



Cláudio Manuel Alves Rodrigues

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Coimbra, outubro de 2024



Cláudio Manuel Alves Rodrigues

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Trabalho de projeto submetida(o) ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Controlo de Gestão**, realizada(o) sob a orientação do(a) Professor(a) Doutora Ana Filipa Marques Roque e supervisão do Doutor Márcio Filipe Simões Ribeiro.

Coimbra, outubro de 2024

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o(a) autor(a) deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da(o) presente projeto de estágio.

AGRADECIMENTOS

Com a realização deste projeto de mestrado, encerro mais um capítulo com uma nova conquista na minha vida.

Gostaria de deixar um agradecimento especial à minha família, ao meu pai e à minha mãe por sempre me incentivarem e apoiarem ao longo do meu percurso.

Um obrigado especial à minha namorada pelo apoio incondicional.

Obrigado, avó, por me mostrares como ser uma pessoa amiga, humilde, trabalhadora e por me incentivares a nunca desistir dos nossos sonhos. Não posso deixar de agradecer aos meus amigos pelo apoio e pelo companheirismo.

Para terminar, gostaria de deixar um agradecimento à Professora Doutora Ana Filipa Marques Roque pelo apoio dado e à Fruti-Taipina pela oportunidade de aprendizagem, foi sem dúvida um processo enriquecedor, um muito obrigado pela disponibilidade e vontade em colaborar no desenvolvimento deste projeto.

RESUMO

A gestão de custos assume, aos dias de hoje, um papel de extrema importância no crescimento sustentável de qualquer empresa. Desta forma, torna-se fundamental os gestores deterem ferramentas e informações que lhes permitam entender o comportamento dos custos e do meio externo que envolve a empresa.

Tendo este paradigma em consideração, este projeto tem como objetivo primário o desenvolvimento e análise de uma ficha de custo padrão, inerente a um departamento produtivo de uma pequena e média empresa familiar – Fruti-Taipina.

Posto isto, ao longo deste projeto, foi realizado um enquadramento na área do controlo de gestão através da apresentação do conceito.

Seguidamente, através da análise ao conceito de pequenas e médias empresas, bem como de empresas familiares, procurou-se compreender a empresa em estudo e os conceitos que suportam a pesquisa do Resource Based View e Dynamic Capabilities, permitindo assim, compreender a importância de uma empresa conhecer o seu meio envolvente e paralelamente a preponderância de criar estratégias que conferem uma vantagem competitiva.

Para finalizar, realizou-se uma análise referente ao ano de 2023 e ao processo produtivo de três lotes de diferentes produtos, analisando e detalhando, todas as suas etapas e intervenientes, de forma a contruir-se a ficha de custo padrão e a respetiva análise de desvios.

Palavras-chave: Controlo de Gestão, Pequenas e Médias Empresas, Empresas Familiares, Visão Baseada nos Recursos, Capacidades Dinâmicas, Custo-Padrão.

ABSTRACT

Nowadays, cost management plays an extremely important role throughout the sustainable growth of any organization. Therefore, it is strictly fundamental for managers to have proper tools and information that helps them to be aware and duly understand the behaviour of costs associated with the external environment surrounding the organization.

Taking this paradigm into consideration, the primary target of this project consists on the develop and analyse of a standard cost sheet for the production department of a small and medium-sized enterprise - Fruti-Taipina.

Having that said, the current project provides, firstly, a framework in the area of management control, by presenting the concept. Subsequently, by analysing the concept of small and medium-sized enterprises, as well as family businesses, we have looked for understanding the organization under study, and the concepts that support the research of the Resource Based View and Dynamic Capabilities, which enabled us to realize the importance of an organization knowing its surroundings and, at the same time, the importance of creating strategies that give it a competitive advantage.

To conclude, referring to the year of 2023, an investigative research was made to the production process of three batches of different products, analysing and detailing all the stages and players involved, in order to develop the standard cost sheet and its respective deviations study.

Keywords: Management Control, Resource Based View, Dynamic Capabilities, Small and Medium-Sized Enterprises, Family Businesses, Standard Cost.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
1 Enquadramento Teórico	3
1.1 Controlo de Gestão	3
1.2 Pequenas e Médias Empresas	5
1.3 Empresas Familiares.....	7
1.4 <i>Resource Based View</i>	8
1.5 <i>Dynamic Capabilities</i>	9
1.6 Sistemas de Custeio	11
1.7 Sistemas de Custo Padrão.....	13
2 Metodologia.....	15
3 Apresentação da Empresa.....	17
4 Controlo de Custos de Produção	21
4.1 Processo de Construção Ficha Custo-Padrão	21
4.1.1 Descrição do Processo Produtivo	22
4.1.2 Análise ao Ano 2023	27
4.2 Ficha Custo-Padrão.....	30
4.3 Ficha Custo-Padrão Real	32
4.4 Análise de Desvios	34
4.4.1 Desvio de Preço	34
4.4.2 Desvio de Quantidade.....	35
4.4.3 Desvio da Taxa de MOD	36
CONCLUSÃO.....	37

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	40
----------------------------------	----

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 4.1 - Estudo Matéria-Prima 2023	27
Tabela 4.2 - Gastos Gerais de Fabrico 2023	28
Tabela 4.3 - Gastos Gerais de Fabrico de Manutenção 2023	29
Tabela 4.4 - Mão de Obra Direta 2023	29
Tabela 4.5 - Ficha de Custo Padrão para os 3 produtos em estudo	31
Tabela 4.6 - Ficha de Custo Padrão Real	33
Tabela 4.7 - Desvio Total de Produção	34
Tabela 4.8 - Desvio de Preço	35
Tabela 4.9 - Desvio de Quantidade	35
Tabela 4.10 - Desvio de Taxa MOD	36

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.1- Pequenas e Médias Empresas	5
Figura 1.2 - Pequenas e Médias Empresas (volume de negócios)	6
Figura 1.3 - Empresas Não Familiares VS Empresas Familiares	7
Figura 3.1- Fábrica da Fruti-Taipina em Cantanhede	17
Figura 3.2 - Volume de Faturação	19
Figura 3.3 - Volume de Negócios	19
Figura 3.4 - Produtos Comercializados	20
Figura 4.1 - Etapas Processos Produtivo I	22
Figura 4.2 - Linha de produção I	24
Figura 4.3 - Linha de produção II	24
Figura 4.4 - Linha de produção III	25
Figura 4.5 - Linha de produção IV	26
Figura 4.6 - Linha de produção V	27

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

CAE – Classificação das Atividades Económicas

CIPA - Custo Industrial da Produção Acabada

DC - *Dynamic Capabilities*

GGF – Gastos Gerais de Fabrico

MOD – Mão de Obra Direta

MP – Matéria-Prima

PME – Pequenas e Médias Empresas

RBV - *Resource Based View*

INTRODUÇÃO

Para a conclusão do Mestrado em Controlo de Gestão, decidiu-se pela realização de um trabalho de projeto. Esta abordagem, de carácter prático e com base num estudo real, revelou-se uma excelente oportunidade para ingressar no universo do controlo de gestão.

Este projeto é desenvolvido numa empresa que atua no setor alimentar, a Fruti-Taipina, Lda. A Fruti-Taipina é uma empresa familiar com cerca de 120 colaboradores que tem como principal negócio a comercialização de um grande leque de produtos. A nível de frutícolas caracteriza-se por calibrar e embalar vários tipos de maçãs e pêra rocha e a nível de hortícolas realiza o tratamento e embalamento de vários produtos consoante a respetiva época do ano desde alfaces, couves brócolos, grelos, nabijas entre outros.

Cerca de 45% da produção é comercializada no mercado nacional e aproximadamente 55% é exportada, de acordo com os dados de 2022. A nível do mercado interno, atualmente a produção abastece não só as grandes superfícies, como também os mercados locais de norte a sul do país. São os principais países de exportação a Alemanha Espanha, Suíça, França, Luxemburgo, Suíça e Cabo-Verde.

Apesar da Fruti-Taipina ser uma pequena e média empresa consolidada no mercado, destaca-se pela qualidade dos seus produtos. A empresa não deixa de contar com as suas dificuldades na sua gestão, onde será uma mais valia estudar e controlar os devidos custos de produção, de forma a garantir uma gestão mais eficaz e eficiente.

Este trabalho de projeto irá recair sobre o departamento de produção hortícolas sendo este recente e em crescimento será necessário utilizar alguns métodos de controlo de gestão de forma a medir, controlar e melhorar processos e métodos de trabalho.

O objetivo deste trabalho incide no desenvolvimento de um processo de controlo de custos produtivos obtido através da criação de um procedimento e de um instrumento de análise do custo padrão de produção.

O presente relatório está organizado em quatro capítulos.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Relativamente ao primeiro capítulo, é feito um breve enquadramento teórico, explicam-se alguns conceitos que serviram de base para o desenvolvimento deste trabalho designadamente o conceito do controlo de gestão, o conceito de pequenas e médias empresas, o conceito de empresas familiares, e o conceito de custo.

No segundo capítulo apresenta-se a metodologia utilizada no desenvolvimento deste trabalho.

No terceiro capítulo é apresentada a empresa em estudo, e explica-se o seu contexto organizacional, descrevendo-se as várias etapas do processo produtivo. No quarto capítulo, é apresentado o estudo realizado, no âmbito do processo produtivo, e analisa-se o custo padrão, a forma como se calculam e apuraram os desvios considerando todas as variantes a que o processo está associado.

Por último, são apresentadas as conclusões acerca dos resultados obtidos na análise do custo padrão e dos desvios estudados evidenciando também uma opinião que poderá ajudar no processo de controlo e gestão dos custos de produção do departamento em questão.

1 Enquadramento Teórico

O presente capítulo apresenta os diversos conceitos associados ao controlo de gestão como também contextualizar o meio onde atua a empresa em estudo.

1.1 Controlo de Gestão

Tendo em conta que, o objetivo deste trabalho passa pelo desenvolvimento de um processo de custos produtivos é fundamental definir o Controlo de Gestão.

Assim de acordo com Helsén (2017) atualmente não existe uma definição globalmente aceite sobre o conceito de controlo de gestão. Para Chenhall (2003) as definições inicialmente focavam-se apenas em aspetos formais e financeiros, no entanto, com o passar dos anos, começaram a ser consideradas informações externas, não financeiras, previsões e controlos culturais e sociais.

Historicamente vários autores definem o controlo de gestão como sendo conjuntos de mecanismos que os gestores usam de modo a assegurar que os comportamentos e decisões dos seus trabalhadores são consistentes com os objetivos da organização (Abernethy e Chua, 1996; Malmi e Brown, 2008; Merchant e Van der Stede, 2007).

De acordo com os autores Costa e António (2018), Taylor e Fayol em 1954 e Robert Anthony em 1965, apresentaram as primeiras definições relevantes que definem o conceito de controlo de gestão afirmando que a principal função do controlo de gestão passa pela verificação contínua da conformidade entre o desenrolar das atividades e os objetivos definidos *à priori*, presentes em planos adotados, instruções emitidas e princípios estabelecidos assegurando a correta direção das atividades organizacionais.

De acordo com Jordan (2008), o controlo de gestão é um esforço permanente de todos os gestores organizacionais. Toda a organização deve assim estar envolvida no desenvolvimento, sendo responsabilidade do controlo de gestão, a distribuição de instrumentos de pilotagem a qualquer elemento dos diferentes níveis de gestão da sua estrutura organizacional, demonstrando a importância de existir um sistema de controlo de gestão que deva:

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

1) Estar associado a um sistema de recompensas, com base não só em números, mas também em comportamentos.

2) Considerar o passado, mas também o futuro.

3) Fornecer informação financeira como também não financeira.

4) Estar ligado à gestão de topo, intermedia e operacional.

Segundo Jordan, Neves e Rodrigues (2011), um sistema de controlo de gestão torna-se um fator de desenvolvimento da empresa quando permite a implementação da estratégia no sentido de alinhar os objetivos individuais dos gestores com os objetivos organizacionais. Um adequado sistema de controlo de gestão, impulsiona a empresa a alcançar o sucesso almejado tornando imperioso divulgar os seus objetivos e as suas técnicas.

Para que o controlo de gestão seja eficiente e eficaz deve corresponder a oito princípios, segundo Jordan et. al. (2011):

- Os instrumentos de controlo de gestão devem ser avaliados por objetivos de natureza financeira e não financeira.
- Deverá haver uma descentralização da toma de decisão uma delegação de autoridade e responsabilização.
- Existência de uma convergência entre os interesses individuais de cada departamento com os objetivos estratégicos da respetiva organização.
- Os instrumentos de controlo de gestão devem funcionar como meio de ação e não apenas como burocracia.
- Apresenta um foco primário no futuro, embora, possa tratar de informações relativas ao passado.
- O controlo de gestão apresenta uma natureza comportamental, ou seja, influencia o comportamento das pessoas.
- O controlo de gestão aplica um sistema de incentivos através de um subsistema de sanções e recompensas.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

- Os gestores operacionais são os principais atores, ao contrário dos controladores de gestão.

Posto isto, podemos afirmar que o controlo de gestão é um conjunto de processos e mecanismos que estão diretamente ligados à estratégia organizacional e aos seus objetivos atuando como uma linha orientadora de trabalho, mantendo assim, todos os intervenientes organizacionais alinhados com os objetivos propostos pela empresa.

1.2 Pequenas e Médias Empresas

As pequenas e médias empresas (PME's) desempenham um papel essencial no desenvolvimento de qualquer país uma vez que representam uma fonte significativa de crescimento económico e criação de empregos.

Tanto a nível nacional quanto europeu, as PME's são uma parte essencial da economia. Ajudam a criar empregos, a fomentar o empreendedorismo e fomentar a inovação na União Europeia. Portanto, desempenham um papel importante na promoção do mercado de trabalho e da competitividade (Verheugen, 2006).

De acordo com a divulgação de dados da Pordata, entre 2012 e 2022 as PME representavam 99,9% do tecido empresarial português (Figura 1.1), e em 2022 apresentaram um volume de negócios no valor de 308.549,9 mil milhões de euros (Figura 1.2).

Anos	PME			
	Total	Micro	Pequenas	Médias
2012	99,9	96,0	3,4	0,5
2013	99,9	96,2	3,2	0,5
2014	99,9	96,3	3,1	0,5
2015	99,9	96,2	3,2	0,5
2016	99,9	96,2	3,2	0,5
2017	99,9	96,2	3,2	0,5
2018	99,9	96,1	3,3	0,5
2019	99,9	96,0	3,3	0,5
2020	99,9	96,0	3,3	0,5
2021	99,9	96,0	3,3	0,6
2022	99,9	96,1	3,3	0,6

Figura 1.1 - Pequenas e Médias Empresas

Fonte: Pordata

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Anos	PME			
	Total	Micro	Pequenas	Médias
2012	191 973,4	61 385,4	63 056,8	67 531,2
2013	190 187,0	60 738,3	62 221,0	67 227,6
2014	194 811,6	62 460,9	63 895,2	68 455,5
2015	201 761,5	64 328,6	66 214,6	71 218,3
2016	210 030,9	66 186,7	68 221,8	75 622,5
2017	225 485,5	71 099,9	73 423,0	80 962,5
2018	238 522,0	74 485,7	77 486,8	86 549,6
2019	248 445,0	78 207,4	81 477,3	88 760,4
2020	230 207,2	72 114,5	75 381,7	82 711,0
2021	262 709,1	81 698,4	86 092,8	94 917,9
2022	308 549,9	95 036,9	101 192,4	112 320,5

Figura 1.2 - Pequenas e Médias Empresas (volume de negócios)

Fonte: Pordata

Como afirmado por Garengo, Biazzo e Bittici (2005) existem três características que distinguem as pequenas e médias empresas das grandes empresas: (1) a incerteza, (2) a inovação e a (3) evolução.

De acordo com Ghobadian e Gallear (1996) as PME's desempenham um papel crucial em todas as economias, sendo que, as constantes mudanças no ambiente externo exigem que as organizações avaliem e ajustem suas estratégias competitivas.

Já segundo Levy e Powell (2005), as PME's são influenciadas principalmente por três fatores-chave: o mercado, a flexibilidade e a inovação. Essas empresas são diretamente afetadas pelo ambiente competitivo que existe nos mercados em que operam, pois, há uma alta incerteza devido à sua pequena participação de mercado, dependência de um ou dois grandes clientes e, portanto, pouca influência na determinação de preços (Storey e Cressy, 1995),

Roper (1999) destaca que, para a maioria das PME's a dependência de um único grande cliente representa um grande desafio na medida em que este fixa o preço e a quantidade, criando assim, uma situação delicada. Este cenário é particularmente constrangedor e um risco muito alto considerando que esta situação fica ainda mais preocupante durante a recessão, pois as PME's são obrigadas a operar com margens muito estreitas, dificultando o investimento em novos recursos. Como resultado, sua capacidade de descobrir novos métodos é limitada.

Quanto à flexibilidade e inovação, as PME's têm que ser ágeis e diferenciadoras para terem a capacidade de rapidamente dar resposta às exigências dos clientes e do mercado. A flexibilidade, ou seja, a capacidade para se adaptarem às circunstâncias do mercado, é uma

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

característica chave para qualquer pequena e média empresa, bem como a capacidade de inovação, principalmente vinda da atitude do responsável pela empresa (Hay e Kamshad, 1994).

1.3 Empresas Familiares

De acordo com Verstraete (2000), uma empresa familiar é aquela onde o controlo da propriedade está nas mãos de um indivíduo ou dos membros de uma família.

Para Leone (1992), uma empresa é familiar, é aquela que foi iniciada por um membro da família, ou quando membros da família fazem parte da direção, ou ainda quando há valores institucionais ligados à família, e a sucessão está vinculada à família.

Em geral, os estudos sobre empresas familiares de acordo com Westhead e Cowling (1998) consideram que a propriedade, a gestão e a sucessão definem uma empresa como familiar.

De forma a simplificarem o entendimento do conceito de empresa familiar vários autores apresentam um confronto de características entre as empresas familiares e não familiares, conforme Stewart e Hitt (2011) apresentam no seu estudo (Figura 1.3).

Características	Empresas Não Familiares	Empresas Familiares	Fonte
Propriedade	Dispersa, sem parentesco	Concentrada, baseada no parentesco;	Achamd, Rusmin, Neilson & Tower (2009)
Liderança	Elevados níveis de turnover; A sucessão acontece tendo em consideração nº elevado de indivíduos; Formalmente educada;	Enraizada, muito tempo de posse; Treino on the job; Sucessão pelo grau parentesco;	Oswald, Muse & Rutherford (2009); Jorissen, Laveren Martens & Reheut (2005)
Carreira	Objetivos a curto-prazo; Gestores assalariados;	Objetivos de carreiras a longo-prazo; Membros de família;	Galamos (2010); Benedict (1968)
Gestão	Delegação por profissionais; Analítica, racional, inovadora e formalizada;	Autocrática; Intuitiva e Emocional; Inovação orgânica acomodação mútua;	Greenhalgh (1994); Zellweger & Astrachan (2008); Morck & Yeung (2003); Zhang & Ma (2009)
Administração	Gestão e propriedade separados; Influências externas; Transparência na informação divulgada;	Gestão e propriedades unidos; Dominância interna; Opacidade de informação divulgada;	Sirmon, Arregle, Hitt & Webb (2008); Parada, Nordqvist & Gimero (2010); Gedajlovic, Lubatkin & Schulze (2004)

Figura 1.3 - Empresas Não Familiares VS Empresas Familiares

Fonte: (Stewart e Hitt, p.3, 2011)

1.4 Resource Based View

É importante para qualquer empresa compreender o meio que a rodeia e assim compreender as fontes de competitividade e o desenvolvimento de modelos que permitam criar vantagens competitivas sustentáveis.

De acordo com Veríssimo (2004) no final da década de 80, vários autores após várias investigações, determinaram que apenas a indústria em si não poderia explicar todas as vantagens competitivas de uma determinada empresa (Teoria de Porter – Industry Based View), uma vez que, existiam diferenças significativas nas várias organizações de uma respetiva indústria.

Veríssimo (2004), afirma que a Resource Based View (RBV) apresenta os fatores internos de uma empresa como um dos grandes pilares e geradores na criação de vantagens competitivas, sendo estes recursos os ativos e as competências presentes em cada empresa.

A RBV é uma teoria, baseada na eficiência e no desempenho sustentado de uma empresa (Barney e Clark, 2007).

Esta teoria caracteriza os recursos e as capacidades como o principal ponto de vantagem competitiva das Organizações (Wang e Ahmed, 2007).

Uma empresa pode ser vista como sendo um conjunto de recursos físicos, humanos e organizacionais (Barney, 1991; Amit e Shoemaker, 1993). Os recursos das organizações que são valiosos, raros, não imitáveis e não substituíveis são a principal fonte de vantagem competitiva sustentável para um desempenho sustentado (Barney, 1991).

De acordo com Barney (2001) a RBV assenta em quatro requisitos que permitem assim apresentar uma vantagem competitiva e um desenvolvimento sustentável:

1. Valioso: Os recursos são considerados valiosos quando geram valor estratégico à empresa. Os recursos proporcionam valor se ajudarem as empresas a aproveitar as oportunidades de mercado ou a reduzir ameaças de mercado. Não há benefício em possuir um recurso que não agregue ou aumente o valor da empresa.

2. Raros: Os recursos devem ser difíceis de se obter. Assim os recursos devem ser raros ou até mesmo únicos para proporcionarem vantagens competitivas. Os recursos que são possuídos por diversas empresas, no mercado, não oferecem uma vantagem competitiva, uma vez que não podem conceber e executar uma estratégia de negócio única.
3. Inimitáveis: Indica que não será possível replicar os recursos. Os recursos podem ser considerados a base de uma vantagem competitiva sustentada se as empresas que não detêm esses recursos não puderem adquiri-los.
4. Insubstituíveis: Diz respeito à impossibilidade de substituir os recursos por outros alternativos. A concorrência não consegue alcançar o mesmo rendimento ao substituir certos recursos por outras alternativas.

De acordo com Barney (1986), um recurso valioso deve permitir que uma empresa realize algo e que atue de forma a gerar um nível elevado de vendas, custos baixos, margens elevadas, ou que, de outra forma agregue valor financeiro à empresa.

Barney (1991) também enfatizou que os recursos são valiosos quando permitem que uma empresa desenvolva ideias ou implemente estratégias que apresentem melhorias na sua eficiência e eficácia.

Assim podemos afirmar que a RBV vem auxiliar os gestores a entender as competências como ativos e a relevância que estas apresentam no desempenho organizacional.

1.5 Dynamic Capabilities

Teece (1997) define Dynamic Capabilities (DC) como a capacidade de uma empresa integrar, construir e reconfigurar competências internas e externas para fazer face às rápidas mudanças no meio envolvente, ou seja, as DC traduzem-se na aptidão da empresa alcançar novas formas de obter uma vantagem competitiva, criando tendências e posições no mercado.

Zollo e Winter (2002), definem DC como sendo um padrão de aprendizagem estável das atividades desenvolvidas por uma empresa, através do qual, a mesma adapta os seus processos e rotinas operacionais à procura de melhorar a sua eficácia.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

De acordo com Helfat, Finkelstein e Mitchell (2007), a DC é a capacidade de uma empresa propositadamente criar e modificar processos e recursos.

Com base na definição de Teece, Pisano e Shuen (1997), a DC é vista como um conjunto de mecanismos capazes de desenvolver novas capacidades exigidas pelas mudanças ambientais.

A DC apresenta três dimensões: (1) posição, (2) trajeto e (3) processos que permitem à empresa adaptar-se, integrar e reconfigurar o seu leque de recursos e capacidades.

(1) Posição: refere-se à estrutura tecnológica, à propriedade intelectual da empresa, às relações comerciais desde fornecedores, clientes, parceiros e comunidade, entre outros.

(2) Trajetória: diz respeito às alternativas estratégicas disponíveis para uma determinada empresa e à atratividade de futuras oportunidades.

(3) Processos: descreve a forma como a empresa desenvolve as suas atividades, ou seja, é a forma como a empresa coordena e integra as suas atividades para fazer face às alterações de mercado.

Como descrito no ponto anterior, a RBV foca na ideia de que os recursos internos de uma empresa (como habilidades, conhecimento, tecnologia, marca, etc.) são fontes de vantagem competitiva sustentável.

No entanto, esta teoria conta com algumas limitações quando se trata de explicar a forma como as empresas conseguem adaptar-se e prosperar em ambientes turbulentos e dinâmicos e, assim, surge o conceito de DC para preencher essa lacuna.

Esta abordagem destaca a importância, não apenas dos recursos estáticos, mas também das capacidades de uma empresa para integrar, construir e reconfigurar esses recursos em resposta às mudanças no ambiente de negócios.

Deste modo a DC é um conceito que surge como uma extensão da RBV na área da estratégia empresarial. Ambos os conceitos são fundamentais para entender de que forma as organizações podem obter e sustentar as suas vantagens competitivas.

1.6 Sistemas de Custeio

De acordo com Leone (2000), a literatura não apresenta uma definição unânime em relação conceito de Custo.

Todas as organizações, para atingirem os seus objetivos, são obrigadas a suportar custos, custos estes, que deverão ser cuidadosamente determinados de forma a se conseguir compilar a informação mais essencial para o planeamento, tomada de decisão e análise de dados.

De acordo com Pereira e Franco (2001) ao gerar esta informação é necessário ponderar que todos os sistemas de apuramento de custos produzem encargos que terão de ser analisados simultaneamente com os seus benefícios.

A noção de custo é bastante confundida com conceitos como despesa, pagamento ou perda (Afonso, 2002). Segundo Theotónio (1992) o custo é o valor dos recursos sacrificados para a obtenção de um determinado objetivo.

O conceito de custo surge permanentemente associado à realização de um objetivo, o qual poderá constituir um benefício ou proveito. Um custo só será sustentável pela gestão quando o seu benefício associado for superior aos recursos sacrificados.

Os custos de acordo com Cooper e Kaplan (1998) referem-se aos recursos utilizados ao longo de um determinado período. Todas as empresas, independentemente do seu setor de atividade (indústria, comércio ou serviços), têm despesas que depois se desdobram em custos, que podem ser categorizados como variáveis e fixos, ou ainda, como diretos e indiretos dependendo do objeto de custo.

Os sistemas de custeio abrangem assim os métodos de cálculo e os processos que permitem analisar os custos numa empresa.

Para Franco, Oliveira, Morais, Oliveira e Major (2005, p. 65):

“(…) um custo corresponde ao valor monetário associado à utilização ou consumo de um recurso, seja um bem ou um serviço, isso significa que a atividade da empresa implica custos que importa determinar o mais objetivamente possível, de modo a obter os elementos

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

não só para análise dos dados históricos, mas também para o planeamento e a tomada de decisões”.

Bornia (2002) salienta que se tornou crucial para as organizações conhecerem e controlar os custos. Nesse sentido, para alcançar uma vantagem competitiva, a tomada de decisão relativamente aos métodos/sistemas de custeio, representa um grande passo, na medida em que, será disponibilizada informação de qualidade para as decisões da gestão de topo.

Nos dias de hoje, num mercado altamente competitivo numa escala global a procura pelas melhores práticas é fundamental. Deste modo, no que toca aos custos, as organizações passam a ter necessidade de incorporar sistemas de custeio que lhes permitam controlar a eficiência de todos os processos, neste caso em concreto, que possam possibilitar o controlo eficiente do processo produtivo.

Segundo Metaxiotis (2004) antigamente a análise de custos tradicional centrava-se simplesmente no custeio dos produtos ignorando a análise do custo dos processos e das suas atividades e não acompanhava as alterações causadas pela evolução da tecnologia.

Partindo do conceito de custo e de acordo com Demski e Felthan (2006), em que se considera o custo como uma descrição do sacrifício associado a um objeto, estes definem o sistema de custeio como o conjunto de vários procedimentos necessários para se poder calcular os custos.

De acordo com Afonso (2002) os sistemas de custeio, funcionam como sistemas de informação e suporte à tomada de decisão, fazendo com que os sistemas de custeio sejam considerados meios de obtenção de informações para atender às necessidades dos membros da empresa.

Segundo, Caiado (2008), os sistemas de custeio apresentam os seguintes objetivos:

1. Valorizar o bem ou serviço bem como o apuramento dos produtos vendidos.
2. Fornecer informação útil para o controlo dos resultados.
3. Gerar elementos de análise ao cumprimento dos objetivos.

Para Pamplona (1993), um sistema de custeio deverá ser implementado porque permite o controlo dos inventários e a elaboração de demonstrações financeiras, fornece um maior

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

controlo sobre o consumo dos recursos utilizados e por último permite à empresa analisar o custo unitário do produto, bem como ter em conta os respetivos cálculos das margens e a rentabilidade esperada.

Assim, concluímos que a implementação de um sistema de custeio adequado às necessidades da empresa é essencial para o seu sucesso organizacional de qualquer empresa.

1.7 Sistemas de Custo Padrão

O sistema de custo padrão é uma metodologia da contabilidade de gestão que utiliza custos pré-determinados, definidos como custo padrão, que permitem avaliar o desempenho e controlar os custos de produção. Estes custos são estabelecidos com base em análises históricas e previsões, considerando fatores como matéria-prima, mão-de-obra e despesas gerais.

O objetivo é comparar os custos reais incorridos com os custos padrão identificando variações e tomando assim as respetivas medidas corretivas quando necessário. No entanto, é importante atualizar periodicamente os custos padrão para refletir mudanças nas condições de produção, preços de materiais e outras variáveis, garantindo que o sistema se mantenha relevante e útil.

O custo padrão é o custo planeado para um determinado produto, tendo em conta as suas etapas de produção, baseando-se nas condições normais ou ideais de eficiência e volume de produção (Matz, Curry e Frank, 1987).

Segundo Megliorini (2011), o custo padrão é o custo previsto para um determinado produto definido *à priori* refletindo as condições de eficiência esperados no processo de produção.

De acordo com Afonso (2002), a utilização de um sistema de custo padrão, permite ao seu utilizador ter um maior conhecimento dos custos de produção e dos seus elementos constituintes tornando-se, assim, possível realizar uma análise pormenorizada dos respetivos processos de fabrico, bem como, o apuramento dos custos “anormais” e identificação e correção dos mesmos.

Do ponto de vista de Neto (1993) os sistemas de custo padrão apresentam as seguintes vantagens:

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

1. Permite avaliar o desempenho organizacional.
2. A sua análise permite melhorar o desempenho da empresa.
3. Facilita a elaboração de orçamentos.
4. Permite a aplicação de uma política de preços mais assertiva.
5. Permite aferir responsabilidades.
6. Identifica oportunidades de redução de custos.
7. Serve de suporte a medidas corretivas.

Em suma, o custo padrão tem como objetivo analisar, controlar e reduzir custos, simplificar procedimentos, fixar preços de venda e auxiliar no processo de toma de decisão por parte dos gestores.

2 Metodologia

Como metodologia de estudo irá ser utilizado o Design Science Research que para Bayazit (2004) é o método que operacionaliza e fundamenta a condução de uma pesquisa quando o objetivo a ser alcançado é um artefacto. A pesquisa fundamentada na Design Science pode ocorrer tanto no âmbito académico como dentro das organizações.

Nesse sentido, o Design Science Research, segundo Stubkjaer (2011), apresenta-se como um processo rigoroso de criação de artefactos para resolução de problemas avaliando o que está em vigor e assim comunicar os resultados obtidos.

Segundo March e Storey (2008) pode-se afirmar que o Design Science Research é um método de pesquisa orientado à solução de problemas.

Este método procura a partir do entendimento do problema, construir e avaliar artefactos que permitam transformar as situações em condições favoráveis (March e Smith, 1995).

- A. Definição do problema: desenvolver um processo de controlo de gestão abrangente e eficaz para medir o desempenho o desempenho do departamento produtivo.
- B. Revisão da literatura: rever a literatura relevante sobre controlo de gestão, controlo orçamental, desvios produtivos, rentabilidades, empresas familiares e o setor agrícola e alimentar de forma perceber o meio em que vai ser desenvolvido este projeto.
- C. Levantamento de requisitos: analisar o processo produtivo do início ao fim entrevistar a responsável operacional para entender melhor o processo e obter informação junto da gerência e do departamento contabilístico.
- D. Desenvolvimento de soluções: projetar e desenvolver um processo e uma ferramenta que auxilie a empresa a medir o desempenho do departamento e assim torná-lo mais eficiente e eficaz.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

- E. Validação e avaliação: testar a ferramenta em um ambiente piloto considerando vários lotes de diferentes produtos como teste de forma a avaliar o desempenho do departamento (identificando problemas e analisando as rentabilidades e os desvios obtidos).
- F. Conclusão: resumir os resultados da investigação e fornecer recomendações à gerência.
- G. Disseminação: compartilhar os resultados da investigação com a gerência e a comunidade empresarial.

3 Apresentação da Empresa

De acordo com a Recomendação da Comissão das Comunidades Europeias relativamente à definição de micro, pequenas e médias empresas, de 6 de maio de 2003, “A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam entre 51 e 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.”

Assim sendo, a Fruti-Taipina categoriza-se como sendo uma pequena e média empresa contando, atualmente, com 120 colaboradores nos seus quadros.

Fundada em 1989 em Cantanhede com o objetivo inicial de escoar frutícolas e hortícolas de pequenos produtores pela região da beira litoral. Com o passar dos anos a Fruti-Taipina cresceu mantendo-se fiel ao produto nacional, assumindo um compromisso de excelência e qualidade com todos os seus clientes nacionais e internacionais.

Devido ao crescimento, a Fruti-Taipina, foi criando as infraestruturas necessárias para o acompanhamento desse crescimento, nomeadamente, com a construção de novas instalações na Zona Industrial de Cantanhede, com a mais sofisticada tecnologia área climatizada, câmaras de conservação e armazenamento em atmosfera controlada e posto de venda, o que permite à empresa, além da criação de emprego, responder de forma mais eficaz às necessidades cada vez mais diversificadas dos seus clientes.



Figura 3.1- Fábrica da Fruti-Taipina em Cantanhede

Fonte: Fruti-Taipina, LDA – 2024

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

A Fruti-Taipina apresenta como missão: selecionar, conservar, embalar e entregar produtos agroalimentares de elevada qualidade, de forma ambientalmente responsável, partilhando esse objetivo, a rentabilidade da empresa e a excelência no serviço com todos os stakeholders.

Nesta sequência a sua visão é estar entre os principais players portugueses do mercado agroalimentar, de forma sustentada, com maior integração vertical e ser a referência da excelência de produtos e serviços frutícolas e hortícolas.

A Fruti-Taipina é, portanto, uma PME familiar que desenvolve a sua atividade sustentada nos valores de lealdade, ética, responsabilidade, sustentabilidade, dedicação e orientação para os resultados. O desempenho da Fruti-Taipina ao longo dos últimos 5 anos é sintetizado conforme as figuras 3.2 e 3.3.

Através dos indicadores em análise nas figuras seguintes, respetivamente, volume de faturação e volume de negócios constata-se que a Fruti-Taipina tem vindo a crescer ao longo do tempo, tendo sido, o ano de 2023 o melhor dos últimos 5 anos atingindo um volume de negócio de 16.802.481,04€, relativamente à sua classificação das atividades económicas (CAE) principal nº 46311. Considerando o seu CAE secundário nº 49410, sendo esta, uma atividade desempenhada estrategicamente relativa ao transporte de mercadorias, utilizada aquando do retorno de uma entrega a cliente estrangeiros, o período de faturação mais alto foi registado também no ano de 2023 no valor de 820.717,40€, perfazendo assim total de faturação no valor de 17.623.198,44€.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

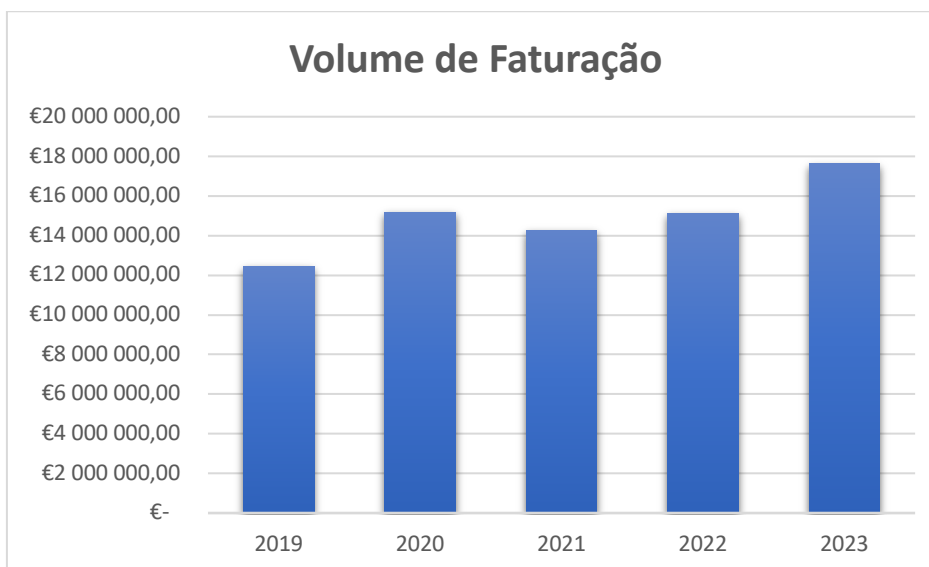


Figura 3.2 - Volume de Faturação

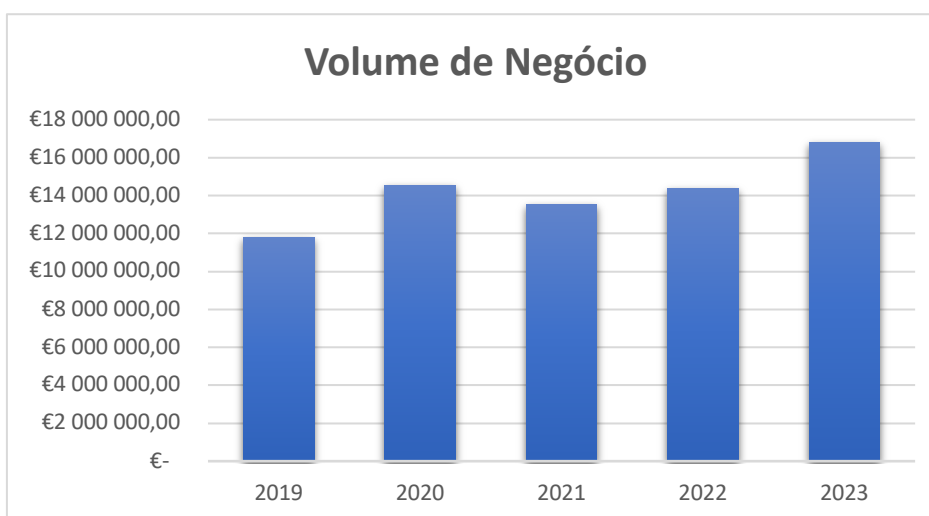


Figura 3.3 - Volume de Negócios

A Fruti-Taipina comercializa uma grande diversidade de produtos frutícolas e hortícolas, tendo em conta a sua sazonalidade, com destaque para as maçãs, pêra rocha, couves (lombarda, portuguesa, coração flor e brócolos), grelos e alface (lisa, iceberg, lollo), entre outros.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar



Figura 3.4 - Produtos Comercializados

4 Controlo de Custos de Produção

Este relatório tem presente uma análise realizada a três lotes, de três produtos diferentes de forma a serem verificadas as particularidades das diferentes encomendas, e como estas afetam o processo produtivo e, consequentemente, os seus recursos e lucros gerados.

Os produtos em estudo são um lote de couve-lombarda frisada, um de couve portuguesa e por último um de feijão-verde.

A escolha destes produtos deve-se ao facto de se tratar dos três produtos mais trabalhados para uma determinada cadeia de supermercados seguindo, onde são cumpridas todas as suas diretrizes ao longo de todo o processo produtivo.

Ião ser analisadas as várias componentes do custo nomeadamente a matéria-prima (MP), a mão de obra direta (MOD) e os gastos gerais de fabrico (GGF).

4.1 Processo de Construção Ficha Custo-Padrão

A criação de um processo de custo-padrão envolve várias etapas, de forma, a serem incorporados todos os custos envolvidos no processo produtivo.

Neste caso em específico, começou-se por analisar e descrever o processo produtivo, como poderemos verificar no ponto seguinte, e em seguida, foram identificadas as componentes de custo envolvidos do processo produtivo, sendo:

- Matéria-Prima – couve-lombarda frisada, couve-portuguesa e feijão-verde.
- Mão de Obra Direta – trabalhadores necessários no processo produtivo na produção de cada um dos produtos.
- Gastos Gerais de Fabrico – eletricidade, água e custo de manutenção.

Esta etapa incide na realização do estudo de todas as componentes identificadas de forma a ser obtido o valor padrão de referência, para que seja possível auxiliar os gestores no processo de análise de custos e desvios produtivos.

4.1.1 Descrição do Processo Produtivo

Para compreender e analisar o custo padrão dos produtos é importante inicialmente abordar e compreender o processo produtivo para os produtos em estudo.

Antes de se dar início ao processo produtivo é dada entrada do produto, pela respetiva secção, onde o produto é devidamente etiquetado e pesado. Consoante o produto pode ser pesado em palete, palote ou caixa a caixa. É importante ter o conhecimento deste primeiro passo devido à influência que este pode apresentar nos cálculos da análise produtiva visto que, o peso do produto registado em *stock* inclui sempre o modo de pesagem inicial, o qual terá de ser descontado de forma a obter-se o peso real da matéria-prima.

Na figura 4.1 são apresentadas as etapas do processo produtivo para os lotes relativos à couve-lombarda frisada e à couve portuguesa.

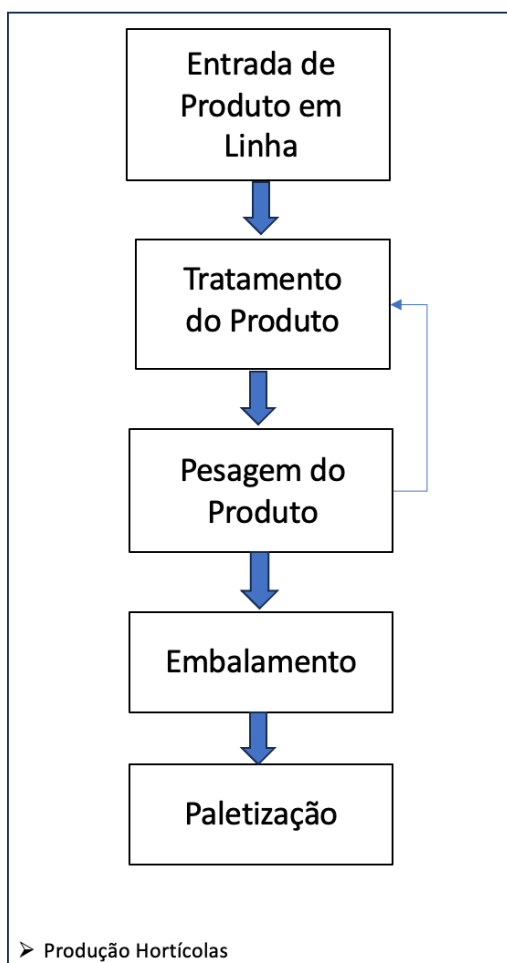


Figura 4.1 - Etapas Processos Produtivo I

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

O processo inicia-se com a recolha das paletes dos produtos vindos das câmaras de conservação utilizando um porta-paletes elétrico, seguindo-se a alimentação da linha produtiva manualmente, onde o operador de linha, desfaz a palete e alimenta a linha com a matéria-prima. Nos casos dos lotes da couve-lombarda frisada e da couve-portuguesa sofrem o tratamento manual pelos colaboradores de linha, que consiste, no desfolhamento das folhas em excesso ou em má qualidade do produto, a devida lavagem e o corte do caule.

Ao longo da linha produtiva, circula um tapete rolante, que faz circular o produto pelas várias etapas do processo. Nesta etapa, independente do produto, existem diretrizes que orientam o controlo de pesagem da encomenda.

Para a couve-lombarda frisada é considerado um peso por unidade entre 900g a 2kg sendo que deverão constar por caixa entre 5 e 8 unidades num peso líquido por caixa entre 8.5kg a 9.5kg.

Relativamente à couve-portuguesa esta deverá ter um peso por unidade entre 900g a 1.5kg, contendo por caixa 5 unidade com um peso entre 4.5kg a 5.5kg. O embalamento para estes dois produtos é feito diretamente em caixa.

No processo produtivo, é importante frisar que como o produto passa por uma fase de lavagem e acaba por chegar à zona de pesagem, com um excesso de água acumulada os trabalhadores da produção já têm como referência, consoante o produto, uma margem de peso que poderá variar entre 50g a 75g.

Os quilos de folhas retiradas no processo em excesso ou em má qualidade são considerados no processo como perda.



Figura 4.2 - Linha de produção I



Figura 4.3 - Linha de produção II

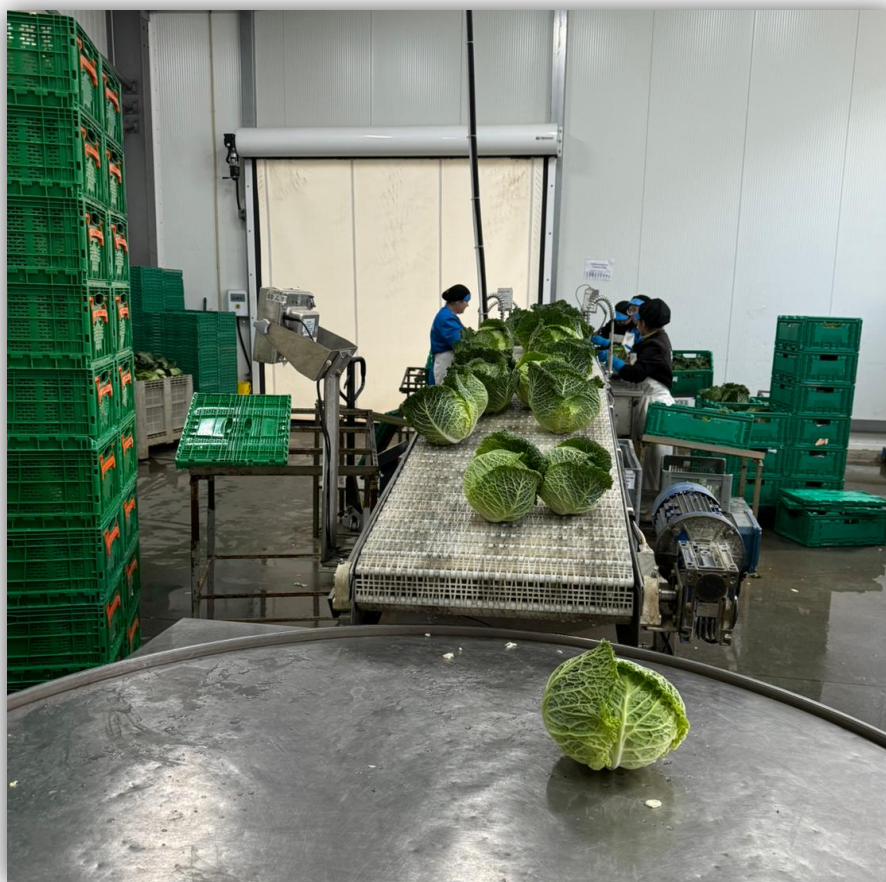


Figura 4.4 - Linha de produção III



Figura 4.5 - Linha de produção IV

Para o lote do feijão-verde o processo é semelhante, no entanto, conta com uma ligeira diferença na etapa do embalamento. O produto é trabalhado da mesma forma, no entanto, aquando do embalamento o mesmo é colocado numa outra linha manualmente onde irá ser embalado em bolsas plásticas e etiquetado automaticamente (Figura 4.6). No final, volta a ser colocado em caixas manualmente, para seguir para o cliente.



Figura 4.6 - Linha de produção V

4.1.2 Análise ao Ano 2023

Após a análise detalhada do processo produtivo concluída, seguimos para a etapa de recolha de dados referentes ao ano 2023, de forma, a encontrarmos o valor padrão dos vários intervenientes no processo produtivo.

Procedeu-se a uma análise das compras de matéria-prima do ano 2023, obtendo-se, o valor de referência para cada um dos produtos em estudo (Tabela 4.1). Tendo em conta que a variação do preço oscila consoante o número de quilos adquiridos. Desta forma, procurou-se analisar compras com um intervalo de quilos similar, ao número de quilos em estudo para cada um dos produtos selecionados.

Produto	Intervalo - kg	2023 - Valor Médio												Valor Médio Anual
		jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	
Couve Lombarda Frisada	800-1000	0,38 €	0,36 €	0,38 €	0,40 €	0,42 €	0,43 €	0,40 €	0,40 €	0,43 €	0,45 €	0,43 €	0,42 €	0,41 €
Couve portuguesa	700-900	0,62 €	0,63 €	0,65 €	0,67 €	0,67 €	0,69 €	0,71 €	0,70 €	0,72 €	0,69 €	0,65 €	0,63 €	0,67 €
Feijão Verde	200-400	2,26 €	2,28 €	2,30 €	2,36 €	2,37 €	2,35 €	2,33 €	2,30 €	2,31 €	2,29 €	2,27 €	2,25 €	2,31 €

Tabela 4.1 - Estudo Matéria-Prima 2023

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Após o estudo às compras de matéria-prima do ano 2023, foram identificados para os produtos em questão, os seguintes valores de referência:

- Couve-Lombarda Frisada – valor de referência 0,41€.
- Couve-Portuguesa – valor de referência 0,67€.
- Feijão-Verde – valor de referência 2,31€.

Durante o ano 2023 foram realizadas um total de 689 produções. Com base na produção procurou-se realizar uma análise semelhante para os gastos gerais de fabrico (Tabela 4.2), tendo em conta as faturas mensais da água e da eletricidade do ano 2023, obtiveram-se os seguintes resultados:

- Valor por Produção = Valor Total Produto / N° Total de Produções
- Água – valor de referência 3,61€ por produção;
- Eletricidade – valor de referência 29,07€ por produção;

		2023 - Gastos Gerais de Fabrico													
Produto	Unidades	jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	Total	
Água	L	173,52 €	187,40 €	182,20 €	204,56 €	245,47 €	235,24 €	205,78 €	189,01 €	175,55 €	223,89 €	210,36 €	252,44 €	2 485,42 €	
Eletricidade	Kwh	1 811,14 €	1 677,11 €	1 267,01 €	1 065,99 €	1 367,68 €	1 654,22 €	1 488,12 €	1 678,99 €	1 899,45 €	2 112,14 €	2 459,07 €	2 812,14 €	20 026,05 €	

Tabela 4.2 - Gastos Gerais de Fabrico 2023

No desenvolvimento da ficha de custo padrão, procurou-se também, analisar os gastos gerais de fabrico, associados à manutenção das linhas de produção. O valor por hora do único trabalhador pertencente ao departamento de manutenção é de 6,92€.

Deste modo, conclui-se um gasto total de 301,16€, com um total de tempo despendido em trabalhos de manutenção de 3:37:30 horas, para o ano de 2023 (tabela 4.3)

Tendo por base o número de produções anual (689), obteve-se um valor de 0,44€ por produção em gastos de manutenção.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Nº Trabalhadores	Valor hora	2023 - Valor Médio												Total Anual
		jan	fev	mar	abr	mai	jun	jul	ago	set	out	nov	dez	
1	6,92 €	25,96 €	20,77 €	17,31 €	15,58 €	17,31 €	20,77 €	22,50 €	32,89 €	19,04 €	27,69 €	38,08 €	43,27 €	301,16 €
Tempo Hora		03:45	03:00	02:30	02:15	02:30	03:00	03:15	04:45	02:45	04:00	05:30	06:15	19:30:00

Tabela 4.3 - Gastos Gerais de Fabrico de Manutenção 2023

Por fim, concluímos o estudo ao ano 2023 com a análise aos gastos com mão de obra direta utilizando o mesmo pensamento de estudo.

Através das ordens de produção, foram analisadas para cada produto o número de produções de acordo com um intervalo de quilos similar aos de estudo, tendo sido obtido os seguintes valores de referência:

- Couve-Lombarda Frisada – Custo de MOD no valor de 76,23€.
- Couve-Portuguesa - Custo de MOD no valor de 48,05€.
- Feijão-Verde- Custo de MOD no valor de 62,37€.

Produto	Intervalo - kg	Variantes	Valor médio 2023	Valor Hora	Custo MOD
Couve Lombarda Frisada	800-1000	Nº Trabalhadores	5	4,62 €	76,23 €
		Tempo	03:18		
Couve Portuguesa	700-900	Nº Trabalhadores	5		48,05 €
		Tempo	02:05		
Feijão Verde	200-400	Nº Trabalhadores	5		62,37 €
		Tempo	02:42		

Tabela 4.4 - Mão de Obra Direta 2023

4.2 Ficha Custo-Padrão

Como referido anteriormente, o custo padrão dos três produtos em estudo é constituído pelos custos com: matéria-prima, mão de obra direta e gastos gerais de fabrico.

Tendo por base os valores de referência presentes na análise do ponto anterior contruiu-se a ficha de custo padrão para 1000kg de couve-lombarda frisada e para couve-portuguesa e 500kg para o feijão-verde, como podemos visualizar na tabela seguinte.

Para a realização da ficha de custo padrão foi considerado um aumento de 5% de taxa de inflação para todos os custos contabilizados, MP, MOD e GGF.

Os custos totais das MP são calculados multiplicando o valor do custo unitário padrão de cada produto pelas respetivas quantidades utilizadas (Exemplo: $CT = 0,43 \times 1000 = 428,75\text{€}$).

Relativamente à MOD, o custo unitário padrão é calculado tendo em conta o valor por hora pelo número de trabalhadores presentes no processo produtivo consequentemente o custo total correspondente é verificado da mesma forma utilizada na componente anterior, ou seja, $\text{Custo Total} = \text{Custo Unitário Padrão} \times \text{Quantidades}$ (tempo necessário para a produção dos quilos de matéria-prima em questão).

Em seguida, nos GGF para os valores do custo unitário são utilizados os valores de referência resultantes da análise ao ano anterior (2023) acrescendo o valor da taxa de inflação considerada.

Posto isto, obteve-se um custo padrão para cada uma das matérias-primas utilizadas no estudo no valor de:

- Custo Padrão couve-lombarda frisada = 0,54€.
- Custo Padrão couve-portuguesa = 0,79 €.
- Custo Padrão feijão-verde = 2,62€.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Por último é calculado o Custo Industrial da Produção Acabada (CIPA) para cada um dos produtos (Tabela 4.5). O CIPA é igual à soma das matérias-primas, da mão de obra, dos gastos gerais de fabrico, considerando a diferença das existências dos produtos em vias de fabrico.

$$\text{Fórmula: CIPA} = \text{Ei(pvf)} + \text{MP} + \text{MOD} + \text{GGF} - \text{Ei(pvf)}$$

$$\text{CIPA Couve-lombarda} = 543,56\text{€}$$

$$\text{CIPA Couve-portuguesa} = 787,84\text{€}$$

$$\text{CIPA Feijão-verde} = 1310,82\text{€}$$

Componente do Custo	Custo Unit. Padrão	Unidades	Quantidades	Custo Total
1) Matéria-Prima				
A) Couve Lombarda Frisada	0,43 €	Kg	1000	428,75 €
B) Couve Portuguesa	0,70 €	Kg	1000	702,63 €
C) Feijão Verde	2,42 €	Kg	500	1 210,56 €
Total				2 341,94 €
2) Mão de Obra Direta				
A) Couve Lombarda Frisada	24,26 €	Hh	3,3	80,04 €
B) Couve Portuguesa	24,26 €	Hh	2,08	50,45 €
C) Feijão Verde	24,26 €	Hh	2,7	65,49 €
Total				195,98 €
3) Gastos Gerais de Fabrico				
I) Energia	3,79 €	Kwh	Por produção	3,79 €
II) Água	30,52 €	L	Por produção	30,52 €
III) Manutenção	0,46 €	Hh	Por produção	0,46 €
Total				34,77 €
A) Total				543,56 €
B) Total				787,84 €
C) Total				1 310,82 €
4) Custo Padrão/Ton				
A)				0,54 €
B)				0,79 €
C)				2,62 €
5) CIPA Padrão				
A)				543,56 €
B)				787,84 €
C)				1 310,82 €

Tabela 4.5 - Ficha de Custo Padrão para os 3 produtos em estudo

4.3 Ficha Custo-Padrão Real

De forma a analisar o desvio do custo de produção para os lotes em estudo é necessário apurar o custo real de produção (Tabela 4.6).

Para os custos da matéria-prima foram considerados o valores de compra efetiva dos lotes no presente ano.

Relativamente aos custos de MP o lote de couve-lombarda frisada em estudo registava um peso de entrada em sede de 1316kg, no entanto, 73kg era o peso de dois palotes que transportavam a matéria-prima e 56kg eram relativos ao peso das duas paletes do tipo “A”.

Estes valores são descontados aquando da entrada do produto em linha, entrando produção um total de 1187kg de matéria-prima.

A produção do produto, foi realizada por 5 trabalhadores, com um vencimento base fixados nos 860€ resultando num valor hora de 4,96€.

$$\text{Fórmula Valor Hora} = ((R_b \times 12 \text{ meses}) / (52 \text{ semanas} \times 40 \text{ horas semanais}))$$

$$\text{Fórmula Valor Hora} = ((860 \times 12) / (52 \times 40))$$

Tendo em conta que não surgiram adversidades, ou necessidade de manutenção, o tempo de produção foi de 3 horas, contabilizando assim, um custo de mão de obra direta no valor de 74,80€.

$$\text{Fórmula MOD} = (\text{Valor hora} \times \text{nº de trabalhadores}) \times \text{horas de produção}$$

$$\text{Fórmula MOD} = (4,96 \times 5) \times 3 \text{ horas}$$

O lote de couve-portuguesa deu entrada com um peso de 900,05kg, sendo que, entrou dividido em dois palotes um de 36,50kg com uma palete do tipo “A” de 28kg e o outro com 28kg acompanhado de uma palete do tipo “B” com 24kg. Iniciou-se o tratamento de 783,55kg de matéria-prima, realizado por 5 trabalhadores com um valor por hora de 4,90€, num total de 2:15 horas, originando assim um total de custo no valor de 55,80€.

Por fim, no lote de feijão verde, entrou para produção 347,80kg, já considerando os descontos de 28kg de um palote e 24kg de uma palete do tipo “B”.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Assim, tendo em conta que, estiveram ao serviço 6 trabalhadores com um valor hora de 4,96€, durante 2:30 horas, obteve-se um gasto total de 74,40€.

No final da produção dos três produtos, considerando as obrigações impostas pelo cliente como descrito anteriormente e a qualidade do produto, resultou deste processo uma perda de 89,42 kg.

- Couve-lombarda frisada – Perda no valor de 3,5% (41,55kg).
- Couve-portuguesa - Perda no valor de 5% (39,18 kg).
- Feijão-verde – Perda no valor de 2,5% (8,70 kg).

Já nos GGF foram considerados os valores em padrão definidos anteriormente, cujo valor tem por base a média do ano 2023, com um aumento no valor de 5% de forma a se ajustar à realidade de 2024.

Componente do Custo	Custo Unit. Padrão	Unidades	Quantidades	Custo Total
1) Matéria-Prima				
A) Couve Lombarda Frisada	0,41 €	Kg	1187	486,67 €
B) Couve Portuguesa	0,73 €	Kg	783,55	571,99 €
C) Feijão Verde	2,46 €	Kg	347,8	855,59 €
Total				1 914,25 €
2) Mão de Obra Direta				
A) Couve Lombarda Frisada	24,80 €	Hh	3	74,40 €
B) Couve Portuguesa	24,80 €	Hh	2,25	55,80 €
C) Feijão Verde	29,76 €	Hh	2,5	74,40 €
Total				204,60 €
3) Gastos Gerais de Fabrico				
I) Energia	3,79 €	Kwh	Por produção	3,79 €
II) Água	30,52 €	L	Por produção	30,52 €
III) Manutenção	0,46 €	Hh	Por produção	0,46 €
Total				34,77 €
A) Total				595,84 €
B) Total				662,56 €
C) Total				964,75 €
4) Custo Padrão/Ton				
A)				0,50 €
B)				0,85 €
C)				2,77 €
5) CIPA Padrão				
A)				595,84 €
B)				662,56 €
C)				964,75 €

Tabela 4.6 - Ficha de Custo Padrão Real

4.4 Análise de Desvios

De acordo com o custo padrão apresentando anteriormente, e com os custos reais de produção dos lotes em estudo, será agora apresentado o desvio de custo de produção correspondente às três produções em análise, assim como as causas desse desvio.

O desvio total do custo padrão é uma métrica utilizada para analisar a diferença entre o custo real de produção e o custo de produção planeado.

Desvio Total do Custo de Produção = Produção Real x (Custo unit. Real – Custo unit. Padrão)

Produções	Quantidade Produção Real (Kg)	CIPA Unit. Real	CIPA Unit. Padrão	Desvio Total de Produção	Classificação de Desvio
A) Couve Lombarda Frisada	1187	0,50 €	0,54 €	(47,48) €	Favorável
B) Couve Portuguesa	783,55	0,85 €	0,79 €	47,01 €	Desfavorável
C) Feijão Verde	347,8	2,77 €	2,62 €	52,17 €	Desfavorável

Tabela 4.7 - Desvio Total de Produção

Verificou-se assim, um desvio favorável no valor de - 47,48€ para a produção de couve-lombarda frisada. O mesmo não se verificou nas produções de couve-portuguesa (47,01€) e do feijão-verde (52,17€) ambas com um desvio desfavorável.

Posto isto, procedeu-se à decomposição dos desvios desfavoráveis, de forma, a podermos compreender a origem do problema.

4.4.1 Desvio de Preço

O desvio de preço permite aos gestores analisar a diferença entre o preço real pago por uma matéria-prima e o preço orçamentado, posto isto, calculou-se o desvio de preço para os três lotes e observamos que um dos principais motivos dos desvios desfavoráveis identificados anteriormente, foi devido ao preço de aquisição da matéria-prima, nomeadamente da couve-portuguesa e do feijão-verde.

Estimou-se uma compra no valor unitário para a couve-portuguesa de 0,70€, no entanto adquiriu-se o produto mais caro, no valor unitário de 0,73€.

Relativamente ao feijão-verde verificou-se exatamente a mesma situação, tendo-se estimado um valor unitário de aquisição de 2,42€, tendo sido adquirido pelo valor de 2,46€.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

$$\text{Desvio de Preço} = \text{Quantidade Comprada} \times (\text{Preço Real} - \text{Preço Padrão})$$

Produções	Quantidade Comprada (Kg)	Preço Real	Preço Padrão	Desvio Preço	Classificação de Desvio
A) Couve Lombarda Frisada	1187	0,41 €	0,43 €	(23,74) €	Favorável
B) Couve Portuguesa	783,55	0,73 €	0,70 €	23,51 €	Desfavorável
C) Feijão Verde	347,8	2,46 €	2,42 €	13,91 €	Desfavorável

Tabela 4.8 - Desvio de Preço

A produção da couve-lombarda frisada, como podemos verificar pela tabela 12, teve um desvio de preço favorável, tendo-se adquirido a matéria-prima 0,02€ abaixo do valor estimado.

4.4.2 Desvio de Quantidade

À semelhança do desvio apresentando anteriormente, o desvio de quantidade permite medir a diferença entre a quantidade real de consumo utilizada numa determinada produção e a quantidade padrão. Assim, calculou-se o desvio de quantidade onde se verifica mais uma vez um desvio favorável da produção da couve-lombarda frisada, tendo se produzido 76,67kg acima do expectável e para as produções de couve-portuguesa e do feijão-verde verificou-se um desvio desfavorável, no valor de 158,01 kg e 374,41kg respetivamente (Tabela 4.9).

$$\text{Desvio de Quantidade} = \text{Preço Real} \times (\text{Quantidade Real} - \text{Quantidade Padrão})$$

Produções	Preço Real	Quantidade Real (Kg)	Quantidade Padrão (Kg)	Desvio Quantidade	Classificação de Desvio
A) Couve Lombarda Frisada	0,41 €	1187	1000	76,67	Favorável
B) Couve Portuguesa	0,73 €	783,55	1000	-158,01	Desfavorável
C) Feijão Verde	2,46 €	347,8	500	-374,41	Desfavorável

Tabela 4.9 - Desvio de Quantidade

4.4.3 Desvio da Taxa de MOD

O desvio da Taxa de MOD ocorre quando há diferença entre o valor por hora real dos trabalhadores e o valor hora padrão. Com a análise deste desvio conseguimos observar o comportamento dos custos com a mão de obra direta.

Tendo em conta as três produções em estudo, verificamos que a análise foi desfavorável para todas (Tabela 4.10)

Esta classificação deve-se ao caso de no valor hora do custo padrão apenas foi considerado um aumento de 2023 para 2024 no valor de 5%, no entanto, tendo em conta as diretrizes da convenção que regula as organizações grossistas do setor da distribuição alimentar o aumento verificado foi no valor de 7,5%.

Produções	Horas Reais	Valor Hora Real	Valor Hora Padrão	Desvio	Classificação de Desvio
A) Couve Lombarda Frisada	3	4,96 €	4,85 €	0,33 €	Desfavorável
B) Couve Portuguesa	2,25	4,96 €	4,85 €	0,25 €	Desfavorável
C) Feijão Verde	2,5	4,96 €	4,85 €	0,28 €	Desfavorável

Tabela 4.10 - Desvio de Taxa MOD

CONCLUSÃO

Com a realização deste trabalho-projeto, no setor produtivo de hortícolas da Fruti-Taipina foram identificadas diversas conclusões preponderantes, numa área que, nos dias de hoje, cada vez mais, é fundamental perceber como a mesma se enquadra na empresa em estudo.

De acordo com Wang e Ahmed (2007), percebemos a importância das Capacidades Dinâmicas, a qual se define pelo autor como sendo o comportamento orientado para integrar, reconfigurar, renovar e recriar os seus recursos e capacidades para melhorar e reconstruir as suas capacidades-chave, respondendo assim, às constantes alterações do ambiente externo, de forma, a atingir uma vantagem competitiva.

Tendo esta visão em consideração, conforme argumentado por Verissimo (2004) a criação da vantagem competitiva por parte de qualquer empresa, surge da valorização dos recursos internos.

A Fruti-Taipina, apesar de ser uma PME familiar, acarreta uma grande experiência no mercado nacional e internacional, enfrentando diariamente vários desafios impulsionados pela vasta concorrência, obrigando a empresa em estudo, a uma constante aprendizagem, de forma a manter-se competitiva num mercado tão disputado.

Desta forma e de acordo com o referido por Caiado (2008), é de extrema importância que a Fruti-Taipina controle eficazmente todos os custos do seu setor produtivo. Para isso, torna-se essencial que a empresa apresente um sistema de custeio, que permita um apuramento eficaz de todos os custos associados ao processo produtivo.

Assim, indo ao encontro dos objetivos previamente determinados para o projeto, construiu-se um método de controlo e análise de custos, visando facultar ferramentas à gestão de topo na tomada de decisão.

Como foi referido ao longo do quarto capítulo, realizou-se um estudo ao processo produtivo das hortícolas, de forma a ser construído um processo e um instrumento de análise do custo padrão. Este sistema torna-se essencial para um correto controlo de custos produtivos para qualquer produção realizada.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

No decurso deste projeto, procurou-se detalhar todo o processo produtivo, todos os seus intervenientes e todas as suas condicionantes, de modo a ser possível realizar uma análise mais assertiva aos custos obtidos.

O processo produtivo acaba por ser algo volátil, pois grande parte dos custos estão associados à matéria-prima, desde a sua qualidade, que pode obrigar a um tratamento mais demorado, ao seu preço de aquisição ou da altura do ano em que esta é mais abundante. Estas variáveis constituem uma das grandes dificuldades da entidade na resistência ao incremento do custo.

Para auxiliar a gestão de topo neste processo de controlo de custos, foi construída uma ficha de custo padrão que teve por base um estudo ao ano 2023. Todos os dados, desde os históricos aos dados associados às produções em estudo, foram obtidos com a ajuda do departamento contabilístico e encontram-se disponíveis no software de gestão utilizado, o PHC.

Nesta sequencia, foi realizada a análise do custo padrão real, tendo em conta, os dados disponibilizados pela Fruti-Taipina, em relação a três produções de três produtos diferentes, couve-lombarda frisada, couve-portuguesa e feijão-verde. Seguindo-se a análise dos desvios total de custo de produção, desvios de preço, quantidade e taxa de mão de obra direta.

Verificou-se, por via de uma análise concisa aos dados obtidos, um desvio favorável nos desvios de custo de produção, preço e quantidade para a produção da couve-lombarda frisada. Estes resultados resultam de o preço de aquisição ter sido ligeiramente mais baixo face ao preço padrão, como também da qualidade do produto que levou ao processo produtivo ter sido ligeiramente mais rápido comparativamente com o planeado.

Para os lotes de produção da couve-portuguesa e do feijão-verde, obteve-se para os desvios de custo de produção, preço e quantidade uma classificação desfavorável. No caso da couve-portuguesa, esta classificação deveu-se, essencialmente, ao preço de compra da matéria-prima ter sido mais elevado e a uma menor qualidade do produto, resultando em um maior tratamento por parte dos trabalhadores, de modo cumprir os critérios de qualidade do cliente em questão.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

Por fim, na produção de feijão-verde os motivos foram semelhantes ao caso da couve-portuguesa, o preço de compra da matéria-prima foi mais elevado que o planeado e, apesar do ligeiro decréscimo no tempo de produção, o mesmo só foi possível pelo acréscimo de um trabalhador no processo produtivo - problema que está relacionado com a qualidade do produto.

Em suma, com este trabalho desenvolveu-se um contributo para a investigação empírica relacionada com o tema central deste projeto - o controlo de gestão, na medida em que se demonstrou a importância de uma empresa ter processos que permitam medir e controlar de forma mais eficaz e eficiente possível os seus custos produtivos, proporcionando desta forma aos gestores de topo, a possibilidade de deterem a melhor informação possível aquando da toma de decisão.

Tendo em conta a necessidade da compreensão dos temas trabalhados ao longo projeto, mais concretamente os desvios de produção, futuramente deverá ser desenvolvido um sistema de comunicação interno, que facilite o fluxo da informação entre os responsáveis pelo desenvolvimento do processo produtivo e os gestores de custo, visando um melhor entendimento dos desvios verificados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Abernethy, M. A., e Chua, W. F. (1996). A field study of control system “redesign”: The impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research* 13(2), 569-606.
- Afonso, P. (2002). Sistemas de custeio no âmbito da contabilidade de custos: o custeio baseado nas actividades, um modelo e uma metodologia de implementação.
- Afonso, P. (2002). Sistemas de Custeio no âmbito da Contabilidade de Custos: O Custeio Baseado nas Actividades, um Modelo e uma Metodologia de Implementação.
- Barney, J. B. (1986), “Strategic factor markets: Expectations, luck, and business strategy”, *Management Science*, 32,1231-1242.
- Barney, J. B. (1991), “Firm resources and sustained competitive advantage”, *Journal of Management*,17, 99-121.
- Barreto, I. (2010). Dynamic capabilities: a review of past research and an agenda for the future. *Journal of Management*,36, 256-280.
- Bayazit. (2004). Investigating Design: A Review of Forty Years of Design Research. *Massachusetts Institute of Technology: Design Issues*,20, 16-29.
- Caiado, António Campos Pires. (2008) Contabilidade analítica e de gestão. 4a Edição. Lisboa : Áreas Editora.
- Comissão Europeia. (2003). SMEs and access to finance. *Observatory of European SMEs 2003* (2), ISBN 92-894-5981-6.
- Comissão europeia. (2006). A nova definição de PME – Guia do utilizador e modelo de declaração.
http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_pt.pdf
- Comissão europeia. (2016). Guia do utilizador relativo à definição de PME. Luxemburgo: Serviço das Publicações Oficiais das Comunidades Europeias. ISBN 978-92-79-45324-3.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

- Costa, R., António, N. (2018). Os Modelos de Gestão Global- Meios e Técnicas de Controlo nas PME. (2a Edição). Lisboa: Actual.
- Franco, V. S., Oliveira, Á., Morais, A. I., Oliveira, B. d., e Major, M. J. (2005). Contabilidade de Gestão- Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão. Lisboa. Publisher Team.
- Garengo, P., Biazzo, S. e Bittici, U. (2005). Performance measurement systems in SMEs: A review for a research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 7,25-47.
- Ghobadian, A., Gallear, D.N. (1996). Total quality management in SMEs. *Omega*, The International Journal of Management Science 24, 83-106.
- Helfat, C., Finkelstein, S., Mitchell, W., Peteraf, M., Singh, H., Teece, D., e Winter, S. (2007). Dynamic capabilities: Understanding strategic change in organizations.
- Helsen, Z., Lybaert, N., Steijvers, T., Orens, R., e Dekker, J. (2017). Management control systems in family firms: A review of the literature and directions for the future. *Journal of Economic Surveys*, 31, 410-435.
- Jordan, H., Neves, J. C., e Rodrigues, J. A. (2011). O controlo de gestão ao serviço da estratégia e dos gestores (10th ed.). Áreas Editora, SA.
- Kaplan, R., e Copper, R. (1998). Cost e effect using integrated cost systems to drive profitability and performance. Cambridge: Harvard Business School Press. In Medeiros, H. da Santana, A.F.B, e Guimarães, L. da S., The Use of costing methods in Lean Manufacturing industries: A literature review,24(2), 395-406
- Kliemann, F. (1993). Custos Industriais. Porto Alegre
- Lakato, Eva. M.; Marconi, Marina A. (2001) Metodologia científica. São Paulo,Atlas.
- Leone, George S. G. (2000). Curso de contabilidade de custos (2.ed.) – São Paulo: Atlas.
- Malmi, T., e Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19(4), 287-300. doi:10.1016/j.mar.2008.09.003.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

- March, S. T.; Smitch. (1995). Design and natural science research on information technology. *Decision Support Systems*, 15, 251-266.
- March, S.T. Storey. (2008). Design Science in the Information Systems Discipline: An Introduction to the Special Issue on Design Science Research. *MIS Quarterly*, 32, 725-730.
- Matz, A., Curry, O., e Frank, G. (1987). *Contabilidade de custos*. (2ed.). São Paulo: Atlas.
- Meghiorini, E. (2011). *Custos: Análise e Gestão*. São Paulo: Pearson Prentice Hall.
- Merchant, K. A., e Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*: Pearson Education.
- Pereira, C.Franco, V. S. (2001). *Contabilidade Analítica*. Rei dos Livros.
- Pongeluppe, (2001). Utilização de Indicadores de Desempenho para Micro e Pequenas Empresas. In: XXI ENEGEP - Encontro Nacional de Engenharia de Produção.
- Quintela, Pedro. (2013). A sustentabilidade financeira das PME face aos desafios de financiamento, 23(1), 31-56.
- Teece, D. (2000). Strategies for managing knowledge assets: The role of firm structure and industrial context. *Long Range Planning*, 33 (1), 35-54.
- Teece, D. (2009). *Dynamic capabilities and strategic management: Organizing for Innovation and Growth*. Oxford: Oxford University Press.
- Teece, D. J., Pisano, G., e Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, 18(7), 509–533.
- Teece, D., Pisano, G., e Shuen, A. (1997). Dynamic capabilities and strategic management. *Strategic Management Journal*, 18 (7), 509-533.
- Theotónio, J. A. (1992). *Controlo e Análise Financeira: Contabilidade de Custos*. Instituto Superior de Gestão Bancária: Instituto de Formação Bancária.
- Verheugen, G. (2006). Comissão Europeia, Guia do utilizador e modelo de declaração, Publicações Empresas e Indústria.

O Controlo de Gestão numa Empresa Familiar do Setor Alimentar

http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_user_guide_pt.pdf

Veríssimo, José (2005), *Cultura empresarial e competitividade*. 24ed.). Revista Prémio.

Verstraete, T. (2000). *Histoire d'entreprendre*. Paris: Éditions Management e Societé.

Wang, C., e Ahmed, P. (2007). Dynamic capabilities: A review and research agenda. *International Journal of Management Reviews*, 9 (1), 31-51.

Westhead, P. e Cowling, M. (1998). Family firm research: The need for a methodological rethink. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 23(1), 31-56.

Zollo, M., Winter, S. G. (2002). Deliberate learning and the evolution of dynamic capabilities. *Organization Science*, 13, 339–351.