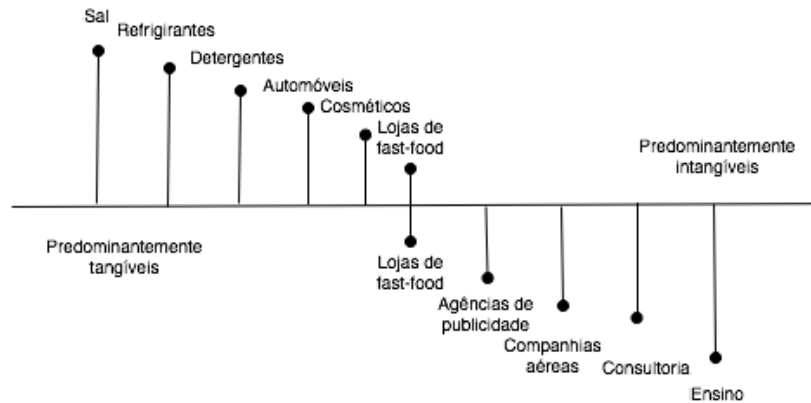
2.1. Serviços *versus* Bens

Para o entendimento preciso do que é um serviço é necessário compará-lo com bens, essa distinção nem sempre é perfeitamente clara.

Segundo Hoffman e Beteson (2003), muitos serviços contêm pelo menos alguns elementos de bens tangíveis, como por exemplo, o extrato bancário ou a política escrita de uma companhia de seguros. Por sua vez, a maioria dos bens oferecem pelo menos um serviço, como o transporte. No geral, os bens podem ser definidos como objetos,

dispositivos ou outros elementos e os serviços podem ser definidos como ações, esforços ou desempenho. Mas a diferença principal é a propriedade da intangibilidade. Os autores apresentam uma escala de tangibilidade por forma a perceber essa diferença.

Figura 1 - Escala de Tangibilidade



Fonte: Hoffman e Bateson (2003)

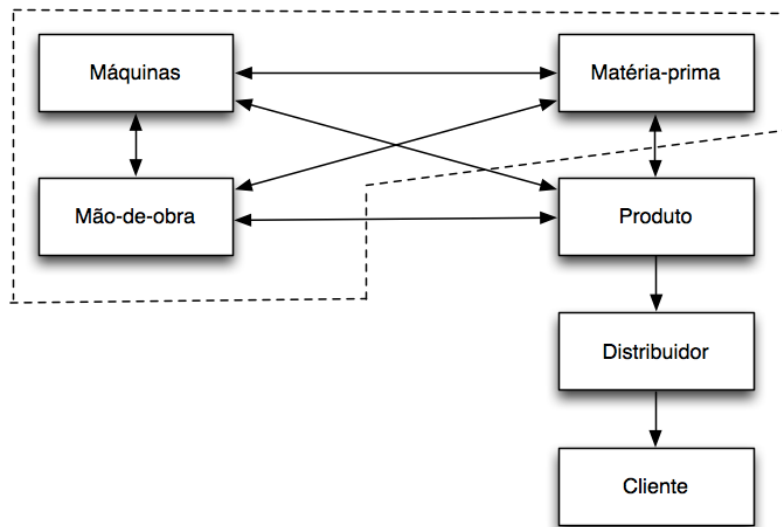
A escala mostra uma série de produtos com base na sua tangibilidade. Segundo os autores da escala, os produtos predominantemente tangíveis são aqueles cujas propriedades físicas podem ser sentidas e experimentadas, por outro lado, os intangíveis são os produtos que não têm propriedade física.

Por causa da intangibilidade, os serviços não podem ser armazenados, logo também os acréscimos de serviços não podem ser armazenados para responder aos períodos de aumento da procura. Como consequência disso, os clientes são obrigados a esperar pelos serviços desejados e os prestadores do serviço estão limitados entre a quantidade que podem vender e a quantidade que podem produzir (Hoffman e Bateson, 2003).

Para Eigler e Langeard (1998), numa indústria perfeita tudo é previsto com precisão e posto em ação, com base no rigor da análise e na utilização constante da abordagem sistemática. Os autores apresentam o seguinte modelo, apresentado na figura 2, com o objetivo de transpor esse rigor para o sistema de produção de serviços.

O processo de produção de produtos tangíveis abrange um conjunto de três elementos: mão-de-obra, máquinas e matérias-primas. O produto é resultado da interação entre esses elementos, uma vez que produto está produzido é necessário colocá-lo fisicamente à disposição dos eventuais compradores.

Figura 2 - Sistemas de fabricação de produtos tangíveis

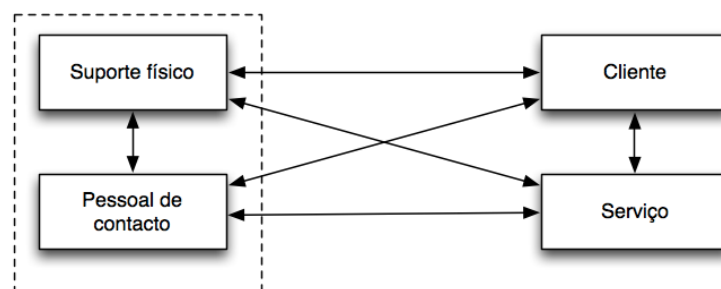


Fonte: Eiglier e Langeard (1998)

Já para o processo de produção de serviços são necessários, os seguintes elementos (ver figura 3):

- a mão-de-obra, não a de produção³ mas, sim, aquela que está diretamente relacionada com a prestação de serviço e em contacto com os clientes (pessoal de contacto).
- um elemento material, o equivalente às máquinas (suporte físico).
- o beneficiário do serviço, isto é, o cliente.

Figura 3 - Os elementos fundamentais do sistema de produção de serviços



Fonte: Eiglier e Langeard (1998)

A grande diferença entre ambos reside no facto do cliente ser uma parte integrante do sistema de produção do serviço, ele é um dos atores, simultaneamente produtor e consumidor. Sem o cliente, não existe serviço, existe simplesmente capacidade disponível, potencialidade de prestação de serviço (Eiglier e Langeard, 1998). Sendo

³ Produção pode ser vista em sentido restrito, ou seja, fabricação de produtos ou pode ser em sentido amplo, produção de bens e serviços. Os autores Eiglier e Langeard (1998), referem-na em sentido restrito.

assim, o serviço também é caracterizado pela inseparabilidade, entre a produção e o consumo. Enquanto, os bens são numa primeira fase produzidos, depois vendidos e então consumidos, os serviços são vendidos primeiro e de seguida produzidos e consumidos em simultâneo (Eigler e Langeard, 1998; Hoffman e Bateson, 2003; Meyssonier, 2012). Por exemplo, um formando faz a sua inscrição na formação que pretende realizar, efetua o pagamento, e depois frequenta-a, consumindo o serviço (a formação) enquanto ela é produzida.

Outra particularidade de um serviço é a interação entre os três elementos: o pessoal, o material e a organização interna. O pessoal e o material não são mais do que a parte visível, pelo cliente da empresa de serviços. No entanto, estes elementos são condicionados pela organização interna, isto é, pelos objetivos que a empresa pretende atingir, pela estrutura adoptada, pelas operações que efetuam, ou seja, pela gestão. Esta é parte não visível para os clientes (Eigler e Langeard, 1998; Hoffman e Bateson, 2003; Meyssonier, 2012).

Os funcionários de empresas de serviços têm mais contato direto com os clientes, assim devem ser sensíveis à qualidade do serviço que prestam aos mesmos. Os clientes das empresas de serviço transmitem imediatamente os defeitos de um serviço prestado e as consequências da sua má prestação pode ser bastante prejudicial, pois, clientes insatisfeitos tendem a procurar outras alternativas, após uma experiência desagradável (Atkinson *et al*, 2000)

Face ao exposto concluiu-se que se pode distinguir um serviço de um produto pelas seguintes características (Eigler e Langeard, 1998; Hoffman e Bateson, 2003; Meyssonier, 2012):

- A **intangibilidade**, refere-se à propriedade não física de um produto.
- A **inseparabilidade**, significa que a produção do serviço e o seu consumo são realizados em simultâneo.
- A **heterogeneidade**, diz respeito ao desempenho realizado no serviço ter maior variação do que na produção dos produtos, devido a relação direta entre o cliente a pessoa que está a prestar o serviço.
- A **perecibilidade**, refere-se à impossibilidade de um serviço ser armazenado.

2.2. A contabilidade de gestão nas empresas prestadoras de serviço

A contabilidade de gestão foi desenvolvida inicialmente para as empresas industriais ou de produção. No entanto, essa ideia tem sido desenvolvida em todo o tipo de organização, incluindo empresas prestadoras de serviço, por serem tão complexas e diversificadas como as empresas industriais.

Os gestores de empresas de serviço, no passado, usavam a informação da contabilidade de gestão com menos intensidade do que os gestores de empresas industriais. Tal facto, provavelmente, acontecia porque a maioria das empresas de serviços não tinham concorrência, durante muito tempo, atuaram em mercados favoráveis. Nesses ambientes os responsáveis não se encontravam sob muita pressão para reduzir custos, para melhorar a qualidade e a eficiência das operações e para introduzir novos serviços. Esta situação levava os gestores a não precisarem da informação contabilística para a tomada de decisão, como consequência, os sistemas de contabilidade de gestão eram simples, na maioria das empresas de serviços. Os responsáveis baseavam-se na informação financeira para orçar e controlar os gastos dos departamentos funcionais e normalmente os gestores não conheciam os custos dos seus serviços. (Atkinson *et al*, 2000)

Para Hansen e Mowen (2001), o aumento da concorrência, no setor de serviço, torna os gestores mais conscientes da necessidade de usar informação contabilística para o planeamento, controlo e tomada de decisão. No entanto, as suas características singulares requerem uma adaptação da gestão de custos às suas circunstâncias. O Quadro 1 ilustra as características associadas à produção de um serviço e à sua relação com um sistema de gestão de custos.

Quadro 1 - Características das empresas de serviço e a sua relação com o Sistema de Gestão de Custos

Características	Relacionamento com os Negócios	Impacto no Sistema de Gestão de Custo
<u>Intangibilidade</u>	Serviços não podem ser armazenados Não podem ser protegidos por meio de patentes Serviços não podem ser, de imediato, divulgados É difícil estabelecer um preço	Não existem contas de "Mecadoria em armazém" Existe um forte código de ética Os custos devem estar relacionados com toda a organização
<u>Inseparabilidade</u>	O consumidor está envolvido na produção Outros consumidores estão envolvidos na produção É difícil a realização de produção em massa nos serviços	Os custos são contabilizados pelo tipo de cliente Deve-se criar um sistema para incentivar a consistência na qualidade
<u>Heterogeneidade</u>	Padronização e controle de qualidade são difíceis	É necessária uma forte abordagem de sistemas
<u>Perecibilidade</u>	Os benefícios dos serviços vencem rapidamente Os serviços podem ser repetidos, frequentemente, para um cliente	Não existe armazenamento É preciso haver um sistema padronizado para lidar com os clientes que regressam

Fonte: Adaptado Hansen e Mowen (2001) include Valerie Zeithaml, A. Parasuraman & Leonard Berry,⁴

Apesar das empresas do setor de serviços fornecerem serviços ou produtos intangíveis aos seus clientes, relativamente à informação contabilísticas, são empresas que não possuem “*stock*” tangível⁵ no fecho do ano contabilístico. São também empresas que apresentam gastos com mão-de-obra expressivos relativamente aos gastos totais (Horngren *et al*, 2000)

3. Tipologia e classificação dos custos

É fundamental a compreensão do significado da palavra custo/gasto para entender como é que um sistema de contabilidade calcula os custos e comunica a informação aos utilizadores de forma eficaz. A palavra em si, de uma forma geral significa o dispêndio ocorrido para a aquisição de algum recurso, mas na contabilidade, seja financeira ou de gestão, a sua interpretação abrange uma variedade de classificações.

Segundo Wright (1996), a informação sobre o custo, para que seja útil a todos os que precisam dela, tem que ser classificada para os gestores estarem aptos a compreendê-la.

⁴ “*Problem and Strategie in Services Marketing*” Journal of Marketing 49 (1985): 34-46

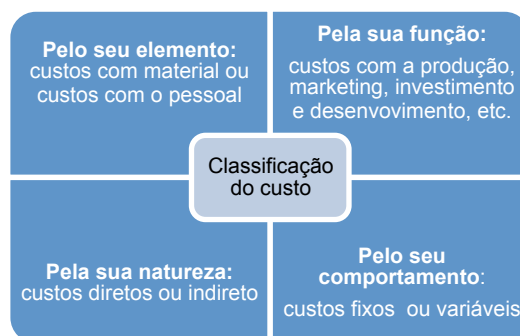
⁵ Segundo a Norma Contabilística de Relato Financeiro 18, parágrafo 8 – “... no caso de um prestador de serviços, os inventários incluem os custos do serviço (...) relativamente ao qual a entidade ainda não tenha reconhecido o referido *rédito*.” Isto é, podem ser apresentados stock se o serviço estiver em curso no fecho do Balanço.

Por forma a ajudar os gestores na tomada de decisão, eles precisam de saber o custo de “algo”. O custo desse “algo” é denominado por objeto de custo e este é definido como qualquer atividade ou recurso dentro da organização para o qual é importante a medição do custo de forma separada (Horngren *et al*, 2000). Como exemplo de objeto de custo temos: o custo do produto, o custo da prestação de serviço com um cliente, o custo operacional do departamento, ou seja, qualquer coisa para a qual se queira avaliar o custo dos recursos utilizados.

Existe uma multiplicidade de significados e diferentes tipos ou formas de classificação do custo, que são utilizados em diferentes situações. Por exemplo, custo do período e do produto, o custo padrão, o custo direto e indireto, o custo fixo ou variável, o custo incremental e irrelevante e o custo afundado e de oportunidade.

Segundo Wright (1996), não existe praticamente nenhum limite para categorizar o custo, mas classifica-os em quatro categorias mais comum e úteis para fins de contabilidade e controlo de gestão, que são as seguintes:

Figura 4 - Classificação do custo



Fonte: Adaptado Wright (1996)

Na mesma linha de pensamento estão Horngren *et al* (2000), Atkinson *et al* (2000), Pereira e Franco (2001), Caiado (2011), Garrison *et al* (2011), Seal *et al* (2012), Coelho (2012) e Ferreira *et al* (2014) que classificam os custos considerando três diferentes aspetos: produto ou período, refere-se a relação entre os custos dos inventários e gastos nos relatórios financeiros, tendo em conta a sua dimensão temporal; diretos e indiretos atende à relação entre os custos e ao seu objeto de custo; e os variáveis e fixos, classificam-se quanto ao padrão de incidência sobre as alterações da atividade da empresa, ou seja, considerando o seu comportamento face às oscilações.

Os custos também são classificados em função dos valores reais ou teóricos dos custos incorridos. Pereira e Franco (2001) definem por **custos reais** aqueles que realmente se verificam, ou seja, tendo em conta as quantidades de bens e serviços efetivamente

consumidas, valorizadas ao preço que foi necessário pagar para os obter; e **custos básicos** são custos teóricos, fixados para a valorização interna de matérias, produtos e serviços prestados. Os critérios seguidos na sua definição podem ser de vários tipos, salientando-se os custos padrões e os custos orçamentados. De referir que ambos são úteis e utilizados para efeitos de controlo de gestão. Os **custos padrão** são metas, eficientes e atingíveis, estabelecidas antecipadamente para os custos das atividades e recursos consumidas por produtos. Isto é, são parâmetros fundamentados em padrões determinados para a quantidade de recursos da atividade, que deve ser consumida para a produção de cada unidade de produto ou de outra unidade de produção, valorizados ao preço teórico desses recursos (Atkinson *et al*, 2000). Os **custos orçamentados**, são custos obtidos nos orçamentos elaborados pela empresa no âmbito da gestão orçamental que pratica (Pereira e Franco, 2001).

Para além daqueles que já foram referidos, ainda temos os custos para a tomada de decisão. Na sua maioria, envolvem o conhecimento de alguns conceitos de custos que interessam à tomada de decisão e são referidos por: **custos incrementais**, também denominados de custos diferenciais, refletem a diferença de custos ou proveitos referentes à duas alternativas possíveis; **custos irrelevantes**, como o seu próprio nome indica, são insignificantes para a tomada de decisão, a escolha de uma ou outra solução alternativa não implica nenhuma modificação de certos elementos de custo; **custos afundados** são aqueles que se realizaram no passado e que são considerados irrelevantes para uma tomada de decisão, porque já ocorreram; e por **custo de oportunidade** entende-se o benefício que se abdica quando uma alternativa é selecionada em detrimento de outra. Este último constitui um custo da alternativa adoptada, é sempre considerado como um custo relevante, mas, não implica pagamentos ou recebimentos. (Pereira e Franco, 2001)

3.1 Os centros de custos e os gastos gerais de produção

No geral existem dois grupos de custos, aqueles que têm uma relação direta com a produção do serviço/produto, no qual é possível quantificar e imputar diretamente ao custo do serviço/produto, estes são principalmente a mão de obra e o material direto. Por outro lado, existem os Gastos Gerais de Produção (GGP), que são todos os restantes custos necessários à produção, resultantes de despesas gerais da empresa ou departamentos, que não podem ser imputados ao serviço/produto de forma direta.

Segundo os autores Pereira e Franco (2001) e Caiado (2011), recorre-se às chamadas bases ou unidades de imputação para a imputação dos gastos gerais de produção. Pelo que é necessário, para um melhor entendimento da imputação dos gastos gerais da

empresa, definir estes e o conceito de centro de custos que está estritamente relacionado com a repartição destes gastos.

3.1.1. Bases de imputação

É comum utilizar como base de imputação⁶ as relacionadas com unidades, tais como, o número de unidades produzidas, o número de horas de mão-de-obra e o número de horas de trabalho das máquinas. Mas, também, podem ser utilizadas bases de imputação expressas em valor, como por exemplo, o custo de matérias consumidas ou custo com a mão de obra direta

Na imputação dos GGP parte-se do princípio que os mesmos variam proporcionalmente com a quantidade que se considere como base, por esta razão deverá escolher-se a base de imputação que tenha uma maior correlação com os GGP (Pereira e Franco, 2001; Caiado 2011; Coelho 2012). A imputação faz-se com recurso a uma quota, calculada como se segue:

$$\text{Quota de imputação} = \frac{\text{Gasto Gerais de Produção}}{\text{Base de repartição}}$$

No caso de se considerarem valores reais para calcular a quota de repartição, estamos a trabalhar com quotas reais. Contudo, frequentemente, não se torna prático aguardar os valores reais, pelo que é necessário calcular quotas com base em estimativas ou previsões, chamadas quotas teóricas (Caiado, 2011). Nesta ultima hipótese, é preciso regularizar os saldos, no final de cada período, tendo em conta os valores reais apurados.

Podem ser adoptadas bases de imputação únicas ou múltiplas. As bases de imputação únicas são difíceis de aplicar na prática, porque esta deveria ser proporcional ao conjunto de gastos que se pretende repartir, e apenas o será a alguns deles. Por outro lado, por forma a evitar as dificuldades da base única, utiliza-se a imputação de base múltipla. Por exemplo, o custo da renda é repartido em função da área de cada departamento e o custo de mão de-obra indireta é repartido em função do custo de mão de obra direta.

⁶ A base de imputação pode ser referida de diversas formas. Existe o termo indutor de custo (cost driver) aparece sempre associado ao ABC e outros termos como a base única, base múltipla e Unidade de Obra são usados em outros métodos de custeio (nas secções homogéneas).

3.1.2. Centros de custos

A produção de um produto/serviço exige geralmente a criação de diversos departamentos, estes podem ser considerados como centros de custos. Estes centros podem ser criados obedecendo a vários critérios. O autor Caiado (2011), identifica os seguintes: topográfico (um centro de custo deve abranger os custos que se realizam em determinado local); responsabilidade (um centro de custo deve englobar os custos que estão sob a responsabilidade de determinada pessoa); e funcionalidade (um centro de custo deve abranger custos referentes a operações idênticas).

É importante, ainda, identificar os centros de custos principais e auxiliares. Estes distinguem-se um do outro, pelos primeiros estarem diretamente relacionados com a produção do produto/serviço e os outros por executarem atividades que apoiam a produção.

3.1.3. Repartição dos gastos gerais de produção por centros de custos

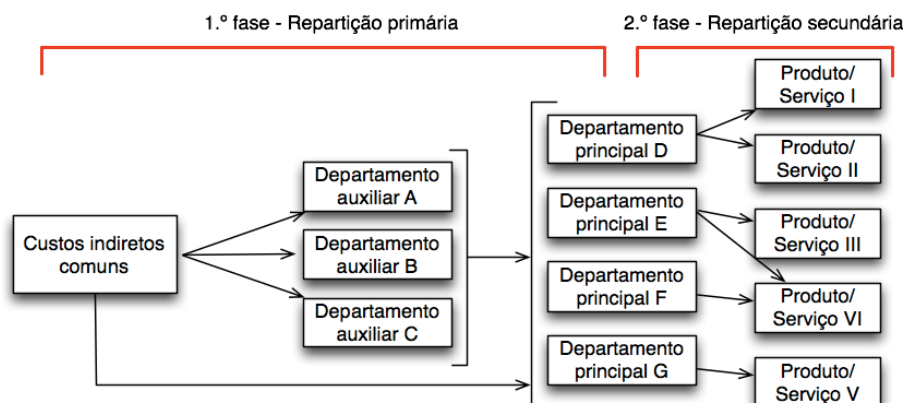
A repartição é simplesmente um meio de se dividir um grupo de custos e atribuir esses custos às várias subunidades (Hansen e Mowen, 2000). Este método consiste em dividir as despesas gerais da empresa (ou seja, os custos que compreende a classe 6 do plano de contas do SNC) em pequenos grupos de custos com certas particularidades – chamados centros de custos (Caiado, 2011; Coelho *et al*, 2012; Ferreira *et al*, 2014).

Para Atkinson *et al* (2000), os sistemas de contabilidade de custos atribuem despesas operacionais aos produtos com um procedimento que compreende duas fases. Primeiro, são atribuídos gastos aos departamentos de produção e então, no segundo estágio são atribuídos os gastos dos departamentos de produção aos produtos/serviços.

Aos custos operacionais mencionados por Atkinson *et al* (2000), os autores Hansen e Mowen (2001), referem-nos como custos comuns. Estes são aqueles que ocorrem quando o mesmo recurso é usado para a produção de dois ou mais serviços ou produtos. Referidos anteriormente como GGP.

Segundo Atinkson *et al* (2000), a repartição de custos envolve duas fases. A primeira fase engloba dois passos: a identificação individual dos custos aos departamentos de produção e auxiliares e de seguida, pela alocação dos custos dos departamentos auxiliar aos departamentos de produção. Em esquema temos o seguinte:

Figura 5 - Repartição dos Gastos Gerais de Produção



Fonte: Adaptado de Caiado (2011)

Para essa distribuição existem vários métodos específicos, entre eles, refere-se os seguintes: o **método de alocação direta** – é um método simples para alocar custos dos departamentos auxiliares aos departamentos de produção, ignorando as interdependências entre os departamentos auxiliares; o **método de alocação sequencial** – é um método que reconhece a interdependência entre os departamentos auxiliares e aloca os custos de um departamento auxiliar a outro, de cada vez em ordem sequencial; e o **método de alocação recíproca** – determina as alocações aos departamentos auxiliares simultaneamente.

Na segunda fase, a repartição requer a identificação de indutores de custo ou unidades de obra adequados para cada departamento de produção e a atribuição dos custos dos departamentos de produção aos serviços/produtos.

Para Hansen e Mowen (2001), existem seis etapas para a repartição de custos do departamentos auxiliares para os departamentos de produção:

1. Criar departamentos na empresa,
2. Classificar cada departamento em auxiliar ou de produção,
3. Identificar todos os custos indiretos de produção na empresa, para os departamentos auxiliares ou de produção,
4. Alocar os custos dos departamentos auxiliares aos departamentos de produção,
5. Calcular as taxas predeterminadas de Custo Indireto de Produção (CIP) para os departamentos de produção (quotas de imputação),
6. Alocar os CIP para as unidades de Produto individuais por meio de taxas de CIP predeterminadas, se o custeio for este, porque se o custo for real são aplicadas taxas reais.

A distribuição de custos requer a identificação para cada departamento auxiliar, de uma base, ou de um indutor de custos ou unidades de obra, que melhor expresse a atividade executada por aquele departamento (Athinson *et al*, 2000).

A divisão dos custos indiretos acumulados em cada departamento de produção pelo número total de unidades de indutor de custos correspondente, resulta na obtenção da taxa dos indutores de custos (taxa predeterminada de CIP ou taxa real se os custos forem reais, ou quota de imputação) para cada departamento (Athinson *et al*, 2000). Essa taxa será multiplicada pelo número de unidades produzidas, o que resultará na parcela de custo indireto atribuído ao produto/serviço.

4. Sistemas de apuramento de custo de produção

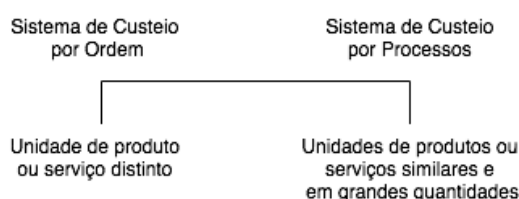
Os sistemas de custeio de um produto/serviço visam calcular e relatar os custos. Várias são as metodologias de apuramento de custos, para a autora Stefano (2011) os mais utilizados são o custeio por absorção, variável e por atividades, também conhecido por custeio baseado por atividades – *Activity Based Costing* (ABC). Algumas metodologias de custeio, as mais referenciadas na literatura subjacente, são referidas de seguida.

4.1. Métodos de acumulação do custo de produção

Segundo Garrison *et al* (2011), Seal *et al* (2012) e Coelho (2012) o apuramento do custo é um processo de apropriação dos custos aos produtos e serviços de uma organização. O seu entendimento é fundamental para os gestores, pois a maneira como é feita o apuramento do custo de um produto/serviço, pode causar um impacto relevante no apuramento do lucro líquido, bem como nas decisões empresariais.

Na prática, a apropriação dos custos aos produtos e serviços envolve algum tipo de média por períodos e por produtos. A forma como o cálculo da média é feito depende muito da natureza do processo de produção envolvido. É comum nas organizações utilizarem dois sistemas de apuramentos dos custos, conhecidos como custeio por ordem de produção e o custeio por processo (Garrison *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012).

Figura 6 - Sistemas de apuramento de custo do produto



Fonte: Horngren *et al*, 2000

4.1.2. Custeio por ordem de produção

O custeio por ordem de produção é um sistema adoptado por empresas que produzem uma grande variedade de produtos em cada período (Horngren *et al*, 2000; Caiado, 2011; Garrison *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012; Coelho, 2012).

Para os autores Caiado (2011), Garrison *et al* (2011), Coelho (2012) e Seal *et al* (2012) aplica-se este método nas empresas de produção diversificada, descontinua, cujo o processo de produção, de cada produto ou lote de produtos é perfeitamente distinguível dos restantes, de modo a que seja possível imputar diretamente a cada um deles os respectivos custos.

Neste sistema os custos são acumulados e atribuídos às ordens de produção, e em seguida, são divididos pelo número de unidade nelas incluídas, para determinação do custo médio unitário (Garrison *et al*, 2011).

O custeio por ordem de produção é também muito utilizado nas empresas de serviços. No sentido de que o custo de um serviço é diferente do custo de um outro serviço e deve ser tratado separadamente (Horngren *et al*, 2000).

As ordens de serviço diferenciam-se em termos de duração, de complexidade e de recursos consumidos (Horngren *et al*, 2000). Sendo que, muitas vezes o cliente solicita à empresa o orçamento do serviço antes de formalizar o pedido. Os custos precisam ser estimados, para cada serviço, a fim de preparar um orçamento. Os sistemas de custeio por ordem de serviço fornecem meios para o cálculo desses custos (Atkinson *et al*, 2000). Esta situação representa um caso particular deste método, denominado produção por encomenda (Caiado, 2011).

Para Horngren *et al*, (2000), seis etapas devem ser seguidas para se alocar os custos às ordens de serviços (também aplicáveis nos setores comerciais e industriais).

1.º etapa: Identificar a ordem de serviços, que é o objeto de custo

2.º etapa: Identificar os custos diretos da ordem de serviço. Nas empresas de serviço a mão de obra costuma ser a principal categoria de custos indiretos identificada, havendo em algumas empresa de serviços material direto à produção do serviço.

3.º etapa: Identificar os centros de custos indiretos associados à ordem de serviço. Os centros de custos consistem numa variedade de custos que são menos previsíveis e identificáveis às ordens de serviço do que os custos diretos.

4.º etapa: Selecionar o critério de imputação a ser utilizado para alocar os custos indiretos dos centros à ordem de serviço. O critério de imputação é expresso normalmente em quantidade, os mais utilizados são horas de mão de obras diretas e as horas máquinas.

5.º etapa: Calcular a taxa unitária do critério de imputação escolhido para alocar os custos indiretos às ordens de serviço.

6.º etapa: Distribuir os custos ao objeto de custo, acrescentando todos os custos diretos e indiretos.

O custo indireto de produção precisa de ser incluído no registo do custo (num modelo de custeio total, no qual o custo do produto inclui integralmente o custo indireto), juntamente com o custo direto, uma vez que ele também é custo do produto. Porém a sua alocação pode ser uma tarefa difícil, por três razões (Garrison *et al*, 2011):

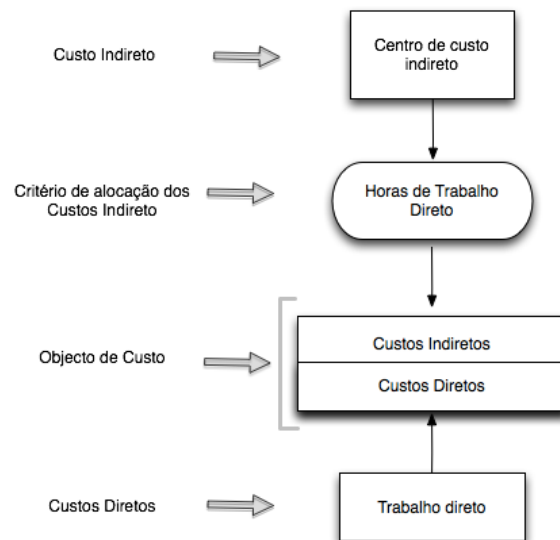
1. O custo indireto não tem uma relação de causa e efeito nítida com o objeto de custo, isto quer dizer, que é difícil de alocá-la a um produto ou ordem em particular.
2. Os custos indiretos são compostos por muitas componentes.
3. Embora a produção possa variar, os custos indiretos de produção tendem a permanecer relativamente estáveis, devido a presença dos custos fixos.

Devido a tais problemas, o método mais prático de atribuir os custos indiretos às ordens de produção é por intermédio do uso de uma taxa predeterminada de custo indireto (já referida no ponto anterior e apresentada na fórmula na página seguinte), estabelecida antes do início de cada período, pela seguinte fórmula (Garrison *et al*, 2011) – etapa 5 das seis etapas sugeridas por Horngren *et al* (2000).

$$\text{Taxa predeterminada de custo indireto} = \frac{\text{Total estimado do custo indireto de produção}}{\text{Quantidade total estimada do critério de imputação}}$$

A figura 7 representa um fluxograma de um sistema de custeio por ordem de produção, a ser seguido no caso de existir alguma dificuldade em desenvolver um sistema de custo.

Figura 7 – Ilustração do custeio por ordem de produção



Fonte: Adaptado de Horngren *et al* (2000)

Resumindo, os componentes da estrutura de um sistema de custo são: os objetos de custos, os custos diretos, os custos indiretos, os centros de custos e os critérios de alocação. O fluxograma ilustrado acima apresenta estes conceitos de forma sistemática.

4.1.3. Custeio por processos

Segundo Hansen e Mowen (2001), para um melhor entendimento de um sistema de custeio por processo, é necessário entender o sistema operacional implícito. Este é caracterizado pelo grande número de produtos homogêneos que passam por uma série de processos, em que cada processo é responsável por uma ou mais operações.

Para os autores Horngren *et al* (2000), Caiado (2011), Garrison *et al* (2011), Coelho (2012) e Seal *et al* (2012), o sistema de custeio por processo é utilizado quando a empresa produz muitas unidades de um único produto, que fluem uniformemente pelo processo de produção.

O procedimento básico de custeio por processo é de acumular os custos de um período inteiro, de uma determinada operação ou departamento, e em seguida dividir o total pelas unidades produzidas no mesmo período (Garrison *et al*, 2011 e Seal *et al*, 2012). Este cálculo fornece o custo de um produto ou serviço que é obtido pela média dos custos acumulados a uma grande quantidade de unidades homogêneas (Horgren *et al*, 2000). A cada unidade de produto é atribuído o mesmo custo unitário.

O sistema de custeio por processo tem os mesmos objetivos básicos de custeio por ordem de produção, que são: atribuir os materiais, a mão de obra e os custos indiretos aos produtos e proporcionar um mecanismo de cálculo unitário (Garrison *et al*, 2011).

A principal diferença entre o custeio por processos e por ordem de produção é amplitude da média utilizada para determinar o custo unitário dos produtos ou serviços. O objeto de custo de um sistema de custeio por ordem de produção é uma encomenda, que constitui um produto ou serviço perfeitamente identificável. Cada ordem de produção utiliza quantidades diferentes de recursos de produção, de modo que seria incorreto apurar o custo utilizando um mesmo custo unitário. Ao contrário do custeio por processo, que a produção é processada em massa e não individualmente, estabelecendo a média dos custos de produção de todas as unidades (Horngren *et al* 2000).

Para Atkinson *et al* (2000), embora haja distinção entre os dois sistemas de custeio, muitos sistemas observados na prática apresentam características de ambos. Os dois tipos de sistemas de custeio identificam os custos de materiais e de mão de-obra diretamente aos serviços ou produtos. E ambos atribuem os custos gerais a serviços ou produtos, na base de uma taxa predeterminada ou real do direcionamento de custos.

Por outro lado, Garrison *et al* (2011) afirmam que o registo e o apuramento dos custos são problemas mais complexos quando a empresa vende muitos produtos e serviços diferentes, em vez de um único produto ou serviço. Como os produtos são diferentes os custos também o são, conseqüentemente é necessário manter o registo de custo para cada produto ou ordem de produção. Sendo assim, o sistema de custeio por ordem de produção exige mais esforço do que o custeio por processo.

4.2. Métodos de custeio de apoio à decisão

O modelo de custeio a ser adoptado pela empresa para a sua contabilidade de gestão, depende dos objetivos que lhe forem consignados. Neste sentido, torna-se necessário clarificar, em primeiro lugar, os resultados que se pretende atingir com a implementação de um sistema de contabilidade e só depois proceder à sua concepção e implementação prática. Deste modo, para modelar o sistema de contabilidade de gestão às necessidades de gestão e às realidades da empresa, deve ter-se em consideração o seguinte (Jordan *et al*, 2011):

- a) A própria organização: a sua dimensão, o processo, as atividades desenvolvidas, as gamas de produtos e serviços, a estrutura organizativa, a delegação de poderes, os recursos e as políticas definidas;

- b) Os modelos de apuramento dos resultados, que se prendem com a lógica e características de gestão e, conseqüentemente com a forma como os responsáveis os analisam e interpretam;
- c) A escolha dos segmentos-alvo em termos de apuramento dos valores financeiros, os quais estão dependentes quer da estratégia, quer do poder de decisão dos gestores.

Quanto aos modelos de apuramento dos resultados deverá decidir-se quer a forma, quer a abrangência da atribuição dos fatores aos objetos da contabilidade de gestão, de modo a satisfazer os interesses da gestão (Jordan *et al*, 2011). Estes podem classificar-se entre:

- Atribuição dos fatores numa lógica de absorção
- Atribuição dos fatores numa lógica de contribuição

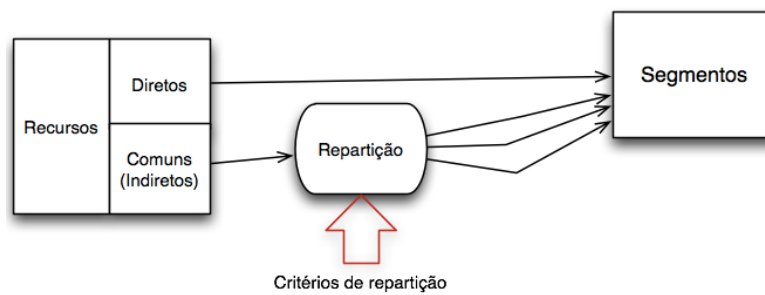
Os modelos mais tradicionais preocupam-se sobretudo com a afetação dos custos aos objetos, com vista a apurar o custo do produto. Enquanto que a tendência mais atual é para análise do valor gerado pelos objetos, isto é, quanto é que rentabiliza operar num determinado mercado ou comercializar um determinado serviço ou linha de produto. Esta tendência leva a que os modernos sistemas de contabilidade de gestão, procurem organizar informação económica e financeira em torno dos segmentos, por forma a proporcionar uma informação mais globalizante e fidedigna para a tomada de decisão (Jordan *et al*, 2011).

4.2.1. Custeio por absorção

O sistema de custeio por absorção também é conhecido por sistema de custeio total. Segundo este método, todos os custos devem ser considerados aos objetos finais, isto é, todos os custos indiretos são imputados aos objetos por base única ou múltiplas e com repartição direta ou indireta.

Para Jordan *et al* (2011) os modelos baseados na lógica de absorção partem do princípio de gestão, de que na empresa há custos e alguém tem de os suportar. Logo este sistema caracteriza-se por considerar-se todos os custos (fixos e variáveis) como custos do produto ou serviço (verifica-se o esquema da figura seguinte).

Figura 8 - Custeio por absorção



Fonte: Jordan *et al* 2011

É um sistema que atribui parte do custo indireto fixo de produção a cada unidade de produto ou serviço, juntamente com os custos de produção variáveis (Garrison *et al*, 2011).

Este método é alvo de muitas críticas por parte de autores que pretendem ver na contabilidade de gestão um instrumento de informação e de apoio à decisão, principalmente por se revelar de pouca utilidade como instrumento de informação e de gestão, remetendo-se apenas para os serviços de contabilidade, e particularmente para o apuramento do custo dos produtos para efeitos de inventários (Jordan *et al*, 2011).

É fundamental para um melhor entendimento deste método, a sua comparação com o sistema de custeio variável, descrito no ponto 4.2.3..

4.2.2. Custeio variável

Tal como foi referido anteriormente o custeio por absorção é a estrutura para imputar os custos fixos e variáveis ao produto. No custeio variável, é considerado para o custo do produto os custos variáveis diretos e indiretos à produção, ou seja todos os custos que estejam correlacionados com a produção de serviço ou produto. Os custos fixos de produção, são integralmente considerados como custos do período em que ocorrem. Através deste método obtém-se a margem de contribuição dos serviços/produtos da seguinte forma:

Exemplo de demonstração de resultados

1. Vendas/Prestação de serviço
2. <u>Custo variável direto</u>
3. <u>Margem contribuição direta (1-2)</u>
4. Custos variáveis indiretos
4.1. Distribuição
4.2. Administração
4.3. Financeiro
5. <u>Margem contribuição total (3-4)</u>
6. Custos fixos
6.1. Custos de produção
6.2. Distribuição
6.3. Administrativos
6.4. Financeiros
7. <u>Resultados líquido antes de impostos (5-6)</u>

A margem de contribuição reflete o valor que é gerado, por cada categoria de produto/serviço, para cobertura dos custos comuns. Estes custos dizem respeito à utilização de recursos que não se relacionam especificamente com cada categoria, mas sim com a existência do próprio negócio. (Jordan *et al*, 2011).

Os resultados apurados pelo custeio variável refletem as variações das vendas/prestação de serviços, enquanto que os apurados pelo custeio por absorção podem ser significativamente influenciados pelas variações da produção (Pereira e Franco, 2001). Com base neste método de custeio e aplicando-o como modelo de estruturação de resultados, desenvolveram-se os conceitos de ponto crítico e de margem de segurança. Conceitos utilizados para uma análise de Custo/Volume/Lucro, que são abordados posteriormente.

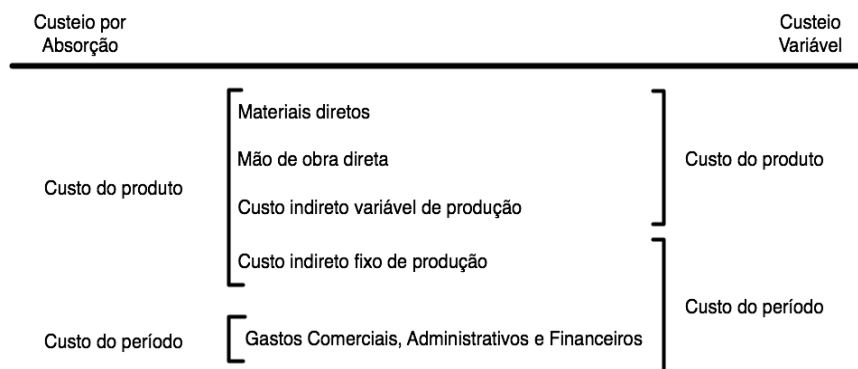
Entre os métodos descritos existem diferenças, pelo que é necessário conhecê-las, dado que a escolha do modelo poder influenciar a gestão da empresa ou prejudicar à tomada de decisão.

4.2.3. Custeio por absorção versus custeio variável

Antes de mencionar as principais divergências entre os métodos, far-se-á uma referência à semelhança entre ambos, que é o modo com tratam as despesas de venda, administrativas e financeiras. Tanto no custeio de absorção como no custeio variável, são considerados custos do período e deduzidas as receitas, à medida que ocorrem

(Garrison *et al*, 2011). A figura seguinte ilustra a classificação dos custos segundo o custeio por absorção e o custeio variável.

Figura 9 - Classificação do Custo - Custeio por Absorção *versus* Custeio Variável



Fonte: Garrison *et al* (2011)

A grande diferença entre os métodos, é a forma como tratam os custos fixos ou de estrutura, o que origina diferenças de resultado, quando a produção é diferente das vendas. A comparação de resultados origina várias conclusões:

1. Numa perspetiva de produtos tangíveis, no custeio de absorção, se houver um aumento de inventário, alguns dos custos fixos comuns serão considerados na demonstração de resultados, como parte do custo dos produtos vendidos. A outra parte do custo será diferido para um período futuro e refletido no balanço como parte da conta de inventários. Enquanto que, no custeio variável todos os custos fixos comuns foram considerados como gastos do período em curso, ou seja, o valor das existências finais, de acordo com o custeio variável é menor do que pelo custeio por absorção, porque pelo primeiro apenas os custos variáveis são imputados às unidades de produção (Garrison *et al*, 2011).
2. O custeio por absorção, baseia-se no modelo da margem bruta para elaborar a demonstração de resultados, enquanto que o custeio variável segue o modelo da margem de contribuição, levando a que a demonstração de resultado pelo custeio por absorção não faça distinção entre custos fixos e custos variáveis e, por isso, não seja muito adequada para efetuar cálculos de análise ao Custos/Volume/Lucro, que são importantes para um bom planeamento e controle. O contrário acontece na demonstração de resultados pelo custeio variável, no qual os dados do custeio variável podem ser utilizados imediatamente nos cálculos de análise ao Custos/Volume/Lucro (Garrison *et al*, 2011).

3. A diferença nos resultados e nos inventários provocada pelos métodos de custeio por absorção e variável verifica-se no curto prazo. No quadro seguinte apresentam-se esses efeitos.

Quadro 2 - Efeitos comparativos sobre o resultado - Custeio por Absorção e Custeio Variável

Relação entre Produção e Vendas no período	Efeito sobre os inventários em armazém	Relação entre o Resultado líquido do Custeio por Absorção e do Custeio Variável
Produção = Vendas	Nenhuma variação no inventário em armazém	Resultado líquido pelo custeio por absorção = Resultado líquido pelo custeio variável
Produção > Vendas	Aumento do inventário em armazém	Resultado líquido pelo custeio por absorção > Resultado líquido pelo custeio variável
Produção < Vendas	Redução do inventário em armazém	Resultado líquido pelo custeio por absorção < Resultado líquido pelo custeio variável

Fonte: Garrison *et al* (2011)

No longo prazo, os resultados dos custeios por absorção e variável tendem a ser iguais, porque a longo prazo as vendas não podem exceder a produção nem esta pode superar as vendas. Quanto menor for o período, maior será a tendência de se obter resultados diferentes (Garrison *et al*, 2011).

4. Tal como já foi referido no ponto 4.2.2. quando se aplica o custeio variável, a variação da produção não tem qualquer impacto sobre o resultado. Ao contrário do custeio por absorção, no qual o resultado é afetado pelas variações da produção.

Contudo, o custeio por absorção é muito utilizado na elaboração de relatórios externos, ao contrário do custeio variável que é mais utilizado para relatórios internos. Porém, o ponto fraco do custeio por absorção é o de não permitir a análise Custo/Volume/Lucro (Garrison *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012; Coelho, 2012; Ferreria *et al*, 2014).

4.3. Custeio baseado em atividades

O custeio baseado em atividade (ABC) procura otimizar os sistemas de custeio, tendo em conta as alterações do ambiente externo (maior concorrência e revolução nas tecnologias de informação e das próprias condições de exploração das empresas), e as estruturas dos custos (complexidade e variedade dos produtos/serviços, orientação para o mercado e novas tecnologias de produção) procurando que o custo se reflita e se adapte a estas novas realidades (Jordan *et al*, 2011; Radu 2013). O facto é que, o

progresso tecnológico e a abertura do mercado fizeram com que novos elementos fossem incorporados aos custos, influenciando o seu apuramento e tornando-o mais complexo. Os sistemas de custeio tradicionais não são tão eficazes para a tomada de decisão, pois proporcionam informações estáticas, que são mais utilizadas para análises financeiras do que para decisões estratégicas da organização (Stefano, 2011; Garrison *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012; Coelho, 2012; Ferreira *et al*, 2014). Daí a necessidade do desenvolvimento de um método de custeio, que fornecesse informação fiável para apoiar a tomada de decisão. Embora muitas vezes na literatura, sejam referenciadas as industriais para exemplificar o método de custeio, este também é utilizado em pequenas empresas, nomeadamente empresas prestadoras de serviço.

4.3.1. Origem, conceito e objetivo

O ABC é um conceito contabilístico desenvolvido por Jonhson e Kaplan (no início dos anos 90) (Jordan *et al*, 2011; Radu, 2013). Surgiu da necessidade duma evolução do controlo de gestão e dos seus instrumentos (Arena e Solle, 2008; Radu, 2013). Corresponde, ao cálculo dos custos de recursos de produção que representam melhor a realidade industrial, que não existia nos métodos tradicionais fundamentados nos centros de custos (Arena e Solle, 2008 *cit.* Cooper e Kaplan, 1991⁷).

Foi apresentado em 1990 como um novo método de estruturação de gastos, que levou a introduzir novas características, indutores de custos e/ou proveitos, mais próximos da realidade (Arena e Solle, 2008).

Para alguns autores, o método ABC teve origem em trabalhos desenvolvidos pela *General Electric*, no começo da década de 1960, nos Estados Unidos de América (Stefano, 2011 *cit.* Hughes, 2005; Kellermanns e Islam, 2004⁸). Para outros, o ABC já era conhecido e usado por contabilistas em 1800 e início de 1900 (Stefano, 2011 *cit.* Nakagawa, 2002⁹). Não há consenso em relação ao surgimento do método, existem duas escolas de pensamento: uma diz que a abordagem é nova e outra garante que o ABC é semelhante aos já existentes (Stefano, 2011).

⁷ Cooper R., Kaplan R. S., “*Profit Priorities from Activity-Based Costing*”, Harvard Business Review, Maio-Junho 1991, págs. 130-136

⁸ Hughes A., “*ABC/ABM – Activity-BASed Costing and activity-based management a profitability model for SMEs manufacturing clothing and textiles in the UK.*” Journal of Fashion Marketing and Management, 2005, 9(1), págs. 8-19; Kellermanns F.W. e Islam M., “*US and German Activity-Based Costing: a critical comparison and system cceptability propositions.*” Benchmarking: An International Journal, 2004, 11(1), págs. 31-51.

⁹ Nakagawa M., Gestão estratégica de custos: conceitos, sistemas e implementação JIT/TQC, 7.ª edição, São Paulo Atlas, 2002.

O ABC é um método de custeio que foi concebido para fornecer aos gestores informações de custo, para decisões estratégicas ou de outra natureza, que potencialmente podem afetar a capacidade e os custos fixos (Garrison *et al*, 2011; Coelho, 2012; Seal *et al*, 2012; Ferreira *et al*, 2014). As informações obtidas pelo método ABC, também são amplamente utilizadas para avaliar a melhoria contínua e para supervisionar o rendimento dos processos (Stefano, 2011).

A filosofia do método ABC, mencionada por diversos autores, é: as atividades consomem recursos e os produtos e outros objetos de custos resultam das atividades (Jordan *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012; Radu, 2013) . Este método coloca em evidência as atividades como objetos fundamentais de custo e utiliza o custo dessas atividades como base de atribuição de custos e outros objetos de custo, como produtos, serviços ou clientes (Horngren *et al*, 2000). Ou seja, o ABC recomenda que os custos indiretos sejam atribuídos primeiro as atividades e aos processos e depois aos produtos, serviços e clientes (Stefano, 2011).

Segundo Jordan *et al* (2011), o principal objetivo do ABC é demonstrar e evidenciar como estão a ser geridas as atividades de apoio, nomeadamente, conservação e reparação, vendas e distribuição, serviços administrativos, e em que medida os produtos, serviços ou clientes consomem ou utilizam estes recursos.

Stefano (2011) refere como objetivo do método ABC, atribuir os custos às atividades executadas pela organização de forma adequada, e destes para os produtos e/ou serviços, conforme a necessidade que cada um faz das atividades.

Para Arena e Solle, (2008) *cit.* Berliner e Brimson¹⁰, (1986), o objetivo do ABC está relacionado com a produção de informação relativa aos custos, necessária em termos de tomada de decisões operacionais e estratégica. A sua estrutura permite diminuir as necessidades de recursos aos gestores, permitindo a tomada de decisão aos níveis mais operacionais e desta forma aumentar a produtividades, reduzir desperdícios e identificar as atividades que não agregam valor (Stefano, 2011).

O método ABC é composto por vários elementos que devem ser definidos com clareza para poder aplicá-lo. Entre eles estão: atividades, indutores de custo (*cost driver*) e recursos, que são de seguida apresentados.

¹⁰ Berliner C, Brimson J. A., “*Cost Management for Today’s Advanced Manufacturing*”, CAM-I Conceptual Design, Harvard Buisness School Press, Boston, 1986, págs. 253

4.3.2. Elementos de um sistema ABC – Atividades, geradores de custos e recursos

Uma atividade é o resultado da combinação de recursos humanos, materiais tecnológicos e financeiros utilizados na produção de bens e serviços (Stefano, 2011 *cit.* Martins, 2008¹¹). A identificação das atividades é de elevada importância para a implementação dum sistema ABC.

Para Jordan *et al* (2011, p. 169),

“Atividades são entendidas como um conjunto de tarefas executadas (ou a executar) para atingir um certo nível de resultados (...) Da forma como essas atividades forem exercidas (maior ou menor eficácia) resultará o nível de performance da empresa.”

Segundo Hansen e Mowen (2001, p. 393) *“As atividades representam ações empreendidas ou trabalho realizado por equipamentos ou pessoas para outras pessoas.”*

As atividades podem ser classificadas em:

- Atividades primárias, como sendo atividades estritamente relacionadas com o negócio da organização, consumida por um objeto final de custo, tal como um serviço ou cliente.
- Atividades secundárias (suporte), que apoiam o exercício das atividades primárias ou a própria organização. São aquelas consumidas pelos objetos intermediários de custo (Hansen e Mowen, 2001; Jordan *et al*, 2011).

As atividades são a base para o custeio do produto ou serviço e para uma melhoria contínua. O reconhecimento da diferença entre os tipos de atividades facilita o custeio do produto ou serviço (Hansen e Mowen, 2001). O entendimento das atividades é que dará condições para determinar os critérios de como serão alocados os custos (Stefano, 2011).

Hansen e Mowen (2001, p.393) definem os geradores de custos como *“(...) fatores que calculam o consumo dos recursos pelas atividades.”*

O gerador de custo é a forma pela qual os custos são repartidos às atividades. Numa primeira fase, é necessário avaliar como as atividades consomem os recursos, tentando

¹¹ Martins E., Contabilidade de custos, 9.ª edição, São Paulo Atlas, 2008

estabelecer a relação entre ambos (Stefano, 2011), desenvolvendo análises de causa e efeito, por forma a determinar os fatores que, no exercício de cada atividade, são responsáveis pelo nível de recursos consumidos (Jordan *et al*, 2011). De seguida, analisar como os produtos e/ou serviços consomem as atividades.

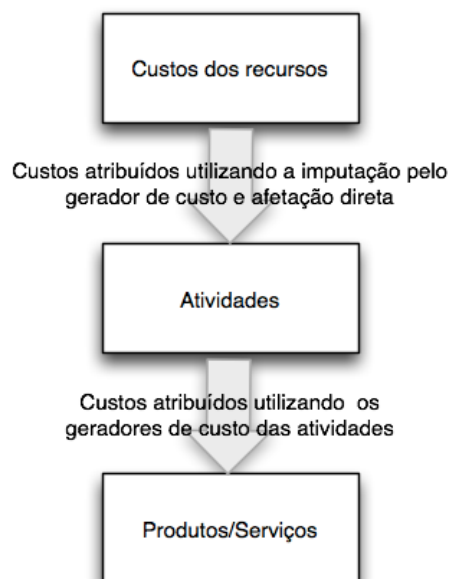
Os recursos são gastos necessários, decorrentes das operações normais da organização, como as depreciações, a água, os salários, energia elétrica, entre outros. A quantidade de cada gerador de custo que está associado à atividade, cujo custo se quer calcular, é denominada factor de consumo de recursos (Stefano, 2011).

Definidos os principais conceitos de um sistema ABC, de seguida apresenta-se as etapas e os fundamentos necessários à sua implementação.

4.3.3. Implementação de um sistema ABC

Um sistema de custeio baseado em atividades, numa fase inicial, identifica os custos para as atividades e em seguida para os produtos e outros objetos de custos (Hansen e Mowen, 2001). A figura 10 ilustra essa sequência.

Figura 10 - Sistema ABC



Fonte: Hansen e Mowen (2001)

Para os autores Hansen e Mowen, (2001) e Garrison *et al* (2011), no planeamento de um sistema ABC é essencial seguir as seguintes etapas:

Quadro 3 - Etapas de implementação de um sistema ABC de Hansen e Mowen, (2001) e Garrison *et al* (2011)

Etapas (Hansen e Mowen, 2001)	Etapas (Garrison <i>et al</i> 2011)
1. Identificar, definir e classificar as atividades e os atributos-chave.	1. Identificação e definição das atividades e dos seus respetivos centros.
	2. Imputação direta, sempre que possível, dos custos aos produtos/serviços e aos objetos de custos.
2. Atribuir os custo dos recursos às atividades.	3. Imputação dos custo aos centros de custo das atividades.
3. Atribuir o custo de atividades secundárias às atividades primárias.	
4. Identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico.	
5. Calcular as taxas das atividades primárias.	4. Determinação das taxas das atividades.
6. Atribuir os custos de atividades aos objetos de custo.	5. Imputação dos custos aos objetos de custo, utilizando as taxas e as medidas de atividades.
	6. Elaboração de relatórios.

Fonte: Elaboração própria

Como se pode observar pela tabela acima, existem etapas comuns aos dois autores, a primeira e a última, identificar as atividades ou centros de atividade e imputar os custos das atividades aos objetos de custo, respetivamente. Nas etapas intermédias é que um detalha mais do que outro, em algumas delas, e vice versa. Assim, uma tabela serve de complemento à outra, sendo possível agregar numa só tabela, sugerindo as seguintes etapas:

Quadro 4 - Relação de etapas de implementação de um sistema ABC

Etapas ABC
1. Identificar as atividades bem como o seu indutor de custo
2. Agrupar as atividades em centros de atividades, se elas tiverem o indutor de custo
3. Imputação direta dos custos aos produtos/serviços e aos objetos de custos.
4. Imputar os recursos às atividades.
5. Repartir os custos das atividades secundárias pelas atividades primárias
6. Identificar os objetos de custo e especificar o montante de cada atividade consumida por objeto de custo específico.
7. Calcular as taxas das atividades.
8. Imputar os custos das atividades aos objetos de custo

Fonte: Elaboração própria

Stefano (2011), propõe as seguintes fases à gestão de custos, especificamente para pequenas empresas de serviço, com base no custeio por atividade.

Quadro 5 – Etapas de implementação de um sistema ABC para pequenas empresas de serviço

Etapas (Stefano, 2011)
1. Início (definição dos objectivos da organização no uso do ABC).
2. Reconhecimento das atividades desenvolvidas na realização das tarefas.
3. Identificação dos processos e tarefas.
4. Separa os custos (diretos e indiretos)
5. Identificação e levantamento dos recursos consumidos pelas tarefas;
6. Identificação e determinação dos geradores de atividades
7. Cálculo dos custos das atividades
8. Cálculo do custo do serviço.

Fonte: Elaboração própria

A implementação do sistema de custeio baseado em atividades exige à empresa o contributo de cada área ou departamentos que utilizarão os dados que são fornecidos pelo sistema. Logo, um bom sistema ABC exige um profundo conhecimento das partes

do funcionamento geral da empresa. Como o afirmaram Garrison *et al*, 2011, no caso de um contabilista ou controlador de gestão tentar implantar um sistema ABC individualmente, sem o apoio da Direção/Gestão de topo e a cooperação ativa de outros gerentes, os seus resultados serão desconsiderados. A constituição de equipas para a realização das atividades proporciona, sem dúvida, um campo de fácil aplicação desta metodologia de apuramento de custos (Jordan *et al*, 2011; Radu, 2013)

O modelo ABC pode constituir um poderoso instrumento para o sucesso da empresa, mas cuja utilidade depende sobretudo dos seus utilizadores, ou seja, do grau de importância que os gestores atribuem a esta forma de análise (Jordan *et al*, 2011). O conhecimento exato dos custos, o seu perfeito conhecimento e a coerente medição são necessidades das organizações, sejam produtoras ou prestadoras de serviço. Os seus gestores usam-no para tomar decisões estratégicas e logo fazer melhor uso dos recursos organizacionais (Stefano, 2011).

Para um melhor entendimento das características subjacentes ao ABC, é necessário compará-lo com os sistemas tradicionais de custeio.

4.3.4. Abordagem Tradicional versus Abordagem ABC

Nos sistemas tradicionais de custos, o objetivo fundamental é de avaliar adequadamente a mercadoria em armazém e o custos dos produtos vendidos, para fins de relatórios externos. No custeio por atividade, o objetivo é de conhecer o custo indireto e a rentabilidade dos produtos e dos clientes. Devido a esta diferença de objetivos, a prática do ABC diverge em vários aspetos dos sistemas de custos tradicional, pelos seguintes aspetos:

1. Os custos de produção, bem como os custos de não produção, podem ser imputados aos produtos.
2. Alguns custos de produção podem ser excluídos do custo do produto.
3. Há um certo número de centros de custos indiretos. Cada um deles imputa os custos ao produto e a outros objetos de custos, segundo uma medida de atividade adequada.
4. Os critérios de alocação muitas vezes são diferentes daqueles que são utilizados nos sistemas de tradicionais de custeio
5. As taxas de custo indireto, ou taxas de atividades, podem ser calculadas com base no nível de atividades da capacidade total, em vez de basear-se no nível orçado de atividades (Garrison *et al*, 2011).

Jordan *et al* (2011, p.170-176), confrontam ambas as abordagens identificando as seguintes diferenças:

1. Os sistemas tradicionais de apuramento de custos baseiam-se no princípio de que os produtos consomem recursos (custos). E o ABC, tal como foi referido anteriormente, baseia-se no princípio de que as atividades consomem recursos e que os produtos resultam das atividades.
2. O processo tradicional de apuramento de custo, ao procurar absorver os custos com os produtos, não permite a obtenção de informação sobre os elementos efetivamente geridos pelos responsáveis, que são as atividades. Desta forma, não ajuda os gestores na tomada de decisão e na racionalização de custos. No ABC a identificação das atividades a um nível mais elementar, bem como os seus geradores de custos, permite obter esse tipo de informação. Logo, é mais adequado como instrumento de apoio à decisão e também de controlo interno.
3. Os sistemas tradicionais de apuramento de custo tratam de forma bastante inadequada os custos indiretos, o que pode gerar consequências prejudiciais nos resultados das empresas, no sentido em que o seu peso, relativamente aos custos totais, é cada vez mais significativo. Nos sistemas tradicionais, a grande preocupação tem sido a sua imputação aos produtos ou serviços, enquanto que no sistema ABC pretender apurar o custo das atividades e a sua atribuição aos produtos, quando estas estão relacionados como os produtos ou serviços.
4. O sistema contabilístico tradicional não revela os custos das atividades, então não se apresenta tão adequado quanto o ABC para o planeamento e controlo operacional e estratégico.
5. Os sistemas tradicionais preocupam-se apenas com a sua medida financeira, isto é, os relatórios e quadros de análise do custo do produto, serviços e departamentos, que se expressam apenas em termos monetários. O ABC, para além do aspeto monetário defende que as atividades devem ser medidas também pelos fatores tempo e qualidade. O que torna o ABC mais adequado para o acompanhamento das atividades e de desempenho da empresa.
6. O ABC tem uma perspetiva interfuncional, contrariamente aos modelos tradicionais que privilegiam o apuramento de custos numa lógica funcional (por secção, por direção ou por divisão). Tal facto leva a que a implementação do ABC tenha de ser realizada por equipas multifuncionais, contrariamente aos modelos tradicionais que são concebidos em gabinetes por “especialistas”.

Para os autores Horngren *et al* (2000), as principais diferenças entre as abordagens são as seguintes:

Quadro 6 - Principais diferenças entre a Abordagem Tradicional e Abordagem ABC

Abordagem Tradicional	Abordagem ABC
Um ou poucos centros de custos indiretos para cada departamento ou unidade industrial, usualmente com pouca homogeneidade desses centros de custos.	Vários centros de custos indiretos homogêneos, porque diversas áreas de atividade são usadas. O pessoal da produção desempenha um papel fundamental na determinação das áreas de atividade que deverão ser empregadas.
Os critérios de alocação dos custos indiretos podem ser ou não geradores de custos.	Os critérios de alocação dos custos indiretos são, com maior frequência, os geradores de custo.
Os critérios de alocação dos custos indiretos são quase sempre financeiros, tais como custo de mão-de-obra direta ou custo dos materiais diretos.	Os critérios de alocação dos custos indiretos frequentemente são variáveis não-financeiras, como o número de peças de um produto ou hora-teste.

Fonte: Horngren *et al* (2000)

Pelo exposto, conclui-se que um sistema de custeio com base nas atividades demonstra ser mais adequado à atual situação económica e financeira que as empresas atuam.

5. O processo orçamental

O processo orçamental na maioria das empresas, é parte integrante do sistema de controlo da gestão. É um instrumento de apoio aos gestores, no processo de alcançar os objetivos definidos para a empresa.

A implementação de um processo orçamental, numa empresa permite:

- criar hábitos de ordem, de previsão e de cumprimentos dos prazos;
- fomentar o espírito de equipa, como consequência da necessidade de coordenação entre diversos setores da empresa;
- contribui para a definição concreta das responsabilidades, para a descentralização das mesmas e para a tomada de consciência pelos responsáveis das consequências das ações por eles empreendidas (Caiado, 2011).

5.1. Definição de orçamentos

Existem várias definições de orçamentos. Apresentam-se de seguida três delas:

Atkinson *et al* (2000, p. 465) define o orçamento como “A expressão quantitativa das entradas e saídas de dinheiro para determinar se um plano financeiro atingirá as metas organizacionais.”

Para Hansen e Mowen, (2001, p. 245),

“Os orçamentos exigem que as empresas façam previsões de todos os custos e receitas associados com a produção para o ano em análise (...) Falhar no planejamento, formal ou informal, pode levar ao desastre financeiro. Os gerentes de empresas, pequenos ou grandes, precisam conhecer suas capacidades de recursos e ter um plano que detalha o uso desses recursos.”

Na mesma linha de pensamento está Garrison *et al* (2011), que define o orçamento como um plano detalhado da aquisição e de uso de recursos, financeiros ou de outra natureza, durante um período específico, que representa um plano para o futuro, expresso em termos quantitativos.

A orçamentação serve para coordenar as atividades de uma empresa, demonstrar a coerência dos objetivos das atividades com os da organização e é uma oportunidade para corrigir as más interpretações dos objetivos organizacionais. Neste sentido, a orçamentação é uma ferramenta que força a coordenação das atividades da organização e ajuda a identificar problemas de coordenação (Atkinson *et al* 2000).

Os orçamentos ajudam a antecipar potenciais problemas e podem servir para ajudar os gestores a encontrar soluções. A orçamentação reflete o ciclo de caixa e fornece informação para ajudar a organização a planejar a necessidade de empréstimos para financiar o ciclo produtivo. Se o planejamento orçamental indicar que o potencial de vendas é superior à capacidade produtiva, então a organização pode desenvolver um plano para aumentar ou reduzir as vendas planejadas. A habilidade para antecipar problemas potenciais é importante, porque demora alguns meses ou até anos para as empresas ajustarem-se às suas novas capacidades produtivas (Atkinson *et al* 2000).

Normalmente, os orçamentos são elaborados para diferentes áreas dentro da empresa (departamentos, seções, divisões, etc.) e para atividades (vender, produzir, etc.). Esse sistema de orçamentos proporciona diversas vantagens às empresas: obriga os gerentes a planejar objetivos e especificar os recursos para os atingir e melhora a comunicação e coordenação (Hansen e Mowen, 2001)

Ao desenvolver um orçamento, há que ter em conta as dificuldades do processo, exigindo um grande envolvimento por parte dos diversos responsáveis, quer no âmbito do seu próprio orçamento, quer na interação com os outros. O responsável pelo desenvolvimento do orçamento, o controlador de gestão, deve na aplicação do processo

orçamental, facilitar o trabalho dos gestores garantindo a qualidade do trabalho executado dentro dos prazos previstos. Ou seja, deve definir um calendário das etapas orçamentais, formulários e processos que permita facilitar o trabalho dos gestores (Jordan *et al*, 2011).

5.2. O papel do orçamento no planeamento e controlo

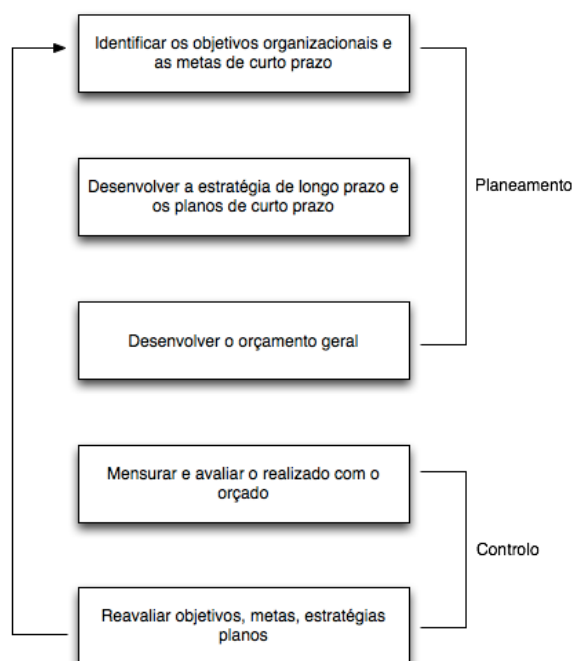
Os orçamentos desempenham um papel fundamental no planeamento e controlo. Estes são termos com significados distintos. O planeamento envolve o desenvolvimento de objetivos e a preparação dos diversos orçamentos para alcançá-los. O controlo envolve os passos delineados pela gestão para aumentar a possibilidade de alcançar os objetivos que foram estabelecidos na fase do planeamento (Garrison *et al*, 2011; Jordan *et al*, 2011; Caiado, 2011; Seal *et al*, 2012).

É necessário que as organizações desenvolvam um plano de ação. Esse plano é o resultado das decisões que se tomam sobre as atividades que serão executadas no período seguinte. Essas decisões têm implicações sobre os recursos a utilizar para atingir os objetivos (Jordan *et al*, 2011).

O orçamento, sendo um documento financeiro, é a tradução monetária dos planos de ação. Não é uma simples previsão, é um compromisso sobre o que o gestor pensa conseguir fazer, tendo em contas as previsões. Esse documento servirá de referência ao controlo orçamental (Jordan *et al*, 2011).

A seguinte figura 11 demonstra o papel desempenhado por orçamentos e a relação entre planear e controlar.

Figura 11 - Planeamento e controlo no papel dos orçamentos



Fonte: Atkinson *et al* (2000)

O controlo orçamental surge como instrumento de acompanhamento dos objetivos e dos meios definidos no plano e no orçamento, assumindo um papel muito ativo no processo da gestão orçamental e de controlo de gestão. Sendo assim, representa um importante instrumento de gestão porque: obriga o gestor a estabelecer objetivos atingíveis e a escolher planos de ação praticáveis; obriga ao acompanhamento da sua atividade, comparando periodicamente as realizações com as previsões e obriga os gestores a desenvolver ações corretivas, isto é, planos emergentes com novas ideias, novos métodos e recursos alternativos (Jordan *et al*, 2011).

5.3. Preparação de Orçamentos

A elaboração de orçamentos exige ao controlador de gestão a elaboração de muitos formulários ou mapas por ter muita informação a processar. No entanto, para os autores Jordan *et al* (2011), o controlador de gestão não se deve preocupar com o perfeccionismo, pelo contrário deve reduzir ao mínimo o número de formulários. Sendo eles fundamentais para o processo orçamental, devem cumprir as seguintes funções, se forem bem concebidos:

- Criar uma linguagem comum.
- Facilitar o trabalho dos gestores que têm de elaborar um orçamento.
- Provocar a concentração sobre os pontos importantes.

- Facilitar a análise dos orçamentos por parte dos superiores hierárquicos que têm de os aprovar.
- Facilitar o trabalho de consolidação do controlador de gestão, pois os conceitos utilizados em cada rubrica são compatíveis.
- Criar um sistema que seja compatível com a contabilidade analítica para ser possível o acompanhamento dos resultados (reais *versus* previstos) por centros de responsabilidade (Jordan *et al*, 2011, p. 94).

Segundo os mesmos autores, é aconselhável iniciar o processo orçamental no final do ano, sendo necessário dar tempo suficiente para que os gestores operacionais reflitam e avaliem os seus planos de ação e cheguem a acordo sobre os orçamentos. E ainda, é preciso dar margem suficiente para interações no ciclo orçamental.

5.3.1. Informação necessária para o orçamento

A informação utilizada para a elaboração de orçamentos provém de muitas fontes. Os dados históricos é uma possibilidade, mas não dizem a uma empresa o que ela pode esperar do futuro (Hansen e Mowen, 2001).

Para Garrison *et al* (2011), as vendas do período anterior são geralmente utilizadas como ponto de partida de previsão de vendas.

Segundo os autores Atkinson *et al* (2000, p. 475),

“As metas de uma empresa fornecem o ponto de partida e a estrutura para avaliar o processo orçamentário (...) O processo orçamentário é fortemente influenciado pela previsão da procura.”

As empresas desenvolvem a previsão das vendas por diversas formas, algumas analisam os planos de marketing, as tendências da organização e as condições gerais da economia. Outras utilizam ferramentas estatísticas sofisticadas para analisar dados e construir modelos de previsão de fatores-chaves que influenciam as vendas (Garrison *et al*, 2011). Algumas empresas, simplesmente assumam que as vendas aumentarão ou decrescerão, aplicando uma taxa estimada, em função dos níveis de procura previamente ocorridos (Atkinson *et al*, 2000).

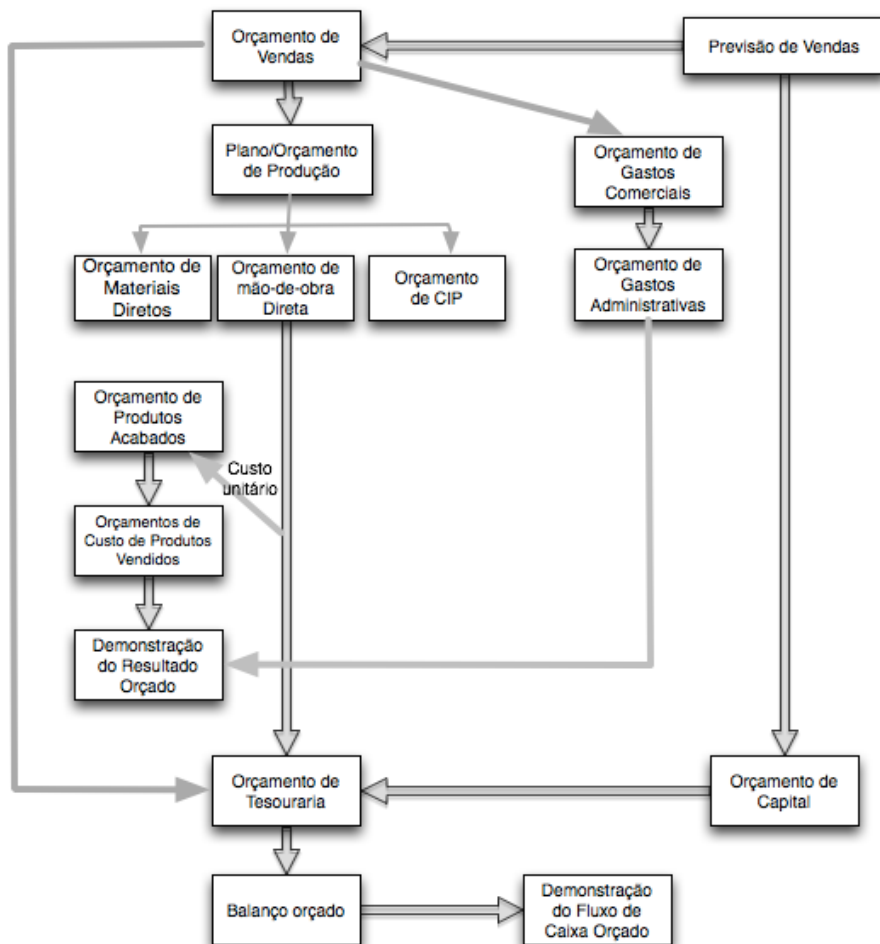
As primeiras previsões a efetuar são as de vendas. Estas servem de base aos orçamentos de venda, que por sua vez são o suporte para todos os outros orçamentos operacionais e a grande parte dos orçamentos financeiros (Hansen e Mowen, 2001). São o suporte para outros planos determinarem os fatores necessários à produção, como a

mão-de-obra, os materiais, a capacidade de produção e as receitas (Atkinson *et al*, 2000). Assim sendo, a previsão das vendas bem realizada tem uma forte influência num bom desenvolvimento de um orçamento global. Mas as vendas não são a única preocupação nos orçamentos, os custos e outros elementos relacionados com o financiamento são críticos. Os pressupostos considerados na previsão das vendas, aplicam-se também nas previsões dos custos (Hansen e Mowen, 2001).

5.3.2. O orçamento global

A estrutura do orçamento global nas empresas está dividida em dois tipos principais de orçamentos: os orçamentos operacionais e os orçamentos financeiros. Esses orçamentos fazem parte do orçamento global, que normalmente deve ser feito para um período de um ano e desdobrado em orçamentos trimestrais ou mensais. São apresentados de seguida os orçamentos que constituem o orçamento global e a sua respetiva interligação.

Figura 12 - Componentes do orçamento global



Fonte: Adaptado de Hansen e Mowen (2001)

Os orçamentos operacionais preocupam-se com as atividades que geram receitas: vender, produzir e manter níveis de produtos acabados (Hansen e Mowen, 2001). Estes

consistem na elaboração das seguintes tabelas/mapas operacionais:

- O orçamento de vendas prevê, basicamente, o valor das vendas ou dos serviços prestados a realizar-se no período em causa.
- O orçamento de produção descreve quantas unidades são necessárias para satisfazer as necessidades das vendas e satisfazer os requisitos relativos às disponibilidades em armazém. Este orçamento não se aplica às empresas de serviço devido à sua característica de intangibilidade.
- O orçamento de compras prevê as quantidades a adquirir dos diversos materiais necessários e os seus respetivos custos pretendidos, para a produção e para manter o nível de stock de produtos em armazém.
- O orçamento de mão-de-obra estima o total de horas de mão-de-obra direta necessário ao número de unidades a produzir e o seu respetivo custo.
- O orçamento de custos indiretos de produção prevê os custos que não têm um relacionamento direto ou são identificáveis como objeto de custo (produto/serviço). Estes podem ser variáveis ou fixos.
- Os orçamentos de produtos acabados e de produtos vendidos são utilizados nas empresas de produção de produtos. O primeiro, permite identificar informação necessária para o balanço previsional e para o orçamento de produtos vendidos. No segundo obtém-se informação a usar na demonstração de resultados previsionais.
- O orçamento dos custos não industriais mostra os custos de funcionamento das secções comerciais e administrativas.

Os orçamentos referidos registam os custos e os proveitos do exercício em causa. Permitem a elaboração da demonstração de resultados previsional e, também, dão a conhecer os pagamentos e recebimentos, que juntamente com saldos que transitam do ano anterior possibilitam a elaboração do orçamento de tesouraria que prevê os recebimentos e pagamentos correntes (Pereira e Franco, 2001 e Caiado, 2011).

Após a elaboração dos orçamentos operacionais, procede-se ao cálculo das necessidades financeiras da empresa, durante o período em análise, feito no orçamento financeiro. O qual demonstra as necessidades de financiamento ou de aplicação de excessos de tesouraria, recorrendo à informação dos saldos de tesouraria recolhidos do orçamento específico, e às situações de aplicações de tesouraria e de financiamento no início do ano (Pereira e Franco, 2001 e Caiado, 2011).

No final, elabora-se o balanço previsional com recurso à seguinte informação: orçamento

de tesouraria, quanto as despesa e receitas correntes a pagar e a receber nos períodos seguintes ao orçamental, dados do balanço inicial; ao orçamento financeiro, no que diz respeito às disponibilidades, aplicações e financiamento finais; e a demonstração de resultados previsional, no que toca ao resultado e aos impostos do exercício (Pereira e Franco, 2001 e Caiado, 2011).

5.4. Orçamento nas empresas de serviço

No setor de serviços, o princípio está em equilibrar a procura e a habilidade da empresa em fornecer serviços. Embora seja frequente no setor de serviços o uso de máquinas para a prestação do serviço, a maioria das operações estão dependente da mão de obra. Então, as pessoas representam, no lugar das máquinas, normalmente, uma restrição da capacidade no setor de serviços. Logo, no planeamento tem-se de considerar o tempo necessário para colocar novas pessoas qualificadas no lugar certo, com o aumento das vendas. Nas empresas com elevada habilidade, por exemplo empresas de consultadoria e advocacia, o planeamento é crítico, porque a capacidade das pessoas tem um custo elevado e os serviços não podem ser armazenados quando a procura é menor do que a capacidade instalada (Atkinson *et al* 2000).

Nas empresas de serviço, o orçamento de vendas é também o orçamento de produção. Ele identifica cada serviço e a quantidade desse serviço que será vendida. Como não existe armazenamento de produtos acabados, os serviços produzidos serão idênticos aos serviços vendidos (Hansen e Mowen, 2001).

De seguida é apresentada uma adaptação da figura 12 às empresas de serviços.

O diagrama ilustra o fluxo do orçamento geral da empresa, mostrando a inter-relação entre diferentes departamentos e a consolidação final dos dados.

```

graph TD
    VP[Previsão de Vendas] --> OP[Orçamento de Vendas/Plano de Produção]
    OP --> OM[Orçamento de Materiais Diretos]
    OP --> OMOD[Orçamento de mão-de-obra Direta]
    OP --> OCIP[Orçamento de CIP]
    OP --> OGCO[Orçamento de Gastos Comerciais]
    OGCO --> OGA[Orçamento de Gastos Administrativos]
    VP --> OC[Orçamento de Capital]
    OC --> OT[Orçamento de Tesouraria]
    OGA --> OT
    OM --> CU[Orçamentos de Custo de Produtos Vendidos]
    CU --> DRO[Demonstração do Resultado Orçado]
    OMOD --> DRO
    OCIP --> DRO
    OT --> BO[Balanco Orçado]
    BO --> DFC[Demonstração do Fluxo de Caixa Orçado]
    DRO --> OP
    DFC --> OP
  
```

O processo começa com a **Previsão de Vendas**, que alimenta o **Orçamento de Vendas/Plano de Produção** e o **Orçamento de Capital**. O **Orçamento de Vendas/Plano de Produção** é o ponto central, distribuindo recursos para o **Orçamento de Materiais Diretos**, **Orçamento de mão-de-obra Direta**, **Orçamento de CIP** e **Orçamento de Gastos Comerciais**. O **Orçamento de Gastos Comerciais** alimenta o **Orçamento de Gastos Administrativos**, que por sua vez alimenta o **Orçamento de Tesouraria**. O **Orçamento de Capital** também alimenta o **Orçamento de Tesouraria**. O **Orçamento de Materiais Diretos** alimenta os **Orçamentos de Custo de Produtos Vendidos**, que alimentam a **Demonstração do Resultado Orçado**. O **Orçamento de mão-de-obra Direta** e o **Orçamento de CIP** também alimentam a **Demonstração do Resultado Orçado**. O **Orçamento de Tesouraria** alimenta o **Balanco Orçado**, que alimenta a **Demonstração do Fluxo de Caixa Orçado**. A **Demonstração do Resultado Orçado** e a **Demonstração do Fluxo de Caixa Orçado** fornecem feedback para o **Orçamento de Vendas/Plano de Produção**.

No caso das empresas de serviços sem fins lucrativos, o orçamento de vendas é substituído por um orçamento que identifica os níveis de serviço que serão oferecidos para o ano de análise e os fundos associados que serão atribuídos aos serviços. As fontes desses fundos podem ser receitas fiscais, contribuições, pagamentos de utentes ou outros (Hansen e Mowen, 2001).

O processo orçamental não se resume apenas ao planeamento e à elaboração do orçamento anual. Segundo Jordan *et al*, (2011, p.183) “*Sem o controlo, o processo de planeamento e orçamentação será limitado e pouco atuante.*”

A utilização dos orçamentos para controlar as operações é mencionada por diversos autores como controlo orçamental. Tal como foi referido no ponto 5.2., o controlo orçamental surge, assim, como um instrumento de acompanhamento dos objetivos e dos meios definidos no plano e no orçamento (Jordan *et al.*, 2011). Tendo como termo de

referência as previsões orçamentais, faz-se desta forma uma avaliação do desempenho através da comparação dos objetivos, proveitos, custos e resultados reais com os que foram orçamentados, reportando a informação para à gestão para a tomada de ações corretivas (Pereira e Franco, 2001; Caiado 2011; Seal *et al*, 2012).

Por forma a não reportar informação errada à gestão, a comparação dos dados orçados com os reais tem que ser feita com maior precisão possível.

Para os autores Jordan *et.al*. (2011, p. 184),

“Torna-se necessário que o processo de controlo orçamental consiga identificar corretamente os fatores motivadores dos desvios ocorridos, por forma a evitar a imputação de responsabilidades a quem não as tem...”

Assim, torna-se necessária a elaboração de orçamentos que fornecem essa informação precisa, daí a necessidade de distinguir as características de um orçamento estático de um orçamento flexível. Ambos refletem os custos estimados para um determinado nível de atividade, mas tal como o nome indica, um tem em conta os dados para vários níveis de atividade (flexível) e outro ignora os dados para diferentes níveis de atividade (estático).

O orçamento estático é projetado apenas para um nível de atividade. É um método adequado para fins de planeamento mas inadequado para a avaliação de eficiência de controlo de custos (Garrison *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012). Neste tipo orçamento a informação para diferentes níveis de atividade é ignorada. No entanto, para a informação ser útil aos gestores tem que ser comparada com valores para os mesmos níveis de atividade. Os orçamentos estáticos apenas são úteis para os gestores, no caso de atividade prevista se aproximar da atividade real ou quando o comportamento dos custos não seja sensível à variação da atividade. Essas situações não são comuns nas organizações, daí a necessidade de projetar os dados em orçamentos flexíveis. Pois, a simples comparação com os custos reais pode levar a conclusões erradas.

O orçamento flexível fornece estimativas sobre qual deve ser o custo de qualquer nível de atividade. Quando é utilizado para avaliação de desempenho, os custos reais são comparados com os custos que deveriam ter ocorrido no período, para o nível real de atividade, e não com os custos do orçamento original. Se não forem feitos ajustes para o nível real de atividade, será difícil interpretar as divergências entre os custos orçados e os custos reais. (Garrison *et al*, 2011; Seal *et al*, 2012).

Parte III - Apresentação da empresa acolhedora: Proinov

6. Descrição da empresa

Quadro 7 - Descrição da empresa acolhedora

Descrição da empresa	
Firma	Proinov - Consultoria em gestão, Formação e Multimédia, Lda
Sede	Rua 31 de janeiro, n.º 58, 9050-011 Funchal
Contactos sede	Telefone: 291 206 350
	Fax: 291 237 386
Delegação	Lispolis - Pólo Tecnológico de Lisboa, CID, Sala 208 Rua António Champalimaud, Lote 1, 1600-546 Lisboa
Contactos delegação	Telefone: 217 101 100
	Fax: 217 101 103
Web	www.proinov.com
e-mail	info@proinov.com
Skype	proinov.pt
NIF	511 256 000
CAE principal	85591 - Formação profissional
CAE secundário	62010 - Atividades relacionadas com programação informática
Data de constituição	22/06/05
Início de Atividade	08/07/05
Capital Social	5.000,00 €
Sócios	70% Paulo Jorge Jácome de Matos Belo
	30% Nível Q - Instituto Europeu de Formação e Qualificação, Lda.
Logotipo	

Fonte: Elaboração própria

A empresa Nível Q pertence ao grupo de escolas Cristóvão Colombo. Por essa via, a Proinov também integra no grupo Cristóvão Colombo.¹² O grupo é constituído pelas seguintes empresas:

- Cityschool, Formação em Informática e Línguas
- INESP - Instituto de Estudos Profissionais, Formação em Hotelaria e Turismo
- Escola Profissional Cristóvão Colombo, Ensino e Formação Profissional
- NívelQ, Grupo de Ensino, Formação e Multimédia

¹² Artigo "Proinov cresce na formação e multimédia" publicado no Diário de Notícias da Madeira no dia 13 de Janeiro de 2014.

7. História da Proinov

A Proinov nasceu em 2005, no Madeira Tecnopolo, na sequência do Prémio Madeira Inovação Empresarial atribuído pelo Centro de Empresas e Inovação da Madeira.

A sua criação teve por base o desenvolvimento de atividades ligadas à tecnologias e formação nomeadamente, multimédia, informática e formação em *e-learning*¹³.

A Proinov foi herdeira de um projeto inicialmente desenvolvido pela empresa Nível Q. Em 2003, a Nível Q, venceu o prémio de empreendedorismo, o que lhes deu o direito de ficar no Madeira Tecnopolo. Quando o projeto empresarial transitou para a Proinov tal direito prevaleceu e a Proinov manteve-se no Madeira Tecnopolo até 2011¹⁴.

Em 2011, a empresa sentiu necessidade de encontrar um novo espaço, logo mudaram-se para o primeiro piso de um edifício situado na Rua do Bispo. Mas rapidamente o espaço veio a se revelar pequeno para a acompanhar o crescimento da Proinov. Foi então decidida a mudança, em Setembro de 2012, para rua 31 de janeiro, morada atual.

Em 2013, a empresa registou cerca de 1500 formandos, o maior número de formandos até a data. Um número que foi possível de atingir devido às novas instalações.

8. Missão

A missão da Proinov é de apoiar os seus clientes no aumento das suas competências, privilegiando parcerias, consolidando relações profissionais e comerciais através da criação de valor acrescentado que lhes permita aumentar a sua performance no mercado, atuando ao nível da consultoria, formação, sistemas de informação e processos maioritariamente assistidos por tecnologias.

9. Serviços prestados

A empresa tem vindo a desenvolver projetos ligados à formação, mas também nas áreas da informática, multimédia e *design*. Também tem participado regularmente em projetos europeus sobre temáticas ligadas à educação, formação e tecnologias.

¹³ Formação à distancia, em que o formador e o formando trocam informação através da internet (suporte e-learning).

¹⁴ Artigo "Proinov cresce na formação e multimédia" publicado no Diário de Notícias da Madeira no dia 13 de Janeiro de 2014

9.1. Formação

A Proinov é uma entidade formadora acreditada pela Direção Regional de Qualificação Profissional da R.A.M., em todos os domínios de intervenção, nomeadamente: diagnóstico, desenvolvimento e execução; acompanhamento e avaliação, em formação presencial e à distância.

Em síntese, as principais atividades relativas à área de formação e educação têm sido:

- Qualificação de jovens (cursos CEF, Aprendizagem e CET)
- Formação de ativos (formação inter e intra empresas¹⁵ e ao público em geral)
- Formação de professores (em parceria com SPLIU)
- Mestrados e Pós-graduações (em parceria com Entidades de Ensino Superior, nomeadamente ISCSP)
- Formação em *e-learning*
- Consultoria de formação à empresas e diversas entidades

No âmbito de Qualificação de jovens, existe um protocolo com a UMa, que dá acesso prioritário aos possuidores de um CET da Proinov e equivalência de algumas cadeiras na frequência de uma licenciatura.

A Proinov desenvolve atividades nas áreas de formação presencial e formação à distância, promovendo projetos próprios ou trabalhando em parceria com outras entidades. Têm vindo a desenvolver diversas ações de formação na área comportamental e do desenvolvimento pessoal, na área da Gestão, Contabilidade e Secretariado; em Higiene e Segurança no Trabalho; Línguas e Informática em parceria com diversas entidades públicas e privadas da região.

A Proinov promove ações de formação intra e inter empresas, podendo organizar os dossiers de candidatura ao Fundo Social Europeu (FSE) caso as ações sejam passíveis de financiamento. A formação-consultoria é também uma das vertentes da formação, quando há a necessidade de promover formação personalizada nas empresas.

Já desenvolveram conteúdos próprios de *e-learning* para os seguintes cursos: Macromédia Director, Macromédia Flash e HTML e *Javascript* que utilizam na

¹⁵ A formação inter empresas, são formações direcionadas às empresas de acordo com as formações promovidas pela Proinov. E a formação intra empresas, são formações estruturados e construídos à medida das necessidades do cliente, neste caso empresas privadas ou publica.

implementação de cursos em *blended learning*¹⁶.

9.2. Informática e Multimédia

A formação foi a primeira grande opção da Proinov. Mas, desde o início, começou a desenvolver a área da Multimédia, na qual tem vindo a ganhar dimensão e a especializar-se.

Na área de informática e multimédia, tem desenvolvido as seguintes atividades:

- Criação de conteúdos *e-learning*
- Desenvolvimento de jogos didáticos multimédia
- Implementação de *websites*
- *Design* e *webdesign*
- Desenvolvimento de sistemas *web*, nomeadamente de um sistema de Gestão da Formação (Gestform)
- Implementação e customização da plataforma LMS *Moodle*¹⁷
- Modelos 3D
- Programação de aplicações móveis (*iPhone*, *iPad*, *Android*)

Destaque-se, um jogo para “*smartphones*” (*android*, *iphone* e *ipad*) que foi comercializado em parceria com o Benfica, denominado por “Defender a catedral”.

A modelação 3D tem sido uma aposta para a empresa, nos quais alguns modelos desenvolvidos são disponibilizados no *Google Hearth*.

Desenvolveu para o Parque Natural da Madeira um quiosque interativo, que está situado no Pico do Areeiro. Outro quiosque foi desenvolvido para a Câmara Municipal do Funchal, que está no Mercado dos Lavradores.

Em parceria com a Direção Regional de Educação, a Proinov, com apoios do FSE, tem desenvolvido jogos pedagógicos, para alunos do 1.º ao 4.º ciclo do ensino básico.

A Proinov desenvolveu um software denominado por “Gestform”. Esta é uma ferramenta desenvolvida para a Gestão de Processos de Formação, baseada na *Web* e que pode ser acedido por todos os intervenientes (formadores, formandos, administração, etc.) via internet. Esta aplicação destina-se a ser usada por empresas de formação e por

¹⁶ *Blended learning* provém do *e-learning*, no qual as formações são leccionadas à distância com algumas componentes leccionadas presencialmente.

¹⁷ *Learning Management System* (Sistema de gestão de Aprendizagem) é uma plataforma online que permite aos formadores disponibilizar conteúdos programáticos e outras informações para consulta, pelos formandos.

departamentos/centros de formação de empresas, para ajudar a gerir os processos de formação. A ferramenta está atualmente integrada na Proinov e venceu o Prémio Madeira Inovação Empresarial 2007/2008 na categoria “*Projetos Empresariais Inovadores para a Modernização de Empresas.*”

10.Caracterização dos recursos

10.1. Recursos financeiros

O financiamento dos projetos de formação promovidos pela Proinov, engloba três vertentes:

- O financiamento privado (formandos) – relativo aos cursos promovidos, sem financiamento público e que são frequentados por formandos individuais. Os custos com estes cursos são suportados pelos próprios formandos ou pelas respectivas entidades patronais.
- Financiamento público – a Proinov concorre a diversas candidaturas ao programa Rumos para financiamento de vários projetos de formação. Em algumas tipologias haverá uma componente privada que deverá ser suportada pelos formandos.
- Financiamento pelas empresas clientes – nas situações em que a Proinov ministra formação intra empresas, a empresa cliente é responsável pelo pagamento da respectiva formação. Em algumas situações a Proinov poderá também atuar como consultor financeiro e apoiar a preparação da candidatura ao programa Rumos e fazer o respectivo acompanhamento.

A Banca assume um papel muito importante no bom desenvolvimento da atividade da Proinov, porque os projetos financiados pelo FSE gerem necessidades de fundo de maneo elevadas. Cabe ao promotor suportar todas as despesas dos projetos até apresentação do saldo final (no máximo até 45 dias após o fim do projeto). Os recebimentos do FSE são realizados com um grande divergência em relação ao mês do pagamento (em média cerca de 5 meses), o fundo de maneo tem que ser constituído por capital próprio, suprimentos e endividamento bancário. No entanto, a atividade relacionada com os projetos financiados apresenta um risco muito baixo, uma vez que existe a garantia de que os valores se realizarão.

10.2. Recursos Humanos

A Proinov é composta por uma equipa de 12 colaboradores permanentes, nos quais estão incluídos, na Direção, o Diretor Geral e a Diretora de Formação e Comunicação.

Na atividade de informática e multimédia, colaboram os seguintes funcionários:

- Dois engenheiros informáticos, responsáveis pelo desenvolvimento de trabalhos na área de criação de aplicações *Web* e páginas *Web* e pelo desenvolvimento de aplicações informáticas na Proinov;
- Um *designer* responsável pelo *design* de todos os produtos criados pela Proinov, para clientes ou para a utilização interna, nomeadamente *websites*, aplicações, brochuras, cartazes, manuais, conteúdos *e-learning*;
- Um técnico multimédia que desenvolve trabalhos de imagem, vídeo e modelação 3D;
- Um técnico de informática que participa na criação de *websites* e aplicações *web*, assim como na manutenção dos equipamentos informáticos da Proinov;
- Um *Web Developer* que participa no desenvolvimento, produção e manutenção de aplicações *Web* e páginas *Web*

Nas outras áreas de atuação, nomeadamente Formação e Administração/Financeiro, fazem parte:

- Uma assistente administrativa, que é responsável pelo apoio de secretariado, apoio financeiro, atendimento telefónico e presencial, e apoio administrativo à formação;
- Duas técnicas de formação que asseguram a componente operacional dos cursos de educação e formação que se encontram a decorrer e procedem ao acompanhamento de todas as ações de formação realizadas na sede da Proinov e na delegação em Lisboa;
- Uma técnica financeira que presta apoio ao processo de contabilidade e à gestão financeira dos projetos de formação financiados pelo FSE.

Com a Proinov ainda colaboram regularmente cerca de 40 trabalhadores, sem vínculo permanente, em regime de Prestação de Serviço, nas áreas de formação e consultoria.

10.3. Recursos materiais

A Proinov está sediada num edifício composto por 4 pisos, nos quais incluem:

Piso -1 - 1 sala de formação, com capacidade para 20 formandos, e 1 sala de arquivo

Piso 0 – a receção, 1 sala de formação disponível para 16 formandos, o Departamento Financeiro e 3 casas de banho.

Piso 1 – 1 sala de formação e 1 sala de informática, ambas dotadas de lugares para 20 formandos por sala.

Piso 2 – 1 sala de formação, equipada para 22 formandos, a Direção, o Departamento Informática e 6 casas de banho

Em anexo¹⁸, encontra-se descrita a lista dos equipamentos e imobiliário das salas de formação e dos escritórios da Proinov (Entrada, Recepção, Gabinete, Departamento de Informática e Direção.

¹⁸ Anexo 1 - Lista de equipamentos da Proinov

Parte IV Atividades desenvolvidas

Nesta parte do relatório são descritas todas as atividades que foram desenvolvidas no âmbito do estágio. As atividades desenvolvidas estão listadas no quadro 9 pelo respectivo mês de execução.

Quadro 8 - Atividades desenvolvidas

1.	Recolha de informação
2.	Análise da evolução da empresa
3.	Elaboração do Plano de Atividade
4.	Orçamento de Prestação de Serviço
5.	Análise e estruturação dos gastos de 2013
6.	Orçamento de Materiais Diretos
7.	Orçamento de Gastos com o Pessoal
8.	Orçamento dos Gastos Departamentais
9.	Orçamento do Custo de Produção
10.	Orçamento de Tesouraria
11.	Orçamento Financeiro
12.	Demonstração de Resultados Previsional

Fonte: Elaboração própria

Quadro 9 - Cronograma das atividades desenvolvidas

	Fevereiro				Março				Abril				Maio				Junho				Julho				Agosto			
	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4	S. 1	S. 2	S. 3	S. 4
1.																												
2.																												
3.																												
4.																												
5.																												
6.																												
7.																												
8.																												
9.																												
10.																												
11.																												
12.																												

Fonte: Elaboração própria

A atividade de recolha de informação não será mencionada nos pontos seguintes, porque foi uma tarefa necessária ao longo do estágio. Numa primeira fase, foi necessário uma recolha mais intensiva de informação, mas ao longo dos seis meses a consulta e recolha de informação foi constante, porque a sua necessidade ia surgindo.

11. Análise e interpretação dos dados

O primeiro mês do estágio foi para conhecer a empresa e a sua atividade, esta fase foi importante para conseguir desenvolver o trabalho previsto para estágio. Não seria possível elaborar o orçamento global para empresa sem primeiramente ter um conhecimento da empresa no geral.

11.1. Análise da evolução da empresa

Numa fase inicial, elaborou-se uma análise da evolução da atividade da Proinov, desde do início da sua atividade até ao ano de 2013. A elaboração desta análise teve como objetivo: dar a conhecer à empresa o crescimento do volume de negócio de cada área de atuação e recolher informação relevante para a elaboração do plano e orçamento de prestação de serviço. Permitiu obter um melhor entendimento da atividade da Proinov e das suas áreas de atuação.

Para a sua realização, foram considerados as prestações de serviços que são facturadas às entidades privadas ou públicas e os subsídios obtidos pelo FSE para elaboração dos vários projetos na área de formação e informática.

Os documentos utilizados para o desenvolvimento desta análise foram: os balancete analíticos referentes aos anos de 2005 a 2013; listas com informação contabilística extraídas do módulo de “Vendas” do programa informático Primavera, nas quais é possível obter o valor de vendas por artigo e o valor de vendas por entidade/artigo e os mapas contabilísticos relativos ao ano de 2011 a 2013.

O trabalho desenvolvido para o tratamento da informação disponível, foi realizado através da ferramenta Excel no qual foram executadas as seguintes tarefas:

- 1.** Apuramento da evolução global do volume de negócio;
- 2.** Divisão do valor da atividade de formação pelas subatividades:
 - Mestrados resultantes da parceria com o ISCSP;
 - Gestão, formação e consultoria no âmbito de projetos financiados à outras entidades;
 - Cursos privados (ao público em geral).
- 3.** Evolução económico-financeiro referente aos anos de 2011 a 2013.

De seguida são apresentados os quadros e os gráficos construídos após o levantamento e a conferência dos valores.

Quadro 10 - Volume de negócio 2005-2013

	2005	2006	2007	2008	2009
Formação	38 248,02 €	120 904,04 €	104 266,17 €	189 919,19 €	207 402,15 €
Informática/Multimédia	500,00 €	434,78 €	23 130,00 €	4 037,50 €	16 616,23 €
Total Volume de negócio	38 748,02 €	121 338,82 €	127 396,17 €	193 956,69 €	224 018,38 €

	2010	2011	2012	2013
Formação	149 856,44 €	65 564,85 €	157 795,29 €	253 354,80 €
Informática/Multimédia	14 510,00 €	4 440,00 €	20 156,13 €	9 577,13 €
Total Volume de negócio	164 366,44 €	70 004,85 €	177 951,42 €	262 931,93 €

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 3 - Evolução do volume de negócio



Fonte: Elaboração própria

Da análise do quadro e gráfico anteriores, conclui-se que a Proinov tem alcançado volumes de negócio crescentes, ao longo dos anos à exceção de 2009 a 2011. Existe uma tendência crescente do volume de negócio, mas não é consistente ao longo de todos os anos. Pode-se notar que os picos mais altos foram em 2009 e 2013. É de salientar que a formação é a atividade com maior peso no volume de negócio, apesar de ser a área de serviço que apresenta uma menor taxa de crescimento:

- Formação: 23,38%
- Informática e Multimédia: 38,83%
- Total do volume de negócio: 23,42%

Para uma melhor análise foi necessário proceder a verificação pormenorizada do volume de negócio, relativamente às diferentes atividades, mais especificamente, na área de formação, na qual engloba a três subatividades mencionadas acima.

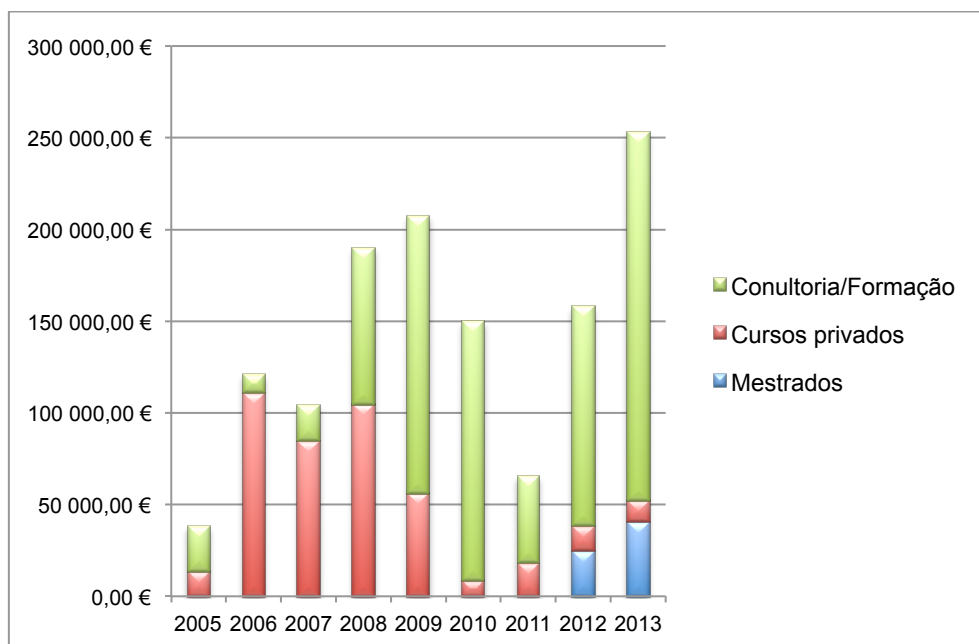
Quadro 11 - Volume de negócio pelas diferentes áreas de formação

	2005	2006	2007	2008	2009
Mestrados	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Cursos privados	13.519,50 €	110.885,51 €	84.735,57 €	104.513,99 €	55.926,80 €
Consultoria/Formação	24.728,52 €	10.018,62 €	19.530,60 €	85.405,20 €	151.475,35 €
Total	38.248,02 €	120.904,13 €	104.266,17 €	189.919,19 €	207.402,15 €

	2010	2011	2012	2013
Mestrados	0,00 €	0,00 €	24.600,00 €	40.450,00 €
Cursos privados	8.770,00 €	18.266,05 €	13.641,82 €	11.722,61 €
Consultoria/Formação	141.086,44 €	47.298,80 €	119.667,76 €	201.182,19 €
Total	149.856,44 €	65.564,85 €	157.909,58 €	253.354,80 €

Fonte: Elaboração própria

Gráfico 4 - Evolução da atividade de formação



Fonte: Elaboração própria

Desde do início da atividade, até o ano de 2008 os cursos privados tinham maior relevância nos serviços de formação. A partir de 2009 os projetos no âmbito de Consultoria e Formação são os que tem mostrado melhores resultados.

Perante a crise económica que se presencja no país atualmente, a maioria das empresas não se encontram numa situação favorável para o exercício da sua atividade, e a Proinov também tem vindo a sentir este impacto, especialmente no que diz respeito a sua atividade privada.

Por outro lado, através do Quadro de Referência Estratégico Nacional (QREN) com a sua aplicação na Madeira à formação, através do Programa Rumos, tem vindo a trazer um

grande suporte financeiro a esta atividade para as empresas de formação e para as entidades que a promovem.

Assim, a Proinov teve um grande crescimento da sua atividade, derivado essencialmente as oportunidades proporcionadas pelo programa RUMOS, quer através de projetos por si promovidos, quer através de projetos promovidos por parceiros em que é a entidade formadora e consultora.

De seguida apresenta-se um quadro referente à análise económica-financeira realizada.

Quadro 12 - Análise económica-financeira

	2011		2012		2013
	Proinov	Setor	Proinov	Setor	Proinov
Volume de negócio:	70 004,85 €	801 405,00 €	177 951,42 €	521 587,00 €	257 385,80 €
Formação	65 564,85 €	801 405,00 €	157 795,29 €	521 587,00 €	247 808,67 €
Multimédia	4 440,00 €		20 156,13 €		9 577,13 €
Subsidio à exploração	776 381,18 €	561 443,00 €	734 170,60 €	505 664,00 €	654 694,95 €
Resultado operacional	15 301,50 €	55 838,00 €	9 556,67 €	37 212,00 €	11 802,07 €
Resultado Líquido	2 523,08 €	17 439,00 €	5 760,05 €	2 877,00 €	3 698,25 €
Total do Ativo	401 911,52 €	1 430 051,00 €	371 967,13 €	1 313 540,00 €	511 982,80 €
Capital Próprio	76 358,39 €	371 010,00 €	82 118,44 €	387 768,00 €	85 816,69 €
Rendibilidade do Ativo¹⁹	3,81%	3,90%	2,57%	2,83%	2,31%
Rendibilidade dos C.P.²⁰	3,30%	4,70%	7,01%	0,74%	4,31%

Fonte: Elaboração própria com base em dados obtidos no site <http://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Paginas/QuadrosdaEmpresaedoSetor.aspx>

Num análise comparativa, tendo por base os dados do setor de formação de pequenas empresas, em Portugal, a Proinov apresenta um volume de negócio muito inferior à média do setor. Mas mesmo assim, apresenta um crescimento de 2011 para 2012, ao contrário do setor que decresceu nesse período. O crescimento do volume de negócio da empresa acompanhou o do Distrito do Funchal, que foi de 35.915,00€ em 2011 e de 73.514,00€²¹ em 2012. Assim, pode concluir-se que a Proinov esteve acima da média dos seus concorrentes.

Não havendo dados referentes ao ano de 2013, a análise cingiu-se aos anos de 2011 e 2012.

¹⁹ Rentabilidade do Ativo (%) = Resultado operacional/ Ativo

²⁰ Rentabilidade do Capital Próprio (%) = Resultado Líquido/ Capital Próprio

²¹ Informação obtida no site do Banco de Portugal, <http://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Paginas/QuadrosdaEmpresaedoSetor.aspx>

11.2. Estruturação e análise dos custos

Esta análise trata-se de um levantamento dos custos de 2013, com intuito de estruturar e analisar os gastos relativos ao ano de 2013, seguindo critérios estabelecidos, que foram fundamentados pela literatura subjacente, por forma a recolher informação relevante para a gestão e uma base para a elaboração do orçamento.

Contudo, para a análise foi necessário ter alguns aspetos em consideração:

a) Enquadramento de IVA

A atividade principal da empresa é a formação. Esta está isenta de IVA, segundo o n.º 10 do artigo 9º do CIVA, ou seja, não liquida o IVA nas suas vendas e não pode deduzir o IVA nas suas aquisições. Sendo assim, o valor do IVA relativo aos gastos relacionados com a atividades de formação, é considerado como um custo. Relativamente à atividade de Multimédia /Informática, esta porém está sujeito a IVA, pelo que a empresa liquida o IVA na prestação de serviço relacionado com esta atividade.

b) Política de descontos

Não existe política concessão nem de obtenção de desconto.

c) Centro de custos

Os centros de custos, no ano de 2013, estavam repartidos em três principais centros:

Quadro 13 - Centros de custos em 2013

Centros de custos	Descrição
Administrativos	Inclui os gastos gerais, os gastos referentes à atividade de Multimédia/informática e da componente de formação não subsidiada.
Programa Rumos	Trata-se dos gastos relativos à formação subsidiada.
Outros Projetos	Inclui os gastos com projetos não relacionadas com atividade de Formação e Multimédia/Informática

Fonte: Elaboração própria

Em 2014, os centros de custos foram alterados, resultando na seguinte estrutura:

Quadro 14 - Centros de custos em 2014

Centros de custos	Descrição
Administrativo	Incluí os gastos gerais
Multimédia/Informática	Incluí os gastos relativos à atividade de Multimédia/informática
Formação/Consultoria	Compreende os gastos referentes à atividade de formação, estando subdividido em: Cursos Proinov ao públicos em geral; Projetos financiados à clientes; e Parcerias com entidades formadoras
Lisboa	Diz respeito aos gastos da Delegação em Lisboa
Programa Rumos	Trata-se dos gastos relativos à formação subsidiada.
Outros Projetos	Incluí os gastos com projetos não relacionadas com os serviços de Formação e Multimédia/Informática

Fonte: Elaboração própria

d) Repartição dos custos

O critério utilizado pela empresa para a imputação dos custos comuns aos diferentes serviços são os seguintes:

- para a Multimédia/Informática é aplicados uma taxa, calculada com base no volume de negócio do ano anterior.
- para a formação o critério de repartição é o volume de formação (horas de formação * número de formandos).

e) Sistema de custeio aplicado

O sistema de custeio aplicado para análise dos custos de 2013, foi o método do custeio por absorção, ou seja foram considerados como custos do produto todos os gastos variáveis e fixos. Mesmo sabendo que não é o método adequado para responder à atual situação económica e financeira que as empresas enfrentam (conforme o exposto no ponto 4.3.4), este foi utilizado para análise e posteriormente para o orçamento do custo de produção, por ser mais simples de aplicação. Uma das razões que pesou na decisão de aplicar esse método, foi a inexistência de uma política de controlo de gestão, na empresa, que servisse de ponto de partida. Atendendo a esta cultura, foi o sistema de custeio considerado o mais apropriado. Outro ponto ponderado na escolha, foi o facto de

a empresa apresentar, aparentemente, maior peso de custos fixos que de custos variáveis, fazendo com que a sua exclusão destorcesse os custos dos serviços. A dificuldade distinguir os custos, nomeadamente no que toca aos custos fixos e variáveis, também se demonstra como uma razão pela qual se escolheu este método. No entanto, todos os custeios têm as suas vantagens. Assim, reconhece-se a importância da empresa conhecer os seus custos variáveis para tomar decisões de curto prazo, como por exemplo, avançar ou não com uma formação que não suporta os custos totais. Como também é importante, a utilização do custeio por absorção para definir preços de mercado, por exemplo.

11.2.1. Estrutura dos custos

A elaboração da estrutura dos custos de 2013 compreende várias fases, algumas tiveram por base as seis etapas definidas por Hansen e Mowen, (2001) referidas no ponto 3.1.3.. Referem-se as seguintes:

1. Criar departamentos na empresa

Os departamentos criados para efeitos de análise foram Formação, Multimédia/Informática e Administração/Financeiro. Sendo ainda necessário criar outros departamentos independentes referentes à delegação de Lisboa e a outros para projetos não ligados diretamente à atividade da empresa, aos quais os custos são imputados diretamente.

2. Classificar cada departamento como um departamento auxiliar ou um departamento de produção

Foram considerados como departamentos de produção de serviços os departamentos de Formação e Multimédia/Informática, e como departamentos auxiliares à produção, os de Multimédia/Informática e Administrativo/Financeiro. O departamento de Multimédia/Informática foi considerado como departamento de produção e auxiliar porque para além de desenvolver projetos, na maior parte do tempo, relativamente aos departamentos de produção ou auxiliares, auxilia o departamento formação e a empresa no geral.

3. Identificar todos os custos variáveis, fixos, diretos e indiretos de produção na empresa

Numa primeira fase, desta etapa, a identificação dos gastos foi feita para os custos variáveis e fixos, pela natureza do custo e pelos departamentos. Em simultâneo, foram identificados os custos diretos e indiretos à produção.

Após a identificação dos custos, foi necessário agregar os custos comuns a todos os departamentos. Para tal foram utilizados as seguintes chaves de repartição:

Quadro 15 - Unidades de repartição

Unidades de repartição	Formação	Mult./Infor.	Admi./Finan.	Total
N.º de funcionários directos	2	5	3	10
Área (m2)	54,08	5,16	13,65	72,89
Volume de facturação/Subsídios	812 187,29 €	9 577,13 €	- €	821 764,42 €
N.º de fotocópias	64 900	0	62 244	127 144

Fonte – Elaboração própria

Quadro 16 - Custos comuns indirectos e as unidades de repartição atribuída

Custos comuns indirectos	Unidades de repartição
Trabalho especializado	Área (m2)
Publicidade	Volume de facturação/Subsídios
Vigilância e Segurança	Área (m2)
Conservação e reparação	Área (m2)
Ferramentas e utensílios	Volume de facturação/Subsídios
Material de escritório	n.º de fotocópias
Outros Materiais (fotocópias)	n.º de fotocópias
limpeza e conforto	Área (m2)
Eletrecidade	Área (m2)
Água	Área (m2)
Comunicação	n.º de funcionários
Seguros Vida	n.º de funcionários
Seguros equipamento/comércio	Área (m2)
Rendas e Alugueres	n.º de fotocópias
Depreciações	Área (m2)

Fonte: Elaboração Própria

No fim da terceira etapa, os custos estão agregados aos departamentos e repartidos por custos variáveis – directos e indirectos - e custos fixos indirectos.

4. Alocar os custos comuns dos departamentos auxiliares aos departamentos de produção

Para alocação dos custos do departamento auxiliar aos departamentos de produção, foi necessário escolher uma unidade de repartição comum a ambos os departamentos de produção e que expressasse da melhor forma as atividades dos mesmos. A unidade utilizada foram as horas de trabalho directo à produção dos serviços.

Quadro 17 - Total dos custos comuns indiretos por Departamentos e a respetiva imputação

	Dep. Formação	Dep. Multi./Infor.	Dep. Admini./Fin.
Total custos comuns a repartir	75 344,69 €	66 065,42 €	147 450,00 €
Unidade de repartição	8 530,50	1 640,00	
(3) Imput. dos custos comuns Variáveis Admini./Financ.	6 317,40 €	1 214,53 €	-7 531,93 €
(4) Imput. dos custos comuns Fixos Admini./Financ.	117 356,19 €	22 561,88 €	-139 918,07 €
Total Imputado	123 673,59 €	23 776,41 €	-147 450,00 €
Total custos comuns departamentais a repartir	199 018,28 €	89 841,83 €	

Fonte: Elaboração Própria

5. Calcular as taxas predeterminadas de CIP para os departamentos de produção

O cálculo das taxas predeterminadas de CIP foram calculadas seguindo a seguinte formula, já referida no ponto 4.1.2..

$$\text{Taxa predeterminada de custo indireto} = \frac{\text{Total estimado do custo indireto de produção}}{\text{Quantidade total estimada do critério de imputação}}$$

Para o Departamento de Formação a unidade de repartição utilizada para o cálculo da taxa foi o volume de formação. No Departamento de Multimédia/Informática, sendo ele também um departamento auxiliar, foi necessário a utilização de uma unidade de repartição comum a todos os serviços, que medisse a sua atividade e simultaneamente permitisse conhecer o seu consumo por parte de outros serviços. Logo, o aplicado foram as horas de trabalho de direto à produção. Os custos destes foram alocados a todos os serviços prestados pela empresa.

Quadro 18 - Taxas pré determinadas de CIP

	Dep. Formação	Dep. Mult./Infor.
Total custos comuns departamentais a repartir	199 018,28 €	89 841,83 €
(5) Unidades de repartição	95 343,00	10 170,50
Custo da unidade de repartição (1+2+3+4)/(5)	2,09 €	8,83 €
Custo comum variável de UR	0,19 €	0,31 €
Custo comum Fixo de UR	1,90 €	8,53 €

Fonte: Elaboração própria

6. Alocar os CIP para as unidades de serviços individuais por meio de taxas de CIP predeterminadas

O passo seguinte foi apurar os custos indiretos de produção de cada tipo de serviço prestado, multiplicando as taxa predeterminada de CIP (c.u.) pelas unidades de repartição aplicados a cada um deles.

Quadro 19 - Imputação dos custos indiretos comuns aos serviços prestados

			Formação subsidiada		Cursos Privados		Proj. Cons./Form.		Mult./ Infor.
Custos comuns									
Variáveis			13 739,10 €		568,25 €		6 174,72 €		505,16 €
Dep. Formação	0,19 €	64636	12 104,11 €	2705,5	506,65 €	28001,5	5 243,72 €		
Dep. Informática	0,31 €	5308	1 634,99 €	200	61,60 €	3022,5	931,00 €	1640	505,16 €
Fixos			168 070,21 €		6 845,90 €		78 974,87 €		13 981,90 €
Dep. Formação	1,90 €	64636	122 816,60 €	2705,5	5 140,79 €	28001,5	53 206,40 €		- €
Dep. Informática	8,53 €	5308	45 253,61 €	200	1 705,11 €	3022,5	25 768,47 €	1640	13 981,90 €

Fonte: Elaboração própria

11.2.2. Análise Custo/Resultado

Após a determinação da estrutura dos custos de 2013 foi possível efetuar uma análise, custo/volume/resultado. Esta análise consiste na aplicação de vários conceitos como, a margem de contribuição, o ponto de equilíbrio, o grau de alavancagem operacional (GAO) e a margem de segurança.

Segundo os autores Garrison *et al* (2011), alguns pressupostos devem ser considerados nessa análise:

1. O preço de venda é constante no período de análise e não varia com a variação do volume de produção.
2. Os custos são lineares no período de análise e podem ser decompostos com precisão em variável e fixo.
3. Nas empresas com diversos produtos ou serviços, o mix de vendas ou de prestação de serviços é constante.

Embora alguns destes pressupostos, na prática, possam não ser integralmente cumpridos, em geral as alterações não são suficientemente sérias para colocar em dúvida a validade da análise (Garrison *et al*, 2011).

Para esta análise foram consideradas todas as receitas obtidas pela Proinov em 2013, ou seja, todos os valores das prestações de serviços e dos subsídios obtidos para promover formações e outros projetos. É preciso ter em atenção que neste caso, por existir um mix

de receitas, uma alteração nesse mix no ano seguinte pode alterar o resultado. Logo, é preciso verificar, para validar o ponto de equilíbrio, se o mix de receitas obtido é constante.

A margem de contribuição é um conceito importante, pois ajuda os gestores nas suas decisões de curto prazo. Esta representa o excedente de receita, após a dedução dos custos variáveis, disponível para suportar os custos fixos. As margens apuradas encontram-se quadro seguinte.

Quadro 20 - Margem de contribuição

	Formação Privada			Informática	Formação subsidiada	Sub-total	Outros Projectos			Sub-total	Total
	Cursos Privados	P. Cons./Form.	Mestrados				POPH	Capacitar +	Moodle		
Prestação de serviço	11 722,61 €	201 182,19 €	40 450,00 €	9577,13		262 931,93 €					262 931,93 €
Subsídios				3269,92	558 832,49 €	562 102,41 €	25 211,31 €	61 056,09 €	6 325,14 €	92 592,54 €	654 694,95 €
Total Receitas	11 722,61 €	201 182,19 €	40 450,00 €	12847,05	558 832,49 €	825 034,34 €	25 211,31 €	61 056,09 €	6 325,14 €	92 592,54 €	917 626,88 €
Custos Variáveis directos	7 016,22 €	97 076,09 €	- €	19255,44	204 850,49 €	328 198,23 €	6 609,78 €	54 560,67 €	- €	61 170,45 €	389 368,68 €
Margem contribuição directa	4 706,39 €	104 106,10 €	40 450,00 €	-6408,39	353 982,00 €	496 836,11 €	18 601,53 €	6 495,42 €	6 325,14 €	31 422,09 €	528 258,20 €
Custos Variáveis Indirectos	824,97 €	17 595,77 €	37 862,26 €	598,98	119 992,29 €	176 874,27 €	7 472,63 €	2 274,46 €	5 625,74 €	15 372,83 €	192 247,10 €
Margem de contribuição total	3 881,42 €	86 510,33 €	2 587,74 €	-7007,37	233 989,71 €	319 961,84 €	11 128,90 €	4 220,96 €	699,40 €	16 049,26 €	336 011,10 €
MC % da prestação de serviço	0,42%	9,43%	0,28%	-0,76%	25,50%	34,87%	1,21%	0,46%	0,08%	1,75%	36,62%
Horas formação	200	1 946			4 784	6 930					6 930
Horas Consultoria		1 076,5				1 076,5					1 076,5
Horas de MOD informática				1640,00		1 640					1 640
Margem contribuição directa uni.	23,53 €	34,44 €		-3,91	73,99 €	128,06 €					128,06 €
Margem de contribuição total un	19,41 €	28,62 €		-4,27	48,91 €	92,67 €					92,67 €
Gastos Fixos						280 955,96 €				13 026,11 €	293 982,07 €
Resultado operacional						39 005,88 €				- €	42 029,03 €

Fonte: Elaboração própria

A margem de contribuição apurada em 2013, revela que o serviço que teve maior contribuição para suportar os custos fixos e maior contributo para o resultado da empresa foi a formação subsidiada. Em contrapartida, os serviços de informática contribuíram negativamente para o resultado da empresa.

Outro elemento desta análise é o ponto de equilíbrio, que representa o volume de vendas para o qual o resultado é zero. Para o caso de uma empresa ter diversas linhas de produção, sendo o caso da Proinov que presta diversos serviços, a forma mais simples de calcular o ponto de equilíbrio é calculá-lo em valor, usando a margem de contribuição percentual global, que calcula um único ponto de equilíbrio para toda a empresa.

$$\begin{aligned}
 \text{Ponto de equilíbrio em quantia} &= \frac{\text{Despesas fixas}}{\text{MC percentual}} \\
 &= \frac{293\,982,07\,€}{36,62\%} \\
 &= 802\,791,01\,€
 \end{aligned}$$

Significa que para o resultado ser igual a zero, tendo em conta os pressupostos acima referidos, as receitas deverão atingir os 802.791,01€. Tendo em conta o mix dos serviços, as receitas a atingir, para os diferentes serviço prestados, serão:

Quadro 21 - Ponto de equilíbrio por serviço

Serviços/Subsídios	Receita por serviço ou subsidio/Receita total (%)	Ponto de equilíbrio por serviço
Multimédia/Informática	1,04%	8 373,41 €
Cursos Privados ao publico em geral	1,28%	10 255,66 €
Projetos financiados à clientes	21,92%	176 006,52 €
Mestrados	4,41%	35 388,14 €
Subsídios à exploração	71,35%	572 767,29 €
Total	100,00%	802 791,01 €

Fonte: Elaboração própria

A margem de segurança é a diferença entre as vendas/prestação de serviço, reais ou orçadas, e o volume de vendas no ponto de equilíbrio, em termos relativos. É um indicador que estabelece quanto é que as vendas podem decrescer antes de ocorrer o prejuízo (Garrison *et al*, 2011).

$$\begin{aligned}
 \text{Margem de segurança} &= \text{Receitas reais} - \text{Receitas no ponto de equilíbrio} \\
 &= 917.626,88 \text{ €} - 802.791,01 \text{ €} \\
 &= 114.835,87 \text{ €}
 \end{aligned}$$

A margem de segurança também pode ser expressa em percentagem.

$$\begin{aligned}
 \text{Margem de segurança \%} &= \frac{\text{Margem de segurança}}{\text{Receitas reais}} \\
 &= \frac{114.835,87 \text{ €}}{917.626,88 \text{ €}} \\
 &= 12,51\%
 \end{aligned}$$

Esta percentagem significa que para os atuais níveis de receitas, preços e estrutura de custos (Garrison *et al*, 2011) a redução de 12,51% nas receitas representaria a aproximação ao ponto de equilíbrio.

O grau de alavancagem operacional é o grau de sensibilidade do resultado operacional às variações percentuais das vendas. Funciona como um multiplicador, se for alta, um pequeno aumento percentual nas vendas pode produzir um grande aumento percentual no resultado operacional (Garrison *et al*, 2011).

$$\begin{aligned}
 \text{Grau de alavancagem operacional} &= \frac{\text{Margem de contribuição total}}{\text{Resultado operacional}} \\
 &= \frac{336\,011,10 \text{ €}}{42\,029,03 \text{ €}} \\
 &= 7,99
 \end{aligned}$$

Os 7,99 representam o grau de variação do resultado por cada ponto percentual de variação das receitas obtidas pela Proinov, ou seja, um aumento de 10% nas receitas irá gerar um aumento de 79,90% no resultado operacional.

Estes conceitos apresentados são dinâmicos, no sentido de que uma variação num deles desencadeia variações noutros (Garrison *et al*, 2011).

12. Elaboração de orçamentos

A elaboração do orçamento foi o objetivo final a desenvolver no período de estágio. Após a analisar os dados anteriores foi possível obter um maior e melhor conhecimento da atividade da empresa para poder iniciar a elaboração dos orçamentos.

No decorrer do trabalho criaram-se diversos procedimentos, por forma a garantir uma boa execução dos mesmos. Ficaram estabelecidas regras de preenchimento, recorrentes dos pressupostos estabelecidos para o preenchimento dos mapas de orçamentos. Nalguns mapas, quando necessário, os totais foram conferidos para que não houvesse incoerência entre os orçamentos. Sendo eles sequenciais, têm que transmitir de orçamento para orçamento a informação correta. Outra preocupação na elaboração dos orçamentos, foi de elaborar um modelo de orçamento que seja perceptível para as outras pessoas e de fácil entendimento.

Inicialmente o período do orçamento tinha sido definido para o 2.º, 3.º e 4.º trimestre de 2014 e o 1.º de 2015, mas com o decorrer do estágio foi necessário alterar o período, porque estavam a decorrer os períodos inicialmente previstos. Logo, ficou previsto orçar a atividade da empresa para 2.º semestre de 2014 e 1.º semestre de 2015.

12.1. Elaboração do plano de atividade e orçamento de prestação de serviços

Após a análise dos dados dos anos anterior, das condições do ambiente económico atual e das tendências da organização, ficou estabelecido para o período a orçamentar, como objetivo: atingir pelo menos o mesmo volume de negócios de 2013, ou seja, 262.931,93€. Este montante compreende apenas o valor faturado na Proinov Funchal, porque o de Lisboa foi zero, por só terem decorrido projetos subsidiados, no ano anterior (2013). No

entanto, o previsto no orçamento de prestações de serviços, foi de 258.847,00€, no Funchal mais 124.693.98€, em Lisboa.

O objetivo é optimista e difícil de alcançar, especialmente no que diz respeito aos projetos de formação e consultoria, tendo em conta a alteração do Quadro de Referência Estratégica Nacional para 2014-2020, que influencia a realização dos mesmos.

Para o período em referência não está previsto nenhum crescimento na atividade de formação pelas razões já mencionadas e por já não haver espaço para crescimento da quota de mercado regional, para tal crescimento. No entanto, para superar essas dificuldades, a Proinov expandiu os seus serviços de Multimédia/Informática para a Delegação de Lisboa, onde inicialmente apenas prestavam serviço na área de formação. Prevê-se, também, a realização de um projeto de Multimédia/Informática que terá a duração de um ano, e dois projetos de formação e consultoria, em Lisboa, com duração de seis meses.

Conforme o mencionado e tendo em conta o volume de negócios no ano de 2013, ficou planeado um decréscimo, nos cursos privados e nos projetos de formação e consultoria, de 45%, em compensação para o projeto de Multimédia/Informática que prevê-se um aumento. A combinação dos dois permitirá manter o valor das prestações de serviços atingido em 2013, na Região.

Para obter o valor de faturação, foi necessário quantificar cada tipo de serviço prestado e ter em conta o preço de venda unitário do respectivo serviço. Neste processo, no que diz respeito à formação, foram consideradas as horas de formação, tanto nos cursos privados como nos projetos de Formação. Na Consultoria foram consideradas as horas de consultoria prestadas. Outro aspeto que foi importante para o cálculo da prestação de serviço, na área de formação foi o número de formandos por cada ação realizada. Neste sentido, estimou-se o número de formandos para os cursos privados, com base na informação de 2013 e pressupostos para 2014. Obteve-se o seguinte:

- Número médio de formando por hora de formação individual: 13
- Número médio de formando por hora de formação à empresa: 15
- Número médio de participantes por workshop: 5

Relativamente à formação subsidiada, como não existe receita proveniente das vendas do serviço, mas sim, os respetivos subsídios de cada projeto a desenvolver, essa foi a considerada para este serviço.

Os serviços de Multimédia/Informática são quantificados quanto ao número e tipo de projetos a realizar e os seus respectivos valores de venda. Estes foram determinados com base nos valores facturados do ano anterior, por se prever para 2014 o mesmo volume de negócios de 2013

Em anexo²² encontra-se o mapa do plano de prestação de serviço e do respectivo orçamento.

12.2. Orçamento de materiais diretos

No orçamento de material direto²³, apesar de não haver inventário nem controlo de stock, foi considerado como gastos em material, o que é oferecido aos formandos por cada ação frequentada, incluindo, também o certificado da mesma.

As condições de atribuição de material aos formandos, são as seguintes:

- Para os projetos de Formação e os cursos privados (ao público em geral/intra e inter empresas), por cada ação realizada é dado ao formando:
 - 1 capa Proinov;
 - 1 caneta;
 - 1 bloco de folhas timbradas Proinov ou 5 folhas brancas A4, consoante se trate de uma ação ser superior à 40 horas ou não.
- Para as formações subsidiadas, no início de cada formação é dado ao formando:
 - 1 pasta de argolas;
 - 1 borracha;
 - 1 lápis;
 - 1 bloco de folhas A4.
- Em todas as ações/formações, no final, é entregue ao formando um certificado que engloba:
 - 1 papel de certificado;
 - 1 impressão à cores.

Para a Delegação de Lisboa as condições de atribuição de material foram consideradas as mesmas, assim como os preços unitários de cada material, a uma taxa de IVA incluído de 23%.

²² Ver anexo 3 – Plano e orçamento de prestação de serviço

²³ Ver anexo 4 – Orçamento de materiais direto

12.3. Orçamento de gastos com o pessoal

O orçamento de gastos com o pessoal²⁴ descreve as horas diretamente necessárias para produção do serviço e o seu respectivo valor. Sendo o único custo direto, em alguns dos serviços prestados, o gasto com o pessoal direto assume-se com uma parcela significativa no custo total do serviço.

a) Horas de serviço direto

Na Proinov, no que diz respeito a atividade de formação, o gasto com o pessoal direto advém principalmente do pessoal externo à empresa, ou seja, de trabalhadores independentes. Sendo que, alguns dos trabalhadores do quadro da empresa também prestam algumas horas de formação, foi necessário quantificar as horas de formação laboradas em dois grupos: pessoal externo e pessoal interno.

As horas totais apuradas foram as seguintes:

Quadro 22 - Horas de trabalho direto de Formação

	Horas de serviço direto - Formação		
	2.º sem. 2014	1.º sem. 2015	Total
Trabalhador externo	3585	2540	6125
Formação subsidiada	2892	1336	4228
Cursos ao Público em geral	52	61	113
Projetos formação/consultoria:			0
Formação	443	749	1192
Consultoria	198	394	592
Trabalhador interno	84	84	168
Formação subsidiada	84	84	168
Total	3669	2624	6293

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à atividade de Multimédia/Informática, as horas diretas de trabalho são realizadas pelos trabalhadores internos do departamento Multimédia/Informática. Este departamento, como já foi dito é de produção, mas também é auxiliar ao departamento de formação. Logo, as horas de trabalho do pessoal não são, integralmente, para a execução dos projetos. Grande parte das horas de trabalho é para o auxílio do resto da atividade. Assim sendo, as horas que foram aplicados aos projetos foram as mesmas horas de trabalho de 2013, acrescentando a essas horas as de dois funcionários contratados em

²⁴ Ver anexo 5 – Orçamento de gastos com o pessoal

2014, por forma a garantir a execução do novo projeto. Para estes últimos, foi aplicado o seguinte cálculo para as horas de trabalho previstas para o ano, por trabalhador:

N.º de horas de trabalho ao ano = n.º dias úteis ao ano - sábados – domingos – férias - faltas *horas p/dia = (365-52-52-22-5) * 8 h. = 1872 horas ao ano por trabalhador

As horas totais apuradas, para os cinco trabalhadores afetos aos projetos de Multimédia/Informática, foram as seguintes:

Quadro 23 - Horas de trabalho direto de Multimédia/Informática

Horas de serviço direto - Multimédia/Informática		
2.º sem. 2014	1.º sem. 2015	Total
2012	2033	4045

Fonte: Elaboração própria

b) Custo por hora de trabalho direto

O custo por hora de formação não é fixo, variam conforme o tipo de formação, o nível da formação, o número de formandos e os destinatários da formação. Relativamente aos cursos para o público em geral, o custo por hora de formação varia de acordo com: o tipo de formação, o número de formandos e os destinatários. Devido à grande variação existente entre os diferentes tipos de cursos, foi necessário estimar um custo médio por hora, que foi calculado com base nos valores de 2013, uma vez que não se preveem aumentos salariais para 2014.

Para as formações subsidiadas e projetos de formação/consultoria, a variação no custo de hora de serviço direto prestado surge por causa dos diferentes níveis da formação e também, no caso das formações subsidiadas, pelo formador ser trabalhador interno ou externo à empresa. Por forma a simplificar, também foi utilizado a média dos custos por hora de formação para os projetos de formação/consultoria.

Foram obtidos os seguintes valores:

Quadro 24 - Custo unitário de trabalho direto

Formação Subsidiada: Custo por hora	
Nível III	20,00 €
Nível IV	25,00 €
Trabalhador interno	15,00 €

Cursos ao Público em geral: Custo médio por hora	
Empresas	24,14 €
Particulares	30,00 €

Projetos formação/gestão Custo médio por hora	
Formação	23,48 €
Consultoria	40,00 €

Delegação Lisboa - Projetos Custo por hora	
Nível 1-3	15,00 €
Nível 4-6	20,00 €

Fonte: Elaboração Própria

c) Encargos com o pessoal externo

De acordo com o art. 101 n.º 1 al. b) do CIRS, os trabalhadores independentes que prestam serviços à Proinov estão sujeitos a uma taxa de retenção na fonte de 25%. No entanto, existem exceções, o caso dos trabalhadores independentes que não tenham obtido um rendimento superior a 10.000€ no ano anterior ou que não preveem ultrapassar esse valor durante o ano de atividade, estão isentos de retenção.

Relativamente ao IVA, os trabalhadores independentes são obrigados a liquidar o IVA, quando o rendimento ilíquido for superior à 10.000€ ou quando optarem por um regime de contabilidade organizada²⁵ (art. 53º, n.º 1 do CIVA).

Perante essas condições, foi considerado uma taxa a aplicar ao custo com os trabalhadores independentes, que foi calculada com base nas horas de formação e consultoria realizadas no ano de 2013, sujeitas a retenção e a IVA. Foram apuradas as seguintes proporções:

- IRS: 40%
- IVA: 58%

Assim, foram acrescidos a 58% do custo com a mão de obra externa, 22% de IVA e a retenção na fonte de 25% foi aplicada a 40% do custo de mão de obra.

²⁵ Contabilidade organizada é uma opção de tributação de rendimentos, que tem efeito obrigatório nos trabalhadores em nome individual quando atingem um rendimento ilíquido de 200.000€

d) Encargos com o pessoal interno

De modo a obter o valor previsto de encargos com o pessoal foi necessário numa primeira fase, elaborar o orçamento anual dos gastos com o pessoal. Em segundo, calcular uma taxa de encargos sobre os ordenados, com o propósito de aplicar essa taxa aos salários do trabalho direto e de cada departamento, por forma a simplificar o cálculo dos encargos. Esse método foi utilizado com base nos autores Pereira e Franco (2001), afirmam que o custo/hora deve incluir não só a remuneração mensal do trabalhador mas também as restantes remunerações fixas e todos os encargos patronais. Dividindo este custo global pelo número de horas de trabalho, teremos o custo/hora. O custo com o pessoal global, determinou-se recorrendo à estimativa para o ano, à qual se adicionou a taxa de encargos sociais (ver quadro 24).

As taxa de encargos consideradas foram:

- TSU: 23,75%
- Seguro de acidentes de trabalho (taxa sobre ordenados): 1,30%
- Outros custos com o pessoal (taxa sobre ordenados): 2,51%

Quadro 25 - Orçamento anual de gastos com o pessoal

Orçamento anual de gastos com o Pessoal	Ano
A= Ordenados e Salários	211.031,16 €
Subsídio de Alimentação sujeito à TSU	1.035,76 €
13º Mês	16.143,42 €
Subsídio de Férias	16.143,42 €
Total Remunerações	244.353,76 €
Encargos Sociais	
Taxa Social Única	58.034,02 €
Seguro A. Trabalho	3.163,13 €
Outros Gastos com pessoal	5.296,88 €
Subsidio de alimentação	17.569,20 €
B= Total dos Encargos	84.063,23 €
Taxa encargos S/ Ordenados (B/A)	39,83%

Fonte: Elaboração Própria

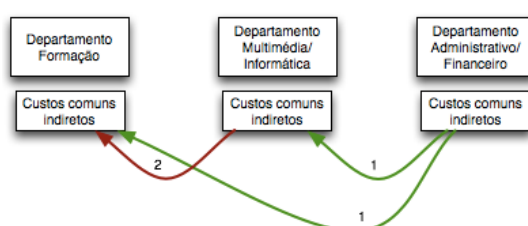
Após orçar os gastos diretos à produção dos serviços, o próximo orçamento a elaborar foi o orçamento dos gastos indiretos.

12.4. Orçamentos dos gastos departamentais

Para elaborar o orçamento dos gastos departamentais²⁶ foram considerados os mesmos passos utilizados na análise dos custos relativos à 2013, isto é, seguiu-se as seis etapas definidas por Hansen e Mowen (2001), e o método de alocação sequencial, ambos referidos no ponto 3.1.3..

Segundo Atkinson *et al* (2000) a alocação sequencial é um método que reconhece a interdependência entre os departamentos auxiliares e aloca os custos comuns indiretos de um departamento auxiliar a outro, de cada vez, em ordem sequencial. Na empresa justifica a utilização do mesmo, tendo em conta a interdependência entre o Departamento Administrativo/Financeiro e o Departamento Multimédia/Informática. Após a identificação dos custos diretos e indiretos de cada departamento (primeira repartição), a ordem sequencial da segunda repartição utilizada foi a seguinte:

Figura 14 – Repartição secundária dos custos comuns



Fonte: Elaboração própria

Na repartição secundária, foram alocados os custos comuns utilizando como unidade de repartição as horas de trabalho direto. A primeira fase, da repartição secundária dos custos comuns, foi feita do departamento Administrativo/Financeiro para os departamentos Multimédia/Informática e Formação. De seguida, na segunda fase, efetuou-se a repartição dos custos comuns entre os dois departamentos, Multimédia/Informática e Formação.

Para além destes departamentos que foram identificados como auxiliares e produção também foram criados mais dois departamentos. Um para a delegação de Lisboa e outro para outros projetos subsidiados, não relacionados com a atividade principal da empresa. Para estes departamentos, os custos são afetos diretamente a cada um deles.

Nos custos comuns, inclui-se os custos indiretos fixos e variáveis. No que diz respeito à atividade de formação, determinados custos variáveis foram classificados como comuns

²⁶ Ver anexo 6 – Orçamento dos gastos departamentais

apenas ao departamento de formação. Estes dizem respeito apenas à produção de serviços de formação. O seguinte quadro 26 mostra os valores orçados.

Quadro 26 - Custos variáveis indiretos

	C.U.	Formação Privada						Formação subsidiada		Total
		Cursos Privados		P. Consultoria/Formação		Mestrados				
		Qtd	Custo total	Qtd	Custo total	Qtd	Custo total	Qtd	Custo total	
<u>Custos variáveis comuns ao dep. formação</u>			15,33 €		339,57 €		30 700,00 €		156 964,51 €	188 019,41
Renda:										-
Renda Funchal	14,64 €							4 396	64 357,44 €	68 753,44
Gastos com formandos:										-
Encargos alimentação	4,27 €	0	- €		- €		- €	17 320	73 956,40 €	91 276,40
Encargos transporte	52,50 €	0	- €		- €		- €	348	18 270,00 €	18 618,00
Outros encargos (fotocópias+folhas)	0,01 €	1 043	15,33 €	23 100	339,57 €		- €	25 896	380,67 €	49 731,57
ISCP : Gastos com alunos	1 881,25 €					16	30 100,00 €			
ISCP : Gastos com formador	200,00 €					3	600,00 €			

Fonte: Elaboração própria

Um critério de faturação, pouco comum, do valor da renda do edifício, é praticado na Proinov. O valor da renda a pagar varia conforme o número de horas de formação subsidiada realizada. Os custos com formandos, também são custos relacionados com a formação subsidiada. O subsídio de alimentação é atribuído ao formando quando atingir 4 horas de formação em sala ou prática (estágio) por dia. O subsídio de transporte é concedido aos formandos com maior necessidades económicas, avaliado pelo escalão atribuído à cada formando.

Relativamente aos Mestrados, sendo um serviço prestado em parceria com o ISCSP, por cada inscrição é entregue ao ISCSP, em média o valor de 1.881,25€. E por cada Mestrado é gasto em média 200,00€ de gastos relativos à vinda de um professor do ISCSP à Região, para a realização de um seminário, despesas que são suportadas pela Proinov.

12.5. Orçamento do custo de produção

Tendo em conta que o custo da produção de um serviço compreende o trabalho direto, os materiais diretos (caso existam) e os custos comuns (GGP ou CIP), é possível após a execução dos orçamentos de cada componente a elaboração do orçamento do custo de produção²⁷.

Para a sua realização foi necessário estabelecer um método de custeio adequado à empresa. Tal como foi justificado anteriormente, no ponto 11.2., o método selecionado foi o de absorção. Contudo, para efeitos de análise e de apoio à tomada de decisão pela gestão, o custo também foi apurado tendo em conta o método de custeio variável.

²⁷ Ver anexo 7 – Orçamento do custo de produção

O custo de produção do serviço foi calculado para cada hora de formação, no que diz respeito à atividade de formação, e por cada hora de trabalho direto, relativamente à atividade de Multimédia/Informática.

12.6. Orçamentos de tesouraria (recebimentos e pagamentos)

A elaboração dos mapas de recebimentos e pagamentos possibilitam a preparação do orçamento de tesouraria²⁸. Para o seu desenvolvimento teve-se em consideração os valores orçados nos mapas anteriores e os respectivos prazos médios de recebimentos e pagamentos, que foram os seguintes:

Prazo médio de recebimentos

- Cursos privados: pronto pagamento
- Projetos formação/consultoria: 90 dias
- Mestrados: pagamento em 4 prestações
- Subsídios de projetos de formação: 150 dias
- Estágios profissionais: 90 dias
- Outros projetos: 60 dias

Prazo médio de pagamentos

- A água, energia eléctrica, renda, comunicação e material escritório: 30 dias
- Os restantes custos: pronto pagamento
- Estado e outros entes públicos: IVA - 60 dias e outros - 30 dias
- Salários: no próprio mês
- 13.º Mês e subsídio de natal: regime de duodécimos

Após a execução de ambos os mapas foi possível desenvolver o orçamento de tesouraria, no qual está previsto para o período orçado os pagamentos e recebimentos correntes e os devidos saldos de tesouraria mensais. Estes, por sua vez, foram considerados no orçamento financeiro.

12.7. Orçamento de financeiro

Tal como foi referido no ponto 5.3.2., no orçamento financeiro²⁹ estão refletidas as necessidades financeiras da empresa durante o período orçamentado. Este orçamento evidência as necessidades de financiamento ou as de aplicação de excessos de tesouraria, tendo por base os saldos de tesouraria, as aplicações de tesouraria e endividamento no início do ano. Como apoio aos orçamentos foi preciso criar um mapa, no qual estão discriminadas as amortizações e os juros dos empréstimos contraídos em

²⁸ Ver anexo 8 – Orçamento de tesouraria

²⁹ Ver anexo 9 – Orçamento financeiro

data anterior ao do período de análise.

12.8. Demonstração de Resultados e Balanço Previsional

Depois de elaborados os orçamentos operacionais é possível preparar a Demonstração de Resultados e Balanço previsional. Para a Demonstração de Resultados Previsional³⁰ foi desenvolvido o mapa segundo a natureza dos custos, utilizando o método de absorção para o apuramento do resultado, o mesmo método foi utilizado para o orçamento do custo de produção. Para efeitos de análise e suporte à tomada de decisão, também se considerou relevante desenvolver uma Demonstração de Resultados Previsional, utilizando o modelo com base na lógica de contribuição, apurando desta forma a margem de contribuição previsional, por forma a obter conhecimento da contribuição de cada segmento para os resultados.

A fim de obter o resultado líquido do exercício foi estimada, com base na legislação³¹, uma taxa de IRC de 17% até 15.000,00€ e 23% para o valor remanescente. A taxa é dita estimada porque como a própria legislação indica, as taxas são aplicadas sobre a matéria colectável³², para simplificar a elaboração do mesmo, as taxas foram aplicadas sobre o Resultado antes de Imposto.

Não foi possível finalizar o Balanço Previsional, pelo facto do Balanço à data de 30.06.2014 não estar disponível, ficando em falta os saldos iniciais para a preparação do Balanço Previsional. Esta é uma situação que acontece regularmente nas pequenas empresas, nas quais a informação contabilística não está atualizada ao mês, pois estas dependem de serviços externos para a sua concretização.

³⁰ Ver anexo 10 – Demonstração de resultados

³¹ Artigo 87º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

³² Artigo 15º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

Conclusão

Com a realização deste estágio foi possível aplicar alguns dos conhecimentos adquiridos ao longo da parte letiva do Mestrado, essencialmente das aulas de Planeamento e Controlo Orçamental, e possibilitou desenvolver competências técnicas e pessoais, tais como a autonomia na execução do trabalho e adaptação a novos ambientes, e o relacionamento interpessoal. Como também foi possível alargar os meus conhecimentos sobre este tema e obter uma melhor percepção sobre a prática do controlo de gestão. O planeamento e o controlo orçamental foi uma das áreas que mais me agradou no decurso da parte letiva do Mestrado, desta forma, a possibilidade de realizar o estágio nesta área foi bastante gratificante. Tive também a oportunidade de conhecer os procedimentos e as particularidades relativamente aos projetos financiados pelo FSE.

A elaboração de um orçamento não é uma tarefa fácil de se realizar, são muitos métodos que se podem aplicar, é preciso ter um vasto conhecimento sobre a empresa e informação detalhada sobre a atividade. A Proinov não pratica qualquer procedimento de Controlo de Gestão, não se encontrando, por isso familiarizado (na prática) com estas matérias e também não possuir informação organizada que o permitisse. Daí o facto de ter sido aplicado um método de custeio que não é o mais adequado às empresas de serviço nem ao contexto atual da economia. Penso que no futuro seria proveitoso para a empresa implementar mapas de controlo, por forma a desenvolver e implementar um método custeio com base nas atividades. Este mostra-se mais adequado para a atividade desenvolvida pela Proinov e que poderá fornecer informação mais precisa e correta, necessária para a tomada de decisão. Porém, a implicação do controlo de gestão implica o envolvimento de toda a organização o que não seria um entrave na Proinov, porque existe um bom relacionamento interpessoal e a preocupação com o relacionamento entre os colaboradores e administração, nomeadamente, informando-os regularmente sobre os projetos a desenvolver e promovendo dinâmica de grupo ao longo do ano.

Em resultado do trabalho realizado no estágio, a Proinov poderá no futuro aplicar os modelos de orçamentos que foram desenvolvidos neste âmbito.

Em síntese, a experiência foi muito gratificante, tanto a nível profissional como pessoal.

Bibliografia

Autoridade Tributária e Aduaneira – Códigos tributários disponíveis
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/irs/irs105.htm

(consultado no dia 14 de Julho de 2014)

Arena L., Solle G., “*Apprentissage organisationel et contrôle de gestion: Une lecture possible de l’ABC/ABM*” Comptabilité-Contrôle-Audit, Dezembro 2008, págs. 67 - 86

Atkinson A. A., Banker D. R., Kaplan S. R., Young M. S., Contabilidade Gerencial, Editora Atlas, São Paulo, 2000

Banco de Portugal – Quadros da empresa e do setor <http://www.bportugal.pt/pt-PT/ServicosaoPublico/CentraldeBalancos/Paginas/QuadrosdaEmpresaedoSetor.aspx>

(consultado no dia 5 de Julho de 2014)

Caíado Pires C. A., Contabilidade de gestão, 6.^a edição, Áreas Editora, Lisboa, 2011

Central Intelligence Agency – Library – The World Factbook
<https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/geos/po.html> (consultado no dia 15 de Junho de 2014)

Coelho M. H., Contabilidade Analítica e de Gestão, Edições Almedina, Coimbra, 2012

Eiglier P., Langear E., Servuction: A gestão marketing de empresas de serviços, McGraw Hill Portugal, 1998

Ferreira D., Caldeira C., Asseiceiro J, Vieira J., Vicente C., Contabilidade de Gestão – Estratégia de custos e resultados, 1.^a edição, Rei dos Livros, 2014

Garrison H. R., Noreen W. E., Brewer P. C., Managerial Accounting, McGraw Hill, London, 2011

Hansen D. R., Mowen M. M., Gestão de Custos, Contabilidade e Controle, 1.^o edição, Pioneira Thomson Learning, 2001

Hoffman D. K., Bateson E. G. J., Princípios de Marketing de serviços-Conceitos, Estratégias e Casos, 2.^a edição, Pioneira Thomson Learning, 2003

Horngren T. C., Foster G., Srikant M. D., Contabilidade de Custos, 9.^a edição, LTC Editora, 2000

Instituto Nacional de Estatística – Informação estatística disponível
http://www.ine.pt/xportal/xmain?xpid=INE&xpgid=ine_publicacoes&PUBLICACOESpub_boui=143262137&PUBLICACOESmodo=2 (consultado no dia 21 de Setembro de 2014)

Jordan H., Neves C. J., Rodrigues A. J., O Controlo de Gestão ao serviço da estratégia e dos gestores, 9.^a edição, Áreas Editora, 2011

Meyssonnier F., “Le controle de gestion des services: Réflexion sur les fondement et ‘instrumentation’”, Comptabilité-Contrôle-Audit, Setembro 2012 Volume 2, págs. 73-98

Neves C. J., Análise Financeira – Técnicas fundamentais, 1.^a edição, Texto Editores, 2007

Passos E., “Proinov cresce na formação e multimédia”, Diário de Noticias da Madeira, edição do dia 13 de Janeiro de 2014

Pereira C. C., Franco S. V., Contabilidade Analítica, 1.^a edição, Editora Rei dos Livros, 2001

Proinov – Consultoria em Gestão, Formação e Multimédia, Lda
www.proinov.com (consultado regularmente)

Radu L. M., “Modernizing Management Accountong by the ABC method”, Internal Audting & Risk Management, Dezembro 2013, *Anul VIII*, n.º 4(32)

Seal W., Garrison H. R., Noreen W. E., Management Accounting – Part 1, 4.^a edição, Maidenhead, Berkshire, McGraw-Hill Higher Education, 2012

Sistema de Normalização Contabilística, Porto Editora

Stefano M. N., “Gerenciamento de custos em pequenas empresas prestadoras de serviço utilizando o Activity Based Costing (ABC)”, Estudios Gerenciales, Outubro-Dezembro, 2011, Volume. 27, n.º 121, págs. 15-37

Wright D., Management accounting, Addison Wesley Longman, U.S.A., 1996

Anexos

Anexos 1

Lista de equipamentos da Proinov

- Neste documento estão descritos/listados todos os equipamentos e imobiliário das salas de formação (-1.1, 0.1, 1.1, 1.2 e 2.1) e dos escritórios da Proinov: Entrada, Receção, Gabinete (0.2), Dep. de Informática (2.3) e Direção (2.2).
- Descrição da rede de informática.

Entrada

- 1 Extintor
- 1 Bengaleira
- 1 Teclado de alarme
- 2 Detetores de fumo
- 1 Detetor de movimento
- 1 Camera de vídeo vigilância
- 1 Expositor grande cinza
- 1 Mesa vermelha redonda pequena
- 1 Cesto de Fruta
- 1 Expositor para folhas A4
- 1 Placar

Recepção

- 1 Fotocopiadora multifunções
- 2 Computadores
- 1 Bastidor (2 servidores, 1 monitor, 1 teclado, 1 rato, 1 switch VGA, 1 Sistema de gravação de vídeo vigilância, 1 disco externo, 2 switchs de 16 portas 10/100, 1 switch de 16 portas gigabit, 1 switch de 8 portas gigabit, 2 routers ADSL, 1 Sistema GSM, 1 Central telefónica, 7 régua 1U rj45 de 24 portas, 1 extensão elétrica montável em rack 1U, 1 ventoinha, 1 relógio, 5 extensões eléctricas, 2 UPS's)
- 2 Telefones
- 2 Caixotes de lixo
- 1 Par de colunas de som
- 1 Ventoinha com mola
- 1 POS
- 2 Módulos de gavetas (vermelhas)
- 3 Armários grandes cinza
- 1 Armário pequeno cinza

- 1 Kit de primeiros socorros
- 1 Extensão eléctrica
- 1 Tripla
- 1 Extensão com uma tomada
- 1 Placar
- 2 Expositores pequenos
- 1 Extintor
- 2 Detetores de fumo
- 1 Detetor de movimento
- 1 Camera de vídeo vigilância
- 1 Planta

-1.1 | Sala de Formação

- 1 Portátil
- 1 Extensão eléctrica
- 1 Quadro branco
- 1 Projetor
- 11 Mesas
- 21 Cadeiras
- 1 Ar condicionado
- 1 Detetor de fumo
- 1 Caixote de lixo

0.1 | Sala de Formação

- 1 Portátil
- 1 Projetor
- 1 Quadro branco
- 10 Mesas brancas
- 16 Cadeiras
- 1 Ar condicionado
- 1 Extintor
- 1 Detetor de fumo

0.2 | Gabinete

- 4 Computadores
- 1 Impressora monocromática

- 4 Telefones
- 4 Mesas brancas
- 4 Cadeiras
- 2 Armários grandes cinza
- 4 Módulos de gavetas (vermelhas)
- 2 Armários pequenos cinza
- 1 Ar condicionado
- 1 Detetor de fumo
- 1 Bengaleira
- 4 Caixotes de lixo
- 2 Extensões
- 1 Chaveiro

1.1 | Sala de Informática

- 21 Computadores
- 1 Impressora monocromática
- 1 Par de colunas de som
- 1 Quadro interativo com projetor
- 15 Extensões elétricas
- 1 Quadro branco
- 11 Mesas brancas
- 21 Cadeiras
- 1 Ar condicionado
- 1 Detetor de fumo
- 1 Detetor de movimento
- 1 Caixote de lixo
- 1 Bengaleira

1.2 | Sala de Formação

- 1 Computador
- 1 Impressora monocromática
- 1 Projetor
- 1 Par de colunas
- 1 Quadro branco
- 1 Tela
- 1 Ar condicionado

- 1 Detetor de fumo
- 1 Detetor de movimento
- 11 Mesas
- 21 Cadeiras
- 1 Caixote de lixo
- 1 Bengaleira
- 1 Armário
- 1 Extensão eléctrica

2.1 | Sala de informática

- 15 Computador (4 barebones, 11 portáteis, 6 LG, 4 ASUS, 1 Toshiba)
- 1 Impressora monocromática
- 1 Projetor
- 1 Par de colunas som
- 1 Quadro branco
- 1 Tela
- 1 Ar condicionado
- 1 Detetor de fumo
- 1 Detetor de movimento
- 12 Mesas
- 23 Cadeiras
- 1 Caixote de lixo
- 1 Bengaleira
- 1 Armário
- 3 Extensões eléctricas
- 1 Quadro eléctrico
- 1 Router wireless
- 1 Bastidor pequeno (1 switch de 16 portas, 1 régua 1U rj45 de 24 portas)

2.2 | Direção

- 2 Computadores
- 2 Telefones
- 1 Impressora monocromática
- 2 Mesas
- 1 Mesa redonda
- 6 Cadeiras
- 1 Armário grande branco

- 2 Módulos de gavetas (branco)
- 2 Armários pequenos brancos
- 1 Placar
- 1 Bengaleiro
- 1 Planta
- 1 UPS
- 2 Caixotes de lixo
- 1 Ar condicionado
- 1 Detetor de fumo
- 1 Webcamp
- 1 Headphones

2.3 | Dep. de Informática

- 5 Computadores
- 1 Servidor
- 1 Impressora
- 3 Monitores
- 1 Pares de colunas
- 2 Switchs de 8 portas
- 1 Router
- 1 Placa de som externa
- 2 Discos de 500GB
- 1 Telefone Samsung Galaxy ACE
- 2 Telefones
- 5 Extensões elétricas
- 5 Cadeiras
- 3 Módulos de gavetas (vermelhas)
- 5 Mesas
- 1 Armário
- 1 Placar
- 1 Ar condicionado
- 1 Detetor de fumo
- 2 Caixotes de lixo
- 2 Tablets (1 iPad, 1 Asus)
- 1 Quadro branco
- 1 Kinect
- 4 Robôs da Lego Mindstorms

Software

- 3D Studio Max
- Adobe After Effects CS5
- Adobe Dreamweaver CS5
- Adobe Flash CS5
- Adobe Illustrator CS5
- Adobe Photoshop CS5
- Adobe Premiere Pro CS5
- Adobe Soundbooth CS5
- Aptana Studio
- Google Chrome
- Joomla
- Microsoft Visio
- MySQL Workbench
- NetBeans
- Notepad++
- V-Ray

Descrição da rede de informática

- A rede de informática da Proinov é gerida por dois servidores Windows e um servidor Linux.
- Cada servidor Windows corresponde a uma rede de computadores fisicamente separada, Rede Escolar (Salas de formação) e Rede Escritórios Proinov. Cada um destes servidores gere as contas de utilizadores, partilha de internet, serviço de ficheiros/partilha de ficheiros, etc.
- O Servidor Linux Funciona também como partilha de ficheiros e backups de toda a rede “Escritórios Proinov”.
- Existem duas linhas de internet. Uma Telepac de 24 MBits/s e outra Sapo de 12 Mbits/s.
- Existe também dois pontos de acesso wireless. Um público em que os alunos podem usar em seus portáteis, etc., e uma rede wireless privada, para uso interno.

Anexos 2

Plano e orçamento de prestação de serviço

Plano de Prestação de Serviços (Quantidade)																
Actividade	Unid.Fisica	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	2S. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	1S. 2015	Total
Formação	hora	89		89	89	89	89	443	125	125	125	125	125	125	749	1 192
Aluguer de sala	hora	23		23	23	23	23	116	66	66	66	66	66	66	398	513
consultoria	hora	40		40	40	40	40	198	66	66	66	66	66	66	394	592
Encargos afectos ao proj.	mês	0		0	0	0	0	2	2	2	2	2	2	2	9	12
Fotocópias	n.º de fotocópias	668		668	668	668	668	3 339	3 433	3 433	3 433	3 433	3 433	3 433	20 599	23 937
Alimentação formadores	n.º de formandos	25		25	25	25	25	124	42	42	42	42	42	42	251	375
Material didáctico	n.º de formandos	16		16	16	16	16	80	21	21	21	21	21	21	125	205
Outros	n.º de formandos	16		16	16	16	16	80	20	20	20	20	20	20	122	202
Km	km	0		0	0	0	0	0	110	110	110	110	110	110	662	662
Curso privado empresas	hora formação	6		6	6	6	6	29	8	8	8	8	8	8	46	75
Curso privados particulares	hora formação p/formando	4		4	4	4	4	21	2	2	2	2	2	2	13	34
Total Cursos pívados		10	0	10	10	10	10	50	10	10	10	10	10	10	59	109
Workshop/palestras	n.º de acção	0	0	0	1	1	0	2	0	0	1	0	1	0	2	4
Total workshop		0	0	0	1	1	0	2	0	0	1	0	1	0	2	4
Gestão e Políticas Públicas	n.º de inscrições				7			7							0	7
Políticas de Desenvolvimento dos R.H	n.º de inscrições				6			6							0	6
Ciência Política	n.º de inscrições				3			3							0	3
Total inscrições Mestrados		0	0	0	16	0	0	16	0	0	0	0	0	0	0	16
Proj. 1 - Desenvol. Website															0	0
Proj. 2 - Desenvol. Cont. educativos															0	0
Proj. 3 - Desenvol. aplicação Informa.															0	0
Proj. 4 - Projecto Empreendinov															0	0
Total Informática/Multimédia	Horas trab.	331	324	329	361	345	342	2 032	342	347	329	338	333	344	2 033	4 065
Delegação Lisboa																
<u>Proj 103328</u>																
Formação	hora	15	0	57	58	30	0	160	15	0	57	58	30	0	160	320
Encargos afectes ao proj.	mês	1	0	1	1	1	0	4	1	0	1	1	1	0	4	8
<u>Proj 103329</u>																
Formação	hora	300	0	157	320	80	200	1 057	300	0	157	320	80	200	1 057	2 114
Encargos afectos ao proj.	mês	1	1	1	1	1	1	6	1	1	1	1	1	1	6	12

Orçamento de Prestação de serviços (s/ IVA)																
Actividade	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	2S. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	1S. 2015	Total	
Formação	2 681,29 €	- €	2 681,29 €	2 681,29 €	2 681,29 €	2 681,29 €	13 406,47 €	3 780,46 €	3 780,46 €	3 780,46 €	3 780,46 €	3 780,46 €	3 780,46 €	22 682,75 €	36 089,22 €	
Aluguer de sala	425,73 €	- €	425,73 €	425,73 €	425,73 €	425,73 €	2 128,67 €	1 221,45 €	1 221,45 €	1 221,45 €	1 221,45 €	1 221,45 €	1 221,45 €	7 328,69 €	9 457,35 €	
consultoria	2 404,91 €	- €	2 404,91 €	2 404,91 €	2 404,91 €	2 404,91 €	12 024,54 €	3 991,48 €	3 991,48 €	3 991,48 €	3 991,48 €	3 991,48 €	3 991,48 €	23 948,88 €	35 973,42 €	
Encargos afectos ao proj.	660,88 €	- €	660,88 €	660,88 €	660,88 €	660,88 €	3 304,40 €	2 340,62 €	2 340,62 €	2 340,62 €	2 340,62 €	2 340,62 €	2 340,62 €	14 043,70 €	17 348,10 €	
Fotocópias	66,77 €	- €	66,77 €	66,77 €	66,77 €	66,77 €	333,85 €	343,31 €	343,31 €	343,31 €	343,31 €	343,31 €	343,31 €	2 059,86 €	2 393,71 €	
Alimentação formadores	105,68 €	- €	105,68 €	105,68 €	105,68 €	105,68 €	528,41 €	178,49 €	178,49 €	178,49 €	178,49 €	178,49 €	178,49 €	1 070,92 €	1 599,33 €	
Material didáctico	59,81 €	- €	59,81 €	59,81 €	59,81 €	59,81 €	299,06 €	78,38 €	78,38 €	78,38 €	78,38 €	78,38 €	78,38 €	470,25 €	769,31 €	
Outros	127,60 €	- €	127,60 €	127,60 €	127,60 €	127,60 €	638,00 €	162,80 €	162,80 €	306,99 €	162,80 €	162,80 €	162,80 €	1 120,99 €	1 758,99 €	
Km	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	35,32 €	35,32 €	35,32 €	35,32 €	35,32 €	35,32 €	211,90 €	211,90 €	
Total Projecto Gestão/Formação	6 532,68 €	- €	6 532,68 €	6 532,68 €	6 532,68 €	6 532,68 €	32 663,40 €	12 132,29 €	12 132,29 €	12 276,48 €	12 132,29 €	12 132,29 €	12 132,29 €	72 937,93 €	105 601,33 €	
Curso privado empresas	315,62 €	- €	315,62 €	315,62 €	315,62 €	315,62 €	1 578,08 €	420,82 €	420,82 €	420,82 €	420,82 €	420,82 €	420,82 €	2 524,92 €	4 103,00 €	
Curso privados particulares	307,27 €	- €	307,27 €	307,27 €	307,27 €	307,27 €	1 536,36 €	163,88 €	163,88 €	163,88 €	163,88 €	163,88 €	163,88 €	983,27 €	2 519,62 €	
Subtotal	622,89 €	- €	622,89 €	622,89 €	622,89 €	622,89 €	3 114,43 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	3 508,19 €	6 622,62 €	
Workshop	- €	- €	- €	150,00 €	150,00 €	- €	300,00 €	- €	- €	150,00 €	- €	150,00 €	- €	300,00 €	600,00 €	
Total Cursos Privados	622,89 €	- €	622,89 €	772,89 €	772,89 €	622,89 €	3 414,43 €	584,70 €	584,70 €	734,70 €	584,70 €	734,70 €	584,70 €	3 808,19 €	7 222,62 €	
Gestão e Políticas Públicas	- €	- €	- €	19 250,00 €	- €	- €	19 250,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	19 250,00 €	
Políticas de Desenvol. dos R.H.	- €	- €	- €	14 850,00 €	- €	- €	14 850,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	14 850,00 €	
Ciência Política	- €	- €	- €	4 425,00 €	- €	- €	4 425,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	4 425,00 €	
Total Mestrados	- €	- €	- €	38 525,00 €	- €	- €	38 525,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	38 525,00 €	
Proj. 1 - Desenvol. Website	- €	- €	- €	- €	- €	1 170,00 €	1 170,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	1 170,00 €	1 170,00 €	2 340,00 €	
Proj. 2 - Desenvol. Cont. educativos	- €	- €	- €	- €	- €	1 825,00 €	1 825,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	1 825,00 €	1 825,00 €	3 650,00 €	
Proj. 3 - Desenvol. aplicação Informa.	- €	- €	- €	- €	- €	3 672,13 €	3 672,13 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	3 672,13 €	
Proj. 4 - Projecto Empreendinov	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	49 920,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	49 920,00 €	99 840,00 €	
Total Informática/Multimédia	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	14 987,13 €	56 587,13 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	8 320,00 €	11 315,00 €	52 915,00 €	109 502,13 €	
Delegação Lisboa																
Proj 103328																
Formação	369,00 €	- €	1 402,20 €	1 426,80 €	738,00 €	- €	3 936,00 €	369,00 €	- €	1 402,20 €	1 426,80 €	738,00 €	- €	3 936,00 €	7 872,00 €	
Encargos afectos ao proj.	955,00 €	- €	955,00 €	955,00 €	955,00 €	- €	3 820,00 €	955,00 €	- €	955,00 €	955,00 €	955,00 €	- €	3 820,00 €	7 640,00 €	
Proj 103329																
Formação	9 213,00 €	- €	4 821,47 €	9 827,20 €	2 456,80 €	6 142,00 €	32 460,47 €	9 213,00 €	- €	4 821,47 €	9 827,20 €	2 456,80 €	6 142,00 €	32 460,47 €	64 920,94 €	
Encargos afectos ao proj.	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	22 130,52 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	3 688,42 €	22 130,52 €	44 261,04 €	
Total Projecto Gestão/Formação	14 225,42 €	3 688,42 €	10 867,09 €	15 897,42 €	7 838,22 €	9 830,42 €	62 346,99 €	14 225,42 €	3 688,42 €	10 867,09 €	15 897,42 €	7 838,22 €	9 830,42 €	62 346,99 €	124 693,98 €	
TOTAL	29 700,99 €	12 008,42 €	26 342,66 €	31 522,99 €	23 463,79 €	31 973,12 €	155 011,95 €	35 262,41 €	24 725,41 €	32 198,27 €	36 934,41 €	29 025,21 €	33 862,41 €	192 008,11 €	385 545,07 €	

Orçamento de P.S. (c/ IVA)

	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	2S. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	1S. 2015	Total
Total Projecto Gestão/Formação	6 532,68 €	- €	6 532,68 €	6 532,68 €	6 532,68 €	6 532,68 €	32 663,40 €	12 132,29 €	12 132,29 €	12 276,48 €	12 132,29 €	12 132,29 €	12 132,29 €	72 937,93 €	105 601,33 €
Total Cursos Privados	622,89 €	- €	622,89 €	622,89 €	622,89 €	622,89 €	3 114,43 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	3 508,19 €	6 622,62 €
Total Mestrados	- €	- €	- €	38 525,00 €	- €	- €	38 525,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	38 525,00 €
Total Informática/Multimédia	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	18 284,30 €	69 036,30 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	13 804,30 €	64 556,30 €	133 592,60 €
Total Projecto Gestão/Formação (Lisboa)	14 225,42 €	3 688,42 €	10 867,09 €	15 897,42 €	7 838,22 €	9 830,42 €	62 346,99 €	14 225,42 €	3 688,42 €	10 867,09 €	15 897,42 €	7 838,22 €	9 830,42 €	62 346,99 €	124 693,98 €
TOTAL	31 531,39 €	13 838,82 €	28 173,06 €	33 203,39 €	25 144,19 €	35 270,29 €	205 686,12 €	37 092,81 €	26 555,81 €	33 878,67 €	38 764,81 €	30 705,61 €	36 351,71 €	203 349,41 €	409 035,53 €

Anexos 3

Orçamento de Materiais direto

Planeamento de Consumo /Compras

Material	2S. 2014	1S. 2015	Total
Caneta bic	659	716	1375
Projectos	193	193	385
Cursos Privados	46	103	149
Delegação Lisboa-Projectos	421	421	842
Capa Proinov	659	716	1375
Projectos	193	193	385
Cursos Privados	46	103	149
Delegação Lisboa-Projectos	421	421	842
Bloco de folhas Proinov	159	159	317
Projectos	39	39	77
Cursos Privados	0	0	0
Delegação Lisboa-Projectos	120	120	240
folhas (5 folhas)	2831	3114	5945
Projectos	770	770	1540
Cursos Privados	231	514	745
Delegação Lisboa-Projectos	1830	1830	3660
Papel certificado	762	859	1621
Projectos	193	193	385
Cursos Privados	46	103	149
Formação Sub. ultimo ano	37	78	115
Delegação Lisboa-Projectos	486	486	972
cópia cores	762	859	1621
Projectos	193	193	385
Cursos Privados	46	103	149
Formação Sub. ultimo ano	37	78	115
Delegação Lisboa-Projectos	486	486	972
Capa argolas A4	0	40	40
Formação Sub. ultimo ano		40	40
lápiz	0	40	40
Formação Sub. ultimo ano		40	40
Borracha	0	40	40
Formação Sub. ultimo ano		40	40
Bloco folhas A4	0	40	40
Formação Sub. ultimo ano		40	40

Orçamento de Consumo de material c/ IVA não dedutível

Material	2S. 2014	1S. 2015	Total
Caneta bic	145,57 €	157,99 €	303,56 €
Projectos	42,27 €	42,27 €	84,55 €
Cursos Privados	10,15 €	22,56 €	32,71 €
Delegação Lisboa-Projectos	93,15 €	93,15 €	186,31 €
Capa Proinov	220,46 €	239,27 €	459,73 €
Projectos	64,02 €	64,02 €	128,04 €
Cursos Privados	15,36 €	34,17 €	49,54 €
Delegação Lisboa-Projectos	141,08 €	141,08 €	282,15 €
Bloco de folhas Proinov	396,97 €	396,97 €	793,95 €
Projectos	96,13 €	96,13 €	192,27 €
Cursos Privados	- €	- €	- €
Delegação Lisboa-Projectos	300,84 €	300,84 €	601,68 €
folhas (5 folhas)	21,53 €	23,67 €	45,19 €
Projectos	5,82 €	5,82 €	11,65 €
Cursos Privados	1,75 €	3,89 €	5,63 €
Delegação Lisboa-Projectos	13,96 €	13,96 €	27,91 €
Papel certificado	210,18 €	236,96 €	447,14 €
Projectos	52,84 €	52,84 €	105,68 €
Cursos Privados	12,68 €	28,20 €	40,89 €
Formação Sub. ultimo ano	10,16 €	21,41 €	31,57 €
Delegação Lisboa-Projectos	134,50 €	134,50 €	269,00 €
Cópia cores	79,40 €	89,52 €	168,92 €
Projectos	19,96 €	19,96 €	39,92 €
Cursos Privados	4,79 €	10,66 €	15,45 €
Formação Sub. ultimo ano	3,84 €	8,09 €	11,93 €
Delegação Lisboa-Projectos	50,81 €	50,81 €	101,62 €
Capa argolas A4	- €	90,28 €	90,28 €
Formação Sub. ultimo ano	- €	90,28 €	90,28 €
lápiz	- €	14,64 €	14,64 €
Formação Sub. ultimo ano	- €	14,64 €	14,64 €
Borracha	- €	32,70 €	32,70 €
Formação Sub. ultimo ano	- €	32,70 €	32,70 €
Bloco folhas A4	- €	32,21 €	32,21 €
Formação Sub. ultimo ano	- €	32,21 €	32,21 €
Total	1 074,12 €	1 314,20 €	2 388,32 €

Anexos 4

Orçamento de gastos com o pessoal

Trabalhador Externo																
	n.º horas por mês															
	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	25. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	15. 2015	Total	
Formação subsidiada																
2203-Infor. e Ani. Turística - Turma A	84	0	84	78	72	30	348	0	0	0	0	0	0	0	348,0	
2203-Infor. e Ani. Turística - Turma B	0	0	176	184	160	96	616	136	0	0	0	0	0	136	752,0	
2203-Infor. e Ani. Turística - Turma C	138	0	132	138	84	0	492	0	0	0	0	0	0	0	492,0	
1898-CET - Informática/Multimédia	170	66	162	170	146	42	756	0	0	0	0	0	0	0	756,0	
1898-CET - Turismo	184	80	176	184	56	0	680	0	0	0	0	0	0	0	680,0	
A definir-CET - Informática/ Multimédia	0	0	0	0	0	0	0	76	94	106	70	106	106	558	558,0	
A definir-CET - Turismo	0	0	0	0	0	0	0	90	108	120	84	120	120	642	642,0	
Subtotal	576	146	730	754	518	168	2892	302	202	226	154	226	226	1336	4228,0	
Cursos Privados																
Curso privado empresas	5,8	0,0	5,8	5,8	5,8	5,8	29	8	8	8	8	8	8	46	75,1	
Curso privados particulares	4,1	0,0	4,1	4,1	4,1	4,1	21	2	2	2	2	2	2	13	33,8	
Workshop	0,0	0,0	0,0	1,0	1,0	0,0	2,0	0,0	0,0	1,0	0,0	1,0	0,0	2	4,0	
Subtotal	10	0	10	11	11	10	52	10	10	11	10	11	10	61	112,9	
Projectos formação/gestão																
Formação	88,55	0,00	88,55	88,55	88,55	88,55	442,75	124,85	124,85	124,85	124,85	124,85	124,85	749	1192	
Consultoria	39,60	0,00	39,60	39,60	39,60	39,60	198,00	65,73	65,73	65,73	65,73	65,73	65,73	394	592	
Delegação Lisboa																
Formação - Proj 103328	15,00	0,00	57,00	58,00	30,00	0,00	160,00	15,00	0,00	57,00	58,00	30,00	0,00	160	320,0	
Formação - Proj 103329	300,00	0,00	157,00	320,00	80,00	200,00	1057,00	300,00	0,00	157,00	320,00	80,00	200,00	1057	2114,0	

	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	25. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	15. 2015	Total	
Formação subsidiada																
2203-Infor. e Ani. Turística - Turma A	1 894,37 €	- €	1 894,37 €	1 759,06 €	1 623,74 €	676,56 €	7 848,10 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	7 848,10 €	
2203-Infor. e Ani. Turística - Turma B	- €	- €	3 969,15 €	4 149,57 €	3 608,32 €	2 164,99 €	13 892,03 €	3 067,07 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	3 067,07 €	16 959,10 €
2203-Infor. e Ani. Turística - Turma C	3 112,18 €	- €	2 976,86 €	3 112,18 €	1 894,37 €	- €	11 095,58 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	11 095,58 €
2203	5 006,54 €	- €	8 840,38 €	9 020,80 €	7 126,43 €	2 841,55 €	32 835,71 €	3 067,07 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	3 067,07 €	35 902,78 €
1898-CET - Informática/Multimédia	4 792,30 €	1 860,54 €	4 566,78 €	4 792,30 €	4 115,74 €	1 183,98 €	21 311,64 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	21 311,64 €
1898-CET - Turismo	5 186,96 €	2 255,20 €	4 961,44 €	5 186,96 €	1 578,64 €	- €	19 169,20 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	19 169,20 €
1898	9 979,26 €	4 115,74 €	9 528,22 €	9 979,26 €	5 694,38 €	1 183,98 €	40 480,84 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	40 480,84 €
A definir-CET - Informática/ Multimédia	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	2 142,44 €	2 649,86 €	2 988,14 €	1 973,30 €	2 988,14 €	2 988,14 €	15 730,02 €	15 730,02 €	
A definir-CET - Turismo	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	2 537,10 €	3 044,52 €	3 382,80 €	2 367,96 €	3 382,80 €	3 382,80 €	18 097,98 €	18 097,98 €	
A definir	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	4 679,54 €	5 694,38 €	6 370,94 €	4 341,26 €	6 370,94 €	6 370,94 €	33 828,00 €	33 828,00 €	
Cursos Privados																
Curso privado empresas	157,20 €	- €	157,20 €	157,20 €	157,20 €	157,20 €	785,99 €	209,60 €	209,60 €	209,60 €	209,60 €	209,60 €	209,60 €	1 257,58 €	2 043,56 €	
Curso privados particulares	139,54 €	- €	139,54 €	139,54 €	139,54 €	139,54 €	697,70 €	95,48 €	95,48 €	95,48 €	95,48 €	95,48 €	95,48 €	572,85 €	1 270,56 €	
Workshop	- €	- €	- €	120,00 €	120,00 €	- €	240,00 €	- €	- €	120,00 €	- €	120,00 €	- €	240,00 €	480,00 €	
Subtotal	296,74 €	- €	296,74 €	416,74 €	416,74 €	296,74 €	1 723,69 €	305,07 €	305,07 €	425,07 €	305,07 €	425,07 €	305,07 €	2 070,43 €	3 794,12 €	
Projectos formação/gestão																
Formação	2 305,50 €	- €	2 305,50 €	2 305,50 €	2 305,50 €	2 305,50 €	11 527,52 €	3 250,62 €	3 250,62 €	3 250,62 €	3 250,62 €	3 250,62 €	3 250,62 €	19 503,70 €	31 031,22 €	
Consultoria	1 685,06 €	- €	1 685,06 €	1 685,06 €	1 685,06 €	1 685,06 €	8 425,30 €	2 964,46 €	2 964,46 €	2 964,46 €	2 964,46 €	2 964,46 €	2 964,46 €	17 786,76 €	26 212,06 €	
Delegação Lisboa																
Proj 103328	255,02 €	- €	855,00 €	870,00 €	450,00 €	- €	2 430,02 €	255,02 €	- €	855,00 €	870,00 €	450,00 €	- €	2 430,02 €	4 860,03 €	
Proj 103329	5 973,02 €	- €	3 071,51 €	7 027,08 €	1 445,09 €	4 108,58 €	21 625,27 €	5 270,00 €	- €	2 710,00 €	6 200,00 €	1 275,00 €	3 625,00 €	19 080,00 €	40 705,27 €	
Total	25 501,14 €	4 115,74 €	26 582,42 €	31 304,44 €	19 123,20 €	12 421,41 €	119 048,34 €	19 791,78 €	12 214,53 €	16 576,09 €	17 931,41 €	14 736,09 €	16 516,09 €	97 765,98 €	216 814,32 €	

Trabalhador interno																
	n.º horas por mês															
	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	25. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	15. 2015	Total	
1898 CET	14	14	14	14	14	14	84	0	0	0	0	0	0	0	84	
a definir CET	0	0	0	0	0	0	0	14	14	14	14	14	14	84	84	
Gastos com o pessoal interno nos serviços de formação																
	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	25. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	15. 2015	Total	
1898 CET	210,00 €	210,00 €	210,00 €	210,00 €	210,00 €	210,00 €	1 260,00 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	1 260,00 €	
Encargos	83,65 €	83,65 €	83,65 €	83,65 €	83,65 €	83,65 €	501,91 €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	501,91 €	
Gastos com o pessoal interno nos serviços de Multimédia/Informática																
	Jul.	Ago	Set	Out	Nov	Dez	25. 2014	Jan.	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	15. 2015	Total	
Projectos informática/Multimédia	2 353,08 €	2 353,08 €	2 234,15 €	2 330,06 €	2 698,33 €	2 514,20 €	14 482,90 €	2 479,67 €	2 537,21 €	2 330,06 €	2 433,64 €	2 376,10 €	2 502,69 €	14 659,37 €	29 142,27 €	
13.º e S.F. órgãos sociais	269,13 €	269,13 €	263,67 €	266,87 €	302,97 €	284,92 €	1 656,67 €	281,53 €	287,17 €	266,87 €	277,02 €	271,38 €	283,79 €	1 667,77 €	3 324,45 €	
13.º e S.F. pessoal	6,45 €	6,45 €	- €	6,45 €	6,45 €	6,45 €	32,26 €	6,45 €	6,45 €	6,45 €	6,45 €	6,45 €	6,45 €	38,71 €	70,97 €	

Anexos 5

Orçamento dos gastos departamentais

	C.U.	Dep. Formação		Dep. Multimédia/Informática		Dep. Administração/Financeiro				Total
		Qtd.	Valor	Qtd.	Valor	Gastos auxiliares		Gastos Administrativos		
Custos Variáveis comuns						Qtd.	Valor	Qtd.	Valor	
Custos Variáveis comuns ao dep. formação										
Renda:										
Renda Funchal	14,64 €	4396	64 357,44 €							64 357,44 €
Gastos com formandos:										- €
Encargos alimentação	4,27 €	17320	73 956,40 €							73 956,40 €
Encargos transporte	52,50 €	348	18 270,00 €							18 270,00 €
Outros encargos (fotocópias+folhas)	0,01 €	50038,65	735,57 €							735,57 €
ISCSP : Gastos com alunos	1 881,25 €	16	30 100,00 €							30 100,00 €
ISCSP : Gastos com formador	200,00 €	3	600,00 €							600,00 €
Custos Variáveis comuns à todos os dep.										
Materiais diversos (fotocópias etc.)	0,08 €	90094,55	7 207,56 €							7 207,56 €
Gastos diversos relacionado com formação	0,28 €	90094,55	25 226,47 €							25 226,47 €
Total Custos Variáveis Comuns			220 453,45 €		- €		- €		0,00 €	220 453,45 €
Custos Fixos										- €
Salários			32 961,60 €		30 802,92 €		76 386,58 €			140 151,10 €
13 º Mês			2 746,92 €		2 600,02 €		6 371,32 €			11 718,25 €
Subsidio de férias			2 746,92 €		2 600,02 €		6 371,32 €			11 718,25 €
Encargos			13 130,09 €		12 270,19 €		30 428,22 €			55 828,51 €
Renda e aluguer			797,31 €		- €		764,69 €		0,00 €	1 562,00 €
Amortização										- €
edifícios			18 065,87 €		2 137,65 €				6 259,99 €	26 463,51 €
equipamentos			888,78 €		84,77 €				224,41 €	1 197,96 €
Seguros			37,78 €		75,56 €				1 406,67 €	1 520,00 €
Seguro acidentes pessoais			1 062,00 €		- €		- €		0,00 €	1 062,00 €
Comunicação			2 633,33 €		5 266,67 €		3 950,00 €			11 850,00 €
Electricidade			7 344,92 €		700,52 €		1 854,55 €			9 900,00 €
Água			615,79 €		58,73 €		155,48 €			830,00 €
Material de escritório			918,80 €		- €		881,20 €			1 800,00 €
Despesas de representação/deslocação			- €		- €		- €		3 230,00 €	3 230,00 €
Serviços diversos			9 435,09 €		6 969,74 €		2 302,55 €		9 845,00 €	28 552,38 €
Total Custos Fixos			93 385,20 €		63 566,79 €		129 465,90 €		20 966,07 €	307 383,96 €
(3) Imput. dos Gastos Variáveis Admini./Financ.										
(4) Imput. dos Gastos Fixos Admini./Financ.		6 292,20	78 736,67 €	4 054,00	50 729,23 €		- 129 465,90 €			
Total Imputado										
Total dos departamentos de P.S.			392 575,32 €		114 296,02 €					
(5) Unidades de repartição		90 094,55		10 346,20						
Custo da unidade de repartição (1+2+3+4)/(5)										
Custo variável de UR			0,36 €		- €					
Custo Fixo de UR			1,91 €		11,05 €					

Custos por natureza	Outros Projectos subsidiados	Delegação Lisboa	Total
Gastos Directos	- €	47 033,98 €	47 033,98 €
Materiais Directos		1 468,68 €	1 468,68 €
Pessoal externo		45 565,30 €	45 565,30 €
Pessoal Interno+E.S.			- €
Gastos Gerais	63 723,12 €	48 550,59 €	112 273,71 €
Ordenados	30 360,00 €	18 419,52 €	48 779,52 €
13º mês	2 529,96 €	197,50 €	2 727,46 €
Subsídio de natal	2 529,96 €	197,50 €	2 727,46 €
Encargos sociais	12 093,76 €	7 337,33 €	19 431,08 €
Amortizações	- €	6 248,75 €	6 248,75 €
Serviços externos	10 600,00 €	6 500,00 €	17 100,00 €
Material Diversos	1 750,00 €	1 250,00 €	3 000,00 €
Renda e aluguer	- €	8 400,00 €	8 400,00 €
Seguros	- €		- €
Comunicação	230,00 €		230,00 €
Electricidade	- €		- €
Água	- €		- €
Gastos com formandos:	- €		- €
Outros encargos	- €		- €
Gastos com formadores	- €		- €
Outros Gastos	3 629,44 €		3 629,44 €
Total	63 723,12 €	95 584,57 €	159 307,69 €

Anexos 6

Orçamento do custo de produção

	C.U.	Formação Privada								Multimédia/Informática			Formação subsidiada			Total
		Cursos Privados			Proj Consultoria/Formação			Mestrados								
		Qtd	Custo total	%	Qtd	Custo total	%	Qtd	Custo total	Qtd	Custo total	%	Qtd	Custo total	%	
Custos Directos			3 938,33 €	45,03%		57 805,39 €	49,94%		- €		32 466,72 €			112 186,86 €	206 398,24 €	
Materiais Directos			144,21 €	1,65%		562,11 €	0,49%							213,32 €	919,66 €	
Pessoal externo			3 794,12 €	43,38%		57 243,28 €	49,46%							110 211,62 €	171 249,95 €	
Pessoal Interno+E.S.										32 466,72 €				1 761,91 €	34 228,63 €	
Custos variáveis comuns			579,03 €	6,62%		6 346,49 €	5,48%		30 700,00 €	- €				182 827,92 €	220 453,45 €	
Custos variáveis comuns ao dep. formação			15,33 €	0,18%		339,57 €	0,29%		30 700,00 €	- €				156 964,51 €	188 019,41 €	
Renda:																
Renda Funchal	14,64 €											4 396		64 357,44 €	64 357,44 €	
Gastos com formandos:																
Encargos alimentação	4,27 €	0	- €	0,00%		- €	0,00%		- €			17 320		73 956,40 €	73 956,40 €	
Encargos transporte	52,50 €	0	- €	0,00%		- €	0,00%		- €			348		18 270,00 €	18 270,00 €	
Outros encargos (fotocópias+folhas)	0,01 €	1 043	15,33 €	0,18%	23 100	339,57 €	0,29%		- €			25 896		380,67 €	735,57 €	
ISCP : Gastos com alunos	1 881,25 €							16	30 100,00 €							
ISCP : Gastos com formador	200,00 €							3	600,00 €							
Custos variáveis comuns à todos os dep.			563,71 €	6,45%		6 006,92 €	5,19%		- €	- €				25 863,41 €	32 434,04 €	
Departamento Formação	0,36 €	1 566	563,71 €	6,45%	16 686	6 006,92 €	5,19%					71 843		25 863,41 €	32 434,04 €	
Departamento Informática	- €		- €	0,00%		- €	0,00%									
Custos fixos			4 228,77 €	48,35%		51 588,04 €	44,57%		- €	44 785,14 €				185 815,94 €	286 417,89 €	
Departamento Formação	1,91 €	1 566	2 991,49 €	34,20%	16 686	31 877,72 €	27,54%		- €	- €		71 843		137 252,67 €	172 121,87 €	
Departamento Informática	11,05 €	112	1 237,28 €	14,15%	1 784	19 710,32 €	17,03%		- €	4 054	44 785,14 €	4 396		48 563,27 €	114 296,02 €	
Custo Global			8 746,13 €	100,00%		115 739,92 €	100,00%		30 700,00 €		77 251,86 €			480 830,71 €	713 269,58 €	
Horas formação		112			1 191,85							4 396				
Horas Consultoria					592,35											
Horas de MOD informática									4 054,00							
N.º de mestrando								16,00								
Custo Unitário dos serviços			78,09 €			64,87 €			1 918,75 €		19,06 €			109,38 €		
Custo unitário variável			40,33 €			35,96 €			1 918,75 €		8,01 €			67,11 €		
Custo unitário fixo			37,76 €			28,91 €			- €		11,05 €			42,27 €		

Anexos 7

Orçamento de tesouraria (pagamentos e recebimentos)

Orçamento de Pagamentos			Semestre de 2014/2015														2015				Valor pago em 2014/2015 + valor em divida no final de 2.º	
	Compras/Custos/ retenções do ano (2014/2015)	Pagamentos do Ano	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2.ºS. 2014	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	1.ºS. 2015	Julho	Agosto	Setembro	Total em Divida no 2.º Sem. 2015		Confer.
Material e despesa formador																					2 388,32 €	- €
Material directo	2 388,32 €	2 169,28 €		179,02 €	179,02 €	179,02 €	179,02 €	179,02 €	895,10 €	179,02 €	219,03 €	219,03 €	219,03 €	219,03 €	219,03 €	1 274,19 €	219,03 €			219,03 €	2 388,32 €	- €
material diverso (fotocópia etc.)	7 207,56 €	6 708,53 €		702,23 €	702,23 €	702,23 €	702,23 €	702,23 €	3 511,13 €	702,23 €	499,03 €	499,03 €	499,03 €	499,03 €	499,03 €	3 197,40 €	499,03 €			499,03 €	7 207,56 €	- €
Despesas com formadores/consultores	216 814,32 €	185 562,14 €			25 501,14 €	4 115,74 €	26 582,42 €	31 304,44 €	87 503,74 €	19 123,20 €	12 421,41 €	19 791,78 €	12 214,53 €	16 576,09 €	17 931,41 €	98 058,41 €	14 736,09 €	16 516,09 €		31 252,18 €	216 814,32 €	- €
Despesas formandos		- €																		- €	- €	- €
Encargos alimentação	73 956,40 €	73 956,40 €	6 678,28 €	1 708,00 €	7 327,32 €	7 660,38 €	5 217,94 €	3 569,72 €	32 161,64 €	9 095,10 €	8 736,42 €	8 347,85 €	6 477,59 €	4 825,10 €	4 312,70 €	41 794,76 €				- €	73 956,40 €	- €
Encargos transporte	18 270,00 €	18 270,00 €	1 260,00 €	315,00 €	1 732,50 €	1 732,50 €	1 732,50 €	1 732,50 €	8 505,00 €	2 047,50 €	2 047,50 €	2 047,50 €	1 575,00 €	1 260,00 €	787,50 €	9 765,00 €				- €	18 270,00 €	- €
Gastos diversos relacionado c/ formação	25 226,47 €	23 479,85 €		2 457,79 €	2 457,79 €	2 457,79 €	2 457,79 €	2 457,79 €	12 288,96 €	2 457,79 €	1 746,62 €	1 746,62 €	1 746,62 €	1 746,62 €	1 746,62 €	11 190,90 €	1 746,62 €			1 746,62 €	25 226,47 €	- €
Outros encargos (fotocópias+folhas)	735,57 €	674,27 €		61,30 €	61,30 €	61,30 €	61,30 €	61,30 €	306,49 €	61,30 €	61,30 €	61,30 €	61,30 €	61,30 €	61,30 €	367,78 €	61,30 €			61,30 €	735,57 €	- €
ISCP : Gastos com alunos	30 100,00 €	30 100,00 €				12 050,00 €			12 050,00 €	7 100,00 €			7 100,00 €		3 850,00 €	18 050,00 €				- €	30 100,00 €	- €
ISCP : Gastos com formador	600,00 €	600,00 €						600,00 €	600,00 €							- €				- €	600,00 €	- €
Serviços (Departamentos)	- €	- €							- €							- €				- €	- €	- €
Água	830,00 €	760,83 €		69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	345,83 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	415,00 €	69,17 €			69,17 €	830,00 €	- €
Energia Eléctrica	9 900,00 €	9 075,00 €		825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	4 125,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	4 950,00 €	825,00 €			825,00 €	9 900,00 €	- €
Material de escritório	1 800,00 €	1 650,00 €		150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	750,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	900,00 €	150,00 €			150,00 €	1 800,00 €	- €
Seguro	2 582,00 €	2 366,84 €		215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	1 075,83 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	1 291,00 €	215,17 €			215,17 €	2 582,00 €	- €
Rendas e alugueres	74 319,44 €	65 631,91 €			9 467,77 €	3 172,57 €	11 722,33 €	12 073,69 €	36 436,35 €	8 618,65 €	3 494,65 €	5 456,41 €	3 992,41 €	4 343,77 €	3 289,69 €	29 195,56 €	4 343,77 €	4 343,77 €		8 687,53 €	74 319,44 €	- €
Comunicação	12 080,00 €	11 073,33 €		1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	5 033,33 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	6 040,00 €	1 006,67 €			1 006,67 €	12 080,00 €	- €
Serviços externos diversos	39 952,38 €	36 623,02 €		3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	16 646,83 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	19 976,19 €	3 329,37 €			3 329,37 €	39 952,38 €	- €
Despesas Diversas	15 559,44 €	15 559,44 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	7 779,72 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	7 779,72 €				- €	15 559,44 €	- €
Remunerações e encargos		- €																		- €	- €	- €
Ordenados Líquidos	228 600,36 €	228 600,36 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	114 300,18 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	114 300,18 €				- €	228 600,36 €	- €
Subsidio de Férias e Natal (Líquidos)	32 286,84 €	32 286,84 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	16 340,92 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	15 945,92 €				- €	32 286,84 €	- €
Encargos Sociais do ano		- €							- €							- €				- €	- €	- €
Segurança Social (empresa)	58 034,02 €	53 197,85 €		4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	24 180,84 €	4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	4 836,17 €	29 017,01 €	4 836,17 €			4 836,17 €	58 034,02 €	- €
Seguro de Acidentes Trabalho	3 163,13 €	2 899,54 €		263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	1 317,97 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	1 581,57 €	263,59 €			263,59 €	3 163,13 €	- €
Outros custos c/ Pessoal - Diversos	5 296,88 €	5 296,88 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	2 648,44 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	2 648,44 €				- €	5 296,88 €	- €
Entrega de Impostos Retidos		- €							- €							- €				- €	- €	- €
IRS trab. dependente	42 884,08 €	39 310,41 €		3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	17 868,37 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	21 442,04 €	3 573,67 €			3 573,67 €	42 884,08 €	- €
IRS trab. Independente	21 681,43 €	18 556,21 €			2 550,11 €	411,57 €	2 658,24 €	3 130,44 €	8 750,37 €	1 912,32 €	1 242,14 €	1 979,18 €	1 221,45 €	1 657,61 €	1 793,14 €	9 805,84 €	1 473,61 €	1 651,61 €		3 125,22 €	21 681,43 €	- €
Segurança social (trabalhador)	26 878,91 €	24 639,00 €		2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	11 199,55 €	2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	2 239,91 €	13 439,46 €	2 239,91 €			2 239,91 €	26 878,91 €	- €
Sobretaxa	7 466,44 €	6 844,24 €		622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	3 111,02 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	3 733,22 €	622,20 €			622,20 €	7 466,44 €	- €
IVA a entregar	24 090,47 €	19 770,77 €			1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	7 321,60 €	1 830,40 €	3 297,17 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	12 449,17 €	1 830,40 €	2 489,30 €		4 319,70 €	24 090,47 €	- €
		- €							- €							- €				- €	- €	- €
Total		915 662,95 €	31 449,82 €	46 065,79 €	92 452,03 €	75 015,95 €	93 786,62 €	98 283,98 €	437 054,20 €	93 704,12 €	74 341,89 €	82 555,72 €	77 513,99 €	73 595,58 €	76 897,45 €	478 608,75 €	42 040,77 €	16 516,09 €	- €	67 041,53 €		

Apuramento do IVA	Ano	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2S. 2014	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	1S. 2015
IVA Liquidado	24 090,47 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	3 297,17 €	12 449,17 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	2 489,30 €	11 641,30 €
IVA Dedutível	- €														
	IVA a Pagar		IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar	IVA a Pagar

Recebimentos

								Balanço Final 2.º S							2.º sem.2015				Balanço Final 1.º S 2015
Serviço/subsídios	Ano	jul	ago	set	out	nov	dez	2014	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	Setembro	Outubro	
P.S. Período Anterior								- €											- €
Formação subsidiada	- €	- €	134 928,63 €	- €	- €														
Mestrados	10 400,00 €	10 400,00 €	- €	- €	- €														
Cursos privados	- €	- €	- €	- €	- €														
Proj. de formação/consultoria	32 874,42 €	32 874,42 €	- €	- €	- €														
Informática/multimédia	- €	- €	- €	- €	- €														
Del. Lisboa - Proj. de forma./consul.	- €	- €	- €	- €	- €														
P.S. Período Corrente																			
Subsídios	460 772,78 €	- €	- €	3 963,30 €	134 899,80 €	- €	14 018,35 €	289 909,70 €	134 899,80 €	10 055,05 €	3 963,30 €	144 954,85 €	- €	14 018,35 €					
CET/SA	404 699,39 €		- €	- €	134 899,80 €	- €	- €	269 799,59 €	134 899,80 €	- €	- €	134 899,80 €	- €	- €	- €	134 899,80 €			134 899,80 €
IEM/IEFP	15 853,18 €			3 963,30 €			3 963,30 €				3 963,30 €			3 963,30 €					- €
Capacitar +	40 220,21 €					- €	10 055,05 €	20 110,11 €	- €	10 055,05 €	- €	10 055,05 €	- €	10 055,05 €	- €	10 055,05 €	- €	10 055,05 €	20 110,11 €
Prestação de serviço	325 268,30 €	622,89 €	10 150,40 €	10 773,29 €	45 056,39 €	14 461,71 €	28 173,06 €	71 448,40 €	49 849,10 €	25 106,00 €	27 098,20 €	45 642,81 €	26 555,81 €	41 778,67 €					- €
Mestrados	38 525,00 €				13 525,00 €				8 550,00 €			8 550,00 €		7 900,00 €					- €
Cursos privados	6 622,62 €	622,89 €	- €	622,89 €	622,89 €	622,89 €	622,89 €		584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €	584,70 €					- €
Proj. de formação/consultoria	69 204,46 €				6 532,68 €	- €	6 532,68 €	19 598,04 €	6 532,68 €	6 532,68 €	6 532,68 €	12 132,29 €	12 132,29 €	12 276,48 €	12 132,29 €	12 132,29 €	12 132,29 €		36 396,87 €
Informática/multimédia	119 788,30 €		10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	18 284,30 €	18 284,30 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	13 804,30 €				13 804,30 €
Del. Lisboa - Proj. de forma./consul.	91 127,92 €				14 225,42 €	3 688,42 €	10 867,09 €	33 566,06 €	15 897,42 €	7 838,22 €	9 830,42 €	14 225,42 €	3 688,42 €	10 867,09 €	15 897,42 €	7 838,22 €	9 830,42 €		33 566,06 €
Total	786 041,08 €	622,89 €	10 150,40 €	14 736,58 €	179 956,18 €	14 461,71 €	42 191,41 €	361 358,10 €	184 748,89 €	35 161,05 €	31 061,49 €	190 597,66 €	26 555,81 €	55 797,02 €	41 834,01 €	164 925,36 €	21 962,71 €	10 055,05 €	238 777,13 €

Orçamento de Tesouraria															Conferência			
Descrição	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2S. 2014	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maio	Junho	1S. 2015	Valor em Divida 31-12 2014	Valor em Divida 30-06 2015	Valores c/ IVA	Proveito/Custo Valores
1- Recebimentos																		
Subsídios período anterior	- €	134 928,63 €	- €	- €														
Subsídios	- €	- €	3 963,30 €	134 899,80 €	- €	14 018,35 €	152 881,44 €	134 899,80 €	10 055,05 €	3 963,30 €	144 954,85 €	- €	14 018,35 €	307 891,34 €	289 909,70 €	155 009,90 €	615 782,68 €	615 782,68 €
Prestação serviço do período anterior	43 274,42 €	- €	- €	- €														
Formação do ano c/ IVA incluído	622,89 €	- €	622,89 €	34 905,99 €	4 311,31 €	18 022,66 €	58 485,72 €	31 564,80 €	14 955,60 €	16 947,80 €	35 492,41 €	16 405,41 €	31 628,27 €	146 994,28 €	53 164,10 €	69 962,93 €	275 442,94 €	275 442,94 €
Infor./Multim. do ano c/ IVA	- €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	50 752,00 €	18 284,30 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	10 150,40 €	69 036,30 €	18 284,30 €	13 804,30 €	133 592,60 €	109 502,13 €
Total dos Recebimentos	43 897,31 €	145 079,03 €	14 736,58 €	179 956,18 €	14 461,71 €	42 191,41 €	262 119,16 €	184 748,89 €	35 161,05 €	31 061,49 €	190 597,66 €	26 555,81 €	55 797,02 €	523 921,92 €				
2 - Pagamentos																		
2.1 Compras de material																		
Período anterior	- €	- €	- €	- €			- €											
Período corrente	- €	881,25 €	881,25 €	881,25 €	881,25 €	881,25 €	4 406,23 €	881,25 €	718,07 €	718,07 €	718,07 €	718,07 €	718,07 €	4 471,58 €				
Material directo	- €	179,02 €	179,02 €	179,02 €	179,02 €	179,02 €	895,10 €	179,02 €	219,03 €	219,03 €	219,03 €	219,03 €	219,03 €	1 274,19 €	179,02 €	219,03 €	2 388,32 €	2 388,32 €
Matérias Subsidiárias e de consumo	- €	702,23 €	702,23 €	702,23 €	702,23 €	702,23 €	3 511,13 €	702,23 €	499,03 €	499,03 €	499,03 €	499,03 €	499,03 €	3 197,40 €	702,23 €	499,03 €	7 207,56 €	7 207,56 €
2.2 Compras de Serviços																		
Honorários formadores/consultores																		
Período anterior	- €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	- €	25 501,14 €	4 115,74 €	26 582,42 €	31 304,44 €	87 503,74 €	19 123,20 €	12 421,41 €	19 791,78 €	12 214,53 €	16 576,09 €	17 931,41 €	98 058,41 €	31 544,60 €	31 252,18 €	216 814,32 €	216 814,32 €
Encargos com formação e formandos																		
Período anterior	- €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	2 519,09 €	2 519,09 €	2 519,09 €	2 519,09 €	2 519,09 €	12 595,44 €	2 519,09 €	1 807,92 €	1 807,92 €	1 807,92 €	1 807,92 €	1 807,92 €	11 558,68 €	2 519,09 €	1 807,92 €	25 962,04 €	25 962,04 €
Encar. c/ alimentação e transporte - formandos	7 938,28 €	2 023,00 €	9 059,82 €	9 392,88 €	6 950,44 €	5 302,22 €	40 666,64 €	11 142,60 €	10 783,92 €	10 395,35 €	8 052,59 €	6 085,10 €	5 100,20 €	51 559,76 €			92 226,40 €	92 226,40 €
JSCP : Gastos c/ alunos e formandos																		
Período anterior	- €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	- €	- €	12 050,00 €	- €	600,00 €	12 650,00 €	7 100,00 €	- €	- €	7 100,00 €	- €	3 850,00 €	18 050,00 €	7 100,00 €	- €	30 700,00 €	30 700,00 €
Água																		
Período anterior	142,57 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	345,83 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	69,17 €	415,00 €	69,17 €	69,17 €	830,00 €	830,00 €
Energia Eléctrica																		
Período anterior	868,77 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	4 125,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	825,00 €	4 950,00 €	825,00 €	825,00 €	9 900,00 €	9 900,00 €
Material de escritório																		
Período anterior	465,74 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	750,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	150,00 €	900,00 €			1 650,00 €	
Seguro																		
Período anterior	363,64 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	1 075,83 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	215,17 €	1 291,00 €	215,17 €	215,17 €	2 582,00 €	2 582,00 €
Rendas e alugueres																		
Período anterior	11 083,34 €	11 083,34 €	11 083,34 €	11 083,34 €	11 083,34 €	11 083,34 €												
Período corrente	- €	- €	9 467,77 €	3 172,57 €	11 722,33 €	12 073,69 €	36 436,35 €	8 618,65 €	3 494,65 €	5 456,41 €	3 992,41 €	4 343,77 €	3 289,69 €	29 195,56 €	8 618,65 €	3 494,65 €	69 126,55 €	69 126,55 €
Comunicação																		
Período anterior	991,56 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	5 033,33 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	1 006,67 €	6 040,00 €	1 006,67 €	1 006,67 €	12 080,00 €	12 080,00 €
Serviço externo																		

Orçamento de Tesouraria															Conferência			
Descrição	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2S. 2014	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	1S. 2015	Valor em Divida 31-12 2014	Valor em Divida 30-06 2015	Valores c/ IVA	Proveito/Custo Valores
Período anterior	10 267,24 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	16 646,83 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	3 329,37 €	19 976,19 €	3 329,37 €	3 329,37 €	39 952,38 €	39 952,38 €
Diversos																		
Período anterior																		
Período corrente	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	7 779,72 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	1 296,62 €	7 779,72 €			15 559,44 €	15 559,44 €
2.3 Compras de equipamentos																		
Equipamento básico																		
Período anterior																		
Período corrente																		
2.4 Ordenado e outros custos c/ pessoal																		
Ordenados Líquidos	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	114 300,18 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	19 050,03 €	114 300,18 €			228 600,36 €	
Subsidio de Férias e Natal	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	2 723,49 €	16 340,92 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	2 657,65 €	15 945,92 €			32 286,84 €	
Seguro acidentes de trabalho																		
Período anterior	- €																	
Período corrente	- €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	1 317,97 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	263,59 €	1 581,57 €	263,59 €	263,59 €	3 163,13 €	3 163,13 €
Outros custos c/ Pessoal - Diversos	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	2 648,44 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	441,41 €	2 648,44 €			5 296,88 €	
2.5 Impostos e Similares																		
Segurança Social																		
Período anterior	6 616,92 €	- €	- €	- €													- €	
Período corrente		7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	35 380,39 €	7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	7 076,08 €	42 456,47 €	7 076,08 €	7 076,08 €	84 912,93 €	84 912,93 €
IRS- trabalho independente																		
Período anterior	2 998,00 €	- €	- €	- €														
Período corrente		3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	17 868,37 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	3 573,67 €	21 442,04 €	3 573,67 €	3 573,67 €	42 884,08 €	42 884,08 €
IRS- trabalho dependente																		
Período anterior	1 521,62 €	- €	- €	- €														
Período corrente	- €	- €	2 550,11 €	411,57 €	2 658,24 €	3 130,44 €	8 750,37 €	1 912,32 €	1 242,14 €	1 979,18 €	1 221,45 €	1 657,61 €	1 793,14 €	9 805,84 €	3 154,46 €	3 125,22 €	21 681,43 €	
Sobretaxa																		
Período anterior	337,00 €	- €	- €	- €														
Período corrente		622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	3 111,02 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	622,20 €	3 733,22 €	622,20 €	622,20 €	7 466,44 €	7 466,44 €
IVA a pagar	- €	- €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	7 321,60 €	1 830,40 €	3 297,17 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	1 830,40 €	12 449,17 €	5 127,57 €	4 319,70 €	24 090,47 €	24 090,47 €
Total dos Pagamentos	67 107,22 €	57 149,13 €	103 535,37 €	86 099,29 €	104 869,96 €	109 367,32 €	437 054,20 €	93 704,12 €	74 341,89 €	82 555,72 €	77 513,99 €	73 595,58 €	76 897,45 €	478 608,75 €				
3 - Recebimentos - Pagamentos	-23 209,91 €	87 929,90 €	-88 798,79 €	93 856,89 €	-90 408,25 €	-67 175,91 €	-174 935,04 €	91 044,77 €	-39 180,84 €	-51 494,23 €	113 083,67 €	-47 039,77 €	-21 100,43 €	45 313,17 €				
4 - Saldos Acumulados	-23 209,91 €	64 719,99 €	-24 078,80 €	69 778,09 €	-20 630,15 €	-87 806,07 €	-87 806,07 €	3 238,70 €	-35 942,14 €	-87 436,37 €	25 647,30 €	-21 392,47 €	-42 492,90 €	-42 492,90 €				

Anexos 8

Orçamento financeiro

Orçamento Financeiro															
		Semestre 2014/2015													
Descrição	N-1	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro	2S. 2014	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maior	Junho	1S. 2015
1 - Origens de Fundos															
Disponibilidades iniciais		40 325,93 €	10 101,24 €	10 224,19 €	10 304,17 €	47 887,75 €	19 158,17 €	19 158,17 €	10 043,12 €	10 080,33 €	10 432,38 €	10 408,37 €	10 471,07 €	10 688,30 €	10 688,30 €
Saldo (+) de tesouraria		-	64 719,99 €	-	69 778,09 €	-	-	-	3 238,70 €	-	-	25 647,30 €	-	-	-
Juros de Aplicações Financeiras		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Empréstimos a contrair		- €	- €	27 000,00 €	- €	- €	81 000,00 €	108 000,00 €	- €	55 000,00 €	93 500,00 €	- €	29 500,00 €	50 000,00 €	228 000,00 €
Suprimentos															
Total 1		40 325,93 €	74 821,23 €	37 224,19 €	80 082,26 €	47 887,75 €	100 158,17 €	380 499,53 €	13 281,82 €	65 080,33 €	103 932,38 €	36 055,67 €	39 971,07 €	60 688,30 €	319 009,57 €
2 - Aplicações de Fundos															
Disponibilidades finais		10 101,24 €	10 224,19 €	10 304,17 €	47 887,75 €	19 158,17 €	10 043,12 €	10 043,12 €	10 080,33 €	10 432,38 €	10 408,37 €	10 471,07 €	10 688,30 €	10 235,39 €	10 235,39 €
Saldo (-) tesouraria		-23 209,91 €	0	-24 078,80 €	0	-20 630,15 €	-87 806,07 €	-87 806,07 €	0	-35 942,14 €	-87 436,37 €	0	-21 392,47 €	-42 492,90 €	-42 492,90 €
Títulos negociáveis								-							- €
Amort. empréstimos contraídos período anterior		5 772,12 €	62 482,38 €	1 717,23 €	31 299,27 €	6 633,26 €	1 288,13 €	109 192,39 €	1 915,03 €	16 681,32 €	4 499,65 €	23 934,90 €	5 165,76 €	5 269,83 €	57 466,49 €
Amort. empréstimos contraídos período (ano) corrente															
Pagamento de juros empréstimos a contrair		572,22 €	539,48 €	28,15 €	253,05 €	- €	- €	1 392,90 €	667,22 €	657,84 €	637,01 €	1 051,13 €	1 456,23 €	1 809,65 €	6 279,08 €
Pagamento de juros empréstimos contraídos período ant.		320,43 €	1 225,18 €	745,84 €	292,20 €	1 116,17 €	670,86 €	4 202,57 €	269,24 €	1 016,65 €	600,97 €	248,57 €	918,30 €	530,54 €	3 446,42 €
Suprimentos		350,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	2 100,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	350,00 €	2 100,00 €
Total 2		40 325,93 €	74 821,23 €	37 224,19 €	80 082,27 €	47 887,75 €	100 158,17 €	380 499,53 €	13 281,82 €	65 080,33 €	103 932,38 €	36 055,67 €	39 971,07 €	60 688,30 €	319 009,57 €
3 - Situação dos Empréstimos/aplicações															
Empréstimos contraídos período anterior	218 276,41 €	212 504,29 €	150 021,91 €	148 304,68 €	117 005,40 €	110 372,15 €	109 084,02 €	109 084,02 €	107 169,00 €	90 487,68 €	85 988,02 €	62 053,12 €	56 887,36 €	51 617,53 €	51 617,53 €
Empréstimos contraídos período (ano) corrente		- €	- €	27 000,00 €	27 000,00 €	27 000,00 €	108 000,00 €	108 000,00 €	108 000,00 €	163 000,00 €	256 500,00 €	256 500,00 €	286 000,00 €	336 000,00 €	336 000,00 €
Títulos negociáveis		- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €	- €
Suprimentos	17 150,00 €	16 800,00 €	16 450,00 €	16 100,00 €	15 750,00 €	15 400,00 €	15 050,00 €	15 050,00 €	14 700,00 €	14 350,00 €	14 000,00 €	13 650,00 €	13 300,00 €	11 200,00 €	11 200,00 €
Linha de controlo		0,00 €	-0,00 €	-0,00 €	-0,00 €	0,00 €	-0,00 €	-0,00 €	0,00 €	-0,00 €	-0,00 €	-0,00 €	0,00 €	-0,00 €	-0,00 €

Anexos 9

Demonstração de resultados

Demonstração de Resultados pela lógica de absorção																		
Descrição	Cursos Privados			Proj. Consultoria/Formação			Mestrados			Multimédia/ Informática			Formação subsidiada			Outros Projectos Finan.	Delegação Lisboa	Total 2.º semestre 2014
	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global			
Prestação de serviço			3 414,43 €			32 663,40 €			19 262,50 €			56 587,13 €					62 346,99 €	174 274,45 €
Subsídio à exploração												2 710,50 €			269 799,59 €	33 344,60 €	5 216,09 €	311 070,78 €
Custo prestação de serviço	51	78,09 €	3 943,57 €	641	64,87 €	41 565,05 €	16	959,38 €	15 350,00 €	2 021	19,06 €	38 511,60 €			240 415,36 €	31 861,56 €	47 792,29 €	419 439,41 €
Resultados Brutos			-529,14 €			-8 901,65 €			3 912,50 €			20 786,03 €			29 384,23 €	1 483,04 €	19 770,79 €	65 905,82 €
Custos de Administração																		10 483,03 €
Resultados Operacionais																		55 422,79 €
Proveitos financeiros																		0,00 €
Custos financeiros																		4 737,15 €
Resultados Correntes																		50 685,64 €

Descrição	Cursos Privados			Proj. Consultoria/Formação			Mestrados			Multimédia/ Informática			Formação subsidiada			Outros Projectos Finan.	Delegação Lisboa	Total 1.º semestre 2015
	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global			
Prestação de serviço			3 808,19 €			72 937,93 €			19 262,50 €			52 915,00 €					62 346,99 €	211 270,61 €
Subsídio à exploração												2 710,50 €			269 799,59 €	30 165,16 €	5 216,09 €	307 891,34 €
Custo prestação de serviço	61	78,09 €	4 794,76 €	1 143	64,87 €	74 174,88 €	16	959,38 €	15 350,00 €	2 033	19,06 €	38 740,26 €			240 415,36 €	31 861,56 €	47 792,29 €	453 129,10 €
Resultados Brutos			-986,57 €			-1 236,94 €			3 912,50 €			16 885,24 €			29 384,23 €	-1 696,40 €	19 770,79 €	66 032,86 €
Custos de Administração																		10 483,03 €
Resultados Operacionais																		55 549,82 €
Proveitos financeiros																		0,00 €
Custos financeiros																		9 725,50 €
Resultados Correntes																		45 824,32 €

Descrição	Cursos Privados			Proj. Consultoria/Formação			Mestrados			Multimédia/ Informática			Formação subsidiada			Outros Projectos Finan.	Delegação Lisboa	Total Período
	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global			
Prestação de serviço			7 222,62 €			105 601,33 €			38 525,00 €			109 502,13 €			- €	- €	124 693,98 €	385 545,07 €
Subsídio à exploração			- €			- €			- €			5 421,00 €			539 599,18 €	63 509,76 €	10 432,18 €	618 962,12 €
Custo prestação de serviço			8 738,33 €			115 739,92 €			30 700,00 €			77 251,86 €			480 830,71 €	63 723,12 €	95 584,57 €	872 568,51 €
Resultados Brutos			-1 515,70 €			-10 138,59 €			7 825,00 €			37 671,27 €			58 768,47 €	-213,36 €	39 541,59 €	131 938,68 €
Custos de Administração																		20 966,07 €
Resultados Operacionais																		110 972,61 €
Proveitos financeiros																		0,00 €
Custos financeiros																		14 462,65 €
Resultados Correntes																		96 509,96 €
Imposto s/ o rendimento																		21 297,29 €
Resultados Líquidos do Exercício																		75 212,67 €

Demonstração de Resultados pela lógica da contribuição

Descrição	Cursos Privados			Proj. Consultoria / Formação			Mestrados			Multimédia/ Informática			Formação subsidiada			Outros Projectos Finan.	Delegação Lisboa	Total Período	%
	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global	Q	PV/CU	V. Global				
Prestação de serviço			7 222,62 €			105 601,33 €			38 525,00 €			109 502,13 €					124 693,98 €	385 545,07 €	
Subsídio à exploração												5 421,00 €			539 599,18 €	63 509,76 €	10 432,18 €	618 962,12 €	
Custo variável directo			3 938,33 €			57 805,39 €			- €			32 466,72 €			112 186,86 €	- €	47 033,98 €	253 431,27 €	
Custo variável Indirecto			579,03 €			6 346,49 €			30 700,00 €			- €			182 827,92 €			220 453,45 €	
Margem contribuição			2 705,26			41 449,45			7 825,00			82 456,41			244 584,41	63 509,76	88 092,18	530 622,47	
Custo fixo Dep. Formação																		172 121,87	
Custo fixo Dep. Informática/Multimédia																		114 296,02	
Custos de Administração																		20 966,07	
Outros custos operacionais																		112 273,71	
Resultados Operacionais																		110 964,80	
Proveitos financeiros																		0,00	
Custos financeiros																		14 462,65	
Resultados Correntes																		96 502,15	
Imposto s/ o Rendimento do exercício																		21 295,49	
Resultados Líquidos do Exercício																		75 206,66	
Margem contribuição unitária	112	24,15 €		1 784	23,23 €		16	489,06 €		4 054	20,34 €		4 396	55,64 €					