



MESTRADO

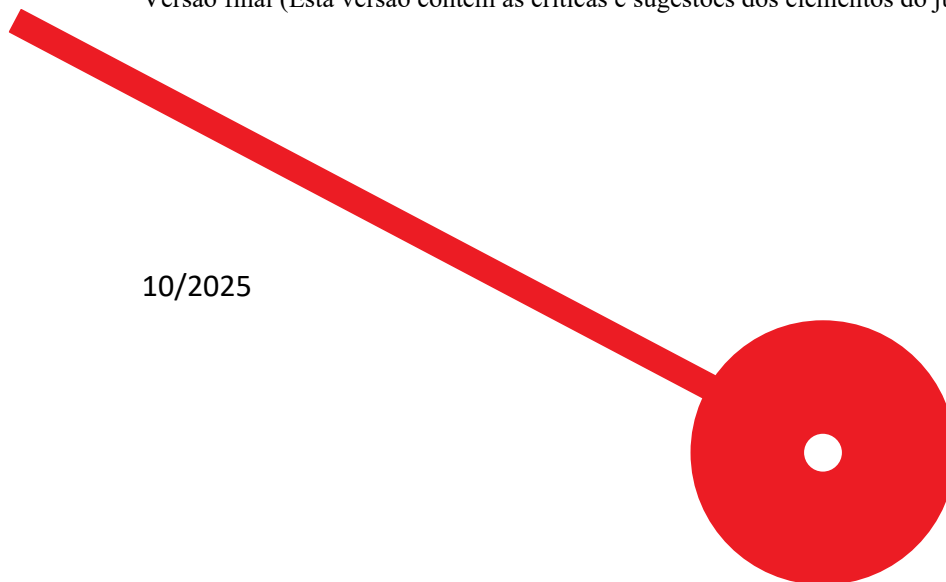
Controlo de Gestão e Finanças - Mestrado Profissionalizante

Avaliação do Sistema de Custeio e do Modelo de Imputação de Custos de Serviços Partilhados em Empresa do Setor Automóvel

Hugo Ricardo Coelho de Sousa

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

10/2025

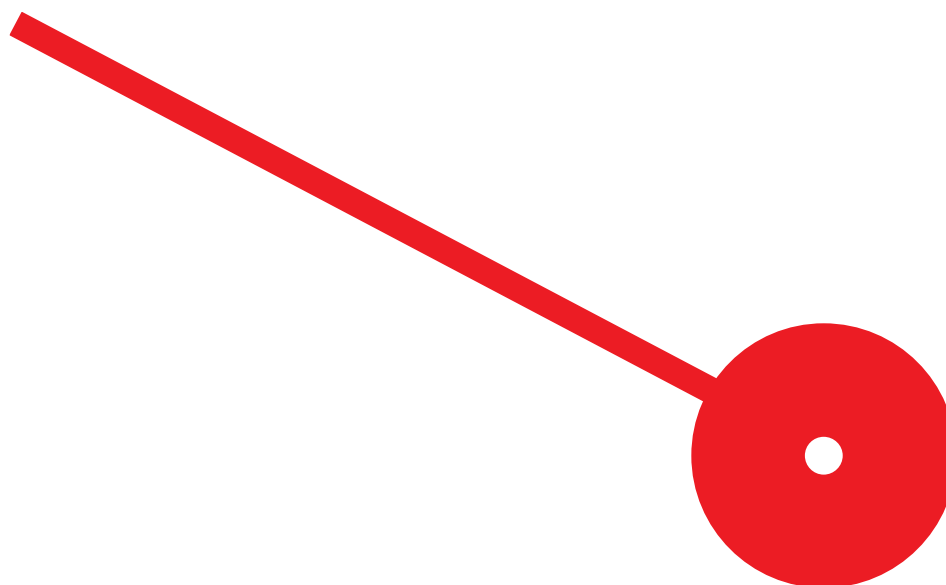




Avaliação do Sistema de Custeio e do Modelo de Imputação de Custos de Serviços Partilhados em Empresa do Setor Automóvel

Hugo Ricardo Coelho de Sousa

Dissertação de Trabalho de Projeto Apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a Obtenção do Grau de Mestre em Controlo de Gestão e Finanças, sob Orientação de Professor Doutor José Vale e Professor Doutor Luís Abrantes.



Dedicatória

à minha família,
à minha esposa Rafaela
e aos meus filhos,
Matilde e Gustavo

Agradecimentos

A conclusão deste projeto de mestrado marca o fim de uma difícil, mas, enriquecedora jornada.

Jornada essa que não teria sido possível sem o apoio, orientação e incentivo de um número significativo de pessoas. É, pois, com profundo agradecimento que lhes deixo o meu reconhecimento.

Em primeiro lugar, o meu agradecimento sincero e especial aos meus orientadores, Professor Doutor José Vale e Professor Doutor Luís Abrantes. A orientação sábia, a disponibilidade e a crítica foram pilares fundamentais para a concretização deste trabalho. Muito obrigado pela motivação, pela confiança e pelo conhecimento partilhado ao longo deste ano.

À minha tutora do projeto na Mcoutinho, Dra Rute Almeida, agradeço igualmente a disponibilidade demonstrada, que foi importantes para o sucesso deste projeto. Um agradecimento também a todos os docentes que partilharam o seu maior conhecimento ao longo do mestrado.

Aos meus colegas de curso, o meu obrigado pela partilha, pelas discussões científicas e partilha no decorrer desta etapa.

Um agradecimento muito particular a todos os participantes que voluntariamente integraram este estudo e partilharam conhecimento, tornando-o possível com o seu contributo.

Por fim, e porque são o principal “pilar”, um agradecimento à minha família. À minha esposa Rafaela e aos meus filhos Matilde e Gustavo, por toda a paciência, compreensão e por ter sido o meu principal apoio nos momentos mais desafiadores.

Este reconhecimento é uma vitória tanto vossa quanto minha.

A todos, o meu enorme e sincero **obrigado**.

Resumo

Este projeto tem como objetivo principal analisar e avaliar o sistema de custeio e a sua aplicação na gestão dos serviços partilhados do Grupo M' Coutinho, uma organização portuguesa com forte presença no setor automóvel.

O estudo procura compreender a eficácia do modelo atual de imputação de custos, identificando as suas limitações e propondo melhorias baseadas em metodologias como o Activity-Based Costing (ABC), o Time-Driven Activity-Based Costing (TdABC) e a integração dos Service Level Agreements (SLAs).

A investigação seguiu uma abordagem metodológica assente num estudo de caso, suportado pela realização de reuniões com os responsáveis do controlo de gestão, complementadas pela avaliação de cenários comparativos entre o modelo de imputação em vigor e alternativas baseadas nos referidos métodos. Esta metodologia permitiu uma compreensão da realidade da organização.

Com base no observado pelo método utilizado, foram propostas soluções como a evolução do modelo atual para um sistema de custeio híbrido mais robusto, combinando os princípios do ABC e do TdABC, com vista a uma imputação mais justa e precisa, assim como, a implementação de acordos de nível de serviço (SLAs) que reforcem a transparência, a responsabilidade interna.

A análise evidencia que, embora o sistema atual seja funcional, a sua evolução poderá gerar benefícios significativos, como uma imputação mais equitativa, um controlo financeiro mais rigoroso e uma maior aceitação interna. O estudo contribui não apenas para a academia, enriquecendo o debate sobre sistemas de custeio e sua imputação, mas também para a prática empresarial, oferecendo recomendações concretas para a gestão e melhoria contínua.

Palavras-chave: Imputação de custos, Serviços partilhados, Controlo de gestão, Custeio baseado em atividades (ABC), Custeio baseado em tempo e atividades (TdABC), Modelos híbridos de custeio, Acordos de nível de serviço (SLA).

Abstract

The main objective of this project is to analyze and evaluate the costing system and its application in the management of shared services at the MCoelho Group, a Portuguese organization with a strong presence in the automotive sector.

The study seeks to understand the effectiveness of the current cost allocation model, identifying its limitations and proposing improvements based on methodologies such as Activity-Based Costing (ABC), Time-Driven Activity-Based Costing (TdABC), and the integration of Service Level Agreements (SLAs).

The research followed a methodological approach based on a case study, supported by meetings with management control managers, complemented by the evaluation of comparative scenarios between the current allocation model and alternatives based on the aforementioned methods. This methodology provided an understanding of the reality of the organization.

Based on the observations made using the method employed, solutions were proposed, such as the evolution of the current model to a more robust hybrid costing system, combining the principles of ABC and TdABC, with a view to fairer and more accurate allocation, as well as the implementation of service level agreements (SLAs) that reinforce transparency and internal accountability.

The analysis shows that, although the current system is functional, its evolution could generate significant benefits, such as more equitable allocation, stricter financial control, and greater internal acceptance.

The study contributes not only to academy, enriching the debate on costing systems and their allocation, but also to business practice, offering concrete recommendations for management and continuous improvement.

Keywords: Cost allocation, Shared services, Management control, Activity-based costing (ABC), Time and activity-based costing (TdABC), Hybrid costing models, Service level agreements (SLA).

Índice

| | |
|---|-----------|
| INTRODUÇÃO | 1 |
| Apresentação do Tema e Objetivo Geral | 2 |
| I. ENQUADRAMENTO TEÓRICO | 6 |
| 1.1. Conceitos Fundamentais de Sistemas de Custeio | 7 |
| 1.2. Sistemas de Custeio e a sua História | 9 |
| Técnicas de Custeio Clássicos (Tradicionais) | 9 |
| Métodos de Custeio Avançados (Contemporâneos) | 10 |
| Métodos de Custeio Híbridos (Adaptativos) | 13 |
| 1.3. Serviços Partilhados e a sua Importância | 16 |
| 1.4. Imputação de Custos e as suas Dificuldades | 19 |
| II. METODOLOGIA | 24 |
| 2.1. Metodologia Adotada | 25 |
| III. HISTÓRIA E ANÁLISE AO SISTEMA DE CUSTEIO DO GRUPO | 27 |
| 3.1. Grupo e a sua História | 28 |
| 3.2. Centros de Responsabilidade e Estrutura Organizacional | 30 |
| 3.3. Sistema de Custeio Aplicado aos Serviços Partilhados | 32 |
| 3.4. Eficiência e Transparência na Imputação de Custos | 35 |
| 3.5. Dificuldades e Oportunidades na Imputação Adotada | 38 |
| IV. AVALIAÇÃO DO MODELO DE IMPUTAÇÃO DE CUSTOS COM BASE NOS MODELOS TEÓRICOS | 41 |
| 4.1. Observação do Sistema de Custeio do Grupo | 42 |

| | |
|---|-----------|
| 4.2. Identificação de Pontos Fortes e Fracos do Sistema Atual | 46 |
| 4.3. Impactos na Aplicação do Modelo Atual do Grupo | 51 |
| 4.4. Aplicação de Modelos Alternativos e Possíveis Impactos | 53 |
| V. PROPOSTA DE MELHORIA PARA O SISTEMA DE CUSTEIO E SUA IMPUTAÇÃO | 58 |
| 5.1. Proposta de Melhoria do Sistema de Imputação..... | 59 |
| Departamentos e Direcionadores Aplicados no Sistema Atual | 62 |
| Análise e Sugestão de Custeio para Aplicação da Taxa..... | 64 |
| Importância da Aplicação de Acordos de Nível de Serviço..... | 69 |
| 5.2. Benefícios Esperados com as Mudanças Propostas | 70 |
| VI. CONCLUSÃO..... | 71 |
| 6.1. Revisão dos Objetivos e Principais Resultados da Investigação | 72 |
| 6.2. Contributos do Estudo para o Grupo | 74 |
| 6.3. Limitações e Sugestões para Investigações Futuras..... | 75 |
| REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 77 |

Lista de Abreviaturas

| | | |
|-------|---|--|
| ABC | – | Activity-Based Costing - Custeio Baseado em Atividades |
| CINI | – | Custos Industriais não incorporados |
| CF | – | Custos fixos |
| CV | – | Custos variáveis |
| CSP | – | Centros de serviços partilhados |
| CVR | – | Custo - Volume - Resultado |
| EUA | – | Estados Unidos da América |
| NCRF | – | Norma Contabilística de Relato Financeiro |
| SLA | – | Service Level Agreement – Acordo nível de serviço |
| TdABC | – | Time-Driven Activity-Based Costing – Custeio Baseado em Atividades e Tempo |
| TI/SI | – | Tecnologias e sistemas de informação |

Lista de Figuras e Tabelas

Tabela 1 – Página 54

Direcionador de custo aplicado a cada unidade de CSP.

Figura 1 – Página 70

Distribuição decrescente de custos imputados por unidade centralizada

INTRODUÇÃO

Apresentação do Tema e Objetivo Geral

Num contexto de crescente complexidade organizacional e de forte pressão para a eficiência operacional e financeira, as organizações têm vindo a recorrer, cada vez mais, a modelos de serviços partilhados como forma de rentabilizar recursos, padronizar processos e reforçar a qualidade dos serviços internos. Estes centros de serviços partilhados reúnem atividades de suporte como, recursos humanos, contabilidade, finanças ou sistemas de informação de que, em vez de estarem dispersas por diferentes unidades operacionais, passam a ser prestadas de forma centralizada, com o objetivo de melhorar a eficácia global da organização (Frederico, 2014).

No entanto, esta centralização levanta importantes desafios do ponto de vista da gestão e do controlo, particularmente no que diz respeito à imputação justa e eficaz dos custos associados aos serviços prestados (Jordan et al., 2021).

Apesar da vasta literatura sobre sistemas de custeio, observa-se ainda uma lacuna no que respeita à análise crítica da sua aplicação em contextos de serviços partilhados, especialmente no que toca à combinação entre métodos de custeio e sua imputação às diversas unidades a quem presta os serviços (Frederico, 2014).

Alguns estudos continuam a focar-se em ambientes industriais ou em abordagens puramente financeiras, descurando a complexidade de sistemas híbridos que integrem dimensões operacionais, estratégicas e comportamentais (Franco et al., 2015).

Este estudo propõe identificar essa lacuna, analisando o modelo de imputação de custos adotado por uma organização pertencente ao setor automóvel, o Grupo MCoelho, e refletindo sobre os seus impactos e possibilidades de melhoria à luz da teoria, da prática contemporânea e modelos atuais.

Como objetivo central, pretendemos compreender, analisar e avaliar criticamente o modelo de imputação de custos dos serviços partilhados e, do qual aplicado na organização empresarial MCoutinho, possuindo esta uma estrutura de unidades comerciais descentralizadas, refletindo sobre a sua eficácia enquanto instrumento de gestão e controlo.

A crescente complexidade organizacional e a necessidade de gestão eficiente dos recursos têm levado as empresas a adotar o modelo de serviços partilhados como forma de concentrar funções de apoio, reduzir redundâncias e promover a eficiência administrativa. No entanto, à medida que esses serviços são centralizados, impõe-se o desafio de os redistribuir contabilisticamente pelas várias unidades de negócio que deles beneficiam, levantando questões relativas à justiça, transparência e racionalidade referente aos critérios utilizados (Kaplan e Anderson, 2007).

No caso concreto em estudo, importa compreender como está estruturado o sistema de imputação de custos em utilização, que critérios são utilizados para repartir os custos dos serviços centrais, e de que forma essa imputação é justa para os diversos centros de responsabilidade.

Este trabalho procura, assim, alcançar vários objetivos específicos: compreender os fundamentos teóricos dos sistemas de custeio e a sua aplicação aos centros de serviços partilhados, descrever e analisar o modelo atualmente em vigor na organização, avaliar a adequação e a justiça dos critérios de imputação utilizados e por fim, propor melhorias com base em boas práticas e literatura observada, desde a observação dos sistemas de custeio ABC, TdABC até aos modelos híbridos (Kaplan e Cooper, 1998; Kaplan e Anderson, 2007; Ulbrich, 2006).

A problemática que sustenta esta investigação reside na dificuldade, comum a muitas organizações, de garantir que os custos dos serviços partilhados são atribuídos de forma equitativa, compreendida e ajustada ao consumo real de

cada unidade. Assim, questiona-se até que ponto o modelo adotado contribui para a eficiência e a transparência organizacional, e se poderá ser ajustado, reformulado ou complementado com outros instrumentos que reforcem a sua utilidade para a tomada de decisão e a responsabilidade dos gestores.

Deste modo, o estudo articula uma dimensão conceptual e teórica com uma análise prática e aplicada, procurando construir um contributo relevante tanto a nível académico como para a gestão empresarial.

A nível metodológico, optou-se por uma abordagem com base num estudo de caso. A investigação recorreu à análise interna da organização, à observação de dados de imputação e análise de cenários alternativos, permitindo uma compreensão aprofundada e contextualizada do estudo.

Os principais contributos deste trabalho são de natureza teórica e uma análise final comparativa.

Em termos teóricos, pretende-se contribuir para o debate sobre os sistemas de custeio aplicados a serviços partilhados e sobre a integração de instrumentos de controlo híbridos nas organizações.

Em termos práticos, o estudo fornece recomendações concretas e contextualizadas que poderão servir de base à revisão do modelo de imputação de custos da M Coutinho, promovendo maior transparência, justiça interna e eficácia de gestão.

A estrutura deste trabalho encontra-se organizada em seis capítulos, seguindo a lógica de desenvolvimento de um estudo de caso aplicado, em conformidade com a abordagem metodológica proposta por Yin (2018), que recomenda a articulação entre o enquadramento teórico, a descrição empírica e a análise interpretativa dos resultados.

O primeiro capítulo aborda o tema, apresentando o enquadramento do problema, assim como os objetivos do estudo.

O segundo capítulo é abordado a metodologia aplicada para o caso de estudo. O terceiro capítulo corresponde ao enquadramento teórico, onde se procede à revisão da literatura sobre os modelos de custeio, os centros de serviços partilhados e os mecanismos de controlo de gestão associados. Inclui igualmente a caracterização e história da organização em estudo.

No quarto capítulo, é descrito o enquadramento da organização e o funcionamento atual do modelo de custeio, permitindo compreender o contexto real em que o sistema se insere.

O quinto capítulo apresenta a análise crítica dos resultados obtidos e as propostas de melhoria. Nesta secção, procura-se identificar oportunidades de otimização e contributos para a eficiência e transparência do modelo de custeio. Por fim, o sexto capítulo reúne as conclusões do estudo, os principais contributos teóricos e práticos, bem como as limitações da investigação e as sugestões para trabalhos futuros.

CAPÍTULO I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

1.1. Conceitos Fundamentais de Sistemas de Custeio

Os sistemas de custeio representam um elemento fundamental na gestão organizacional moderna, assumindo particular relevância no contexto dos serviços partilhados como veremos mais adiante. Este estudo examina a evolução destes sistemas e a sua aplicação prática, analisando criticamente as vantagens e limitações de cada modelo.

A Contabilidade de Gestão distingue-se fundamentalmente da Contabilidade Financeira pelo seu propósito e âmbito de aplicação. Anthony e Govindarajan (2007) perceberam que enquanto a Contabilidade Financeira se concentra na produção de informação financeira padronizada para utilizadores externos, obedecendo a normas e princípios contabilísticos rigidamente definidos, a Contabilidade de Gestão assume um carácter interno e flexível, moldando-se às necessidades específicas de cada organização.

Esta vertente analítica da contabilidade preocupa-se menos com a representação do passado e mais com a construção de ferramentas úteis para a tomada de decisão presente e futura, assim como se foca nas necessidades internas de planeamento, controlo e tomada de decisão (Jordan et al., 2021).

Os sistemas de custeio assentam em pilares conceptuais essenciais que determinam a sua estrutura e aplicação.

Entre os pilares desta estrutura estão os elementos fundamentais que permitem classificar, medir e atribuir os custos de forma coerente e útil para a gestão. A natureza dos custos revela-se com o seu comportamento relativamente ao volume da atividade. Os custos fixos mantêm-se inalterados independentemente da produção, como acontece com o arrendamento de instalações, enquanto os custos variáveis acompanham proporcionalmente o nível de operação ou produção, caso típico das matérias-primas ou da energia do processo produtivo.

Outro pilar essencial é o objeto de custeio, referindo-se às entidades específicas para as quais se pretende apurar custos, sejam produtos individuais, linhas de produção completas, departamentos funcionais, projetos específicos ou mesmo clientes particulares. Esta diversidade de objetos exige métodos diferenciados de atribuição de custos.

A dimensão temporal dos custos introduz outra camada de complexidade conceptual, distinguindo entre custos históricos, que registam o consumo efetivo de recursos, custos padrões, que estabelecem referências pré-definidas para fins de controlo orçamental, e os mais subtis custos de oportunidade, que capturam o valor das alternativas sacrificadas pelas opções tomadas.

Por fim, a hierarquia de custos completa este quadro conceptual, organizando os diferentes tipos de custos segundo o seu nível de associação com a estrutura produtiva, desde os custos atribuídos a unidades individuais de produto, passando pelos custos associados a lotes de produção, até aos custos de linhas de produção, e finalmente, aos custos gerais da fábrica ou unidade operacional.

Depois de entender a estrutura e pilares da Contabilidade de Gestão é importante entender como foram implementados os sistemas de custeio, as suas características, evolução e importância até aos dias de hoje.

A compreensão dos sistemas de custeio exige uma análise histórica que revela como as necessidades empresariais moldaram a sua evolução (Franco et al., 2015).

1.2. Sistemas de Custeio e a sua História

Os sistemas de custeio, embora tenham as suas raízes na Revolução Industrial, consolidaram-se como ferramentas de gestão essenciais ao longo do século XX. Podemos analisar a sua evolução em três momentos históricos distintos: os modelos tradicionais entre os anos de 1920-1980, os sistemas baseados em atividades, pós-1980 e as abordagens híbridas contemporâneas, estas últimas impulsionadas pelos avanços tecnológicos do século XXI.

Técnicas de Custeio Clássicas (Tradicionais)

O *Sistema de Custeio Total*, também conhecido na literatura como “absorção” associado à característica deste absorver todos os custos fixos e variáveis, surgiu nas décadas de 1920-1930 e adotado em Portugal a partir do ano 1950, representa o paradigma inicial. Este método agrega todos os custos de produção, fixos e variáveis, distribuindo-os uniformemente pelos produtos.

A sua principal vantagem reside na conformidade com as normas internacionais de contabilidade, acompanhando a NCRF 18, sendo o único modelo plenamente aceite para fins de reporte financeiro alinhado com o SNC (Rodrigues, 2024). Contudo, a sua abordagem pode mascarar ineficiências ao não distinguir claramente o impacto dos custos fixos.

Em contraponto, o *Sistema de Custeio Variável*, desenvolvido nos EUA na década de 1950 e implementado em Portugal nos anos 1970, introduziu uma análise mais nítida ao separar custos fixos e variáveis. Este modelo, fundamental para análises de margem de contribuição (CVR), expõe claramente a estrutura de custos fixos ($CINI = CF$), tornando-se uma ferramenta valiosa para decisões de curto prazo, embora não seja reconhecido para fins de Contabilidade Financeira.

O *Sistema de Custeio Racional*, surgido nos anos 1960, trouxe inovação ao propor a afetação proporcional dos custos fixos de acordo com a capacidade produtiva utilizada, reconhecendo explicitamente os custos da capacidade ociosa como perdas. Particularmente útil para operações sazonais, este método apresenta maior complexidade operacional na sua implementação (Franco et al., 2015).

Métodos de Custeio Avançados (Contemporâneos)

A evolução dos sistemas de custeio reflete as mudanças ocorridas no contexto empresarial ao longo das últimas décadas. A partir dos anos 1980, começaram a surgir métodos mais adequados à crescente complexidade das organizações e às novas exigências da gestão. Durante grande parte do século XX, as empresas operavam em ambientes industriais relativamente estáveis, caracterizados pela produção em série e por uma oferta pouco diversificada. Nesse cenário, as técnicas de custeio tradicionais revelavam-se suficientes, dado que os custos fixos constituíam a maior parte do total e os custos variáveis tinham expressão residual e eram facilmente repartidos entre os produtos.

No entanto, a partir da década de 1970, e com maior intensidade nos anos seguintes, o panorama económico transformou-se de forma significativa. A globalização, o surgimento de novas tecnologias e a expansão do sector dos serviços contribuíram para tornar as operações empresariais mais diversificadas e exigentes. As empresas passaram a lidar com uma diversidade de produtos, cadeias de valor mais extensas e custos variáveis cada vez mais relevantes. Neste novo contexto, os sistemas tradicionais de apuramento de custos começaram a revelar fragilidades, sobretudo por continuarem a utilizar critérios genéricos, que conduziam a distorções significativas no cálculo do custo real dos bens e serviços.

Kaplan e Cooper (1998) na década de 90 observam situações semelhantes e entendem que os sistemas de custeio tradicionais não refletem o consumo real

de recursos em organizações complexas, o que conduz a distorções nos custos dos produtos e a decisões. É então que entendem de que o custeio baseado em atividades fornece uma visão mais precisa ao atribuir os custos às atividades que os originam.

Foi neste ambiente de transformação que surgiu o sistema de custeio baseado em atividades, conhecido por ABC, desenvolvido por Robert Kaplan e Robin Cooper (1998), e defendido por outros autores nas últimas décadas, como Ulbrich (2006) e Caldeira et al. (2019).

Este modelo propõe uma abordagem mais precisa na atribuição dos custos indiretos, identificando as atividades desenvolvidas pelas organizações e associando os respectivos custos aos produtos ou serviços com base no consumo real dessas atividades. Ao invés de se basear em critérios globais como horas-máquina ou volume de produção, o ABC recorre a indicadores de custo específicos, como “cost-drivers” também conhecidos como direcionadores de custo, em que estes podem ser número de peças, inspeções ou ordens de compra, permitindo assim uma análise mais rigorosa e uma visão mais clara da utilização dos recursos. Esta metodologia revelou-se útil para melhorar a gestão interna, proporcionando aos gestores uma base mais sólida para avaliar a rentabilidade e promover a eficiência.

Contudo, com o passar do tempo, foram identificadas algumas limitações na aplicação prática do ABC. A sua implementação exigia um levantamento exaustivo das atividades e dos respectivos indicadores, o que tornava o processo moroso, dispendioso e difícil de manter atualizado em organizações com processos em constante mudança. Perante estas dificuldades, procurou--se uma solução mais simples e flexível, mas que permitisse manter os benefícios da abordagem baseada em atividades.

Dessa procura resultou o modelo TdABC, proposto por Kaplan e Anderson (2007) na década de 2000.

Kaplan e Anderson (2007) demonstram que o ABC se tornou demasiado complexo e dispendioso de implementar em alguns cenários. O TdABC simplifica o processo ao utilizar o tempo como principal indicador de custos, mantendo a precisão do ABC.

Este método representa uma evolução do ABC, ao substituir os direcionadores por um único parâmetro central, "o tempo". Em vez de calcular o custo de cada atividade com base em diversos fatores, o TdABC estima o tempo necessário para a sua execução e aplica um custo por unidade temporal como o minuto ou hora. Este procedimento permite simplificar significativamente a construção e a atualização dos modelos de custeio, além de aumentar a objetividade da análise. O TdABC revelou-se particularmente eficaz em sectores onde o tempo é um recurso determinante, como nos serviços, consultoria, contabilidade ou assistência técnica.

Este modelo, ainda permite aplicar a ociosidade, isto é, o custo da capacidade não usada, permitindo medir o custo realmente aplicado na operação ou função desempenhada.

Assim, os sistemas de custeio modernos, como o ABC e o TdABC, surgem como resposta às crescentes exigências de rigor e utilidade da informação económico-financeira em contextos organizacionais complexos.

O ABC constituiu um marco na transição do apuramento de custos orientado exclusivamente para fins contabilísticos, para uma ferramenta de apoio à gestão estratégica.

O TdABC, por outro lado, veio reforçar essa lógica, oferecendo uma solução mais simples, alavancada e adaptável à realidade das organizações atuais. (Caldeira et al., 2019)

Ambos os métodos continuam a ser amplamente utilizados por entidades que procuram otimizar os seus recursos, melhorar o controlo interno e aumentar a sua competitividade num mercado em permanente evolução.

Métodos de Custeio Híbridos (Adaptativos)

A evolução e necessidades da gestão moderna conduziu naturalmente ao aparecimento dos métodos híbridos, do qual, como característica principal a combinação da metodologia de dois ou mais sistemas de custeio, também conhecidos como adaptativos, pela característica de serem facilmente flexíveis e adaptáveis à diferente mudança e realidade das organizações, uma resposta prática às limitações das técnicas tradicionais e às complexidades das técnicas baseadas em atividades. Este avanço não ocorreu por acaso, mas sim como consequência das necessidades concretas que as organizações enfrentaram no final do século XX e início do século XXI, num contexto empresarial cada vez mais dinâmico e exigente. A literatura ainda está a dar os primeiros passos quanto ao tema, contudo, absorvemos nos últimos anos, desde diversos autores a necessidade de adaptar o modelo à realidade.

Anthony e Govindarajan (2007) reconhecem que em resposta às necessidades de mudança do mercado é necessário a adaptação de modelos que combinem vários instrumentos de forma a integrar métricas operacionais, financeiras e de desempenho, mas, de forma conjunta.

Observaram que em estruturas descentralizadas, torna-se necessário combinar diferentes instrumentos, desde técnicas de custeio adaptadas a acordos de nível de serviço e avaliação de desempenho, isto para assegurar coerência entre autonomia e controlo.

A origem dos modelos híbridos está ligada à crescente ideia de que nenhuma metodologia única conseguia satisfazer todas as exigências das empresas modernas. Foi nesta necessidade que os modelos híbridos encontraram o seu espaço, oferecendo a flexibilidade necessária para combinar diferentes abordagens consoante as necessidades específicas de cada departamento ou processo (Silva e Mesquita, 2018).

Três fatores principais impulsionaram o desenvolvimento destes modelos, a complexidade crescente das operações empresariais, com cadeias de valor mais extensas e diversificadas, a necessidade de conciliar a conformidade financeira com a utilidade na gestão, e, os avanços tecnológicos que tornaram possível integrar metodologias distintas num único sistema coerente.

Na prática, a aplicação dos modelos híbridos segue uma lógica modular, onde cada área da organização utiliza a metodologia mais adequada às suas características. Por exemplo, sectores com custos indiretos complexos, como departamento financeiro ou contabilidade, beneficiam da precisão do TdABC, enquanto departamentos com operações mais padronizadas mantêm o variável para decisões operacionais rápidas. Paralelamente, o reporte financeiro global continua a respeitar o custeio total, garantindo o cumprimento das normas contabilísticas (Rodrigues, 2024).

Em Portugal, esta abordagem tem sido particularmente relevante em grupos industriais com múltiplas unidades de negócio, empresas de serviços com operações diversificadas e organizações em processo de transformação digital. A sua implementação bem-sucedida exige um diagnóstico cuidadoso das necessidades informativas de cada área, sistemas de tecnologia de informação capazes de suportar a integração de diferentes metodologias e formação específica para as equipas envolvidas.

O aparecimento dos sistemas híbridos representa um momento de maturidade na evolução da Contabilidade de Gestão, reconhecendo que a complexidade das organizações contemporâneas requer soluções igualmente sofisticadas, mas práticas, capazes de ligar o rigor metodológico à utilidade quotidiana. Esta evolução reflete a adaptação constante das ferramentas de gestão aos desafios de um ambiente empresarial em permanente mudança como defende Blocher (2007).

1.3. Serviços Partilhados e a sua Importância

Os serviços partilhados constituem um reflexo da procura por maior e melhor eficiência dos recursos nas organizações. O modelo surgiu nas últimas décadas do século XX, inicialmente no seio de grandes grupos multinacionais, como resposta às exigências crescentes de competitividade e controlo de custos. A duplicação de funções administrativas em múltiplas unidades de negócio revelou-se economicamente insustentável, originando a necessidade de centralização de atividades comuns em estruturas especializadas.

Quinn, Cooke e Kris (2000) perceberam a importância deste modelo, de que, os serviços partilhados não se resumem à redução de custos e, representam uma oportunidade para melhorar a qualidade do serviço, reforçar a responsabilidade interna e criar plataformas flexíveis para o crescimento organizacional. Foram algumas as empresas pioneiras neste modelo. Entre estas estão a BP (British Petroleum) e a Ford Motor Company, cujo objetivo central assentava na concentração de funções de suporte como contabilidade, recursos humanos entre outras que nos dias de hoje podem passar por tecnologias de informação ou até unidades de call center em um único centro operativo, com o objetivo de aumentar a qualidade do serviço, reduzir redundâncias e gerar economias de escala.

A disseminação desta abordagem ao setor público verificou-se nas décadas subsequentes, motivada não apenas por restrições orçamentais, mas também pelo imperativo de modernização e transparência administrativa.

O setor público britânico foi um dos primeiros a implementar esta transição. Impulsionado por políticas de reforma administrativa orientadas para os resultados e pela adoção de instrumentos de gestão inspirados no setor empresarial.

No decorrer dos anos 90, a centralização de funções como as compras públicas, a gestão de recursos humanos e a contabilidade foi vista como uma estratégia para aumentar a eficiência, promover a transparência e reforçar o escrutínio sobre a utilização dos recursos públicos como observado pela OECD (2015).

Merchant e Stede (2017) reforça de que a centralização de serviços comporta riscos e limitações que não devem ser ignorados. A padronização excessiva pode comprometer a adaptabilidade a necessidades específicas de unidades descentralizadas, como sucede frequentemente em setores sensíveis como a saúde ou a educação. Podemos observar o exemplo de um hospital localizado no interior do qual poderá enfrentar exigências logísticas e recursos distintos dos de uma unidade urbana, sendo que a padronização dos processos pode comprometer a eficácia local.

Acresce que a forte dependência de infraestruturas tecnológicas complexas introduz riscos de falhas, com impactos alargados dado a sua implementação.

Merchant e Stede (2017) e Jordan et al. (2021) reforçam, o Balanced Scorecard e o controlo de gestão mostram como é possível alinhar estratégias organizacionais com métricas operacionais, um princípio particularmente relevante para os CSP, cuja eficácia depende do alinhamento entre objetivos macro e micro.

Por outro lado, a OECD (2015) destaca de que a implementação bem-sucedida dos Centros de Serviços Partilhados requer não apenas a adoção de tecnologias apropriadas e a melhoria dos processos, mas também uma abordagem abrangente à gestão da mudança organizacional, à cultura e ao envolvimento dos interessados.

Em suma, os serviços partilhados devem ser entendidos como uma ferramenta de gestão sofisticada, cujo sucesso está intrinsecamente ligado à inteligência da sua conceção e à sensibilidade com que são adaptados aos contextos organizacionais (Frederico, 2014).

O futuro dos CSP passará, inevitavelmente, por modelos flexíveis, orientados para resultados, ancorados em dados e sustentados por princípios de gestão eficazes. A procura pela eficiência continuará a ser um objetivo central, mas será cada vez mais acompanhada pela necessidade de resiliência, adaptabilidade e equidade na prestação dos serviços.

1.4. Imputação de Custos e as suas Dificuldades

A imputação de custos dos serviços centralizados às diversas unidades da organização constitui um dos desafios mais complexos na gestão de grupos empresariais. Este processo, crucial para uma correta avaliação de desempenho e tomada de decisão, enfrenta obstáculos significativos que derivam da própria natureza das estruturas corporativas modernas.

Nos grupos empresariais, os serviços centralizados como, departamentos financeiros, recursos humanos, tecnologias de informação e serviços jurídicos, prestam apoio transversal a diversas unidades de negócio. A imputação equitativa destes custos representa um verdadeiro exercício de equilíbrio entre justiça na distribuição e utilidade para a gestão.

Na prática, este processo esbarra em várias dificuldades fundamentais. A primeira grande dificuldade reside na seleção dos critérios de imputação. A escolha entre métodos baseados no volume de negócios, número de colaboradores, horas consumidas ou outros indicadores nem sempre reflete com precisão o benefício real obtido por cada subsidiária.

Kaplan e Cooper (1998) entendem de que em departamentos de serviços partilhados como departamentos de TI ou RH, a imputação de custos torna-se arbitrária quando não há direcionadores claramente identificáveis, assim, o uso de indicadores baseados em percentagens genéricas como a faturação da unidade, distorce a análise de rentabilidade operacional e a justa imputação.

Anthony e Govindarajan (2007) mencionam a segunda maior dificuldade, a resistência organizacional, pois unidades de negócio contestam as imputações de serviços partilhados, especialmente quando não percebem o valor

proporcional ao custo imputado. Isso mina a cooperação interna e aceitação dos gestores como método de controlo de gestão (Jordan et al., 2021).

As subsidiárias frequentemente contestam os critérios de imputação, considerando-os injustos ou não representativos do valor efetivamente recebido. Esta tensão é particularmente frequente em grupos com subsidiárias de dimensões muito díspares ou de setores diferentes, onde os serviços centralizados têm impactos assimétricos.

A terceira dificuldade surge na conformidade fiscal e no cumprimento das normas de “preço de transferência”, especialmente em grupos internacionais. As autoridades tributárias exigem que as imputações de custos entre entidades do mesmo grupo sigam o “princípio da plena concorrência”, conhecido como “princípio arm's length”, criando uma camada adicional de complexidade técnica e burocrática no sentido de garantir a justiça fiscal e evitar a manipulação de preços relacionados com os preços de transferência atribuídos.

A quarta e última dificuldade relaciona-se com a medição efetiva do consumo de serviços. Enquanto alguns serviços centralizados permitem uma medição objetiva, outros, como consultadoria jurídica estratégica, são por natureza difíceis de quantificar e imputar com precisão.

Face a estas dificuldades, os grupos empresariais têm desenvolvido abordagens cada vez mais sofisticadas como,

- *Sistemas de contabilidade analítica que permitem múltiplas perspetivas de imputação;*
- *Mecanismos de negociação interna para estabelecer critérios consensuais*
- *Modelos híbridos que combinam diferentes métodos conforme a natureza do serviço;*
- *Plataformas tecnológicas que registam e auditam o consumo real de serviços;*

A solução ideal varia conforme o perfil de cada grupo, mas deve sempre equilibrar três objetivos fundamentais, precisão técnica, aceitação e conformidade.

O desafio permanente consiste em transformar a imputação de custos de serviço centralizados de um exercício contabilístico num instrumento efetivo de gestão e criação de valor para o grupo como um todo.

Na prática, a imputação de custos dos serviços centralizados, exige não só conhecimento técnico, mas também uma compreensão profunda da dinâmica interna do grupo e das especificidades operacionais de cada unidade de negócio. Este processo não deve ser encarado como um mero exercício contabilístico, mas como um instrumento estratégico ao serviço da eficiência, transparência e da criação de valor.

O ponto de partida consiste num levantamento rigoroso dos serviços prestados pelas estruturas centrais. Esta fase implica identificar os departamentos envolvidos, descrever a natureza dos serviços prestados, estimar os recursos consumidos e determinar quais as unidades que beneficiam direta ou indiretamente desses serviços. Este plano detalhado é essencial para garantir que a imputação de custos assenta numa base factual sólida e reflete a realidade da organização.

Posteriormente, procede-se à definição dos critérios de imputação. Esta é uma etapa particularmente sensível, uma vez que os critérios devem adaptar-se à natureza específica de cada serviço. Pode-se observar como exemplo, os custos relacionados com sistemas informáticos em que poderão ser distribuídos com base no número de utilizadores efetivos por unidade, ou mesmo máquinas em uso, enquanto serviços jurídicos ou contabilidade poderão justificar uma imputação baseada no número de horas de apoio prestado. A escolha dos

critérios deve garantir proporcionalidade e justiça, de forma a refletir o valor real dos serviços recebidos por cada entidade.

A aplicação da imputação de custos exige também uma abordagem cuidadosa ao nível da gestão interna. É fundamental assegurar o envolvimento das várias unidades de negócio no processo de definição dos critérios e na validação dos pressupostos adotados. Esta colaboração contribui para aumentar a aceitação organizacional, reduzir conflitos e fomentar uma cultura de responsabilidade partilhada. A imputação de custos não deve ser percebida como uma imposição da hierarquia de topo da organização, mas como uma ferramenta de gestão útil, justa e transparente.

Outro elemento importante é a período a que refere a imputação. Se, por um lado, imputações com orçamentos ajustados anualmente podem ser mais simples de executar, por outro lado, há uma clara vantagem em realizar imputações com frequência mais curta como mensal ou trimestral, permitindo às unidades monitorizar os custos de forma mais próxima e atuar de forma mais ágil perante eventuais desvios ou necessidades de ajustamento orçamental, assim como refletir a realidade mais próxima dos custos associados. Esta diminuição do prazo de cálculo de imputação reforça a ligação entre o consumo dos serviços e os custos correspondentes, incentivando uma utilização mais consciente e racional dos recursos partilhados.

A tecnologia desempenha igualmente um papel determinante neste processo. A utilização de sistemas de Contabilidade de Gestão e plataformas digitais de gestão interna permite recolher dados com maior precisão, aplicar automaticamente os critérios definidos e gerar relatórios detalhados ao perfil pretendido. Estas ferramentas possibilitam uma visão dos custos e aumentam a capacidade de análise e de tomada de decisão por parte das várias unidades.

Em geral, a aplicação da imputação de custos de serviços centralizados, quando feita de forma estruturada, transparente e ajustada à realidade do grupo, constitui um importante mecanismo de controlo de gestão e de estratégia. Para que cumpra este papel com eficácia, é essencial que o processo combine rigor técnico, sensibilidade na gestão da organização e uma permanente preocupação com a equidade e com a criação de valor sustentável.

CAPÍTULO II – METODOLOGIA

2.1. Metodologia Adotada

O trabalho de projeto apresentado segue uma abordagem qualitativa e aplicada, recorrendo ao método de estudo de caso, seguindo a metodologia sugerida por YIN (2018), o mais adequado para compreender a realidade do Grupo MCoutinho e analisar o seu sistema de custeio assim como o modelo de imputação de custos dos serviços partilhados.

Esta abordagem permite compreender como o modelo é utilizado na prática, quais as suas limitações e de que forma pode ser melhorado. O trabalho procura identificar oportunidades de evolução do sistema existente, com base em modelos teóricos como o ABC e o TdABC.

A recolha de informação foi realizada através de duas reuniões remotas com os responsáveis do controlo de gestão do grupo, do qual foi identificado quais as oportunidades de melhoria no modelo da organização. Verificando-se estas oportunidades foram trocados diversos e-mails com a partilha de documentos para ajudar no estudo de caso. O objetivo das reuniões foi compreender o funcionamento do modelo de imputação de custos, esclarecer critérios utilizados, validar dados e discutir possíveis melhorias.

Dos documentos partilhados, foram analisados mapas imputação e apuramento de custos. Esta documentação permitiu conhecer a forma como os custos são atualmente distribuídos e serviu de base para a construção de cenários alternativos. Estes cenários permitiram avaliar a justiça, transparência e eficiência das diferentes formas de imputação.

Durante o processo, foi sempre considerado os princípios éticos da investigação. Toda a informação obtida foi utilizada apenas para fins académicos, garantindo

confidencialidade nos documentos partilhados, sendo que não existe interesse académico nesta divulgação.

A metodologia adotada permitiu recolher e analisar informação real do Grupo MCoutinho, compreender o funcionamento do sistema de custeio e propor soluções de melhoria, contribuindo para uma imputação de custos mais justa, transparente e eficiente.

CAPÍTULO III – HISTÓRIA E ANÁLISE AO SISTEMA DE CUSTEIO DO GRUPO

3.1. Grupo e a sua História

O Grupo MCoutinho é uma empresa portuguesa com uma história marcada pelo empreendedorismo, pela capacidade de diversificação e pela adaptação às dinâmicas do mercado.

Fundado no ano de 1956 por Manuel Moreira Coutinho e especial foco no sector automóvel, do qual desenvolveu uma estratégia de expansão, que viria a transformar a pequena empresa familiar em um grupo empresarial diversificado. Apesar da diversificação em outras áreas de negócio, é no setor automóvel que o Grupo MCoutinho mais se destaca atualmente. Trata-se da sua principal área de negócio e aquela onde o grupo consolidou uma presença nacional verdadeiramente relevante. Com mais de sessenta anos de atividade, a MCoutinho é hoje uma referência na comercialização e assistência automóvel, representando diversas marcas de prestígio como Mercedes-Benz, BMW, Peugeot, Citroën, Opel, entre outras. A atuação do grupo não se limita à venda de viaturas: inclui também uma oferta de serviços pós-venda, aluguer operacional, leasing, mobilidade empresarial e soluções integradas de transporte. A sua rede nacional ultrapassa mais de cinquenta pontos de venda e assistência, com presença particularmente forte no Norte e Centro de Portugal desde, Bragança, Vila Real, Paredes, Penafiel, Amarante, Porto, Aveiro, Coimbra, Leiria, Caldas da Rainha e Lisboa. Esta implantação geográfica confere ao grupo uma cobertura territorial estratégica, facilitando a proximidade ao cliente e a capacidade de resposta eficiente em todo o país.

A década entre 2010 e 2020 representou um período de desafios significativos para o País, e o grupo também espelhou estas dificuldades, reflexo da crise financeira global e do contexto económico vivido em Portugal. Esta conjuntura expôs algumas fragilidades, contudo, a resposta do grupo passou pela especialização da gestão e pela redefinição de prioridades. A crise funcionou como um ponto de viragem que permitiu ao MCoutinho reforçar a sua estrutura

organizacional e orientar-se para setores com potencial de rentabilidade e sustentabilidade.

Nos últimos anos, o grupo tem vindo a consolidar essa nova visão estratégica, apostando de forma decidida na inovação e desenvolvimento.

No setor automóvel, tem acompanhado as tendências da mobilidade elétrica, digitalização e mobilidade inteligente, soluções digitais para clientes e eficiência energética nas suas infraestruturas. Na área da energia, continua a desenvolver projetos que contribuem para a transição energética e para os objetivos de descarbonização assumidos por Portugal e pela União Europeia.

Atualmente, o Grupo MCoelho é reconhecido não apenas pelo seu peso económico e diversidade, mas sobretudo pela sua resiliência, visão e capacidade de adaptação às exigências do mercado. A sua história é um exemplo de como o empreendedorismo português pode gerar valor, combinando tradição, inovação e ambição sem sair das suas raízes locais. O grupo continua assim a afirmar-se como um agente relevante na economia portuguesa, contribuindo para o desenvolvimento dos setores onde atua e para a criação de soluções alinhadas com os desafios globais da sustentabilidade, mobilidade e da qualidade de vida.

3.2. Centros de Responsabilidade e Estrutura Organizacional

A MCoutinho possui uma estrutura organizacional orientada para centros de responsabilidade, elemento essencial em sistemas de controlo de gestão. Nesta lógica, os centros de responsabilidade representam unidades organizacionais às quais são atribuídas funções específicas dentro da empresa, podendo estas ter responsabilidade sobre custos, receitas, lucros ou investimentos. No caso em análise, observa-se uma clara segmentação entre os serviços centrais como, recursos Humanos, tecnologia da Informação, contabilidade, compras e marketing e também as várias unidades operacionais, empresas ou unidades regionais, que refletem diferentes áreas do grupo.

Os Centros de responsabilidade, tais como centros de custo, proveitos, resultados e investimentos, são a base para delegar autoridade, medir desempenho e alinhar objetivos individuais com as estratégias da organização, permitindo que cada gestor tenha autoridade sobre a área que gere e seja responsabilizado pelos resultados. (Anthony e Govindarajan, 2007)

No contexto da MCoutinho, os serviços centrais funcionam como centros de custo, pois a sua atividade não gera diretamente receitas, mas presta apoio às áreas operacionais, sendo os seus encargos imputados às diversas unidades com base em critérios definidos, estes podendo ser, número de colaboradores, número de equipamentos informáticos, número de viaturas, entre outros. Esta imputação é uma característica típica de estruturas com centros de custo, onde se procura distribuir de forma equitativa e racional os custos comuns, contribuindo para uma melhor transparência e controlo da eficiência interna.

Por outro lado, as unidades operacionais da MCoutinho, nas suas diversas áreas de negócio, MCoutinho Norte, Centro, Peças, entre outras, apresentam--se como centros de lucro, dado que são responsáveis tanto pelas receitas geradas como

pelos custos incorridos, incluindo os custos diretos das suas atividades e os custos partilhados que lhes são imputados. Esta abordagem permite avaliar o desempenho económico de cada unidade de forma mais realista, aproximando-se do modelo de responsabilidade defendido por Merchant e Stede (2017).

A estrutura organizacional evidenciada sugere um modelo funcional descentralizado, onde existe especialização das funções centrais, mas com partilha de responsabilidades pelos centros operacionais. Esta descentralização promove a autonomia das unidades de negócio, alinhando-se com o conceito de "accountability" organizacional, referindo-se à responsabilidade com transparência, relacionado à Contabilidade de Gestão.

O sistema de imputação de custos e esta orçamentação na Mcoutinho tem um papel crucial, pois funciona como mecanismo de ligação entre os serviços partilhados e as unidades que consomem estes serviços, promovendo não só o controlo dos recursos, mas também a perceção de justiça e equidade interna.

Contudo, como refere Kaplan e Cooper (1998), quando os custos de serviços, no caso observado, serviços partilhados são imputados com base em percentagens fixas como área física, faturação ou número de funcionários, os gestores perdem a visibilidade sobre o consumo real, distorcendo incentivos e decisões estratégicas.

Neste sentido, a estrutura organizacional da Mcoutinho, combinada com a lógica de centros de responsabilidade, mostra uma aplicação prática dos princípios do controlo de gestão defendidos pelos diversos autores abordados e, apoiado em métodos de custeio e imputação que procuram refletir o consumo real dos recursos e gestão eficiente destes.

3.3. Sistema de Custeio Aplicado aos Serviços Partilhados

O sistema de custeio aplicado pela MCoutinho à imputação dos custos dos serviços partilhados revela uma metodologia funcionalmente coerente, embora limitada na aplicação técnica quando analisada à luz da literatura académica sobre Contabilidade de Gestão.

O modelo apresenta traços que o aproximam de um sistema híbrido, integrando elementos da lógica ABC, defendida por Kaplan e Cooper (1998), na medida em que associa determinados custos a funções ou atividades, mas, sem formalizar os pressupostos centrais desse modelo, como a identificação de direcionadores que permitam imputar de forma real e justa os custos como referido por Kaplan e Cooper (1998).

A escolha do direcionador correto é crítica para evitar alocações arbitrárias.

Assim, embora a utilização de critérios objetivos represente um avanço face a uma imputação meramente arbitrária ou baseada em percentagens fixas, continua a existir uma margem considerável de distorção, especialmente quando os centros operacionais apresentam perfis de consumo heterogéneos relativamente aos serviços centrais.

A avaliação global deste sistema, leva à conclusão de que se trata de uma solução funcionalmente adequada, mas teoricamente limitada. A vantagem principal reside na simplicidade de implementação, comunicação interna e estabilidade operacional.

As unidades operacionais compreendem os critérios, os serviços centrais conseguem prever as receitas de imputação, e o grupo como um todo mantém uma coerência mínima entre quem consome e quem paga. Estes aspetos são valorizados por Anthony e Govindarajan (2007), de que os sistemas de controlo devem equilibrar precisão técnica e aceitação.

Critérios de imputação muito complexos podem ser teoricamente superiores, mas falham se os gestores não os entendem ou consideram injustos.

Por outro lado, a ausência de uma decomposição mais precisa das atividades e do uso de direcionadores mais específicos compromete o rigor da imputação e pode conduzir a situações de ineficiência ou perda de equidade interna.

Observamos o seguinte caso em que, uma unidade consome muito menos serviços de determinada área central, mas lhe é imputado um valor elevado apenas por ter maior volume de faturação ou maior número de colaboradores, corre-se o risco de gerar resistência interna e decisões ineficientes, como a tentativa de subdimensionar recursos para evitar custos indiretos. Este tipo de consequência é largamente abordado por Kaplan e Cooper (1998), de que os sistemas tradicionais tendem a distorcer os custos de produtos, serviços ou unidades, quando os custos fixos e indiretos são elevados e os padrões de consumo são assimétricos.

A M Coutinho poderia beneficiar da evolução do seu sistema para um modelo mais estruturado, nomeadamente através da adoção parcial de um sistema ABC e, em alguns departamentos com um TdABC (Time-Driven Activity-Based Costing), semelhante ao usado no departamento de contabilidade, que exige menos dados operacionais e pode ser ajustado com base em tempos estimados e capacidades práticas.

Tal evolução com indicadores mais precisos, permitiria uma distribuição mais justa dos custos dos serviços partilhados, um maior controlo interno sobre o consumo de recursos e uma melhor base para análise de rentabilidade por unidade ou serviço. No entanto, tal transição exigiria investimento em recolha de dados, em tecnologia e numa cultura organizacional mais orientada para métricas de consumo e eficiência. (Ulbrich, 2006)

Em suma, a avaliação ao sistema de custeio atualmente utilizado pela M Coutinho para os seus serviços partilhados revela uma abordagem funcional e pragmática, adequada ao contexto operativo da empresa, mas com limitações de rigor e precisão que poderão ser superadas com a introdução progressiva de metodologias mais avançadas, alinhadas com os princípios modernos da Contabilidade de Gestão.

A decisão de avançar nesse sentido dependerá do equilíbrio entre o custo de complexidade adicional e o valor obtido com uma imputação mais justa e informada na organização.

3.4. Eficiência e Transparência na Imputação de Custos

O modelo de imputação de custos apresentado pela M Coutinho tem vindo a ser construído com base numa lógica de funcionalidade e controlo operacional, procurando garantir que os encargos dos serviços centrais são distribuídos pelas várias unidades de negócio de forma equilibrada. A sua aplicação mostra-se eficaz em vários aspetos, especialmente pela simplicidade dos critérios utilizados e pela possibilidade de manter uma gestão descentralizada dos custos, o que é essencial numa estrutura empresarial com múltiplas empresas e áreas de negócio. Neste sentido, o sistema revela-se eficiente, na medida em que consegue cumprir o objetivo de distribuir custos sem recorrer a processos demasiado complexos ou demorados. Esta abordagem segue a tradição dos sistemas de custeio por repartição, onde se privilegia a operação, mesmo com menor precisão analítica.

Apesar desta eficiência funcional, é inegável que existem limitações na justiça e na representatividade do modelo. A forma como os custos são imputados, muitas vezes com base em indicadores como faturação, número de colaboradores ou volume de documentos, pode não refletir o consumo real dos serviços pelas diferentes unidades, como iremos poder verificar mais adiante. Isto leva ao que pode ser referido na Contabilidade de Gestão como “assimetrias de imputação”, onde unidades com menos consumo efetivo suportam uma parte desproporcional dos custos comuns. Tal situação é referida como um dos riscos principais nos modelos tradicionais de repartição de custos, de que a imputação imprecisa de custos indiretos pode conduzir a decisões erradas, já que os gestores baseiam as suas decisões numa informação que não reflete adequadamente o consumo real de recursos por parte das unidades.

A transparência, presente no esforço de apresentar mapas de gestão e relatórios claros, sofre também quando os critérios aplicados não são suficientemente explícitos ou compreendidos pelos gestores das unidades de negócio. A perceção

de injustiça tende a agravar-se quando não existe clareza na origem dos valores imputados ou quando não se proporciona um espaço formal para discutir e rever esses critérios. A ausência de revisão sistemática e de envolvimento dos responsáveis dos centros de responsabilidade na definição das regras pode gerar resistência interna.

Além disso, a rigidez do modelo atual não permite acompanhar com precisão as alterações no consumo dos serviços ao longo do tempo, especialmente quando há crescimento, fusões, novos projetos ou reajustes estratégicos. Isto porque estes indicadores referem, por exemplo, faturação, não considerando possíveis ajustes relacionados com diferentes preços por unidade, inflação e deflação, descontos, entre outros fatores. Essa limitação prejudica a capacidade do sistema em responder a uma realidade organizacional em constante mudança como a da Mcoutinho. (Martins, 2003)

Kaplan e Cooper (1998) alertam de que um sistema eficaz deve ser dinâmico, permitindo ajustes à medida que as relações de causa-efeito evoluem, e deve imputar os custos àqueles que verdadeiramente os geram. O que significa, na prática, que quanto mais uma unidade usufrui de um serviço, maior deve ser a sua contribuição para os custos associados.

Este tipo de abordagem permite associar os custos ao consumo efetivo de atividades e serviços, criando uma relação mais justa e mensurável entre os serviços prestados e os encargos suportados. Tal como defende Kaplan e Cooper (1998), este modelo não só melhora a qualidade da informação de gestão como promove uma maior responsabilidade interna, tornando os custos visíveis e compreendidos por todos os envolvidos.

A passagem para um modelo mais justo e transparente não precisa, contudo, de ser radical ou imediata. Um caminho possível poderá ser a implementação de um modelo misto, onde se mantêm os critérios simplificados para os serviços de

baixo impacto, e se introduzem métodos mais detalhados para os serviços centrais de maior valor ou utilização, como os recursos humanos, a contabilidade, ou as tecnologias de informação. O fundamental é garantir que o sistema evolui com base em dados reais, com critérios partilhados e consensuais, e com uma lógica de revisão periódica que permita corrigir distorções e melhorar continuamente a equidade do modelo.

Em conclusão, o modelo de imputação de custos da M Coutinho cumpre o essencial em termos de funcionalidade e controlo, mas para se tornar num verdadeiro instrumento de gestão e apoio à decisão, deve ser revisto à luz de princípios mais robustos de equidade, adaptabilidade e envolvimento das partes. Só com um sistema resiliente será possível garantir que este serve a organização como um todo, promovendo eficiência, justiça e clareza na afetação dos recursos comuns.

3.5. Dificuldades e Oportunidades na Imputação Adotada

No modelo de imputação de custos dos serviços partilhados utilizado pela MCoutinho, tal como analisado anteriormente, coexistem dificuldades reais de aplicação e interpretação, mas também oportunidades concretas de melhoria e evolução estratégica, sobretudo se olharmos o sistema como uma base de trabalho passível de ser transformada com orientação técnica e visão de gestão. Uma das dificuldades mais evidentes prende-se com a forma como os custos dos serviços centralizados são repartidos pelas unidades de negócio como já abordado.

Kaplan e Cooper (1998) sobre o método ABC (Activity-Based Costing), chama a atenção para estes riscos. Segundo estes, os custos devem ser atribuídos com base nas atividades realmente realizadas e não em indicadores genéricos. Só assim se consegue saber, com mais rigor, quanto custa cada serviço e quem o consome na realidade assim como na sua proporção.

Embora estes indicadores sejam fáceis de apurar e aplicar, nem sempre refletem o consumo real de cada unidade relativamente aos serviços prestados. Isto conduz a situações de assimetria e potencial injustiça na imputação, onde unidades com menor utilização real de certos serviços acabam por suportar uma parte desproporcional do custo global.

Essa distorção tem implicações na avaliação de desempenho, sobretudo quando se trata de centros de responsabilidade com objetivos próprios de rentabilidade ou controlo de custos. A ausência de volume na imputação pode levar a perceções erradas de eficiência ou ineficiência, influenciando negativamente decisões estratégicas, como o corte de recursos ou a reorganização de áreas que, na prática, não são as principais consumidoras de certos serviços.

Outro ponto crítico está na transparência do processo como identificado por Anthony e Govindarajan (2007) do qual alertam de que os sistemas de controle só são eficazes quando os gestores operacionais compreendem suas regras e acreditam que podem influenciar os resultados através de suas ações. Quando entendem que o sistema é arbitrário ou alheio à sua realidade, a adesão colapsa. Embora a estrutura de repartição esteja definida, os critérios utilizados nem sempre são compreendidos por todos os gestores, o que compromete a aceitação interna do modelo e pode gerar resistência passiva, desmotivação ou até distorções no planejamento orçamental das unidades. Essa dificuldade é acentuada quando não há um mecanismo formal de revisão periódica dos critérios ou de envolvimento dos gestores das áreas operacionais na sua definição.

A M Coutinho, com a sua dimensão e nível de centralização, tem acesso a volumes significativos de informação operacional que, se bem estruturada, pode ser usada para calibrar melhor os critérios de imputação, tornando-os dinâmicos e a representar a realidade de consumo.

Adicionalmente, ao envolver os gestores das unidades no processo de definição e validação dos critérios, pode-se criar um ambiente de gestão mais colaborativo, onde a imputação de custos deixa de ser uma imposição contabilística e passa a ser percebida como uma ferramenta de gestão e de planejamento estratégico. A criação de partilhas internas ou comités de custo, pode facilitar esta transição e apoiar a mudança no modelo.

Finalmente, a própria estruturação dos centros de responsabilidade oferece uma plataforma robusta para uma evolução do sistema, ao refinar a ligação entre serviços partilhados e unidades de negócio, isto é, pode-se construir uma matriz mais coerente de afetação, permitindo uma melhor leitura da performance por

área, e reforçando a utilidade da informação para o controlo de gestão, embora reconheça que possa existir uma maior complexidade na sua implementação. Em síntese, o modelo atualmente utilizado é o pretendido, mas, com algumas oportunidades, sobretudo ao nível da justiça e aceitação interna. No entanto, estas mesmas limitações podem ser o ponto de partida para uma modernização e melhoria do sistema de imputação, que, se bem orientada, poderá transformar-se num instrumento mais fiável, equitativo e eficaz para sustentar a tomada de decisão em toda a organização.

CAPÍTULO IV – AVALIAÇÃO DO MODELO DE IMPUTAÇÃO DE CUSTOS COM BASE NOS MODELOS TEÓRICOS

4.1. Observação do Sistema de Custeio do Grupo

No contexto das grandes organizações como a MCoelho, os serviços partilhados representam uma solução estratégica que visa concentrar, numa lógica de eficiência e suporte que, não estando diretamente ligadas à atividade produtiva ou comercial, são transversais a toda a organização. Estas unidades, como os departamentos de sistemas de informação, recursos humanos, contabilidade, compras, jurídico ou inovação, não geram diretamente receita, mas desempenham um papel essencial na viabilização das operações das unidades de negócio. Por essa razão, surge a necessidade de imputar os seus custos de funcionamento às unidades que deles beneficiam, através de modelos racionais de repartição que respeitem os princípios de equidade e utilidade.

Em termos práticos, o processo inicia-se com a análise dos custos históricos do ano anterior, ajustados segundo previsões de atividade, necessidades operacionais e orientações estratégicas. Essa análise é elaborada internamente, validado pela direção financeira em conjunto com o controlo de gestão, e sujeito à aprovação da administração. Uma vez aprovado, a taxa de imputação de cada departamento centralizado passa a constituir a base de imputação dos respetivos custos para o exercício seguinte.

O critério de aplicação da taxa de imputação destes custos às unidades de negócio é feito com base em direcionadores de custeio específicos, previamente definidos para cada serviço partilhado. Estes direcionadores procuram refletir o grau de utilização efetiva ou o benefício que cada unidade retira desses serviços. Assim, por exemplo, os custos do departamento de TI poderão ser distribuídos com base no número de equipamentos informáticos atribuídos a cada unidade, os de recursos humanos segundo o número de colaboradores, os do departamento jurídico com base em percentagens médias ajustadas anualmente.

Esta lógica aproxima-se dos princípios do custeio baseado em atividades, conhecido como ABC, ao procurar uma relação mais direta entre o consumo dos serviços e os custos atribuídos.

Apesar de não estarem associadas a proveitos, as unidades centrais são consideradas centros de responsabilidade, na medida em que são responsáveis pelo controlo dos seus custos operacionais e pela boa gestão dos recursos atribuídos. Esta abordagem traduz-se numa responsabilização clara da gestão intermédia, permitindo uma avaliação mais objetiva da eficiência de cada serviço. Ao mesmo tempo, esta metodologia reforça a transparência na relação entre as áreas centrais e as unidades de negócio, promovendo uma cultura de responsabilidade e de equidade na distribuição de encargos internos.

O modelo utilizado, embora prático e coerente com a lógica funcional da organização, levanta desafios de equidade, ajustamento e perceção de justiça, sobretudo quando os critérios de imputação não são bem compreendidos pelas unidades operacionais ou quando os custos alocados são substanciais e impactam diretamente os seus resultados. Assim, torna-se essencial não apenas a definição técnica dos direcionadores de custeio, mas também o seu acompanhamento regular, revisão periódica e comunicação clara.

A seleção e aplicação adequada no processo de imputação de custos assume uma importância fulcral na arquitetura dos sistemas de custeio contemporâneos, sobretudo em modelos que envolvem estruturas de serviços partilhados. No contexto das organizações complexas, com múltiplas unidades de negócio e departamentos de suporte centralizados, a questão da equidade e da racionalidade na afetação dos encargos internos é central não só para a justiça na distribuição de custos, mas também para a eficácia do controlo de gestão e para a motivação das equipas operacionais. Como tal, os direcionadores, são mais

do que meros indicadores técnicos. São instrumentos estratégicos de alocação de recursos e de responsabilidade organizacional.

O modelo de custeio baseado em atividades, ABC, destaca-se precisamente por introduzir esta lógica de ligação direta entre os custos incorridos e os fatores que efetivamente os originam. A adoção de direcionadores de custo relevantes e fiáveis permite não só uma melhor atribuição dos custos indiretos, como também um melhor conhecimento dos processos internos, conduzindo à eficiência e melhoria contínua. Quando os direcionadores são mal definidos, arbitrários ou desatualizados, não só comprometem a justiça do sistema, como tira a sua credibilidade e utilidade para efeitos de análise económica e tomada de decisão (Kaplan e Cooper, 1998).

| Departamento | Direcionador de custo |
|------------------------------------|------------------------------------|
| Compras | % Requisição interna |
| Planeta M Coutinho | % Faturação (Pós-venda + Colisões) |
| Auditoria | $(\%Faturação + \%RH) / 2$ |
| Secretariado | $(\%Faturação + \%RH) / 2$ |
| Inovação | $(\%Faturação + \%RH) / 2$ |
| Jurídico | % Processos jurídicos |
| Contas a receber | % contas a receber |
| Cliente | $(\%Faturação + \%RH) / 2$ |
| Marketing | % Marketing por unidade |
| Comuns | $(\%Faturação + \%RH) / 2$ |
| Controlo de Gestão | % centro de responsabilidades |
| Contas a pagar | % contas a pagar |
| Concessões | % de veículos vendidos |
| Após venda/ Central Peças Grupo | % entradas Oficina |
| Contabilidade | % contabilidade (TdABC) |
| Secretaria Comercial | % de veículos vendidos |
| Tecnologia e Sistema de informação | % de unidades informáticas |
| Financiamentos e Seguros | % Vendas elegíveis |
| Recursos Humanos | % de Recursos humanos |
| Comissão executiva | $(\%Faturação + \%RH) / 2$ |

Tabela 1 Direcionador de custo aplicado a cada unidade de CSP

A **tabela 1**, evidencia a aplicação prática desta abordagem. Cada departamento é associado a um driver escolhido com base em critérios objetivos, tais como o número de equipamentos informáticos (departamento de TI), o número de colaboradores (departamento de Recursos Humanos), ou o volume de requisições (departamento de Compras). Estes direcionadores, atualizados periodicamente e validados por fontes internas, funcionam como indicadores de consumo, permitindo distribuir os custos de forma proporcional à utilização estimada.

A relevância desta metodologia não se limita à justiça financeira. Ela proporciona também uma estrutura de responsabilidade, já que torna visível o peso que cada unidade representa na estrutura de custos comum e induz comportamentos mais eficientes.

A aplicação de direcionadores adequados, como alguns adotados pela Mcoutinho, representa um passo determinante na gestão interna dos serviços partilhados. Garante-se, assim, que o sistema de custeio transcende a mera função contabilística, tornando-se um instrumento ativo de gestão, equidade e eficiência organizacional.

4.2. Identificação de Pontos Fortes e Fracos do Sistema Atual

A aplicação do modelo atual de imputação de custos de serviços partilhados na Mcoutinho apresenta um conjunto de pontos fortes e fracos que importa identificar e analisar com clareza, tanto na perspetiva da gestão interna como do alinhamento com boas práticas.

Pontos fortes do modelo atual

Um dos principais pontos fortes é a estruturação clara do processo de imputação, que associa cada departamento centralizado a um driver específico que representa, de forma prática, o consumo estimado dos serviços por parte das unidades de negócio.

Podemos observar como exemplo, o uso do número de equipamentos informáticos como direcionador para a área de TI/SI o que traduz diretamente a lógica de que quem tem mais dispositivos consome mais suporte técnico. Do mesmo modo, o número de colaboradores por unidade como direcionador para recursos humanos, o que representa uma aproximação válida, já que implica maior esforço administrativo em salários, admissões, gestão contratual, entre outros serviços do departamento.

Outro ponto forte é a ligação entre os custos atuais dos serviços partilhados e os custos históricos, que permite algum grau de previsibilidade e controlo (Ferrolho, 2024).

Este processo de planeamento, quando seguido de forma sistemática e com aprovação da administração, contribui para a transparência e formalização do modelo, criando uma base sobre a qual se pode aferir o desempenho e a eficiência de cada departamento centralizado.

Além disso, o modelo atual reforça a responsabilidade interna, dado que os departamentos centrais são responsáveis pelos seus próprios custos, mesmo não

tendo ligação direta aos proveitos, o que os obriga a justificar os seus recursos e a melhorar os seus processos.

Pontos fracos do modelo atual

Apesar dos seus benefícios, o modelo apresenta oportunidades. Uma das oportunidades identificadas é a potencial desadequação dos direcionadores ao consumo real. Os direcionadores de custo utilizados, embora práticos, nem sempre captam com precisão a complexidade ou intensidade dos serviços prestados (Ferrolho, 2024). Por exemplo, o número de colaboradores pode não refletir bem o esforço real do departamento de recursos humanos se, numa unidade, existirem muitos contratos temporários ou alta rotatividade, o que exige mais trabalho administrativo, sendo que este não é avaliado no direcionador aplicado.

Outro ponto fraco está na perceção de injustiça por parte das unidades operacionais, sobretudo quando os custos imputados são elevados e não há compreensão clara sobre como foram calculados. A falta de comunicação interna e transparência pode levar as unidades a verem o modelo como uma imposição financeira ao invés de uma ferramenta de gestão. Isto pode reduzir o seu envolvimento e gerar resistência.

Adicionalmente, existe o risco de rigidez do sistema se os direcionadores não forem atualizados com frequência, ou, se não forem revistas periodicamente as bases de cálculo que são aplicadas para imposição do mesmo.

Num ambiente organizacional dinâmico, manter os indicadores durante longos períodos pode levar a distorções significativas na imputação.

Exemplos práticos de fragilidades que podem ser encontradas,

- A “unidade A” pode ter 20 colaboradores, mas um elevado número de processamentos salariais com calculo de vencimento variável. Se o custo do departamento de recursos humanos for imputado apenas com base no número de recursos humanos, esta unidade será beneficiada em comparação com uma “unidade B” em que o processamento de salários é apenas baseado em vencimento fixo.
- Uma “unidade C” com muitas requisições de compras de baixo valor pode pagar mais do que uma “unidade D” com menos requisições, mas, este direcionador não mede a complexidade de cada requisição, permitindo que a “unidade D” dispense de mais tempo mesmo tendo menos requisições.

Possíveis alternativas e melhorias,

- *Redefinição dos direcionadores*

Utilizar múltiplos indicadores por departamento (ex. RH: nº de RH + rotatividade + nº de contratos processados) ou ajustar direcionadores com base em análise estatística, “fee” adicional de complexidade.

Exemplo,

Uma empresa com processamento vencimento variável em que dispense mais 10% de tempo no processamento, pode aplicar a seguinte formula, **taxa = [nº Colaboradores x 1.1]** e, uma empresa com processamento vencimento fixo **taxa = [nº Colaboradores]**.

Esta prática, distribui a complexidade do processo com o processamento de forma justa para a unidade que tem a maior necessidade deste tempo adicional.

- *Limites mínimos e máximos de imputação*

Definir margens de imputação com máximos e mínimos para evitar distorções extremas, mantendo flexibilidade para ajustes específicos.

Exemplo,

Uma unidade não beneficia do departamento TI/SI quanto a resoluções técnicas.

Pode ser imputado um valor residual mínimo, associado à manutenção preventiva e periódica operacional, mas, adicionado de outro indicador de imputação, como “nº de tickets” ou “intervalo de tickets”. Assim, mantêm um valor justo proporcional nas unidades informáticas, relacionado com a manutenção, adicionado de um direcionador com objetivo de mensurar de forma mais precisa a realidade do consumo da unidade referente a este departamento.

Entre outros aspetos de melhoria com poucos recursos e enorme impacto como:

- Introdução de dashboards e relatórios periódicos, criar ferramentas de reporte simples que mostre às unidades os critérios de imputação e evolução dos custos, reforçando a transparência e compreensão para a organização, proporcionando a responsabilidade.
- Inquéritos internos e validação da eficiência dos processos como realizar levantamento de dados junto dos gestores das unidades e departamentos centrais para verificar se os direcionadores refletem de facto o esforço percebido, e adaptar conforme necessário, envolvendo assim os gestores quanto à compreensão de envolvimento na decisão.
- Simulações de impacto antes da aplicação efetiva, sendo estas simulações cenários que mostrem como os custos podem ser imputados com diferentes direcionadores ou parâmetros, permitindo uma escolha mais fundamentada.

Em suma, o modelo aplicado pela Mcoutinho apresenta uma base, com fundamentos aceitáveis na Contabilidade de Gestão, no entanto, a sua eficácia depende fortemente da adequação dos direcionadores escolhidos, da capacidade de adaptação às mudanças operacionais e da comunicação interna sobre o processo de imputação.

A oportunidade de melhoria passa por tornar o sistema mais dinâmico, empático e transparente, reforçando o seu papel enquanto instrumento de apoio à gestão estratégica e não apenas de repartição de encargos.

4.3. Impactos na Aplicação do Modelo Atual do Grupo

A aplicação do modelo de imputação de custos baseada em direcionadores específicos por departamento centralizado, adotada pela Mcoutinho, tem impactos significativos tanto na esfera operacional, como na estratégica e comportamento da organização.

Estes impactos são múltiplos e devem ser avaliados de forma crítica, pois influenciam diretamente a forma como os recursos são geridos, controlados e as decisões são tomadas.

Em primeiro lugar, um dos principais impactos prende-se com a melhoria da visibilidade dos custos indiretos.

Imputar os custos dos serviços partilhados às unidades de negócio com base em indicadores operacionais, permite identificar com maior clareza quais as unidades que consomem recursos centralizados com maior quantidade. Esta visibilidade promove maior responsabilidade na gestão e incentiva práticas de utilização mais eficientes dos serviços partilhados. Permite tornar visível o "custo escondido" de serviços que, de outro modo, seriam absorvidos e camuflados na operação (Anthony e Govindarajan, 2007).

Outro impacto importante é ao nível da previsibilidade e controlo de custos. Como o modelo é construído com base nos custos históricos, ajustado por projeções e necessidades, permite que as unidades de negócio planeiem com antecedência os seus encargos. Além disso, os departamentos centralizados passam a ter um incentivo para controlar os seus próprios custos, já que estes serão alvo de imputação e eventualmente questionados pelas unidades a que são alocados.

Contudo, existem também impactos menos positivos que não podem ser ignorados. Um dos mais relevantes é o potencial de gerar perceções de injustiça,

sobretudo se os critérios de imputação não forem bem compreendidos, forem mal escolhidos ou se os custos forem considerados excessivos. Isto pode afetar o clima organizacional e a cooperação entre departamentos, criando tensões e resistência ao modelo.

Adicionalmente, o modelo pode induzir comportamentos disfuncionais, como a tentativa de reduzir artificialmente os indicadores que servem de base aos direcionadores, mesmo que isso não represente uma verdadeira eficiência. Um exemplo disso seria uma unidade evitar a requisição formal de compras para não aumentar o seu custo imputado, o que poderia comprometer a transparência e eficácia dos processos.

Outro impacto é a rigidez do modelo se este não for revisto com regularidade.

O contexto das organizações é dinâmico, e os direcionadores que hoje são válidos podem tornar-se desajustados num curto espaço de tempo. A falta de atualização dos critérios de imputação pode levar a distorções significativas e prejudicar a fiabilidade do sistema.

Assim, a revisão periódica dos direcionadores e dos métodos de imputação é uma condição essencial para manter a sua utilidade e equidade.

Este modelo, quando bem implementado, torna-se um instrumento de suporte à tomada de decisão e à avaliação do desempenho. As unidades de negócio passam a ter uma noção mais completa do seu custo total e podem usar essa informação para tomar decisões mais racionais em termos de margem, preço ou otimização de processos.

Em síntese, os impactos apresentados são amplos e profundos. Podem ser altamente positivos se o sistema for transparente, bem comunicado, tecnicamente sólido e periodicamente ajustado.

Contudo, se mal implementado, pode gerar distorções, desmotivação e resistência interna.

4.4. Aplicação de Modelos Alternativos e Possíveis Impactos

A aplicação de modelos alternativos de imputação de custos aos serviços partilhados, como alternativa ao sistema atualmente utilizado pela Mcoutinho, representa uma oportunidade de evolução que pode trazer benefícios relevantes, como já verificado.

A escolha e eventual transição para um modelo distinto deve ser cuidadosamente ponderada, considerando o contexto organizacional, a maturidade dos sistemas de informação e a cultura de gestão interna.

Podemos observar o exemplo, de ao invés de imputar custos do departamento jurídico apenas com base no número de processos ou unidades, o ABC poderia considerar o tipo de processo, ou, o tempo, neste segundo caso aplicando-se ao sistema TdABC, entre outros fatores mais diretamente ligados ao consumo real do serviço.

Este tipo de modelos, ABC e TdABC, quando implementados de forma eficaz, também possuem alguns impactos operacionais e culturais que não devem ser desvalorizados.

A sua implementação requer mais recursos, maior capacidade analítica e sistemas de informação robustos capazes de recolher dados detalhados sobre as atividades e os tempos dispensados para a atividade. Existe, assim, um risco de complexidade excessiva, sobretudo se a organização não estiver preparada para absorver e gerir essa informação com eficácia e processar a mesma de forma correta.

Como modelo alternativo possível, ou, adicional, podemos observar um sistema de imputação com base em níveis de serviço, conhecidos como, Service Level Agreements, também abordado pela sigla de "SLA".

A principal característica é de que cada unidade de negócio contrata formalmente, dentro de um orçamento pré-definido, os serviços de que necessita junto dos departamentos centrais.

Este modelo tem como vantagem a responsabilização direta do consumo, promovendo racionalização e disciplina orçamental.

Contudo, pode introduzir uma lógica quase como "mercado" dentro da organização, o que nem sempre é desejável em estruturas que valorizam a cooperação interna e a coesão corporativa.

A implementação de acordos de nível de serviço como modelo de imputação de custos nos serviços partilhados representa uma abordagem estratégica que procura alinhar a prestação dos serviços centrais com as necessidades reais das unidades operacionais, promovendo uma lógica de responsabilidade mútua, clareza contratual interna e maior eficiência organizacional. (Silva e Mesquita, 2018)

Em detalhe, um SLA é, na sua essência, um acordo formal, embora interno, entre um prestador de serviço, como exemplo, um departamento centralizado como Recursos Humanos, Sistemas de Informação ou Jurídico e os seus "clientes internos", as unidades de negócio, que define claramente os serviços a serem prestados, os níveis de desempenho esperados, prazos de entrega, métricas de qualidade e eventualmente o custo associado a esse serviço.

Este modelo propõe, assim, uma abordagem de gestão contratual dentro da própria organização, tratando cada serviço central como uma "entidade prestadora" que deve responder a expectativas e exigências concretas das unidades que consomem os seus serviços.

Na prática, e usando o contexto da Mcoutinho, poderíamos aplicar SLAs entre o departamento de TI e as diversas unidades de negócio, estipulando, por exemplo, que qualquer avaria crítica nos sistemas informáticos será resolvida num prazo máximo de 4 horas, ou que cada unidade tem direito a um determinado número

de horas de suporte técnico mensal, sob pena de ser ajustado o valor de imputação do qual é aplicado.

Para a correta aplicação estes serviços devem ser imputados com base no grau de utilização efetiva ou contratada, garantindo que os custos se alinham com o valor entregue.

A introdução de SLAs no sistema de imputação de custos tem vantagens significativas.

Em primeiro lugar, reforça a transparência, ao tornar explícito o que está a ser imputado e porquê, o que contribui para reduzir conflitos ou percepções de injustiça por parte das unidades de negócio.

Em segundo lugar, favorece a eficiência, ao permitir monitorizar o desempenho dos departamentos centrais e ajustar os recursos em função da procura real.

Terceiro, promove a responsabilidade dos centros de custo partilhado, que passam a responder por metas de serviço previamente acordadas, o que pode contribuir para uma melhoria contínua dos processos internos.

Contudo, esta metodologia também suporta desafios e limitações. Requer uma estrutura administrativa mais robusta, capaz de desenhar, monitorizar e rever regularmente os SLAs, bem como sistemas de informação que recolham dados fiáveis sobre a utilização dos serviços e os tempos de resposta. Pode ainda conduzir a um mercado nas relações internas, onde cada departamento tende a funcionar como um fornecedor isolado, o que pode prejudicar o espírito de colaboração e a visão integrada do negócio. Além disso, se não for bem implementado, o modelo pode gerar custos de transação elevados, burocracia, negociações complexas e disputas sobre cumprimento de objetivos, tornando-se desta forma inverso ao pretendido.

A aplicação dos SLAs como instrumento de imputação, no caso da Mcoutinho, pode representar uma evolução relevante face ao modelo atual, que recorre essencialmente a direcionadores simplificados.

Ao substituir estes direcionadores genéricos por contratos de serviço mais precisos e negociados entre os departamentos e unidades, a organização pode alinhar melhor o esforço financeiro com o valor efetivamente recebido pelas unidades. Por exemplo, o departamento jurídico poderia imputar custos com base no tempo de processo ou consultas jurídicas por unidade de negócio, e não apenas com base num critério genérico de percentagem, sem considerar o tempo dispensado, mas, essencialmente na complexidade do processo.

Na prática, e continuando a observar para o departamento jurídico, cada unidade contribuía com uma “avença interna” que permitia ter acesso a determinados serviços jurídicos, e, seriam definidos valores internos de resolução de processos, de forma a responsabilizar o departamento jurídico a responder de forma precisa, eficiente e rápida.

Os SLAs reforçam a transparência organizacional e a gestão interna, sendo particularmente úteis em contextos de elevada descentralização ou múltiplas unidades de negócio. (Pantry, 2001)

Em síntese, a implementação dos SLAs na Mcoutinho poderia representar uma modernização do sistema de imputação, com ganhos em eficiência, justiça e comunicação.

No entanto, essa transição deve ser cuidadosamente planeada dado a sua complexidade, envolvendo todas as partes interessadas e garantindo que a estrutura tecnológica e organizacional está preparada para suportar o novo modelo. A mudança para SLAs deve ser mais do que uma alteração técnica, deve refletir uma transformação na cultura de gestão interna, orientada em metas partilhadas, prestação de contas e principalmente em visão de melhoria contínua. (Pantry, 2001)

Do ponto de vista dos impactos organizacionais, a mudança de modelo pode gerar resistência interna, especialmente se os novos critérios implicarem variações significativas nos custos imputados a cada unidade. A percepção de perda de controlo ou de aumento dos encargos pode gerar tensões, pelo que qualquer transição deverá ser acompanhada de um forte processo de comunicação, formação e envolvimento das partes interessadas.

Há ainda que considerar que um modelo alternativo, se não for bem testado e validado, pode gerar distorções temporárias, impactando negativamente o planeamento financeiro, os resultados das unidades e até a relação com objetivos e performance. Por isso, a sua implementação deve ser faseada, com simulações prévias e comparações com o modelo atual, de forma a aferir ganhos reais de eficiência e justiça.

Em conclusão, a aplicação de modelos alternativos aos observados e já implementados na Mcoutinho, representa um caminho aceitável, com potencial de ganho em equidade, eficiência e alinhamento estratégico.

No entanto, esses modelos implicam maior exigência técnica, capacidade analítica e gestão da mudança organizacional. A sua adoção deve, por isso, resultar de uma análise precisa dos benefícios esperados face aos custos e complexidade da sua implementação, sendo fundamental assegurar uma base sólida de dados, envolvimento dos stakeholders e validação dos novos critérios de imputação.

CAPÍTULO V – PROPOSTA DE MELHORIA PARA O SISTEMA DE CUSTEIO E SUA IMPUTAÇÃO

5.1. Proposta de Melhoria do Sistema de Imputação

O atual sistema de custeio da M Coutinho, sendo funcional, contém oportunidades de melhoria que podem torná-lo mais justo, transparente e alinhado com as melhores práticas de gestão.

Torna-se, por isso, pertinente observar o modelo vigente e propor sugestões para otimizar o método de imputação de custos dos serviços partilhados.

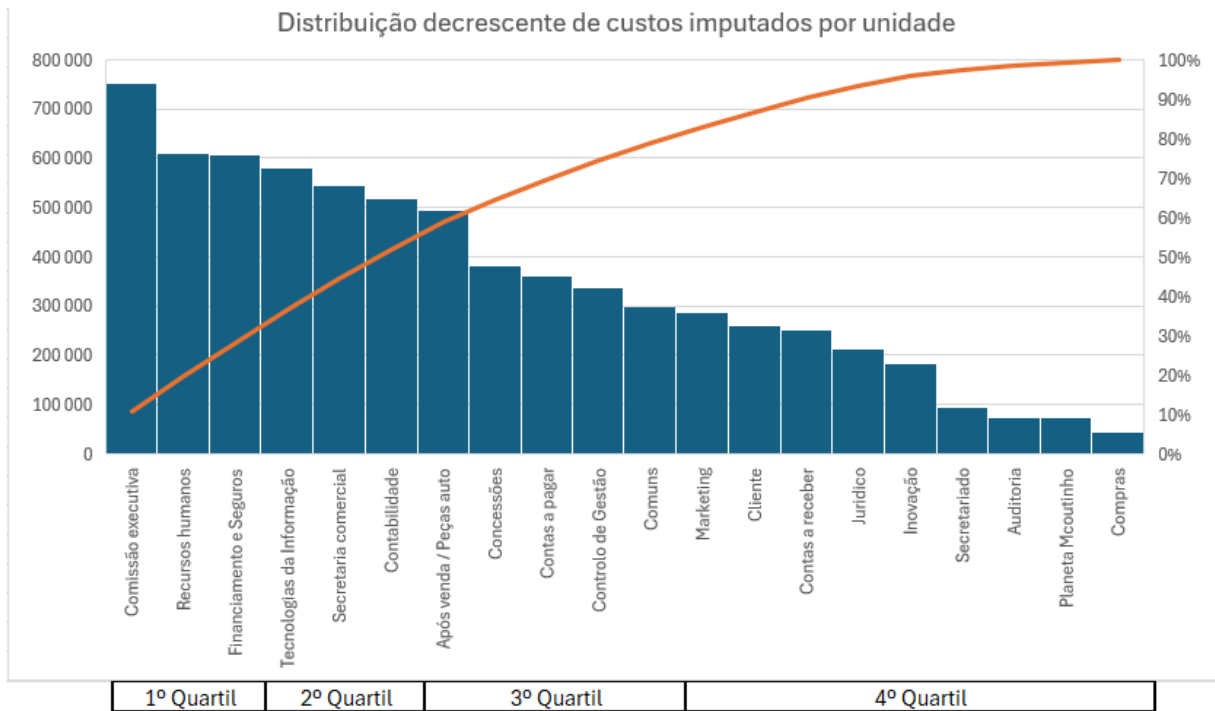
A observação e a simulação de cenários que envolvam a alteração dos direcionadores, bem como a implementação de sistemas diferenciados, constituem um processo crítico para a otimização da gestão financeira e operacional. Para assegurar uma transição bem-sucedida, é fundamental adotar uma abordagem gradual e participativa, que envolva todos os intervenientes no processo.

É importante ter em consideração que o impacto das alterações pode variar significativamente consoante as áreas, os departamentos e as unidades operacionais. Deste modo, a avaliação deve ser realizada caso a caso, de forma a garantir que as mudanças implementadas se adaptem às necessidades específicas de cada unidade. Esta estratégia permitirá uma transição equilibrada e sustentável, minimizando os riscos e potenciando os benefícios.

Recomenda-se que a observação de cenários e a respetiva implementação sejam realizadas em três fases distintas.

Foi efetuada a distribuição dos diversos departamentos dos serviços partilhados por ordem descendente de custo histórico como podemos observar na **figura 1**.

Figura 1 – Distribuição decrescente de custos imputados por unidade centralizada



Na primeira fase, abrangem-se os departamentos do primeiro e segundo quartis observados na **figura 1**, os quais representam 50% dos custos associados aos serviços partilhados, com implementação em seis unidades centrais.

Na segunda fase, procede-se à implementação para o terceiro quartil, que corresponde a 25% dos custos associados aos CSP e abrange cinco unidades centrais.

Por fim, na terceira e última fase, realiza-se a análise e implementação nos departamentos do quarto quartil, envolvendo oito unidades centrais. Desta forma, assegura-se uma implementação faseada dos sistemas analisados, permitindo uma avaliação contínua e a introdução de eventuais ajustes.

Adicionalmente, recomenda-se que cada uma destas fases seja subdividida em três etapas.

A primeira etapa consiste em analisar o sistema de custeio utilizado anteriormente, avaliando se este responde adequadamente à real função do departamento. Para as situações em que o direcionador aplicado seja considerado justo, deve avançar-se diretamente para a terceira etapa. Contudo, se verificar que o direcionador não reflete a real função do departamento, deve ser adotado um alternativo, de modo a distribuir os custos de forma mais equitativa e justa.

A terceira e última etapa consiste na elaboração de uma análise com base nos novos fatores de imputação, comparando-o com o anterior, devendo ser utilizado um plano de melhoria contínua com base em um modelo como o PDCA (Plan, Do, Check, Act) de forma a potenciar o modelo e manter eficiente e atualizado.

Departamentos e direcionadores aplicados no sistema atual

Após uma primeira análise, com descrição clara dos direcionadores utilizados e as funções dos referidos departamentos, verifica-se desde a **tabela 1**, que a MCoutinho recorre a direcionadores de fácil consulta, o que permite uma imputação de custos simples e direta.

Contudo, em alguns departamentos, o direcionador utilizado encontra-se desajustado da real função desempenhada. É exemplo, o departamento de Inovação, ao qual atualmente são aplicados para calcular a taxa de imputação critérios de faturação e de recursos humanos combinados. No entanto, dada a natureza da sua atividade, seria mais adequado adotar uma abordagem de custeio baseado no tempo, conhecido como o TdABC, à semelhança do que recorre para imputação da contabilidade, atribuindo custos consoante o tempo dispensado em cada projeto, ou, alternativamente, com base no número de projetos desenvolvidos, uma vez que estes constituem a real produção do departamento. O mesmo princípio aplica-se ao departamento de Auditoria, que utiliza o mesmo critério, sendo que o mais sensato e representativo da sua atividade seria o número de auditorias efetuadas.

Por outro lado, em departamentos como Recursos Humanos e Controlo de Gestão, entende-se que os direcionadores atualmente em uso refletem de forma adequada, a real atividade desenvolvida, demonstrando uma correta aplicação dos critérios de imputação.

Deste modo, sugere-se uma revisão dos direcionadores, mantendo os que se mostram eficazes e propondo alternativas mais alinhadas com a natureza operacional de cada centro de custo, sempre com o objetivo de aumentar a equidade e a transparência na distribuição de custos.

Nesse sentido é elaborado antes de tudo uma revisão da efetiva função por departamento assim como a sua real atividade.

Foi analisado com base na atividade realizada por departamento e elaborou-se alguns ajustes como alternativa, mantendo assim alguns direcionadores de que se entende ser a real representação da sua atividade.

Após verificar-se o direcionador com base na função desempenhada por departamentos, verificou-se ainda, com base na função desenvolvida pelo departamento, algumas sugestões de SLA's a implementar, reforçando, contudo, de que, a real atividade hoje, pode não ser a real atividade em momentos futuros, e, os direcionadores devem ser ajustados à realidade do departamento e da organização do momento da sua aplicação e imputação, lembrando que para uma aplicação eficiente, deve existir a aceitação da estrutura que o imputa, assim como de quem é imputado.

Análise e Sugestão de Custeio para Aplicação da Taxa

Departamento – Compras

Direcionador (Aplicado) - Número de requisições internas

Função do departamento- Responsável pela aquisição de bens e serviços necessários ao funcionamento da empresa, garantindo o suprimento eficiente e o controlo dos custos. Atua como elo entre as necessidades internas e os fornecedores externos.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar – Processamento de 95% das requisições em menos de 24 horas úteis.

Departamento – Planeta M Coutinho

Direcionador (Aplicado) - Faturação da unidade (Pós-venda + Colisões)

Função do departamento- Promove políticas de sustentabilidade e gestão ambiental, assegurando o cumprimento das normas legais e a implementação de boas práticas.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Kg resíduos tratados ou reciclados internamente

SLA a aplicar – Garantir a reutilização ou reciclagem em 90% dos resíduos gerados.

Departamento – Auditoria interna

Direcionador (Aplicado) - (%Faturação + %RH) / 2

Função do departamento - O departamento de Auditoria Interna tem como missão avaliar os processos, controlos e procedimentos da organização, assegurando a conformidade legal e a eficiência operacional. Atua de forma independente, analisa riscos apresentando recomendações.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Número de auditorias realizadas

SLA a aplicar – Execução mínima de 95% das auditorias previstas no plano anual.

Departamento – Secretariado

Direcionador (Aplicado) - (%Faturação + %RH) / 2

Função do departamento- Fornece apoio administrativo e logístico a todas as áreas da empresa, assegurando o cumprimento de prazos e a organização documental.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – número de recursos humanos da organização

SLA a aplicar – Conclusão de 100% das tarefas administrativas planeadas no prazo definido.

Departamento – Inovação

Direcionador (Aplicado) - (%Faturação + %RH) / 2

Função do departamento- Responsável por fomentar a melhoria contínua e a adoção de soluções inovadoras em processos internos e operacionais.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Tempo dispensado por projeto definido, TdABC

SLA a aplicar – Conclusão de 85% dos projetos dentro dos prazos e orçamentos definidos.

Departamento – Jurídico

Direcionador (Aplicado) – Número de processos jurídicos

Função do departamento- Garante que todas as atividades da empresa cumprem a legislação em vigor. É responsável pela gestão de contratos, contencioso, pareceres e consultoria jurídica interna, salvaguardando os interesses da organização.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar – Resposta a pedidos jurídicos internos em 48 horas úteis.

Departamento – Contas a receber

Direcionador (Aplicado) – número de operações de contas a receber

Função do departamento- O Departamento de Contas a Receber é responsável pela gestão das cobranças e pela monitorização dos pagamentos dos clientes. Assegura a liquidez financeira e o controlo do crédito, reduzindo o risco de incumprimento e otimizando o fluxo de caixa.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar – Garantir um prazo médio de recebimento inferior a 45 dias.

Departamento – Cliente

Direcionador (Aplicado) - (%Faturação + %RH) / 2

Função do departamento- O Departamento de Cliente é responsável pelo atendimento, gestão de reclamações e fidelização. Atua como ligação direta entre a empresa e o cliente, assegurando uma experiência de serviço positiva e contribuindo para a retenção e satisfação.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Número de contactos com cliente

SLA a aplicar – Resposta das reclamações num prazo máximo de 48 horas úteis.

Departamento – Marketing

Direcionador (Aplicado) - Faturação por unidade

Função do departamento- O Marketing desenvolve e implementa estratégias de comunicação, publicidade e promoção de produtos e serviços. O seu papel é reforçar a notoriedade da marca e gerar valor comercial, alinhando as campanhas com os objetivos estratégicos da empresa.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Número de campanhas realizadas

SLA a aplicar - Execução de 100% das campanhas dentro dos prazos definidos no plano anual.

Departamento – Comuns

Direcionador (Aplicado) - (%Faturação + %RH) / 2

Função do departamento- O Departamento Comuns agrega as funções de suporte a toda a organização, como manutenção de edifícios, serviços comuns, utilidades e gestão de espaços comuns. A sua missão é garantir o bom funcionamento das operações das diversas áreas comuns.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Área ocupada m²

SLA a aplicar - Manutenção e disponibilidade operacional de áreas comuns em 99% do tempo útil.

Departamento – Controlo de Gestão

Direcionador (Aplicado) – Número de centro de responsabilidades

Função do departamento- O Controlo de Gestão é responsável pela monitorização e controlo do desempenho financeiro e operacional da empresa. Elabora orçamentos, acompanha desvios e produz relatórios de apoio à decisão.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Entrega de relatórios de desempenho até ao 5.º dia útil de cada mês.

Departamento – Contas a pagar

Direcionador (Aplicado) - número de operações de contas a pagar

Função do departamento- Este departamento gere todos os pagamentos a fornecedores, controlando prazos, reconciliações e conformidade. A sua função é garantir a fiabilidade das transações financeiras e a gestão eficiente do capital circulante.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Pagamento de 95% das faturas dentro dos prazos contratuais.

Departamento – Concessões

Direcionador (Aplicado) – número de veículos vendidos

Função do departamento- O Departamento de Concessões é responsável pela gestão e operação das unidades de venda de veículos novos e usados. Foca-se no cumprimento de objetivos comerciais, na satisfação dos clientes e na maximização da margem de contribuição.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Cumprimento de objetivos e metas comerciais estabelecidas mensalmente.

Departamento – pós-venda/ Central Peças Grupo

Direcionador (Aplicado) – número de entradas na oficina

Função do departamento- O pós-Venda e a Central de Peças são responsáveis pela manutenção, reparação e fornecimento de componentes, garantindo a qualidade e a disponibilidade.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar – Cumprimento de acompanhamento e apoio de 95 % dos pedidos pós-venda.

Departamento – Contabilidade

Direcionador (Aplicado) – Tempo dispensado na contabilidade (TdABC)

Função do departamento- Regista e analisa as operações financeiras, garantindo a conformidade e o reporte.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Fecho contabilístico/financeiro concluído até ao 10.º dia útil do mês seguinte.

Departamento – Secretaria Comercial

Direcionador (Aplicado) - número de veículos vendidos

Função do departamento- O departamento de Secretaria Comercial tem como principal função prestar apoio administrativo e documental aos processos comerciais, assegurando a conformidade das vendas, a emissão e controlo de documentos, o registo de contratos e a articulação entre as áreas de Vendas, Financiamentos e Contabilidade.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Apoiar as unidades comerciais com tempo médio de resposta e resolução inferior a 24 horas úteis

Departamento – Tecnologia e Sistema de informação

Direcionador (Aplicado) – número de unidades informáticas

Função do departamento- Assegura o funcionamento das infraestruturas tecnológicas e presta suporte técnico aos utilizadores internos.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar – Resolução de incidentes/ticket em menos de 8 Horas.

Departamento – Financiamentos e Seguros

Direcionador (Aplicado) – número de vendas elegíveis

Função do departamento- Departamento responsável por gerir os processos de financiamento e seguros relacionados com as operações do grupo, assegurando a comunicação entre as unidades internas e as entidades financeiras e seguradoras.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Garantir conclusão do processo de financiamento em menos de 24 horas.

Departamento – Recursos Humanos

Direcionador (Aplicado) - número de Recursos humanos

Função do departamento- Gere o ciclo de vida do colaborador, desde o recrutamento até à formação e desenvolvimento, processamentos salariais e formações profissionais.

Direcionador aplicado é aceitável? Sim

SLA a aplicar - Processamento de 99% das folhas salariais até ao 5.º dia útil, consultas médicas em menos de 1 semana, formação profissional superior a 20 horas anuais por colaborador.

Departamento – Comissão executiva

Direcionador (Aplicado) - (%Faturação + %RH) / 2

Função do departamento- Define e supervisiona a execução da estratégia global, coordenando as áreas de suporte e as unidades de negócio.

Direcionador aplicado é aceitável? Não

Direcionador alternativo – Volume de negócios, faturação

SLA a aplicar - Cumprimento de 90% das metas estratégicas anuais / ROI > 15%

Importância da Aplicação de Acordos de Nível de Serviço

A proposta apresentada, em modelo de partida, introduz uma evolução para um modelo de custeio baseado em atividades, o ABC e TdABC, incorporando SLA's simples como mecanismos de controlo e análise de desempenho.

Depois de analisar cada departamento quanto à sua imputação e possíveis melhorias, é não menos importante realçar de que a ausência de indicadores de desempenho como os SLA, compromete a transparência e a capacidade de responsabilidade dos departamentos pelo nível de serviço entregue.

Essa limitação pode influenciar a uma distribuição de custos que pode ser percebida como injusta pelas unidades que usufruem dos serviços partilhados. Esta é uma abordagem inicial a ser implementada, do qual deve ser ajustada com a observação da real atividade e evolução da operação e suas necessidades. Pode e deve ser ajustado posteriormente outros SLA's, como na unidade de recursos humanos o exemplo de rotatividade de funcionários.

Esta proposta de melhoria pretende reforçar o alinhamento entre custos e consumo real de recursos, tornar os critérios de imputação mais objetivos e auditáveis, estimular a eficiência operacional e a responsabilidade por resultados e promover a transparência e justiça na distribuição dos custos dos serviços partilhados.

A abordagem proposta não só permite uma imputação de custos mais justa e proporcional ao consumo real de recursos, como também estimula a melhoria contínua, ao incentivar os departamentos a otimizar os seus processos, aumentar a produtividade e entregar valor com maior rigor e transparência.

Para garantir o sucesso desta transformação, é fundamental assegurar a envolvimento de todas as áreas envolvidas, não apenas das equipas técnicas e financeiras, mas também dos utilizadores dos serviços, dos responsáveis operacionais e da liderança de topo.

5.2. Benefícios Esperados com as Mudanças Propostas

As mudanças propostas para o sistema de imputação da MCoutinho visam torná-lo mais eficiente, justo e estratégico, alinhando-o com as melhores práticas de gestão e contabilidade analítica.

A implementação destas melhorias trará vantagens significativas para a organização, desde a otimização operacional até o reforço da tomada de decisão estratégica

Um dos principais benefícios será uma distribuição mais equitativa dos custos, evitando distorções e assegurando que cada unidade suporte apenas os encargos correspondentes ao seu consumo real.

Ao adotar critérios mais refinados, como os híbridos, elimina-se a arbitrariedade de métodos baseados em indicadores genéricos.

Observamos como exemplo o departamento contabilidade, em que, imputar custos com base no tempo efetivamente dispensado em cada processo/unidade, em vez de uma taxa fixa por faturação ou processo, do qual, assegura maior justiça na sua imputa o da real atividade.

A transparência no processo será outro ganho relevante.

A utiliza o de dashboards atualizados e relatórios detalhados permitirá que os gestores compreendam claramente como os custos são calculados, reduzindo resistências internas e promovendo uma cultura de responsabilidade.

Quando as unidades percebem que os critérios são objetivos e refletem a realidade operacional, a aceita o do modelo aumenta, tal como sublinha Anthony e Govindarajan (2007).

Em síntese, as mudanças propostas não são resolvem as limita oes do modelo atual, como também trazem benefícios em termos de equidade, eficiência e alinhamento estratégico.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÃO

6.1. Revisão dos Objetivos e Principais Resultados da Investigação

Este projeto teve como propósito central analisar criticamente o modelo de imputação de custos dos serviços partilhados no Grupo MCoutinho, procurando compreender de que forma este contribui para a eficiência da gestão, a justiça na imputação de custos e a transparência organizacional.

Desde o início, definiu-se como objetivo compreender os fundamentos teóricos que sustentam os sistemas de custeio, identificar e avaliar o modelo atualmente adotado pela organização, perceber as suas limitações e impactos práticos, e por fim, propor melhorias sustentadas em boas práticas.

A investigação confirmou que os serviços partilhados desempenham um papel cada vez mais estratégico nas organizações modernas, sendo estes fundamentais para a eficiente gestão de recursos, a padronização de processos e o aumento da especialização funcional. No entanto, ficou também evidente que o sucesso desta abordagem depende fortemente da forma como os seus custos são imputados às unidades que deles beneficiam.

No caso da MCoutinho, o sistema em vigor assenta em critérios objetivos, mas genéricos, como o número de colaboradores ou o volume de documentos processados, mas também volume de faturação ou tempo dispensado.

Embora este modelo tenha a vantagem na simplicidade e facilidade de aplicação, revelou-se limitado no que respeita à sua capacidade de refletir com rigor o consumo real de alguns dos serviços desempenhados, logo, uma imputação proporcionalmente imprecisa à sua atividade desenvolvida.

Ao longo do estudo, foi possível identificar distorções na imputação que comprometem a perceção de equidade interna, bem como o potencial de induzir decisões de gestão menos fundamentadas.

Com base nos resultados obtidos, foram propostas alternativas mais ajustadas, nomeadamente a aplicação de um modelo combinado baseado em atividades, como o ABC e TdABC, do qual, este último já era usado no departamento de

contabilidade.

Paralelamente, foi sugerido a introdução de acordos de nível de serviço internos, surge como uma solução que pode reforçar a responsabilização das partes envolvidas, clarificando expectativas e permitindo um controlo mais objetivo da performance dos serviços centrais.

Importa ainda sublinhar que qualquer evolução no sistema de custeio deverá ser acompanhada de um processo de sensibilização, formação e envolvimento das partes interessadas. A eficácia de um modelo de imputação não se resume à sua robustez técnica, mas depende fortemente da sua aceitação interna e da clareza com que é comunicado e compreendido. Tal como já observado, um sistema só cumpre a sua função se for utilizado de forma consciente e colaborativa pelas pessoas que dele dependem. (Merchant e Stede, 2017)

Em termos globais, a investigação permitiu alcançar os objetivos definidos, fornecendo uma visão detalhada do sistema de custeio em análise e identificando caminhos concretos para a sua melhoria.

A análise realizada não só acrescenta valor ao contexto interno da MCoutinho, como também contribui para o debate académico sobre os desafios da imputação de custos em ambientes organizacionais complexos e descentralizados.

A evolução para modelos mais justos, adaptáveis e orientados para resultados representa um passo necessário para tornar a Contabilidade de Gestão um verdadeiro instrumento de apoio estratégico e criação de valor nas organizações.

6.2. Contributos do Estudo para o Grupo

Este estudo representa um contributo relevante e prático para o Grupo, ao oferecer uma análise crítica e fundamentada do seu atual modelo de imputação, sustentada em princípios e práticas no domínio da Contabilidade de Gestão.

Em primeiro lugar, o estudo permitiu tornar visível um conjunto de limitações do sistema atualmente adotado, nomeadamente a utilização de critérios de imputação genéricos que, apesar de funcionais, podem comprometer a justiça na imputação dos custos e influenciar negativamente a perceção de equidade por parte das unidades de negócio.

Em segundo, a investigação trouxe para o debate organizacional metodologias adequadas ao contexto do grupo, como modelos híbridos alinhados com o ABC, TdABC e acordos de nível de serviço (SLA), demonstrando que é possível evoluir para modelos mais justos e adaptados à realidade, sem que isso implique necessariamente uma complexidade excessiva.

Estas propostas abrem caminho à possibilidade de modernizar o sistema de controlo de custos, reforçando a sua utilidade como ferramenta de gestão.

Além disso, o trabalho destaca a importância da comunicação e envolvimento das partes interessadas na definição dos critérios de imputação.

A recomendação de promover uma cultura de responsabilização partilhada, aliada a instrumentos de análise regulares e transparentes, representa um passo importante para reforçar a confiança no sistema interno de controlo e facilitar a aceitação das regras de imputação entre os gestores das diferentes unidades.

Por fim, este projeto oferece ao Grupo M Coutinho um conjunto de recomendações práticas e aplicáveis que poderão ser integradas em futuras reformas do seu sistema de custeio. Trata-se, portanto, de um contributo não só académico, mas com utilidade real no contexto empresarial, que poderá servir de base a iniciativas de melhoria contínua e à tomada de decisões mais informadas no que respeita à imputação eficiente de recursos comuns.

6.3. Limitações e Sugestões para Investigações Futuras

A presente investigação proporcionou uma análise sobre o sistema de custeio dos serviços partilhados no Grupo MCoutinho, mas, como em qualquer estudo, os resultados obtidos abrem caminho a novas questões e oportunidades de melhoria que merecem ser exploradas em trabalhos futuros.

Uma linha de investigação relevante poderá centrar-se na avaliação do impacto da imputação de custos na performance económica das unidades de negócio, comparando resultados antes e depois de alterações no modelo de custeio.

Esta análise permitiria validar empiricamente a eficácia de modelos, como o TdABC ou a resiliência da implementação de modelos SLA, no que diz respeito ao apoio à tomada de decisão e melhoria da rentabilidade por unidade operacional.

Outra possibilidade consiste na exploração da perceção dos gestores sobre a justiça e clareza dos critérios de imputação, através de metodologias qualitativas, como entrevistas estruturadas. Este tipo de abordagem poderia contribuir para compreender melhor a resistência internas e os fatores do qual beneficia ou dificulta a aceitação dos modelos de custeio.

Poderá também ser interessante desenvolver estudos comparativos entre organizações de setores distintos, de modo a analisar a aplicação e adaptabilidade de modelos como o ABC ou os SLAs em contextos diversos.

Embora o estudo tenha tido acesso privilegiado a dados internos, reconhece-se como limitação a impossibilidade de generalizar os resultados para outros contextos organizacionais, sendo necessário cada caso ter uma análise precisa da sua realidade.

No entanto, e permitindo uma análise do sistema de custeio na metodologia apresentada, reconhecem-se algumas limitações, nomeadamente dependência de dados destinados ao estudo ao qual, apenas teriam uma

precisão aceitável com uma análise de observação real e final do qual se sugere para estudos futuros.

Este estudo fornece uma base sobre a qual se podem construir investigações complementares que aprofundem o conhecimento nesta área, contribuindo para o desenvolvimento contínuo de práticas mais justas, eficazes e estratégicas de imputação de custos em ambientes organizacionais complexos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Anthony, R. N., e Govindarajan, V. (2007). Management control systems (12th ed.). New York, NY: McGraw-Hill Education.

Blocher, E. J., Lin, T. W., Cokins, G., e Chen, K. H. (2007). Gestão estratégica de custos (Tradução da 3ª ed.). Lisboa: McGraw-Hill.

Caldeira, C., Vicente, C., Ferreira, D., Asseiceiro, J., e Vieira, J. (2019). Contabilidade de gestão: Estratégia de custos e de resultados – Cost and management accounting (2ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

Ferrolho, J. C. (2024). Planeamento e controlo de gestão: Uma visão estratégica. Lisboa: Rei dos Livros.

Franco, V. S., Oliveira, Á. V. de, Morais, A. I., Oliveira, B. de J., Lourenço, I. C., Major, M. J., Jesus, M. A. de, e Serrasqueiro, R. (2015). Temas de contabilidade de gestão: Os custos, os resultados e a informação para a gestão (2ª ed.). Lisboa: Livros Horizonte.

Frederico, V. K. S. (2014). Centro de serviços partilhados: Melhores práticas (1ª ed.). São Paulo: Interciência.

Jordan, H., Rodrigues, J. A., e Neves, J. C. das. (2021). O controlo de gestão: Ao serviço da estratégia e dos gestores (11ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.

Kaplan, R. S., e Anderson, S. R. (2007). Time-driven activity-based costing: A simpler and more powerful path to higher profits. Boston, MA: Harvard Business Press.

Kaplan, R. S., e Cooper, R. (1998). Cost and effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance. Boston, MA: Harvard Business School Press.

Martins, E. (2003). Contabilidade de custos (9ª ed.). São Paulo: GEN Atlas.

Merchant, K. A., e Van der Stede, W. A. (2017). Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives (4th ed.). Harlow, England: Pearson Education.

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2015). Achieving public sector agility at times of fiscal consolidation. Paris: OECD Publishing.

Pantry, S., e Griffiths, P. (2001). The complete guide to preparing and implementing service level agreements (2nd ed.). London: Library Association Publishing.

Quinn, B. E., Cooke, R., e Kris, A. (2000). Shared services: Mining for corporate gold. Harlow, England: Financial Times Prentice Hall.

Rodrigues, J. (2024). SNC explicado: Contabilidade, contabilidade geral (9ª ed.). Porto: Porto Editora.

Silva, F., e Mesquita, M. (2018). Competitividade em gestão de serviços – SLA/SLM. Brasil.

Ulbrich, H. (2006). Management accounting systems: Structure and performance. Wiesbaden: Deutscher Universitätsverlag.

Yin, R. K. (2018). Case study research and applications: Design and methods (6th ed.). Thousand Oaks, CA: Sage.

