

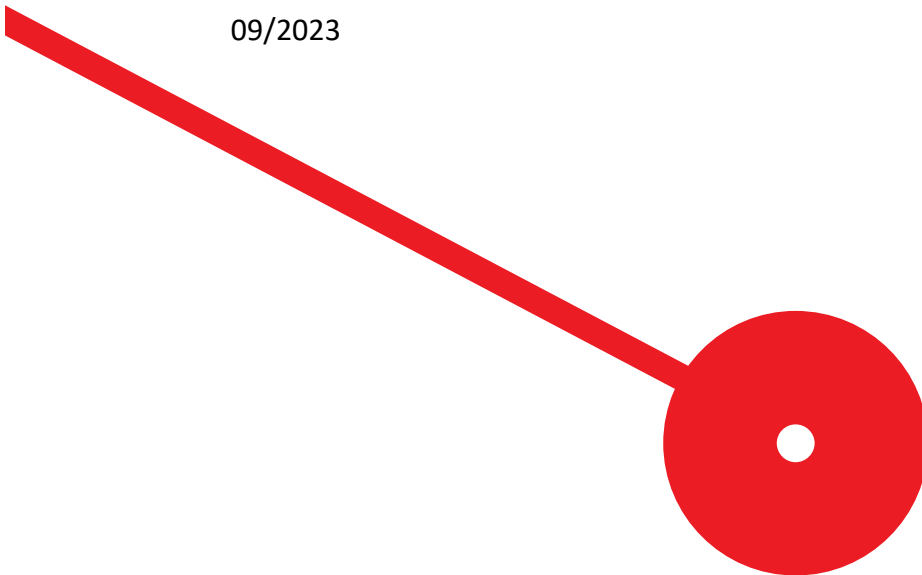
M

MESTRADO
GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES RAMO GESTÃO DE EMPRESAS

Relatório de Estágio:
Aplicação Prática do
Modelo de Balanced
Scorecard.

Sara Patrícia de Sousa Santiago

09/2023



M

MESTRADO
GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES RAMO GESTÃO DE EMPRESAS

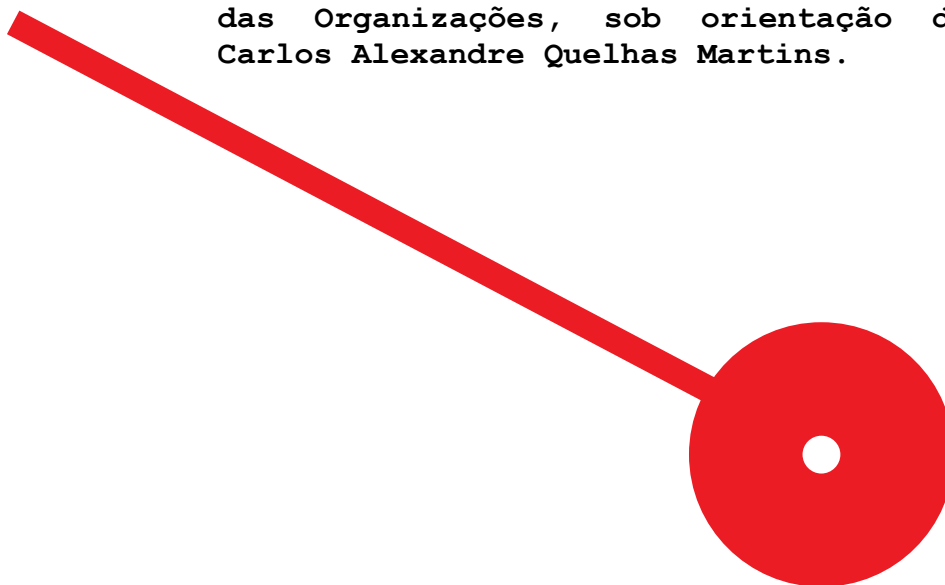
Sara Patrícia de Sousa Santiago. Relatório de Estágio:
Aplicação Prática do Modelo de Balanced Scorecard.

09/2023

Relatório de Estágio: Aplicação Prática do Modelo de Balanced Scorecard.

Sara Patrícia de Sousa Santiago

Relatório de Estágio apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Gestão das Organizações, sob orientação de Doutor Carlos Alexandre Quelhas Martins.



Resumo:

Este relatório de estágio tem como principal objetivo propor a criação e implementação de um modelo de avaliação de desempenho baseado no Balanced Scorecard numa empresa de revalorização de resíduos de papel. Desenvolveu-se um esboço baseado no modelo e seus indicadores/perspetivas, com foco na avaliação do desempenho da empresa.

Para tal, procedeu-se a um estudo de caso, com aplicação de uma entrevista e dois inquéritos, para desenhar a estratégia e delinear os objetivos e metas a alcançar, com base na perceção dos diversos interessados sobre a organização.

Este método correlaciona indicadores-chave, para além dos indicadores financeiros fornecidos pela contabilidade, mostrando-se essencial no alinhamento estratégico, sustentabilidade e crescimento das organizações.

Com a sua aplicação pretende-se atingir um patamar no qual a criação de valor para a empresa seja real, com base na sua rentabilidade financeira, satisfação de clientes e colaboradores e melhoria de processos.

Algumas limitações à aplicação do modelo são descritas durante o relatório, sendo de ressaltar que a aceitação do órgão de gestão e o compromisso dos interessados na manutenção do modelo é fulcral para o seu sucesso.

Palavras chave: Balanced Scorecard; Avaliação de Desempenho; Plano Estratégico; Melhoria Contínua.

Abstract:

The main objective of this internship report is to propose the creation and implementation of a performance evaluation model based on the Balanced Scorecard in a waste paper revaluation company. An outline was developed based on the model and its indicators/perspectives, with focus on evaluating the company's performance.

Therefore, a case study was carried out, with the application of an interview and two surveys, to design the strategy and outline the objectives and goals to be achieved, based on the perception that the stakeholders have about the organization.

This method correlates key indicators, in addition to the financial indicators provided by accounting, being essential in the strategic alignment, sustainability and growth of organizations.

With its application, it is intended to reach a level where the creation of value for the company is real, based on its financial profitability, customer and employee satisfaction and process improvement.

Some limitations to the application of the model are described during the report, noting that the acceptance of the management and the commitment of those interested in maintaining the model is central to its success.

Key words: Balanced Scorecard; Performance Evaluation; Strategic Plan; Continuous Improvement.

Índice

Resumo	iii
Abstract	iv
Índice de Figuras	ix
Índice de Tabelas e Gráficos.....	x
Lista de abreviaturas.....	xi
Capítulo 1. Introdução	1
1.1. Enquadramento Teórico	1
1.2. Objetivos.....	2
1.3. Metodologia.....	3
1.4. Organização	6
Capítulo 2. Revisão da Literatura.....	8
2.1. Estratégia	8
2.1.1. Obstáculos na Implementação da Estratégia	9
2.2. Avaliação de Desempenho	12
2.3. Métodos e Instrumentos de Avaliação de Desempenho.....	14
2.3.1. Análise SWOT.....	14
2.3.2. Tableaux de Bord.....	15
2.3.2.1. Conceito	15
2.3.2.2. Utilização do Tableaux de Bord	17
2.3.3. Balanced Scorecard	18
2.3.3.1. Conceito	18
2.3.3.2. O Modelo da Contabilidade Tradicional e o BSC	20
2.3.3.3. Orientação Estratégica	20
2.3.3.4. Implementação do BSC	22
2.3.4. Controlo Interno	24
Capítulo 3. O Estágio	28

3.1.	A Entidade Acolhedora	28
3.1.1.	Missão.....	29
3.1.2.	Valores.....	29
3.1.3.	Visão.....	29
3.1.4.	Caracterização Legal	29
3.2.	A Entidade Objeto de Estudo	30
3.2.1.	História e Organização	30
3.2.2.	Missão, Valores e Visão	31
3.2.3.	Caracterização Legal	32
3.2.4.	Procedimentos e Controlo Interno	33
3.2.4.1.	Receção, Verificação, Classificação e Arquivo de Documentos.....	33
3.2.4.2.	Software Utilizado	34
3.2.4.3.	Procedimentos de Controlo Interno por Área	35
3.2.5.	Contabilidade como Ferramenta de Gestão.....	41
3.2.5.1.	Classe 1 – Meios Financeiros Líquidos	41
3.2.5.2.	Classe 2 – Contas a Receber e a Pagar	43
3.2.5.3.	Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos	46
3.2.5.4.	Classe 4 - Investimentos	48
3.2.5.5.	Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados	51
3.2.5.6.	Classe 6 - Gastos.....	52
3.2.5.7.	Classe 7 – Rendimentos	55
3.2.5.8.	O Apuramento dos Resultados	58
3.2.6.	As Demonstrações Financeiras.....	58
3.2.6.1.	Balanço	60
3.2.6.2.	Demonstração dos Resultados por Naturezas	61
3.2.6.3.	Demonstração de Fluxos de Caixa.....	61
3.2.6.4.	Demonstração das Alterações do Capital Próprio	62

3.2.6.5. Anexo.....	63
Capítulo 4. Caso Prático: Procedimentos e Análise de Gestão.....	65
4.1. Missão, Valores e Visão	65
4.2. Análise Swot.....	65
4.3. Balanced Scorecard	67
4.3.1. Diagnóstico.....	67
4.3.2. Indicadores do BSC e Objetivos Estratégicos	68
4.3.2.1. Perspetiva Financeira	70
4.3.2.1.1. Reduzir os Custos de Transporte	70
4.3.2.1.2. Otimizar a Margem Bruta das Vendas.....	71
4.3.2.2. Perspetiva dos Clientes	72
4.3.2.2.1. Promover a Satisfação dos clientes.....	72
4.3.2.2.2. Alargar o Leque de Novos Clientes	73
4.3.2.2.3. Otimização da Qualidade Oferecida	75
4.3.2.3. Perspetiva dos Processos Internos	75
4.3.2.3.1. Otimização da Triagem.....	75
4.3.2.3.2. Otimização da Rotação dos Stocks	76
4.3.2.4. Perspetiva de Aprendizagem e Desenvolvimento.....	77
4.3.2.4.1. Renovação dos Ativos	77
4.3.2.4.2. Promoção da Satisfação dos Colaboradores	77
4.3.3. Metas a Alcançar	79
4.3.4. Mapa Estratégico	79
4.3.5. Manutenção do BSC.....	81
Capítulo 5. Conclusão	82
5.1. Síntese.....	82
5.2. Limitações	82
5.3. Sugestões de Próximas Intervenções.....	83

Referências Bibliográficas	85
Apêndices.....	87
Apêndice 1. Entrevista ao Órgão de Gestão	87
Apêndice 2. Inquérito de Satisfação aos Clientes	88
Apêndice 3. Inquérito de Satisfação aos Colaboradores.....	89
Anexos.....	90
Anexo 1. DRN 2019 e 2020.....	90
Anexo 2. DRN 2021 e 2022.....	91

Índice de Figuras

Figura 1: Net Promoter Score	6
Figura 2: Visão e planeamento estratégico	9
Figura 3: As quatro fases da avaliação de desempenho	13
Figura 4: As quatro perspetivas do BSC	19
Figura 5: Ordenação das perspetivas do BSC	22

Índice de Tabelas e Gráficos

Tabela 1: Avaliação índice NPS	6
Tabela 2: Análise SWOT	66
Tabela 3: Objetivos das quatro perspetivas do BSC	71
Tabela 4: Análise dos dados do inquérito “Inquérito de Satisfação aos Clientes”	74
Tabela 5: Cálculo da rotação dos stocks entre 2019 e 2022	77
Tabela 6: Análise dos dados do inquérito “Inquérito de Satisfação aos Colaboradores”	79
Tabela 7: BSC: metas a alcançar	80
Tabela 8: BSC: mapa estratégico	81
Gráfico 1: Variação dos custos de transporte entre 2019 e 2022	71
Gráfico 2: Evolução da rentabilidade e margem bruta das vendas entre 2019 e 2022	72
Gráfico 3: Número de clientes ativos entre 2019 e 2022	75
Gráfico 4: Variação da rotação dos stocks entre 2019 e 2022	77

Lista de abreviaturas

AFT – Ativo Fixo Tangível

AI – Ativo Intangível

APA – Associação Portuguesa do Ambiente

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

BSC – Balanced Scorecard

CAE – Classificação das Atividades Económicas Portuguesas

CC – Contabilista Certificado

CLC – Certificação Legal das Contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DF – Demonstrações Financeiras

DL – Decreto-Lei

DO – Depósitos à Ordem

DRN – Demonstração dos Resultados por Naturezas

e-GAR – Guia de Acompanhamento de Resíduos

EBIT – Resultado antes de Gastos de Financiamento e Impostos

EBITDA – Resultado antes de Depreciações/Amortizações, Gastos de Financiamento e Impostos

EC – Estrutura Concetual

FCT – Fundo de Compensação do Trabalho

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

KPI's – Key Performance Indicators

MEP – Método da Equivalência Patrimonial

MTR – Movimentos Transfronteiriços

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NPS – Net Promoter Score

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OTOC – Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas

PI – Propriedade de Investimento
RAI – Resultado Antes de Impostos
RH – Recursos Humanos
RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias
RLP – Resultado Líquido do Período
ROC – Revisor Oficial de Contas
SCI – Sistema de Controlo Interno
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SP – Sujeito Passivo
SS – Segurança Social
VN – Volume de Negócios

Capítulo 1. Introdução

1.1. Enquadramento Teórico

Várias mudanças se fizeram sentir, ao longo das últimas décadas nas dinâmicas dos mercados, sejam estas motivadas por avanços tecnológicos, económicos e ou socioculturais. O curto espaço de tempo em que as mesmas ocorrem, força as empresas a se readaptarem a novas realidades, num mercado altamente globalizado, competitivo e incerto.

Segundo a Direção Geral das Atividades Económicas (2021), uma Economia torna-se competitiva quando “regista um crescimento elevado e sustentado da produtividade”, dependendo da sua capacidade para colocar no mercado produtos e ou serviços que vão de encontro a determinados padrões de qualidade dos mercados locais e globais, oferecendo ao mesmo tempo preços competitivos, que permitam a geração de rendimentos com um uso eficiente dos recursos.

As fronteiras nacionais deixam, portanto, de ser um obstáculo à concorrência entre empresas, pelo que se percebe a necessidade de inovação, constante avaliação e criação de valor, através de planos estratégicos estruturados (Kaplan & Norton, 1997).

Os mesmos autores defendem que a implementação de um plano estratégico adequado passa pela formação e total envolvimento das pessoas que o devem executar. Apesar de, no século XX, se perceber que a implementação estratégica seguia um modelo quase militar, bastante centralizado ao nível da gestão de topo, com o evoluir dos tempos, as organizações perceberam a importância da descentralização, envolvendo todos os funcionários, para que se potencie a partilha de visões e estratégias, concretizadas no Balanced Scorecard (BSC), com um plano concreto e funcional de comunicação ativa e desenvolvimento.

Esta metodologia, desenvolvida por (Kaplan & Norton), permite recolher, avaliar e calcular o valor efetivo dos ativos intangíveis, bem como promover a implementação de estratégias de sucesso. Aliar a contabilidade financeira de modo a que a mesma incorporasse a avaliação desses ativos intelectuais nas empresas, como sendo produtos e serviços de alta qualidade, colaboradores motivados e com “know-how” adequado, processos internos eficientes e consistentes, clientes satisfeitos e fidelizados, entre outros indicadores.

Na sua visão, um plano estratégico de sucesso deve incluir objetivos, indicadores, metas e modelos de ação, assentando em quatro perspectivas essenciais: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e crescimento.

No seu estudo “The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance”, (Kaplan & Norton, 1992) referem que tudo o que se pretende alcançar numa empresa, deve ser mensurável. Tanto que, trabalhar com planos que permitam avaliar qualitativa e quantitativamente as atividades, promove efeitos extremamente positivos na postura dos membros de gestão e do staff operacional.

Se na era industrial, a perspectiva financeira se mostrava suficiente, na atual era da informação torna-se essencial aliar indicadores financeiros e não financeiros, sendo este o principal fator que distingue o BSC de outros indicadores de avaliação do desempenho. Assim sendo, aliar ambas as perspectivas permite que, tanto na área de gestão como na linha de produção e nas operações com clientes, o BSC se mostre útil na medida em que envolve todos os colaboradores, em todos os níveis da organização, guiando a sua atuação e moldando a política organizacional com foco nas metas pretendidas e atividades a realizar que conduzam a esse mesmo fim (Kaplan & Norton, 1997). Este indicador deve, portanto, espelhar a missão e estratégia de uma organização, estabelecendo metas e objetivos atingíveis.

No caso de estudo, pretende aplicar-se o BSC como alternativa aos modelos tradicionais e familiares de gestão, tendo sido percecionada uma lacuna no que refere ao planeamento claro e transparente da estratégia de crescimento da empresa, havendo apenas um desenho de gestão e performance ao nível dos cargos de gestão, sendo desconsideradas as práticas operacionais correntes e que influem, significativamente, no sucesso da empresa.

É esta lacuna que se pretende colmatar, como meio de promover o crescimento sólido e sustentável da organização em estudo.

1.2. Objetivos

Partindo da lacuna identificada, definem-se os seguintes objetivos para este estágio:

- i. Desenvolver e promover a implementação de um sistema de avaliação de desempenho com base no BSC, numa empresa que atua na área da gestão e revalorização de resíduos;
- ii. Promover consciência organizacional no que refere a planeamento e estratégia de desenvolvimento e aprendizagem;

- iii. Definir os indicadores da avaliação, assentes essencialmente nas quatro perspetivas do BSC: financeira, clientes, processos internos e aprendizagem e desenvolvimento;
- iv. Validar se tais objetivos e indicadores estão em linha com as perspetivas do BSC e com os objetivos da empresa.

1.3. Metodologia

Para realização deste estágio, aplica-se a metodologia de estudo de caso.

Segundo (Yin, 2005), o estudo de caso é uma estratégia de investigação que pode incidir sobre algo perfeitamente definido ou concreto, como um indivíduo, grupo ou organização, ou sobre algo menos definido ou abstrato, como decisões, programas, processos ou mudanças organizacionais.

Assim, e de acordo com o mesmo autor, seguiu-se as fases necessárias a este estudo, como sendo:

- i. Planeamento: definir o objetivo do estudo bem como os meios necessários para que se alcançassem (estudo das políticas de governance da sociedade, recolha de informação e inquéritos);
- ii. Recolha de dados: entrevista aos gestores e inquérito aos colaboradores e principais clientes;
- iii. Tratamento de dados: análise e conclusões, bem como sugestões de melhoria e limitações de âmbito.

No caso em apreço, define-se como objetivo principal, desenvolver e implementar o modelo de avaliação de desempenho baseado no BSC, como potenciador de melhoria contínua, avaliação e planeamento estratégico.

O estudo de caso demonstra-se adequado neste estágio, uma vez que permite analisar o processo de aplicação prática do Balanced Scorecard na empresa e cruzar os dados com a informação teórica recolhida.

“O estudo de caso é uma modalidade de pesquisa amplamente utilizada nas ciências biomédicas e sociais. Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente impossível mediante outros delineamentos já considerados” (Gil, 2002).

Permite, pois, que se retirem conclusões sobre o objeto de estudo.

O mesmo autor defende que, para a elaboração de um estudo de caso, dever-se-á seguir as seguintes etapas:

1. formulação do problema;
2. definição da unidade-caso;
3. determinação do número de casos;
4. coleta de dados;
5. avaliação e análise dos dados; e
6. preparação do relatório.

A fase de formulação do problema, a fase inicial do projeto, surge de um processo de reflexão entre o estagiário e a gerência, como forma de potencializar os resultados da empresa. Dado se perceber que a sua gestão se baseia num modelo familiar e tradicional, escolheu-se estudar, essencialmente, a análise SWOT e o Balanced Scorecard como forma de avaliar o desempenho da estrutura e delinear metas e objetivos a alcançar, através da aplicação prática destas ferramentas.

A definição da unidade-caso, isto é, do indivíduo de estudo, foi definida entre o estagiário e a entidade acolhedora, por se perceber a existência de uma lacuna no planeamento estratégico e de gestão da entidade objeto de estudo. Trata-se, de acordo com (Gil, 2002), de um estudo de caso instrumental, uma vez que “(...) é desenvolvido com o propósito de auxiliar no conhecimento ou redefinição de determinado problema. O pesquisador não tem interesse específico no caso, mas reconhece que pode ser útil para alcançar determinados objetivos”.

No caso em específico, define-se apenas um caso de estudo, designadamente a empresa ABC e a implementação do modelo de avaliação de desempenho BSC.

A obtenção de dados durante um estudo de caso deve ser abrangente, pelo que durante este estágio se optou pela utilização de diversas fontes de informação, como sendo recolha bibliográfica em livros e artigos científicos, reuniões e entrevistas aos órgãos de gestão, inquéritos a colaboradores e clientes e, essencialmente, observação presencial dos métodos e processos de gestão. “A utilização de múltiplas fontes de evidência constitui, portanto, o principal recurso de que se vale o estudo de caso para conferir significância a seus resultados” (Gil, 2002).

Com o propósito de identificar as fontes de informação mais relevantes, efetuou-se os seguintes procedimentos:

- i. Identificação dos principais responsáveis dentro de cada departamento: contabilidade, administração, produção.

- ii. Reuniões com os elementos selecionados, no sentido de dar a conhecer o projeto. Foram efetuadas entrevistas e inquéritos para recolha de informação. Através das suas respostas, foi possível identificar alguns indicadores que contribuiriam para a construção do modelo.
- iii. Análise dos inquéritos aos clientes e colaboradores e entrevista ao órgão de gestão.
- iv. Em conjunto com a gerência, definir objetivos estratégicos e delinear as metas a atingir, bem como a adoção de posturas de melhoria e indicadores fundamentais, para a monitorização no futuro.
- v. Definir um modelo que permitisse colmatar as lacunas de gestão identificadas e promover o crescimento sustentável da empresa.

No que refere ao tratamento dos dados recolhidos, a entrevista realizada aos membros do órgão de gestão permitiu perceber melhor o seu plano de ação e os seus objetivos, para que se procurasse estruturar o BSC da forma mais adequada. Relativamente aos inquéritos, realizados aos colaboradores e clientes, optou-se por utilizar o método Net Promoter Score (NPS) para avaliação do grau de satisfação.

O NPS é uma metodologia simples e inovadora, desenvolvida em 2003 por (Reichheld), e que permite mensurar o nível de satisfação de clientes/colaboradores.

É flexível e fácil de utilizar, calculando-se a partir da probabilidade de um indivíduo/grupo recomendar a empresa (Patel, 2023).

Esta metodologia tem como principal objetivo avaliar o grau de satisfação e perceber como os indivíduos percecionam e falam sobre a marca/organização, direcionando estratégias de atuação e, essencialmente, de fidelização (Patel, 2023).

Para o seu cálculo, define-se, em percentagem, a proporção de clientes/colaboradores conforme a sua perceção da empresa e respostas à questão fundamental: “Recomendaria a nossa empresa a amigos e familiares?”, para se obter uma resposta entre “0” e “10”, sendo zero “nada provável” e dez “muito provável” (Reichheld, 2003).

O mesmo autor refere que o método NPS define que, sempre que existam respostas que se situem entre o “0” e o “6”, esses indivíduos devem ser considerados como “detratores”; em respostas obtidas entre “7” e “8”, os indivíduos serão considerados “neutros” e, para os indivíduos que respondam entre “9” e “10”, a classificação é de “promotores”.

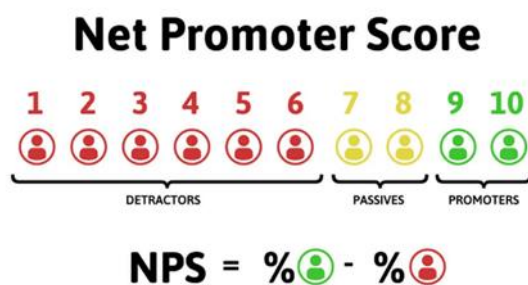


Figura 1: Net Promoter Score (Fonte: <https://neilpatel.com/br/blog/nps-o-que-e/>)

No fim, basta aplicar a fórmula seguinte para obter o índice NPS em cada caso:

$$\text{NPS} = (\text{n.º de promotores} - \text{n.º de detratores}) / \text{n.º total de inquiridos}$$

Conforme a percentagem obtida, a empresa pode ser classificada em quatro “zonas” diferentes:

Resultado	Zona
75% a 100%	Excelência
50% a 74%	Qualidade
0% a 49%	Aperfeiçoamento
-100% a -10%	Crítica

Tabela 1: Avaliação Índice NPS (Fonte: (Gomes, 2019))

1.4. Organização

Este relatório de estágio está dividido em 5 capítulos principais, de acordo com a informação analisada e sequência necessária para a sua correta compreensão.

No capítulo 1, uma introdução ao tema, no qual se elabora o enquadramento teórico que motivou a escolha deste estágio, bem como se enumeram os objetivos do estudo, fazendo referência à metodologia utilizada.

Por sua vez, no capítulo 2 efetuou-se a revisão da literatura, como forma de contextualizar o leitor acerca das temáticas mais relevantes, como por exemplo, a estratégia e a sua implementação; avaliação de desempenho, incluindo métodos e instrumentos (análise SWOT, BSC, etc.) e controlo interno.

A entidade acolhedora e a entidade objeto de estudo são descritas no capítulo 3, expondo-se, designadamente, temáticas como Missão, Valores e Visão, elaboração de informação contabilística e demonstrações financeiras como apoio à gestão.

O caso prático propriamente dito, nomeadamente a aplicação dos métodos de avaliação de desempenho (no caso, BSC), está descrito no capítulo 4.

Por fim, mas não menos importante, as conclusões, limitações e sugestões são deixadas no capítulo 5.

Capítulo 2. Revisão da Literatura

2.1. Estratégia

A estratégia é um termo originário da Grécia antiga e que deriva do termo grego Strategos (função desempenhada pelos generais do exército), que combina Stratos (exército) com ag (liderar).

(Freire, 2008) indica que, devido às origens militares da expressão, a estratégia é definida como a posição levada a cabo, pela formação militar, com o objetivo de aplicar um plano de campanha com diversas ações ofensivas e defensivas. Ao relacionar o conceito militar com o empresarial, observamos que tanto no campo de batalha como numa empresa, onde é necessário tomar decisões importantes, existe um plano que reúne, de uma forma integrada, os objetivos, as políticas e as ações a serem tomadas com vista a alcançar o sucesso.

Para Napoleão, estadista e líder militar francês que liderou várias campanhas militares durante a revolução francesa a “Estratégia é a arte de usar o tempo e o espaço. Eu sou mais ligado ao primeiro do que ao segundo; espaço nós podemos recuperar, o tempo nunca”.

“A aplicação e generalização no tempo e no espaço desta praxis, mostram que a essência da estratégia é intemporal e independente dos contextos onde é aplicada, daí o interesse na sua abordagem” (Santos, 2011).

A estratégia tem como base um conjunto de hipóteses sobre causas e efeitos. O sistema de medição deve tornar explícitas as hipóteses entre as medidas nas várias perspetivas, para que possam ser geridas e validadas (Kaplan & Norton, 1997).

A utilização de estratégias, para Gomes dos Santos (2011) deve ser considerada quando os decisores enfrentam uma ou mais das situações seguintes:

- Limitação de recursos para enfrentar situações de elevada complexidade;
- Comprometimento irreversível dos recursos;
- Necessidade de coordenação espaço/temporal das ações;
- Incerteza quanto às capacidades e intenções dos concorrentes.

As empresas, ao negligenciarem os princípios da estratégia, têm enfraquecido as suas bases industriais, o que tem culminado na incapacidade de alcançar uma vantagem competitiva. Torna-se crucial que as empresas se diferenciem de seus concorrentes por meio de um posicionamento estratégico eficiente. Ao promover mudanças, tanto no

âmbito profissional como pessoal, surgem sempre resistências ou obstáculos a serem superados.

(Mintzberg, 1994) define estratégia como um processo que abrange dois aspetos distintos: a abordagem racional e a abordagem planeada. Por outro lado, é também envolvido um elemento emergente. As ações emergentes surgem como resultado de mudanças na concorrência, no mercado ou nas tecnologias, e podem levar a ajustes na estratégia inicialmente pretendida. Isso resulta numa estratégia efetivamente realizada e resultante da soma da estratégia planeada e das ações emergentes. Portanto, é crucial que a estratégia seja flexível o suficiente para permitir a criatividade e a inovação na elaboração da estratégia emergente.



Figura 2: Visão e planeamento estratégico (Fonte: (Melo Casaleiro, 2012))

2.1.1. Obstáculos na Implementação da Estratégia

Ao longo da história do mundo dos negócios, inúmeras novas estratégias foram anunciadas com entusiasmo, mas muitas delas nunca foram de facto colocadas em prática. O verdadeiro desafio reside na transição da teoria para a realidade, ou seja, na fase de implementação, onde muitas vezes as coisas não ocorrem como o esperado. Isso pode acontecer devido à falta de capacidade de prever riscos e mudanças no contexto, à comunicação interna inadequada ou até mesmo por não ser estudado o impacto que qualquer mudança estratégica pode ter sobre a força de trabalho e o funcionamento geral da empresa.

Na opinião de (Barroso, 2022) existem obstáculos, na implementação das estratégias empresariais, que culminam no insucesso:

1. Falta de comprometimento das equipas com o plano estratégico

Uma das principais barreiras na implementação de uma nova estratégia é a incapacidade da liderança de envolver efetivamente as equipas nesse processo. É fundamental que as informações sejam transmitidas de maneira clara e transparente para que os colaboradores compreendam o que é esperado deles e entendam o propósito da escolha dessa nova direção, permitindo que se sintam parte integrante desse processo.

O desafio torna-se mais evidente em empresas com uma hierarquia vertical mais vincada, onde as decisões são tomadas de uma forma decrescente (cima para baixo), o que leva os trabalhadores a sentirem-se desconectados ou não envolvidos nos processos.

De forma a ultrapassar essa dificuldade é necessário ouvir e envolver os funcionários na elaboração dos planos estratégicos de forma a criar um sentimento de inclusão nas equipas e permitindo que as mesmas contribuam com ideias e sugestões, apoiando a nova estratégia.

2. Ignorar os possíveis constrangimentos da mudança

Cometer o equívoco de acreditar que o entusiasmo demonstrado pelos autores de um plano estratégico será partilhado por todos é uma ideia inadequada, e os custos dessa ilusão podem ser significativos.

Ao enfatizar os múltiplos benefícios de um novo projeto ou filosofia, é essencial não negligenciar o facto de que isso pode acarretar perdas para muitos dentro da empresa. Não prever ou desconsiderar o impacto negativo da mudança pode comprometer seriamente o sucesso da implementação de uma nova estratégia.

As perdas de poder, dinheiro, prestígio ou oportunidades de crescimento, percebidas ou reais, bem como o medo de não possuir as habilidades necessárias para enfrentar os novos desafios, são cenários que podem constranger e aumentar a resistência à mudança por parte dos colaboradores, o ativo mais importante da empresa.

Esses aspetos devem ser levados em causa e adotar-se medidas para mitigar essas preocupações e incertezas.

3. Esquecer o objetivo do plano inicial

Não ter em consideração as tendências do mercado e não estar atento às possíveis mudanças é agir de forma reativa, em vez de pró-ativa, e correr o risco de tomar medidas tardiamente. É essencial compreender que o mundo está em constante oscilação e responder de acordo com essa realidade.

Ignorar a realidade pode levar ao erro de estabelecer objetivos pouco realistas, tanto em relação ao contexto que envolve a empresa quanto aos recursos disponíveis.

Quando o objetivo ambicionado é o crescimento, é necessário, em primeiro lugar, fornecer à empresa os meios necessários para atingir esse objetivo. Isso implica considerar cuidadosamente os recursos disponíveis e garantir que estão alinhados com as metas estabelecidas. Somente assim será possível alcançar o sucesso e enfrentar os desafios impostos pela dinâmica do mercado.

4. Inadequada ou inexistente monitorização do plano

Quando a gestão ou os decisores, numa empresa, adotam uma determinada estratégia, têm de ter em consideração que a mesma envolve constante monitorização. A negligência da avaliação e execução do plano, a maior parte das vezes, eleva a probabilidade de não ocorrer da maneira indicada.

Para mitigar este risco, devem ser adotados Key Performance Indicators (KPIs) para cada iniciativa, objetivo ou projeto. A existência destas métricas auxilia e impulsiona as ações e comportamentos necessários à obtenção dos resultados esperados.

Manter comunicações periódicas com as equipas encarregadas de implementar o plano torna-se essencial para acompanhar o progresso, reconhecer conquistas de objetivos e enfrentar desafios. Isso possibilita resolver problemas e fazer os ajustes necessários antes que se tornem irreversíveis.

A importância da elaboração de um plano estratégico é um tema controverso e que pode gerar discórdia uma vez que é entendido como um facto de limitação da flexibilização da gestão, sufocação da criatividade e presunção de cenários imutáveis.

Mesmo que ocorram falhas ou seja preciso fazer ajustes para (Barroso, 2022), possuir uma estratégia é ter um roteiro definido: “Significa que há prioridades estabelecidas, objetivos definidos e um plano para lá chegar. Tendo sempre presente, claro está, que não se pode menosprezar a importância de uma boa implementação.”

(Kaplan & Norton, 1992) perspetivam que o desempenho da organização deve ser medido tendo em conta uma vertente financeira, de clientes, processos e inovação. Estas abordagens necessitam de aderir aos objetivos estabelecidos e serem cuidadosamente monitorizadas para alcançar o sucesso desejado, que, neste contexto, significa um alto desempenho.

De acordo com os últimos autores, os objetivos estratégicos de uma organização só são alcançados quando todas as vertentes, anteriormente mencionadas, estiverem conjugadas e consolidadas para maximizar todos os resultados.

2.2. Avaliação de Desempenho

De acordo com (Grote, 2022), a avaliação de desempenho é um sistema formal de gestão, que permite avaliar a qualidade da performance dos indivíduos numa organização, sendo esta avaliação efetuada, em regra, pelo supervisor de cada um desses colaboradores.

A avaliação de desempenho pode também ser definida como a confrontação de algo que acontece, com algo que foi estabelecido previamente, não só em termos financeiros, mas também humanos e estruturais, sendo que um dos objetivos das empresas é medir/avaliar o desempenho da mesma, de forma fiável e credível, sendo esta uma tarefa que exige algum esforço, até porque uma avaliação de desempenho eficaz e eficiente não pode ser apenas assente em indicadores financeiros (Gomes, 2019).

Este é um dos principais motivos por que os modelos e métodos de avaliação do desempenho se foram desenvolvendo ao longo dos anos, por se perceber que, de facto, a análise financeira não é suficiente para uma perspetiva global da performance da empresa. Para que seja eficiente, (Grote, 2022) defende que o processo de avaliação do desempenho deve ser contínuo, ao invés de acontecer apenas uma vez no ano, seguindo 4 fases essenciais:

Fase 1: Planeamento do Desempenho. Deve efetuar-se uma reunião entre a administração e os supervisores/colaboradores no início de cada ano, para planeamento. Devem ser definidas as metas para os colaboradores, dentro do setor ou individualmente, estabelecendo-se responsabilidades e definindo os projetos nos quais estarão inseridos, bem como a forma como devem orientar o seu comportamento e atitude organizacional e profissional.

Fase 2: Execução do Desempenho. Durante o ano, o funcionário ou equipa de trabalho, trabalham para atingir os objetivos definidos e cumprir as obrigações atribuídas, devendo ser orientados pelo gerente/supervisor, que lhes forneça formação e updates constantes acerca do seu desempenho, como forma de potenciar o sucesso. Pelo menos mais uma vez no ano, deve existir outra reunião para fazer uma análise e confrontar os objetivos delineados com aqueles alcançados até então.

Fase 3: Avaliação do Desempenho. Chegado o novo momento de delinear estratégias, importa perceber e refletir sobre como os seus colaboradores/equipas de trabalho se comportaram durante o período findo, até para perceber como desenhar a estratégia para o próximo exercício. Nesta fase, define-se também se o desempenho dos colaboradores foi de encontro às metas esperadas e se tal facto determina a compensação deste comportamento.

Fase 4: Revisão do Desempenho. É realizada uma nova reunião, entre a gerência e os supervisores, para confronto entre o planejamento e a real execução do plano de avaliação, medindo a performance de cada um dos indivíduos no alcance das metas estabelecidas. Nesta altura deve ainda definir-se uma nova data para iniciar o planejamento para o ano seguinte.

A figura seguinte retrata estas fases:

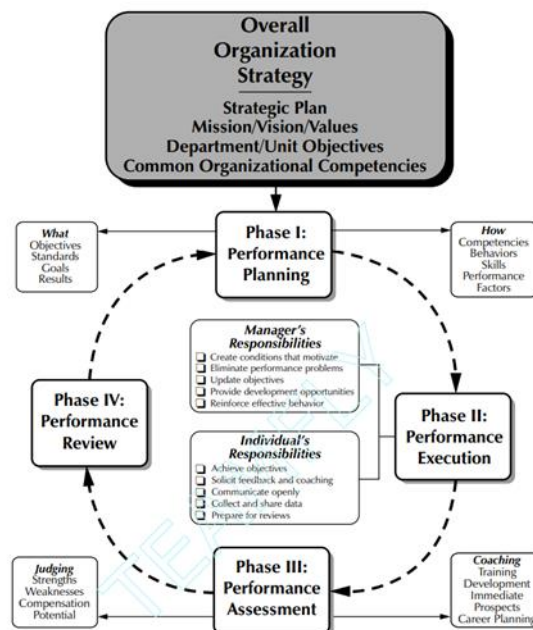


Figura 3: As quatro fases da avaliação de desempenho (Fonte: Dick Grote, THE PERFORMANCE APPRAISAL - QUESTION AND ANSWER BOOK - A survival guide for managers, p. 3)

De acordo com (Gomes, 2019), os objetivos principais da avaliação do desempenho são controlar e corrigir, sempre que se mostre necessário, os desvios percebidos aos planos, para que se determine o sucesso ou insucesso dos objetivos previamente definidos.

(Neely, 2002) refere que avaliar é fundamental, e defende que esta avaliação deve estar baseada no modelo das quatro perspectivas “CP”:

- ✓ Controlo de posições: não se refere apenas ao interior da organização, sendo fundamental obter informação sobre os nossos concorrentes e identificar possíveis pontos fracos que possam ser melhorados (relevância da Análise SWOT). Estar atento às necessidades dos clientes e antecipar mudanças nos paradigmas dos mercados, promove respostas rápidas e ajustes eficientes à mudança.

- ✓ Comunicar posições: vem na sequência do ponto anterior e refere essencialmente à divulgação desse “poder de controlo”, com todas as partes envolvidas, sejam acionistas, clientes, fornecedores, e demais interessados.
- ✓ Confirmar prioridades: depois de todo o processo de controlo e comunicação, é necessário definir prioridades bem como os recursos necessários para o alcance dos objetivos definidos.
- ✓ Compelir os progressos: estando definidas as prioridades, a empresa deve criar incentivos e motivar as pessoas, para que elas próprias se sintam parte fundamental na organização e se sintam “no mesmo barco”, como forma de alcance dos objetivos definidos e cumprimento das políticas organizacionais.

2.3. Métodos e Instrumentos de Avaliação de Desempenho

2.3.1. Análise SWOT

De acordo com (Leite & Gasparotto, 2018), a análise SWOT é uma de várias ferramentas estratégicas, que se destaca essencialmente por possibilitar a correlação entre aspetos internos e externos da empresa. Ao identificar as suas forças e fraquezas, é possível extrapolar quais as oportunidades e ameaças com as quais se depara.

(Boone & Kurtz, 2016), indicam que a análise SWOT é uma ferramenta extremamente importante no planeamento estratégico das empresas, uma vez que permite perceber a posição destas no mercado, relativamente aos seus concorrentes, bem como analisar variáveis na sua cultura e ambiente organizacional, que possam influenciar os seus clientes, parceiros, vendedores e até o próprio setor.

Ambos, ressaltam que a análise das forças, fraquezas, oportunidades e ameaças, num contexto interno e externo à empresa, é uma posição de gestão inteligente e fulcral para o planeamento e crescimento das organizações, desenvolvendo estratégias que permitam acrescentar valor à empresa e evitar riscos.

Assim, passemos a analisar as quatro componentes desta análise:

Forças (Strengths): representam uma análise interna da empresa, devendo considerar tudo aquilo que lhe acrescenta valor, isto é, as qualidades da empresa, como sendo os seus processos mais eficientes, os melhores produtos, a vantagem competitiva, colaboradores altamente especializados, etc. Compreende aspetos que são controláveis pela entidade e que lhe conferem, efetivamente, vantagem sobre os concorrentes (Leite & Gasparotto, 2018);

Fraquezas (**Weaknesses**): representam também uma análise interna, devendo aqui ser evidenciadas as principais fraquezas/limitações da empresa, isto é, todas as características que a bloqueiam na obtenção dos resultados, prejudicando a sua vantagem competitiva. São disto exemplo, a qualidade das matérias-primas/mercadorias, a (des)adequada formação dos funcionários, a confiança nos processos, obsolescência dos equipamentos, entre outros (Leite & Gasparotto, 2018) (Boone & Kurtz, 2016).

Oportunidades (**Oportunities**): refletem uma análise externa, fora do controlo da entidade, referindo a factos que, ocorrendo, potenciam o desempenho e resultados da empresa. (Leite & Gasparotto, 2018) defendem que, ao “agarrar” tais oportunidades, a empresa é capaz de suprir necessidades dos seus clientes que, até então, não estavam asseguradas pelos concorrentes, gerando potenciais lucros e acréscimo de valor. Pode dar-se como exemplos de oportunidades, a contratação de staff altamente qualificado, a descoberta de novos mercados, reduções temporárias de gastos, etc.

Ameaças (**Threats**): as ameaças são também elas fatores que estão fora do controlo da empresa e espelham essencialmente as circunstâncias que, ocorrendo, poderão colocar em causa o desempenho e resultados da empresa, ou mesmo, em última instância, a sua continuidade (Leite & Gasparotto, 2018). As ameaças externas limitam e prejudicam as forças da organização, colocando obstáculos na sua atuação e tornando a estrutura mais vulnerável (Boone & Kurtz, 2016). Pode dar-se com exemplo de ameaças, o surgimento de grupos que monopolizem o mercado, alteração de legislação relacionada com a atividade, etc.

Esta ferramenta permite, portanto, aos interessados, tomar decisões conscientes, planeando o futuro da empresa e garantindo a sua continuidade por meio do aproveitamento das suas forças e oportunidades e da minimização ou eliminação do impacto das suas fraquezas e ameaças.

2.3.2. Tableaux de Bord

2.3.2.1. Conceito

O conceito de Tableaux de Bord pode variar, dependendo do autor que o redige.

É uma ferramenta originária de França, desenvolvida por engenheiros franceses em 1932 e que tem como objetivo a melhoria do processo de produção e o entendimento das relações causais entre as ações e os objetivos alcançados pela empresa (Manzoni & Epstein, 1998).

Para (Borguignon, Malleret, & Norreklit, 2004) o tableaux de bord é uma ferramenta de gestão que é comumente utilizada na gestão de topo e que permite uma visão global e rápida das suas operações e do seu ambiente.

Segundo (Pezet, 2009), desta forma, é permitido, através desta ferramenta, a comparação dos resultados reais com objetivos previamente fixados possibilitando o acompanhamento da realização dos mesmos e a verificação de possíveis desvios e a tomada de medidas corretivas.

Esta forma completa de ver a empresa permite fortalecer o poder da gestão.

Da sua origem até à sua forma atual, o tableaux de bord passou por diversas mudanças, na sua apresentação e metodologias de aplicação. Estas devem-se ao aumento do número de críticas que alegavam que o principal objetivo das medidas de desempenho era garantir coerência entre ações e convergência para os objetivos propostos.

Existem várias perspectivas e abordagens abrangentes em relação aos painéis de controlo, mas, em sua essência, eles devem ser considerados como ferramentas de gestão e ação extremamente concisas, ágeis e de uso frequente (idealmente, contínuo). Os painéis de controlo fornecem dados para monitorização e acompanhamento, facilitam a comunicação e o diálogo em todos os níveis e desempenham o seu papel ao auxiliar os gerentes na tomada de decisões. Eles consistem num conjunto diversificado de informações organizadas de forma hierárquica, alinhadas com a estrutura de responsabilidades dentro da organização.

Para (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008) o tableaux de bord, de uma forma sintética, apresenta as seguintes características:

- Medir a performance das pessoas, departamentos ou organizações em múltiplas vertentes. Para essa medição é necessária a seleção de indicadores diversificados, de natureza financeira e não financeira, estruturados com vista a conduzir ao conhecimento do desempenho e alcance dos objetivos;
- Quantificação dos objetivos, meios e fatores críticos internos e externos;
- Obtenção de informação de síntese, proporcionando a cada gestor indicadores sintéticos fundamentais, mas com capacidade de desagregação;
- Procurar personalizar (adequar) os indicadores às responsabilidades e poder de decisão efetivamente exercido por cada responsável;
- Promover a comunicação e diálogo interno;

- Servir de base à validação e avaliação dos desempenhos, constituindo a referência para a determinação do montante de prémios e incentivos, quando aplicável.

“ O Tableaux de Bord é, então, um instrumento de informação rápida para atuar a curto prazo” (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008).

2.3.2.2. Utilização do Tableaux de Bord

Os mesmos autores, defendem que o tableaux de bord detém três maneiras de utilização e deve ser um instrumento personalizado para cada gestor.

A primeira forma de utilização do tableaux de bord é como instrumento de comparação. A comparação é feita a partir dos dados adquiridos/atingidos com a previsão inicial. Se inicialmente não houve lugar à realização de uma previsão, não poderemos julgar se os resultados foram normais ou distorcidos das projeções. O tableaux de bord não deve ser carregado com informação de difícil leitura e compreensão para a empresa. Neste deve constar, apenas o que for de extrema relevância, de forma simples e de fácil leitura. Para que tal ocorra é necessário filtrar as informações em quantidade e qualidade para facilitar o diálogo e a tomada de decisão.

A segunda, é a utilização como facilitador de diálogo entre as várias hierarquias da empresa de forma a existir coerência e complementaridade na informação escrita das realizações em comparação com as previsões. Os superiores hierárquicos devem, essencialmente, deter informação selecionada e importante das ações e conclusões dos seus subordinados. Como exemplo: a visualização de um gráfico evolutivo de nada serve se não for acompanhada da sua devida explicação.

A terceira forma de utilizar esta ferramenta consiste na sua análise para a tomada de decisão. O facto de se constatar a existência de desvios entre as previsões e os acontecimentos reais, por si só, de nada serve se não for procedida de uma ação para que se corrijam esses desvios. Analisando o valor do desvio, o gestor deve estar capacitado para determinar as causas e ter conhecimento suficiente sobre a temática que lhe permita implementar medidas corretivas. Esta análise deve ser sempre apresentada no Tableaux de Bord.

2.3.3. Balanced Scorecard

2.3.3.1. Conceito

Analisando a constante evolução tecnológica vivida pelas empresas aliada ao forte ambiente competitivo, cada vez mais são necessários recursos humanos, financeiros e operacionais para alavancar as empresas rumo aos objetivos a que se propõem.

Segundo (Caiado, 2020), os problemas na coordenação das decisões e do controlo em empresas com complexidade crescente, deram lugar a questões de rendibilidade na segunda metade do século passado. O posicionamento competitivo das empresas, nos anos 80, levou a que os gestores procedessem não só à análise da estrutura da indústria, mas também, à análise da sua concorrência. Este facto levou, na década seguinte, ao posicionamento estratégico ligado às vantagens competitivas sustentáveis.

(Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008) cita Robert Simons (1995), “um sistema de avaliação do desempenho, tem como objetivo acompanhar e avaliar a implementação estratégica, incentivando a comunicação, a motivação e o alinhamento estratégico das iniciativas operacionais”

(Cruz, 2005) defende que é insuficiente calcular o valor e o desempenho de uma empresa apenas utilizando indicadores financeiros. Percebeu-se que um sistema que permita medir ativos fixos tangíveis (AFT) e intangíveis (AI), tais como: relações entre fornecedores e clientes, ambiente e cultura de uma empresa aliados à inovação, eram “ouro sobre azul” (chave para o sucesso). Para isso, é necessário que seja criado um modelo que consiga aliar os indicadores financeiros a muitos outros indicadores de difícil contabilização, mas que, estão presentes na estratégia da empresa.

O Balanced Score Card surge, neste contexto, como uma ferramenta que permite recolher e calcular o valor real dos ativos intangíveis, bem como facilitar a implementação de diversas estratégias com sucesso. Este modelo foi desenvolvido por Robert Kaplan e David Norton em 1992.

Para (Kaplan & Norton, 1997), a capacidade de mobilização e exploração dos ativos tangíveis ou invisíveis tornou-se muito mais decisiva do que investir e gerir ativos fixos tangíveis.

Já os ativos intangíveis, segundo os mesmo autores, permitem que uma empresa desenvolva relacionamentos que fidelizem clientes existentes e permitam que novos segmentos de clientes e áreas de mercado sejam alcançados com eficácia e eficiência; que se efetue lançamentos de produtos e serviços inovadores desejados pelos clientes de referência; que se produza bens e serviços personalizados de alta qualidade a preços

baixos e com ciclos de produção mais curtos; que se utilize tecnologia da informação, bancos de dados e sistemas.

Estes autores conduziram um estudo de pesquisa em algumas das maiores empresas americanas para explorar novos métodos de medição de desempenho, motivados pela crença de que as medidas financeiras tradicionais eram inadequadas para a empresa moderna.

Através do BSC, a gestão de topo dispõe de uma visão compreensiva e integrada do desempenho e de um processo contínuo de avaliação e atualização da estratégia da empresa. Assim, o BSC torna-se um facilitador da comunicação e compreensão da visão e objetivos estratégicos ao universo de colaboradores (Economia, 2007).

Robert Kaplan e David Norton (1992) posicionam o Balanced Scorecard como uma ferramenta que ajuda as organizações a lidarem com as exigências de stakeholders relevantes e a traduzirem estratégias em ações. As exigências destes stakeholders são integradas no núcleo de gestão das empresas por meio de quatro perspectivas: financeira, mercado (clientes), processos (internos) e aprendizagem e desenvolvimento.

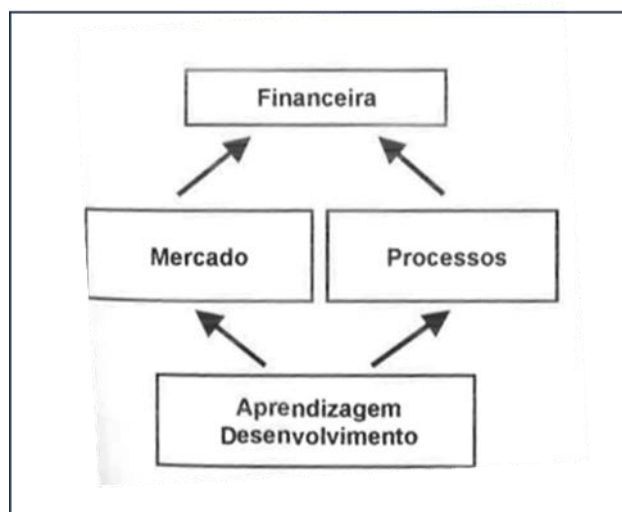


Figura 4: As quatro perspectivas do BSC (Fonte: Figura 6.4 As quatro perspectivas do Balanced Scorecard - (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008), página 259)

Segundo (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008), cada uma destas quatro perspectivas é definida, de acordo com a visão estratégica da organização, os objetivos, os fatores críticos, os indicadores de desempenho, as metas e as iniciativas. Desta forma, através do BSC, é possível ligar o controlo operacional de curto prazo, com a visão e estratégia de longo prazo permitindo à gestão acompanhar a evolução do negócio e a implementação estratégica nestas quatro perspectivas diferentes.

Para isso, (Kaplan & Norton, 1992) argumentaram que as empresas precisavam de ferramentas sofisticadas para gerir ativos intangíveis ou qualitativos, como satisfação do cliente, qualidade dos processos, infraestrutura e know-how. Esses ativos intangíveis são essenciais para a competitividade futura das organizações. Portanto, o BSC fornece indicadores “avançados”, que visam alcançar metas estratégicas no futuro, bem como indicadores “atrasados”, que retratam a eficácia e a eficiência das medidas no passado. Dentro do BSC, os objetivos e indicadores estão conectados por relações causais, formando uma estrutura que representa as hipóteses de causa e efeito das estratégias.

2.3.3.2. O Modelo da Contabilidade Tradicional e o BSC

O processo de gestão baseado em relatórios financeiros ainda está muito ligado a um modelo de contabilidade desenvolvido há séculos para transações isoladas entre entidades independentes.

Apesar disso, as empresas procuram construir ativos e capacidades internas, bem como estabelecer relações e alianças estratégicas com entidades externas. Para que isso ocorra, é necessário que o modelo de contabilidade financeira seja expandido de forma a incorporar a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa. Esses ativos incluem produtos e serviços altamente qualificados, funcionários motivados e capacitados, processos internos eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e leais.

Torna-se assim necessário que as empresas da era da informação atualizem o modelo de contabilidade financeira para refletir a importância dos ativos intangíveis e intelectuais, além das transações financeiras tradicionais, a fim de melhorar e gerir o seu desempenho e valor no mercado.

2.3.3.3. Orientação Estratégica

Como orientador estratégico, o BSC assumiu um papel muito importante e com um conjunto de características e preocupações próprias onde, segundo (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008) se podem destacar:

- Ligação dos indicadores de performance à estratégia;
- Proporcionar aos gestores uma visão alargada e integrada do desempenho;
- Ligação do controlo operacional à visão e à estratégia;
- Clarificação das relações de causa-efeito em que se acredita;
- Focalizar a atenção dos gestores no que é mais crítico.

O Balanced Scorecard é uma ferramenta que conecta a prática à estratégia, permitindo aos responsáveis monitorizar e obter um feedback contínuo sobre o impacto das suas ações nos objetivos estratégicos. Para garantir a ligação entre as iniciativas operacionais e os objetivos estratégicos, (Kaplan & Norton, 1992) propuseram quatro processos de gestão estratégica:

- i. Classificação e tradução da visão estratégica: O primeiro processo de gestão estratégica proposto por Kaplan e Norton envolve a transformação da visão e da estratégia da organização em objetivos claros e mensuráveis. Os gestores devem articular de forma precisa e compreensível os elementos essenciais da estratégia, identificando os objetivos estratégicos e estabelecendo metas tangíveis para cada perspetiva do Balanced Scorecard: financeira, mercado (clientes), processos (internos) e aprendizagem e desenvolvimento.
- ii. Comunicação e alinhamento estratégico: O segundo processo encaminha os gestores a comunicar a estratégia e os objetivos a todos os níveis da organização, garantindo que todos os colaboradores percebam a importância, influência e relacionamento das suas atividades com os objetivos estratégicos. Para além disso, torna-se importante alinhar os incentivos, os recursos e as estruturas organizacionais para apoiar a execução estratégica.
- iii. Planeamento empresarial e afetação de recursos: O terceiro processo define que os gestores devem desenvolver planos operacionais e orçamentos que estejam alinhados com a estratégia definida. Para que isto ocorra, devem ser identificadas iniciativas e projetos que serão necessários para atingir os objetivos estratégicos e alocar os recursos adequados para a sua execução. O planeamento empresarial também envolve a definição de indicadores-chave de desempenho (KPIs) para ser possível medir o progresso em direção aos objetivos estratégicos.
- iv. Feedback e aprendizagem: O quarto e último processo indica que os gestores devem estabelecer sistemas de medição e monitorização para acompanhar o desempenho em relação aos objetivos estratégicos da organização. Este tipo de sistemas deve recolher dados relevantes, analisar o progresso e obter feedback contínuo sobre a eficácia das práticas e iniciativas implementadas. Com base nesse feedback, os gestores podem aprender com as experiências passadas e ajustar a estratégia e as ações conforme necessário, promovendo a melhoria contínua.

Ao utilizar esses quatro processos de gestão estratégica, conforme proposto por (Kaplan & Norton, 1992), o Balanced Scorecard pode ajudar as organizações a criar uma ligação entre a estratégia e as práticas operacionais, permitindo a monitorização contínua e a aprendizagem necessária para alcançar os objetivos estratégicos.

2.3.3.4. Implementação do BSC

A implementação do BSC, no entendimento de (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008) pressupõe que sejam definidas cadeias de causa e efeito que relacionem, entre as diversas perspectivas, os lead indicators (objetivos - indicadores de resultados) com os lag indicators (vetores de desempenho – indicadores de meio). Para que esta relação seja executada deve ser assegurada a elaboração de um mapa estratégico onde sejam representadas as relações de causa efeito em que se acredita.



Figura 5: Ordenação das perspectivas do BSC (Fonte: Figura 6.6 As quatro perspectivas do Balanced Scorecard - (Jordan, Neves, & Rodrigues, 2008), página 268)

Estas quatro perspectivas permitem, deste modo, balancear os objetivos de curto e longo prazo; as medidas externas (para acionistas e clientes) e as medidas internas dos processos críticos da empresa; os resultados previstos e os geradores desses resultados; as medidas rígidas dos objetivos e as medidas mais flexíveis e subjetivas.

Ao desenvolver o BSC, (Kaplan & Norton, 1992) argumentaram que as empresas precisavam de ferramentas sofisticadas para gerir ativos intangíveis ou qualitativos, como satisfação do cliente, qualidade dos processos, infraestrutura e know-how. Esses ativos intangíveis são essenciais para a competitividade futura das organizações. Dentro do

BSC, os objetivos e indicadores estão conectados por relações causais, formando uma estrutura que representa as hipóteses de causa e efeito das estratégias.

Inicialmente, o BSC foi criado como um sistema de medição em resposta a críticas sobre a medição unidimensional do desempenho empresarial e estava estruturado em quatro perspectivas diferentes:

- i. Financeira: É questionada a forma como devemos proceder para que os acionistas das empresas tenham sucesso financeiro. Para isso, é necessário incluir, na análise, índices financeiros e fluxos de caixa.
- ii. Cliente: É questionada a forma como devemos proceder para que os nossos clientes consigam atingir a nossa visão. Exemplos de indicadores nessa perspectiva incluem o tempo gasto em chamadas de clientes e dados de pesquisas com clientes.
- iii. Interna: Em quais processos de negócios devemos nos destacar para satisfazer acionistas e clientes? Esses processos são classificados como orientados para a missão e orientados para o suporte. Exemplos de indicadores nessa perspectiva incluem o tempo gasto na prospecção e a quantidade de retrabalho necessário.
- iv. Aprendizagem: Como vamos sustentar a nossa capacidade de mudar e melhorar para alcançar a visão? Essa perspectiva inclui formação dos funcionários e atitudes organizacionais relacionadas à melhoria dos processos e da organização. Exemplos de indicadores nessa perspectiva incluem o valor da receita proveniente de novas ideias e as medidas de formação.

O BSC é utilizado como uma ferramenta de gestão para realizar diversos processos-chave:

- i. Esclarecer e traduzir a visão e a estratégia: O BSC ajuda a articular e comunicar a visão e a estratégia da organização de uma forma clara e compreensível permitindo que altos cargos da administração definam objetivos estratégicos e que os traduzam em termos mensuráveis e realizáveis.
- ii. Comunicar e vincular objetivos estratégicos e medidas: O BSC fornece um sistema de comunicação eficaz para transmitir os objetivos estratégicos em todos os níveis da organização criando uma conexão entre os objetivos estratégicos e as medidas específicas de desempenho, garantindo que todos compreendam o seu papel na implementação da estratégia.

- iii. Planear, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas: O BSC auxilia no processo de planeamento estratégico, permitindo que a organização estabeleça metas específicas em cada uma das suas perspetivas. Ele ajuda a alinhar as iniciativas estratégicas e as atividades operacionais com os objetivos estratégicos, garantindo uma implementação consistente da estratégia.
- iv. Aprimorar feedback estratégico e aprendizagem: O BSC fornece um mecanismo de feedback estratégico, permitindo que a organização avalie regularmente o seu desempenho em relação aos objetivos estratégicos. Desta forma, estas informações valiosas facilitam a aprendizagem organizacional e aprimoram a capacidade de adaptação da estratégia.

As medidas estratégicas implementadas desempenham um papel crucial como um elo entre a estratégia e a ação operacional. Elas são selecionadas com base nos objetivos estratégicos e servem como indicadores-chave de desempenho. Ao monitorizar essas medidas, a organização pode avaliar o progresso em relação à implementação da visão e da estratégia, identificar áreas que exigem ajustes e tomar decisões informadas (Kaplan & Norton, 1992).

2.3.4. Controlo Interno

(Pinheiro, 2008) define controlo interno como sendo “o conjunto de mecanismos ou práticas utilizadas para evitar ou detetar atividade não autorizada na perspetiva da consecução dos objetivos traçados para a empresa”.

“O controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa entidade para: (a) salvaguardar os seus ativos; (b) verificar a exatidão e fidedignidade dos seus dados contabilísticos; (c) promover a eficácia operacional; e (d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores” (da Costa, 2014).

Por sua vez, na ISA 315 Revista, parágrafo 4 (b) define-se o controlo interno como sendo “o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, órgão de gestão e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis” (IFAC, 2018).

Para (Pinheiro, 2008), o sistema de controlo interno (SCI) compreende cinco passos essenciais: Dirigir; Autorizar; Fiscalizar; Comparar e Documentar.

Costa (2014) e Pinheiro (2008), bem como a aliás já referida ISA 315 revista, realçam ainda cinco componentes do controlo interno, que de seguida se explicitam:

1. Ambiente de controlo/clima de controlo: caracteriza a organização no que refere a governação, gestão e atitudes, e influi a consciência de controlo nas pessoas responsáveis pela sua implementação, responsabilizando-as. Proporciona disciplina e estrutura. Este ambiente de controlo, de acordo com a ISA 315, parágrafos A77 e A78, compreende os seguintes elementos:
 - a) Comunicação e imposição de integridade e valores éticos;
 - b) Compromisso com a competência;
 - c) Participação dos responsáveis pela governação;
 - d) Filosofia e características da atuação dos membros do órgão de gestão;
 - e) Estrutura organizacional;
 - f) Atribuição de autoridade e responsabilidade;
 - g) Políticas e práticas de recursos humanos.
2. Determinação e avaliação do risco: a entidade deve dispor de um processo para identificar riscos do negócio relevantes e estimar a importância desses mesmos riscos, ao mesmo tempo que avalia a probabilidade da sua ocorrência, para que se desenhem medidas para o tratamento desses riscos, como forma de garantir um relato financeiro adequado, que espelhe uma imagem verdadeira e apropriada da empresa. A ISA 315 refere que os riscos podem surgir, ou alterar-se, por vários motivos, sendo alguns destes:
 - a) Alterações no meio envolvente operacional;
 - b) Novos trabalhadores;
 - c) Evolução dos sistemas de informação;
 - d) Novos modelos de negócio, produtos ou atividades;
 - e) Novos pressupostos contabilísticos;
 - f) Entre outros.
3. Sistema de informação, incluindo os respetivos processos de negócio e comunicação: um sistema de informação é composto por infraestruturas (componentes físicos e de hardware), software, pessoas, procedimentos e dados. Tal sistema é relevante para o relato financeiro, uma vez que traça procedimentos no que refere a autorização, registo, processamento e relato de transações, acontecimentos e circunstâncias da entidade, bem como mantém responsabilidade

sobre os ativos, passivos e capital próprio relacionados. Assim sendo, um sistema de informação adequado deve:

- a) Identificar e registar todas as transações válidas;
 - b) Descrever tempestivamente as mesmas, com detalhe suficiente para que se possa classifica-las em termos de relato financeiro;
 - c) Mensurar as ditas transações para que se apresentem nas DF pelo valor monetário adequado;
 - d) Determinar o período de tempo no qual estas transações ocorrem, para que se efetuem os registos contabilísticos no período apropriado;
 - e) Apresentar apropriadamente nas DF as transações e as divulgações relacionadas.
4. Atividades de controlo: são políticas e procedimentos que ajudam a garantir que as ordens emanadas pela gestão são cumpridas, sendo disso exemplo os processos de revisão da execução, controlo físico das operações, segregação de funções, etc. Neste aspeto, a ISA 315 refere que é de extrema importância que o auditor se inteire das atividades de controlo da entidade, como forma de avaliar os riscos de distorção material e conceber procedimentos de auditoria adicionais, sempre que necessário, para responder aos riscos avaliados.
5. Monitorização dos controlos: é das maiores responsabilidades da gestão e inclui verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face às alterações nas condições da entidade. A ISA 315 refere alguns exemplos de práticas essenciais nesta fase:
- a) Verificar se as reconciliações bancárias são efetuadas atempadamente;
 - b) Verificar se as vendas são efetuadas de acordo com as políticas estabelecidas e aprovadas;
 - c) Verificar se existe controlo e supervisão do cumprimento das políticas éticas e negociais;
 - d) Entre outros.

Todos os autores defendem a extrema importância da implementação de um SCI adequado, mas reconhecem-lhe algumas limitações.

Segundo (da Costa, 2014), alguns fatores que limitam o controlo interno são:

1. Falta de interesse por parte do órgão de gestão na sua manutenção (o próprio desinteresse do órgão de gestão em que não seja alcançado um dos principais objetivos deste SCI: a integridade da informação);

2. Dimensão da empresa (empresas de pequenas dimensões enfrentam maiores dificuldades na implementação de um SCI eficaz, nomeadamente no que refere a segregação de funções. Ainda assim, existe alguns procedimentos elementares que devem ser adotados, como sendo a numeração sequencial da documentação, pagamentos efetuados apenas com aprovação da gerência e sempre pelo banco, com aposição de um carimbo identificativo da sua condição (por exemplo, “PAGO”), validação pela gerência das reconciliações bancárias, etc.);
3. Relação custo/benefício (qualquer SCI acarreta custos, sendo de extrema importância avaliar se o risco da sua inexistência é ou não compensado pelas vantagens da sua aplicação);
4. Existência de erros humanos, conluio e fraude (se as pessoas não forem razoavelmente competentes e íntegras, o SCI, por mais bem desenhado que esteja, falha. Esta competência pode ser influenciada pela negligência, falta de cuidado e distração bem como pela falta de compreensão das instruções e políticas, resultando em erros; no que refere à integridade moral e ética, verifica-se que pode conduzir ao conluio e conseqüentemente à prática de fraude, sendo de difícil deteção, ainda mais se tal ocorrer em graus hierárquicos superiores. De ressaltar que um bom SCI é dissuasor destes comportamentos, pelo que a sua implementação deve ser considerada);
5. Transações pouco usuais (um SCI é geralmente pensado para prever transações correntes, escapando ao seu filtro as operações pontuais);
6. Utilização de meios informáticos (a possibilidade de aceder diretamente a alguns dados deve ser considerada ao desenhar o SCI, devendo ser definidos acessos essenciais à informação necessária para a execução das tarefas de cada colaborador, por forma a evitar fugas de informação, sabotagem de programas e acesso ilegítimo a dados informáticos).

Em suma, pode dizer-se que o SCI visa ajudar a atingir metas organizacionais, de performance e rentabilidade, bem como a prevenir perdas, construir DF que espelhem uma imagem verdadeira e apropriada da empresa, potenciando atividades realizadas à luz da Lei e demais Regulamentos. No entanto, não se consegue garantir, apenas com a implementação de um bom SCI, o sucesso, a continuidade ou sobrevivência das empresas e, muito menos, a transformação de uma gestão deficiente numa boa gestão (Pinheiro, 2008).

Capítulo 3. O Estágio

3.1. A Entidade Acolhedora

O Gabinete de Contabilidade Sousas, Lda. é uma sociedade por quotas, constituída por três sócios, todos Contabilistas Certificados (CC). Como principais objetivos destaca-se a execução, organização e planeamento da contabilidade, bem como a consultoria e assessoria fiscal.

Em janeiro de 1988, e uma vez que dois dos seus atuais sócios trabalhavam por conta de outrem na área da contabilidade, abre ao público o Gabinete de Contabilidade Sousas, Lda.

Constituído por três sócios e irmãos, Isaías de Pinho e Sousa, Maria Laurinda de Pinho e Sousa e Manuel Fernando de Pinho e Sousa, que se propõem a iniciar o próprio negócio, na garagem da casa dos seus pais, aliás, onde ainda hoje está sediado o Gabinete, na Rua do Bolhão, nº 201 em Fiães, surge o “Gabisousas – Gestão e Contabilidade”.

À data, apenas o sócio Isaías estava inscrito na Direção Geral das Contribuições e Impostos – atual Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), como técnico de contas, ao abrigo da portaria 420/76. Só em 1991 é que os restantes sócios, Maria e Fernando, se inscrevem na antiga Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (OTOC).

Entretanto, por força da entrada de novos membros no staff, decidem dissolver a primeira sociedade e criar uma nova, nomeadamente uma Sociedade de Profissionais em Contabilidade e Consultoria, surgindo em 2000 o “Gabinete de Contabilidade Sousas, Lda.”.

À sua criação, era constituído por cinco sócios (Isaías, Maria, Fernando, Adelaide e Fátima), tendo em 2002 saído da sociedade Fátima e, em 2008, Adelaide. Assim, permanecem, até aos dias de hoje, os três sócios iniciais.

Em 2015, para além de membro da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), o sócio Isaías passa a ser também membro da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). O gabinete conta já com mais de 20 anos de experiência, partilhados entre os seus sócios e colaboradores, integrando os seus quadros, neste momento, 6 pessoas: quatro contabilistas certificados, um técnico de contabilidade e um operador de dados.

3.1.1. Missão

“O Gabinete de Contabilidade Sousas, Lda. existe para promover a contabilidade e a gestão, enraizando-as com solidez, ética e rigor profissional, em harmonia com as necessidades e exigências dos seus interessados”.

3.1.2. Valores

Família;

Rigor;

Profissionalismo;

Cooperação;

Exigência.

3.1.3. Visão

Ser uma empresa de referência no setor, contribuindo para o crescimento sustentável e promoção da competitividade dos seus clientes. Oferecer um serviço baseado no rigor, ética e exigência profissional, formando Contabilistas competentes e motivados.

3.1.4. Caracterização Legal

O Gabinete de Contabilidade Sousas, Lda., com o capital social de 7.500,00 Euros, é constituído por três sócios igualitários: Isaías, Maria e Fernando Sousa.

É uma sociedade de profissionais em contabilidade e consultoria, apresentando-se sob a forma de sociedade por quotas, de responsabilidade limitada. Para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e nos termos do artigo 6º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) é uma sociedade de Transparência Fiscal.

Para efeitos estatísticos, tem como atividade principal: CAE 69200 – Atividades de Contabilidade e Auditoria e Consultoria Fiscal.

É uma Microentidade e as suas demonstrações financeiras, em todos os aspetos materiais, são preparadas de acordo com a “Norma Contabilística para Microentidades” adotada em Portugal através do Sistema de Normalização Contabilística (SNC).

O gabinete respeita os limites impostos no n.º 1 do artigo 9º do Decreto Lei (DL) 159/2009 de 13 de julho, alterado pelo DL nº 98/2015, dado ter entre 1 e 10 trabalhadores, apresentar Volume de Negócios (VN) inferior a 700.000,00 Euros líquidos e um total do Balanço inferior a 350.000,00 Euros.

Para efeitos de Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), está enquadrada no regime normal de periodicidade trimestral, nos termos da alínea b) do nº 1 do artigo 41º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), dado não ter ultrapassado, no período de tributação anterior, um VN de 650.000,00€.

3.2. A Entidade Objeto de Estudo

3.2.1. História e Organização

A empresa ABC, Lda. é uma sociedade por quotas, constituída em 07 de abril de 1988 com o Capital Social de 99.800,00 Euros, detido por cinco sócios nas seguintes proporções:

Sócio 1: 24.950,00 Euros

Sócio 2: 24.950,00 Euros

Sócio 3: 17.465,00 Euros

Sócio 4: 16.217,50 Euros

Sócio 5: 16.217,50 Euros.

Está sediada em Mozelos, Santa Maria da Feira, e tem como objeto o Comércio por Grosso de Papel, Cortiça em Obra e Lenha, Importação e Exportação; Valorização de Resíduos Metálicos e Resíduos Não Metálicos, atuando sobre os seguintes CAE (INE, 2007):

CAE Principal: 46772 – Comércio por grosso de desperdícios têxteis, de cartão e papéis velhos;

CAE Secundário 1: 38321 – Valorização de resíduos metálicos;

CAE Secundário 2: 38322 – Valorização de resíduos não metálicos;

CAE Secundário 3: 46690 – Comércio por grosso de outras máquinas e equipamentos.

Em 13 de março de 2021, por força do falecimento de um dos sócios, é efetuada alteração ao pacto social, passando o Capital a ser detido por quatro sócios, todos eles gerentes, nas seguintes proporções:

Sócio 1: 31.187,50 Euros

Sócio 2: 23.702,50 Euros

Sócio 3: 22.455,00 Euros

Sócio 4: 22.455,00 Euros

A Sociedade obriga na pessoa do sócio 1 ou de outros dois sócios.

Atualmente tem a seu cargo 11 colaboradores, sendo:

1. Sócio Gerente;

2. Escriturário;
3. Preparador de Matérias-Primas;
4. Técnico de Manutenção;
5. Sócio Gerente;
6. Sócio Gerente;
7. Controlador de Qualidade do Papel;
8. Operador de Triagem de Resíduos;
9. Técnico de Planeamento;
10. Conductor de Máquinas de Acabamento;
11. Motorista.

A ABC, Lda. é uma empresa em constante expansão, trabalhando não apenas com o Mercado Nacional, mas também com o Mercado Comunitário e Externo.

Dado não ter na sua organização conselho fiscal, a ABC teve que nomear um Revisor Oficial de Contas (ROC), em 2018, conforme dispõe o n.º 2 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), por força do total das suas vendas e outros proveitos e do total do balanço. Neste sentido, a ABC, Lda. é uma sociedade que está obrigada a certificar as suas contas anualmente, conferindo-lhes robustez, confiança e fiabilidade notórias, aspeto fundamental na sua relação com os diversos stakeholders.

3.2.2. Missão, Valores e Visão

A ABC, Lda. não tem definido, explicitamente, estes três aspetos, apesar de os ter enraizados nas suas práticas comerciais e relacionais com colaboradores, clientes, fornecedores e demais interessados.

Indagados os membros do órgão de gestão, percebe-se que esta é uma empresa que se rege por interesses de continuidade, crescimento e desenvolvimento sustentável, oferta competitiva para promoção do seu próprio negócio e dos seus clientes, entre outros.

Assente em valores e princípios morais como a família, cooperação, proteção do ambiente, confiança e rigor, pretende criar e manter relações duradouras e de confiança com os interessados.

De acordo com (Cunha, et al., 2015), a definição de uma visão para as empresas, com foco nas oportunidades e desafios que se preveem, é uma mais valia para todos os colaboradores.

3.2.3. Caracterização Legal

A ABC, Lda. é uma sociedade por quotas, sendo o seu Capital Social detido, atualmente, por quatro sócios. Este Capital ascende a 99.800,00 Euros.

Como referido anteriormente, opera no setor do comércio e valorização de desperdícios e resíduos, estando sediada em Mozelos e tendo nos seus quadros 11 trabalhadores.

Por força do disposto no n.º 2 do artigo 262º do CSC, a ABC tem, desde 2018, ROC, sendo as suas contas auditadas e certificadas a cada exercício.

As suas Demonstrações Financeiras (DF) são preparadas de acordo com as 28 normas do SNC, as quais contemplam as bases para Apresentação das Demonstrações Financeiras, os Modelos das Demonstrações Financeiras, o Código de Contas e as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

Para além de transacionar com o Mercado Nacional, a ABC também transmite os seus bens a clientes sediados no Mercado Comunitário, bem como os exporta a clientes de Mercados Externos. Por outro lado, verifica-se que todas as suas compras são realizadas a fornecedores Nacionais, não existindo aquisições intracomunitárias nem importações de bens.

De salientar que, uma vez que efetua transmissões intracomunitárias de bens, e para que haja direito à isenção do IVA nestas operações, conforme determina o artigo 14º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI), a ABC envia, sempre que aplicável, e conforme o disposto na alínea c) do n.º 1 do artigo 23º do mesmo Diploma, a Declaração Recapitulativa das transmissões de bens isentas, até ao vigésimo dia do mês seguinte àquele em que ocorram as transmissões.

No que respeita ao regime do IVA, a ABC, Lda. está integrada no regime normal mensal, uma vez que, e de acordo com o disposto no n.º 1 alínea a) do artigo 41º do CIVA, o seu volume de negócios ultrapassou, no exercício anterior, os 650.000,00 Euros. Assim sendo, e com base na mesma disposição legal, tem que entregar a Declaração Periódica do IVA até ao vigésimo dia do segundo mês seguinte àquele em que ocorrem os factos geradores do imposto, e pagar o imposto devido (caso haja) até ao vigésimo quinto dia, conforme o n.º 1 a) do artigo 27º do CIVA.

No que respeita ao enquadramento em sede de IRC, está integrada no regime normal, sendo sujeito passivo (SP) deste imposto, conforme dispõe o artigo 2º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

3.2.4. Procedimentos e Controlo Interno

A ABC é uma empresa que assenta a sua atuação em princípios de continuidade, cooperação, confiança e rigor, sendo por isso assentes nestes mesmos valores, os procedimentos de controlo interno.

Os procedimentos operacionais foram desenvolvidos internamente, enquanto que os procedimentos contabilísticos, fiscais e legais foram definidos em colaboração entre a Gerência, o Contabilista Certificado e o Revisor Oficial de Contas.

No âmbito da certificação legal das contas (CLC), estes procedimentos são testados periodicamente pela equipa de auditoria e ROC, sendo que, sempre que haja alterações ou implementação de novos procedimentos, estes serão desenhados em parceria com os auditores e validados/testados por estes para a sua eficiência.

De seguida, efetua-se uma análise a cada uma das áreas abrangidas pelo Sistema de Controlo Interno (SCI) da entidade.

3.2.4.1. Receção, Verificação, Classificação e Arquivo de Documentos

1. Receção

A receção dos documentos é efetuada, regra geral, pelo Escriturário, nomeadamente aquando da receção das mercadorias. Por vezes, a receção dos documentos é efetuada por um dos gerentes, uma vez que este acompanha com regularidade a descarga do material no armazém.

Por sua vez, no que respeita à receção dos documentos no Gabinete de Contabilidade, esta é efetuada pelo CC responsável, sendo-lhe entregue toda a documentação mensalmente.

2. Verificação

Na ABC, a conformidade dos documentos é validada pelo seu recetor, aquando da receção das mercadorias. São validadas as quantidades entregues com aquelas mencionadas nas guias de remessa ou faturas entregues pelo transportador, confrontando tais dados com as notas de encomenda/compra.

Já no Gabinete, a documentação entregue é validada e verificada pelo CC, antes de se proceder ao seu arquivo e classificação.

3. Classificação e Arquivo

É responsabilidade do CC arquivar e classificar os documentos recebidos. Por norma, os documentos da ABC já chegam ao Gabinete organizados por Diários. De qualquer das formas, antes de classificá-los, o CC verifica se o arquivo está efetuado de acordo com os

procedimentos acordados entre ambos, para que possa proceder a qualquer alteração, se necessário.

Após conclusão do arquivo, o CC classifica as transações de acordo com o Código de Contas do SNC, procede aos lançamentos contabilísticos e valida a concordância dos documentos registados com aqueles comunicados no E-fatura do Portal da AT.

O registo contabilístico dos documentos é efetuado com um “delay” máximo de 30 dias.

3.2.4.2. Software Utilizado

A empresa ABC, internamente, utiliza o programa informático Eticadata ERP Premium®. Através do módulo das Vendas, consegue emitir documentos, designadamente faturas, notas de crédito, entre outros e controlar recebimentos. Este é um programa certificado para faturação pela AT, sob o n.º 0181/AT.

Através do módulo das compras, consegue registar e controlar as suas compras e pagamentos.

A contabilidade, em regime de outsourcing, é efetuada num programa informático distinto, o CTC.Contabilidade®. Neste programa, é possível efetuar todos os registos contabilísticos necessários, bem como fazer a gestão dos ativos. O processamento salarial, apesar de efetuado no Gabinete, é executado por outro sistema informático, o Eticadata ERP Premium®, tendo que ser efetuados todos os lançamentos de forma manual.

A responsabilidade pela manutenção, atualização e configuração dos Softwares utilizados (tanto na ABC como no Gabinete) está a cargo dos representantes/agentes de cada uma das marcas.

Para minimizar riscos de erro, na ABC, cada utilizador tem o seu acesso e senha definidos, para que, ao entrar no programa informático, seja apenas possível aceder aos dados para os quais está autorizado. A ABC efetua com uma periodicidade aceitável (quinzenal) as cópias de segurança para um disco externo.

Os revisores testaram os procedimentos efetuados neste âmbito, tendo “replicado” os procedimentos a nível do Sistema de Controlo de Sistemas de Informação. O risco mais elevado que foi detetado foi o de se alterarem/anularem documentos de venda previamente emitidos, sendo esse risco analisado e mitigado pela circularização externa de saldos e transações.

Já no Gabinete, o acesso ao programa de Contabilidade pode ser efetuado por todos os colaboradores, desde que tenham definida uma senha de acesso. Os Revisores consideram

este facto de risco, uma vez que a facilidade de acesso pode provocar distorções, erros ou alterações aos dados inseridos.

Em suma, o risco assumido nesta área é baixo, não se tendo identificado até aos dias de hoje distorções significativas, alterações ou erros relevantes em nenhum dos opostos intervenientes. Correlacionando o risco dos Sistemas de Informação e de Contabilidade com os riscos do Sistema de Controlo Interno da ABC, que a seguir se expõe, verifica-se que o risco associado a esta entidade é baixo.

3.2.4.3. Procedimentos de Controlo Interno por Área

A empresa ABC tem implementado procedimentos de controlo interno ao nível das seguintes áreas:

1. Clientes e Vendas: a ABC transaciona, essencialmente, com o mercado interno e externo, sendo que estas últimas se efetivam através de “brokers”. Indagados os responsáveis, verifica-se que a relação com os clientes existentes, na sua generalidade, já é bastante duradoura, pelo que as transações ocorrem na sua maioria com os mesmos clientes.

Ainda assim, existe sempre um esforço para angariar novos clientes. Tal é conseguido pela própria visita dos clientes, que chegam à ABC por intermédio dos já existentes, quer pela promoção dos seus serviços junto dos potenciais. Salientar ainda que, uma das grandes vantagens ressaltada pelos gerentes e que permite, para além de fidelizar os existentes, captar a atenção de novos clientes são os preços praticados e a flexibilidade na negociação.

Neste sentido, verifica-se que existe, antes de qualquer ordem de compra, uma reunião, presencial ou via digital, com o potencial cliente, onde estão presentes todos os gerentes da empresa sempre que possível. Nestas reuniões é primordial perceber o tipo de produto que o cliente pretende, o período temporal que está disposto a aguardar pela mercadoria e o seu poder negocial. É nestas reuniões que se define o preço de venda dos bens. Novos clientes, por regra, estão obrigados a pagar a mercadoria a pronto. Aos clientes com os quais haja uma relação de confiança pré-existente, concede-se um prazo de pagamento que pode variar entre os 30 e os 60 dias.

Definido que esteja o preço, é colocada uma ordem de compra/encomenda, geralmente por e-mail, para qualquer um dos gerentes. Esta nota de encomenda é

então impressa, validada e assinada pelo gerente 1, que dá o seu aval para que o negócio prossiga.

Sempre que haja exportações, são cumpridas todas as normas legais e ambientais, havendo especial atenção com estas últimas, uma vez que as exportações apenas podem ocorrer para países que estejam oficialmente registados como recetores de resíduos, acompanhadas da respetiva guia do ambiente e-GAR (Guia de Acompanhamento de Resíduos), APA (Associação Portuguesa do Ambiente) e guia de conformidade MTR (Movimentos Transfronteiriços).

Quer sejam efetuadas transações com o mercado Nacional quer com mercados Externos, a ABC assume a responsabilidade pela mercadoria até à saída das suas instalações, estando sempre a cargo do cliente o transporte e respetivos seguros de carga. Esta medida pretende minimizar o risco de gastos com sinistros/seguros. Indagados os responsáveis, verifica-se que o maior risco associado ao controlo das vendas é a constante oscilação do mercado. Os preços estão sempre a alterar, tendo até sido comparado o mercado, por um dos gerentes, e passo a citar, “à bolsa de valores”. Tais oscilações ocorrem essencialmente por variações na oferta e na procura (percebendo-se alguma especulação neste âmbito, tanto de um lado como do outro), por imposições políticas e legais e pelos próprios ciclos económicos.

Todos os bens transacionados pela ABC constam de faturas emitidas na forma legal, sendo responsabilidade do Escriturário a sua emissão conforme indicação do gerente 1. O programa de faturação utilizado, é o Eticadata ERP Premium®.

O risco associado à faturação prende-se com o facto de qualquer dos utilizadores do programa informático, ter acesso a este módulo, originando o risco de alteração/anulação de documentos. Ainda assim, pela análise e testes efetuados aos controlos pelos auditores da ABC, verifica-se que é uma área de baixo risco de controlo.

2. Fornecedores e Compras: a ABC adquire a sua mercadoria exclusivamente no mercado interno. As compras são efetivadas por 3 vias diferentes: a) compra a granel – sempre que um fornecedor se desloca às instalações da ABC, geralmente com quantidades pequenas e de material diverso que terá, obrigatoriamente, de ser sujeito a triagem; b) compra de fardos – sendo que neste caso, um dos gerentes da ABC se desloca aos armazéns de um dos seus fornecedores e adquire o material. Nestes casos, geralmente, não há necessidade de triagem pois a mercadoria está em fardos de material dentro da mesma categoria/qualidade; c)

compra por leilão – estas aquisições são efetuadas às grandes fileiras, que têm os seus preços mais ou menos definidos com uma periodicidade mensal.

No caso das compras a granel, como são quantidades mais pequenas e efetuadas por fornecedores pontuais e não certificados, o procedimento consiste em direcionar o material diretamente para o armazém, ainda na presença do fornecedor, e proceder à sua descarga. Durante esta descarga, que em regra é acompanhada pelo gerente 1 e pelo controlador de qualidade, é verificada a categoria da mercadoria. Se em conformidade, procede-se à pesagem da mesma e oferece-se um preço, de acordo com a qualidade aferida. Mediante entrega da fatura, é efetuado o pagamento. Se as normas de qualidade não cumprirem os requisitos, o fornecedor volta a carregar a mercadoria e leva-a para trás, sem que ocorra transação.

Nas compras em armazéns, quem geralmente se desloca ao fornecedor é o controlador de qualidade e um dos gerentes autorizados a efetivar a compra. Analisada que seja a mercadoria, é carregada para as instalações da ABC para armazenagem e triagem se necessário. Mediante entrega da fatura, é efetuado o pagamento.

Nas compras em leilão, efetuadas on-line, e nas quais participam todos os gerentes e o escriturário, procede-se a ofertas para compra de determinados lotes de mercadoria, consoante base de licitação definida pela fileira em questão. Qualquer gerente pode licitar, sendo que estas aquisições são sempre efetuadas no escritório da ABC, com todos presentes, trocando impressões entre si.

Neste último caso, percebe-se com facilidade a força da especulação no mercado porque, para além de contactarem entre si durante os leilões, a ABC comunica com outras empresas do setor que, em conjunto, influenciam o equilíbrio entre a oferta e a procura. Senão vejamos, existe uma forte componente do “passa a palavra” neste setor e as variações dos preços podem ser facilmente antecipadas. Assim, sempre que a fileira defina o seu preço e estabeleça as bases de licitação, bastará que, quando altas, ninguém licite, obrigando à baixa do preço. Apesar de parecer simples, esta estratégia nem sempre funciona.

De qualquer das formas, a ABC, sempre que perceba que o material em questão tem a qualidade pretendida, mesmo que inflacionado, opta por adquirir, uma vez que tem capacidade financeira para aguentar uma rotação de stocks mais baixa, aguardando por altas no mercado, como a que se prevê nos próximos meses.

Efetuada a compra, a ABC efetua de imediato o pagamento ao fornecedor, por transferência bancária, sendo-lhe entregue uma fatura de adiantamento.

Recebida a mercadoria, o gerente 1 valida a sua qualidade e se todas as condições foram cumpridas. Se sim, comunica ao fornecedor a conformidade da carga, que lhe entrega uma nota de crédito à fatura de adiantamento e emite a fatura final; se não, é efetuada uma nota de reclamação, enviada ao fornecedor e efetuadas as devidas correções à documentação e/ou pagamento.

Relativamente à componente comercial, verifica-se que o maior risco nesta atividade é manter as margens de lucro, uma vez que os preços de compra são difíceis de controlar e oscilam conforme alterações político-económicas, do próprio mercado, etc. Para mitigar tal incerteza, os gerentes referem que um processo de triagem eficiente é essencial pois permite rentabilizar a mercadoria.

Um dos fatores que faz com que a ABC seja uma empresa de referência no setor e que lhes permite aumentar o poder negocial sobre os fornecedores, são as condições de pagamento que oferece. Mediante apresentação da fatura, salvo raras exceções, são de imediato efetuados os pagamentos.

As faturas recebidas são validadas por qualquer um dos gerentes, inseridas no sistema informático e, dada ordem de pagamento pelo gerente 1, a transferência é efetuada pelo gerente 2.

Analisado o SCI neste sentido, verifica-se que o risco associado é o mesmo do das vendas, pois todos os gerentes têm acesso ao módulo das compras no programa informático, havendo risco de alterações/anulações e consequente implicação nos stocks. Ainda assim, pela análise e testes efetuados pelos auditores, o risco nesta área é baixo.

3. Meios Financeiros Líquidos: a ABC emite, sempre que recebe dos seus clientes, o Recibo correspondente à fatura que originou a transação. Estes recebimentos, apesar de ocorrerem geralmente por transferência bancária, podem também ocorrer por cheque ou numerário. A emissão dos recibos, na ABC, é efetuada no mesmo programa da faturação (Eticadata®), permitindo a integração automática dos valores recebidos no módulo de tesouraria, para que se possa controlar saldos e valores em aberto de clientes (nota: os recibos são emitidos através da eleição dos documentos que estejam a ser liquidados, exemplo: a fatura n.º x, quando selecionada, dará origem ao recibo n.º x, no montante equivalente ao recebido).

Os recebimentos ocorrem, regra geral, entre os 30 e os 60 dias após emissão da fatura.

No que refere aos pagamentos, a ABC tem por regra efetuá-los por transferência bancária, acontecendo raras vezes a liquidação de faturas de fornecedores de bens e/ou serviços por cheque ou numerário. Sempre que as faturas a pagar refiram a aquisições de mercadorias, o registo do pagamento é efetuado no módulo de tesouraria do Eticadata®, fazendo corresponder cada valor à(s) fatura(s) a pagar. Os pagamentos ocorrem, regra geral, a pronto.

No Gabinete, e uma vez que os programas informáticos utilizados são diferentes, a integração de transações nas contas de Meios Financeiros Líquidos é efetuada manualmente, com recurso a documentos de suporte adequados e a extratos bancários.

No final de cada mês, são conciliados os saldos de cada uma das contas de Depósitos à Ordem (DO) da ABC bem como é validado o saldo de caixa com o gerente responsável da ABC. De salientar ainda que, por ser uma empresa auditada, a ABC tem o seu saldo de caixa validado e testado pelos auditores responsáveis, sendo esta uma rubrica que apresenta risco baixo de distorção.

4. Processamento de Salários: apenas os sócios-gerentes, em conjunto, têm autonomia para contratar pessoal, bem como para definir os moldes em que as novas contratações enquadram os quadros da empresa. Tal enquadramento passa por definir o tipo de contrato, categoria profissional, horário de trabalho e salário. O controlo de entradas é efetuado à chegada, através de registo em folha de ponto fornecida pela empresa. Nesta folha são também registados os períodos de pausa e o horário de saída.

É com base nestas folhas de presença, validadas por um dos gerentes e enviada mensalmente para o Gabinete que se efetua o processamento salarial. Nesta altura, são emitidos os recibos de vencimento.

Há que salientar que o processo de “marcar o ponto” está de tal forma enraizado nos colaboradores da ABC que a ocorrência de erros é quase nula.

Os pagamentos são efetuados, regra geral, em numerário.

Sempre que haja alterações a efetuar na ficha de algum dos funcionários ou quando haja novas contratações, os gerentes e o responsável de Recursos Humanos (RH) do Gabinete trocam informações nesse sentido, para que os dados

estejam sempre atualizados e se proceda às comunicações devidas aos órgãos competentes (a nível fiscal e social).

No Gabinete, o processamento salarial foi acompanhado, verificando-se que o programa informático utilizado (Eticadata®) está devidamente parametrizado para permitir os cálculos das remunerações (abonos e descontos) de forma automática. Ainda assim, foram efetuadas operações adicionais que validam os valores obtidos nos recibos de vencimento.

Uma vez que a contabilidade é efetuada num software diferente daquele que se utiliza para o processamento salarial, existe a necessidade de integrar o mapa de remunerações manualmente. É da responsabilidade do CC da ABC esta integração.

Durante o acompanhamento deste procedimento, não se detetaram erros.

Analisado o SCI da ABC, em conjunto com os gerentes e os auditores, verifica-se que, apesar de baixo, existe sempre algum risco.

No que refere ao risco inerente à própria atividade desenvolvida pela ABC, verifica-se que assenta essencialmente na constante oscilação do mercado e incerteza associada à especulação que é característica dos preços neste setor. Para mitigar este risco, a ABC exerce a sua influência junto dos seus concorrentes, promovendo ações que “obriguem” as grandes fileiras vendedoras a repensar os preços, sempre que se considere estarem inflacionados. Ainda assim, e como já se referiu, nem sempre funciona. Quando tal não seja possível, a ABC usa da sua elevada liquidez e disponibilidades para garantir stocks, mesmo que tenha que aguentar durante períodos de tempo mais longos a mercadoria em armazém, antes de a vender. Esta é uma das grandes vantagens competitivas da ABC em relação aos seus concorrentes.

Apesar de, por natureza, o risco inerente desta atividade ser médio, a análise efetuada pelos auditores, baseada nos pressupostos anteriores e no conhecimento profundo do cliente, permite classificar este risco como sendo baixo.

Por sua vez, o risco de controlo, inerente a cada uma das atividades desenvolvidas, foi também avaliado pelos auditores como sendo de baixo nível, mais uma vez pelo facto de já se conhecer bem o cliente e os seus procedimentos e por se saber que existe, para além da relação familiar entre os gerentes, uma relação de extrema confiança entre eles.

Ainda assim, foi aconselhado, que se repensasse a segregação de funções e restrição de acessos aos programas informáticos, por forma a reduzir ainda mais este risco. Neste

sentido, foi já tomada uma medida, sendo apenas emitidas as faturas e efetuados os pagamentos que sejam validados e assinados pelo gerente 1.

3.2.5. Contabilidade como Ferramenta de Gestão

Costa & Alves (2013), referem que “em todos os atos da nossa vida, mesmo nos mais elementares, precisamos de informação, a qual, constituindo um dos principais vetores da sociedade atual, se torna mesmo vital para a tomada de grande número de decisões”.

Os mesmos autores, referem ao longo da sua obra, que para além da mera intuição, várias culturas sociais, especialmente nos países desenvolvidos, têm utilizado a tecnologia e a racionalidade, como suporte efetivo para a tomada de decisão informada.

Ora, sendo a contabilidade um sistema de informação por natureza, é fulcral ressaltar o seu carácter instrumental, pois que mensura os recursos disponíveis pelas entidades, as obrigações assumidas, bem como os meios para que se obtenham tais recursos, do mesmo modo que quantificam os seus direitos, proporcionando informação acerca dos benefícios obtidos nas transmissões de bens e prestações de serviços. Tais mensurações podem ser históricas ou prospetivas.

Assim sendo, podemos concluir que a contabilidade e a informação financeira por ela preparada, são fundamentais na gestão das empresas modernas, fundando os seus modelos de governação, responsabilizando os tomadores de decisão e fomentando a adoção de processos transparentes e eficientes.

Como tal, toda a informação preparada deve ser credível, fiável e relevante, para que os decisores possam fundamentar os seus critérios de gestão e delinear planos estratégicos relevantes.

Por isso, e à luz do SNC, explicita-se, em seguida, o tratamento contabilístico adequado a cada uma das classes de contas do SNC, que levam à elaboração das Demonstrações Financeiras essenciais para análise e avaliação de desempenho, como se pretende estudar neste relatório.

3.2.5.1. Classe 1 – Meios Financeiros Líquidos

As notas de enquadramento do SNC referem que a Classe 1 – Meios Financeiros Líquidos, tem como objetivo o registo, precisamente, dos meios financeiros líquidos, que incluem dinheiro, depósitos bancários e ativos e passivos mensurados ao justo valor (SNC, 2021).

Nos termos do SNC, os meios financeiros líquidos constituem a Classe 1, destinando-se as suas contas a registar todos os movimentos que respeitem a transações em dinheiro, depósitos à ordem e todos os ativos/passivos financeiros mensurados ao justo valor, e cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração dos resultados (SNC, 2021).

Esta classe subdivide-se em quatro contas, nomeadamente 11 – Caixa, 12 – Depósitos à Ordem, 13 – Outros Depósitos Bancários e 14 – Outros Instrumentos Financeiros.

Na conta 11 regista-se todas as operações efetuadas em numerário e cheques recebidos. Assim, esta conta será debitada pelos aumentos (levantamento de numerário, recebimento de clientes, etc.) e creditada pelas diminuições (pagamentos de compras e serviços, depósito de numerário, etc.). No que refere aos cheques recebidos e que se encontrem na empresa para depósito, devem ser considerados numa subconta da 11 especificamente criada para o efeito, até que sejam depositados e, aí sim, afetarão a conta 12.

No que respeita à conta 12, tem exatamente o mesmo tratamento da anterior, sendo debitada pelos aumentos e creditada pelas diminuições. Nesta conta registam-se todas as operações efetuadas através da(s) conta(s) de depósitos à ordem da empresa, como seja pagamentos de compras e serviços por transferência, débito direto, cheque, etc., bem como todos os recebimentos por transferência bancária, depósito de cheques, etc. Esta conta deve estar conciliada mensalmente, fazendo corresponder o saldo da contabilidade com aquele relevado no extrato bancário de cada entidade.

A Caixa e Depósitos à Ordem constituem os ativos mais líquidos das empresas, isto é, necessitam de um curto, ou nenhum, período de tempo para que se possam, efetivamente, converter e utilizar como dinheiro (Costa & Alves, 2013).

A conta 13, por sua vez, tratada da mesma forma que as anteriores, regista outros depósitos bancários, como seja, por exemplo, depósitos a prazo.

Por fim, mas não menos importante, a conta 14 destina-se a “reconhecer os instrumentos financeiros que sejam mensurados ao justo valor, designadamente os derivados” – Notas de Enquadramento SNC (SNC, 2021). Desta conta excluem-se todos os instrumentos financeiros que devam estar mensurados ao custo, custo amortizado ou método da equivalência patrimonial.

A empresa ABC tem instituído internamente um controlo ao nível dos meios financeiros líquidos, que permite um rastreamento mais eficaz na deteção de erros e desvios. Todas as transações estão suportadas por documentação adequada (de acordo com o disposto no art.º 36º do CIVA), seja uma cópia da fatura carimbada (com a designação “PAGO”), seja por cópia de cheque ou comprovativo bancário, etc. As transações efetuadas têm que ser

devidamente validadas e autorizadas por um gerente, que garante que todos os movimentos estão corretos e devem de facto ser processados. Assim, garante-se o cumprimento das obrigações sobre fornecedores, colaboradores, bancos, etc., bem como o controlo dos direitos a receber.

A conta 111 (Caixa) regista todos os movimentos efetuados em numerário (pagamentos, recebimentos e cheques para depósito ou levantados), estando sempre suportadas por documentação adequada às transações, como aliás já se referiu.

No que refere a contas bancárias de depósitos à ordem, verifica-se que a empresa trabalha com três instituições bancárias, 1201 – Banco Millenium BCP, 1209 – Banco Novo Banco e 1210 – Banco Santander Totta.

Nestas contas são registados todos os movimentos efetuados por esta via, sejam respeitantes a recebimentos, pagamentos, despesas bancárias, operações de baixo valor, débitos diretos, entre outros.

As conciliações bancárias são efetuadas mensalmente, para controlo de saldos e de movimentos pendentes.

De salientar que, para cumprimento do estipulado no código de contas do SNC, as contas a movimentar nunca devem terminar em zero (0), pelo que se considera oportuna a correção do plano base apresentado pelo software de contabilidade utilizado.

3.2.5.2. Classe 2 – Contas a Receber e a Pagar

A classe 2 destina-se a tratar as operações com “clientes, fornecedores, pessoal, Estado e outros entes públicos, financiadores, acionistas, (...) outras operações com terceiros (...) diferimentos (...) e provisões” (SNC, 2021).

A conta 21, trata dos registos contabilísticos relativos a clientes, isto é, regista todas as transações ocorridas com compradores de mercadorias, produtos e serviços.

No que refere a esta rubrica, é procedimento do Gabinete validar se os saldos relevados na contabilidade são coincidentes com os registados pela ABC, sendo este cruzamento efetuado mensalmente pelo envio de um balancete analítico das contas para o cliente.

À data de reporte, ou seja, 31 de dezembro, efetua-se o mesmo procedimento, sendo que, no caso de haver divergências, serão discutidas para que se efetuem as correções necessárias. Mais, importa referir que, a cada exercício, os auditores procedem à circularização de saldos de clientes por amostragem, sendo este um procedimento que confere credibilidade à informação preparada pela contabilidade.

A subconta 218, destina-se a registrar operações relacionadas com entregas de valores (caixa e depósitos à ordem), como forma de adiantamento, e sempre que os fornecimentos não tenham um preço previamente fixado. Aquando da emissão da fatura, estes montantes serão transferidos para a respetiva subconta da 21.

Por sua vez, a subconta 219, destina-se a registrar as perdas por imparidade em dívidas a receber. Neste caso, sempre que o saldo relevado na conta de cliente (211...) seja considerado de cobrança duvidosa, o seu saldo é transferido para a conta 217 – Clientes de cobrança duvidosa. Efetuada esta transferência, regista-se a efetiva perda por imparidade, debitando a conta 65 correspondente (imparidades em clientes, gasto do exercício) e creditando a subconta 219 (perdas por imparidade acumuladas).

No que refere á conta 22, de fornecedores, destina-se a registrar as transações efetuadas com vendedores de bens e serviços, excluindo-se desta conta as transações que resultem na aquisição de bens de investimento (conta 271). O procedimento de conferência no Gabinete, no que refere a saldos de fornecedores, segue exatamente os mesmos trâmites que a conta de clientes.

A subconta 228 refere a adiantamentos a fornecedores, sendo resultante de adiantamentos efetuados, sempre que não exista preço fixado previamente.

Por sua vez, a subconta 229, destina-se, tal como a 219, a registrar perdas por imparidade acumuladas na conta de fornecedores.

Passando agora a analisar a conta 23, que respeita a valores a pagar aos funcionários, verifica-se que, no Gabinete, todos os registos são efetuados com base na informação prestada pelo cliente, sendo subsequente e mensalmente, validados com os recibos de vencimento emitidos.

De acordo com as notas de enquadramento do SNC, os registos nesta conta dividem-se em três fases, sendo: 1.^a – pelo processamento dos salários e outras remunerações, dentro do mês a que respeitem; 2.^a – pelo processamento dos encargos sobre remunerações (parte que cabe à entidade patronal) e 3.^a – pelos pagamentos ao pessoal.

De salientar que, regra geral, na ABC, Lda., os salários são pagos em numerário. Verifica-se a existência de levantamento de cheques para reforço do caixa e posterior pagamento. Na opinião do estagiário e, discutindo o assunto com os auditores e CC responsável, considera-se que esta prática devia ser substituída, passando a efetuar-se os pagamentos por transferência bancária. Tal alteração permitiria um maior controlo e diminuiria o trabalho, uma vez que se poderia optar por fazer transferências em “lote”.

As subcontas da 24 – Estado e Outros Entes Públicos, apresentam informação relativa a Imposto sobre o Rendimento, Retenções na Fonte, IVA, Outros Impostos, Contribuições para a Segurança Social, entre outros.

É norma do Gabinete, no final de cada exercício, validar os saldos apresentados em cada uma destas subcontas, sendo relevante verificar em cada conta se o mesmo corresponde aos valores a serem pagos no exercício seguinte. Como exemplo, a conta 245 – Contribuições para a Segurança Social, deve apresentar, em saldo credor, de facto, as contribuições processadas em dezembro, a serem pagas até dia 20 de janeiro do exercício seguinte.

Mais importa referir que são extraídas as certidões de dívida da AT e Segurança Social (SS), para confirmação de situações de mora eventuais, que devam ser divulgadas no Anexo.

Os financiamentos obtidos são relevados contabilisticamente nas subcontas da 25.

No caso da ABC, existe apenas registo numa conta 251, referente a uma conta caucionada que foi utilizada e reposta no mesmo período.

Não existe qualquer financiamento bancário, suprimentos, ou outros empréstimos.

À data do balanço são analisados os saldos de cada uma das contas referentes a empréstimos e conciliados com os valores apresentados no Mapa de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal.

Apesar de não existirem saldos credores nas subcontas da 12 – Depósitos à Ordem, verifica-se que, na presença de qualquer descoberto bancário à data de reporte, esse saldo deverá ser transferido para uma conta de financiamentos obtidos, para encerramento do ano.

Na conta 27 – Outras contas a receber e a pagar, são registados todos os movimentos que não tenham cabimento nas contas anteriores.

As subcontas da 2722 referem a credores por acréscimos de gastos, sendo utilizadas da seguinte forma:

27221 – Regista os valores de seguros referentes ao exercício, a serem pagos no exercício seguinte. No caso, foi debitada a conta 636 Seguro de Acidentes de Trabalho e creditada a conta 27221 Seguros a liquidar, para que se evidencie o gasto do exercício e o passivo assumido.

27222 – Regista os valores de gastos com pessoal e encargos sociais referentes ao exercício, a vencer/gozar no exercício seguinte. Esta conta regista o valor total a crédito em contrapartida das 63 correspondentes, sendo uma conta de transição. Tal implica que

o seu saldo, no ano seguinte, deve ficar nulo aquando do processamento de subsídio de férias e das férias.

27224 e 27225 – Especializam gastos periódicos, nomeadamente água, eletricidade, entre outros. Assim, ao debitar a conta 62 específica e ao creditar a 2722, reconhece-se o gasto relativo ao exercício, cuja fatura foi emitida pelo fornecedor apenas no ano seguinte. É reconhecido o gasto e assumido o passivo.

278 – Nas subcontas da 278 (Outros Devedores e Credores), são registados todos os movimentos que não cabem nas subcontas da classe 2 anteriormente analisadas. No caso da ABC, regista passivos relacionados com o pagamento de portagens, movimentos em contas de sócios e empresas relacionadas, entre outras. Estas subcontas tanto podem apresentar saldo devedor (constituindo um ativo para entidade), como saldo credor (constituindo um passivo).

Os diferimentos, registados nas subcontas da 28, compreendem rendimentos e gastos que devam ser reconhecidos no período seguinte, sendo que tais já foram pagos no exercício corrente. No caso da ABC, verifica-se que apenas foram diferidos gastos com seguros, sendo os lançamentos efetuados da seguinte forma: débito da conta 12 – DO pelo valor total pago, débito da conta 6263 pelo valor do gasto com seguro correspondente ao exercício corrente e crédito da conta 281 pelo remanescente, isto é, pelo gasto com seguro a ser reconhecido no exercício seguinte.

A conta 29, relativa a provisões, destina-se a registar qualquer situação ou evento subsequente cuja probabilidade de gerar encargos seja elevada e fiavelmente mensurável (caso contrário, estamos perante um passivo contingente e não uma provisão). Tal decorre da NCRF 21 (SNC, 2021).

No caso da empresa ABC, não existe contabilização de qualquer provisão no exercício, uma vez que não existe a possibilidade da ocorrência de eventos que gerem responsabilidade, nem qualquer litígio conhecido contra esta.

3.2.5.3. Classe 3 – Inventários e Ativos Biológicos

De acordo com as notas de enquadramento (SNC, 2021), a classe 3 “inclui os inventários: detidos para venda no decurso da atividade empresarial; no processo de produção para essa venda; ou na forma de materiais consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços”.

A classe 3 destina-se a contabilizar estes ativos, aplicando-se em cada caso específico, registo das compras e inventários inicial e final (inventário intermitente) ou inventário

permanente, no qual, a qualquer momento, se pode, através de registos contabilísticos, saber quais as quantidades em armazém, bem como o custo das matérias vendidas/consumidas.

No caso da ABC, os registos contabilísticos são efetuados tendo por base o método de inventário intermitente, ou seja, a cada data de reporte é calculado o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMV) (conta 61) e apurado o valor de existência final.

De notar que é escrupulosamente salvaguardada a regra disposta na NCRF 18, parágrafo 9, tendo os inventários de ser mensurados pelo custo ou o valor realizável líquido, dos dois o mais baixo. Neste caso, o custo dos inventários deve incluir todos os gastos de compras, de conversão e outros incorridos para colocar os mesmos no seu local e condições presentes (SNC, 2021).

A subconta 311, mercadorias, refere a bens adquiridos com destino a venda sem qualquer transformação pela empresa; as matérias-primas, subsidiárias e de consumo, refletidas na subconta 312, são matérias que se destinam a incorporar os produtos finais, ou seja, são parte do processo produtivo. Por sua vez, as subcontas 317 e 318, refletem, respetivamente, devolução de bens ao fornecedor inicial ou descontos obtidos na sua aquisição.

No caso da ABC, Lda., verifica-se que o seu inventário é composto apenas por mercadorias. A existência inicial era de 531.035,00 Euros, tendo sido efetuadas, em 2022, 3.961.417,61 Euros em compras líquidas.

Chegado o final do ano, a contagem física é efetuada nas instalações da ABC, acompanhados os responsáveis por esta tarefa pelos auditores e ROC, sempre que possível.

A quantidade e respetivo valor apurado, é comunicado à contabilidade, para que se efetue a comunicação dos inventários à AT em tempo oportuno (até 31 de janeiro de cada ano seguinte) e à contabilização das existências finais que, no caso, são de 1.251.440,00 Euros.

Assim, e como se utiliza o sistema de inventário intermitente, é essencial apurar, como aliás já referido, o CMVMC:

$$\text{CMVMC} = \text{Inventário Inicial} + \text{Compras +/- Reclassificação e Regularização de Inventários} - \text{Inventário Final}$$

No caso da empresa ABC, Lda:

$$\text{CMVMC} = 531.035,00 + 3.961.417,61 - 1.251.440,00 = 3.241.012,61 \text{ Euros}$$

Dada a dimensão da empresa ABC, do normativo contabilístico que aplica e pelo facto de ser uma empresa auditada, o estagiário entende que seria de todo vantajoso alterar o procedimento contabilístico nesta área, passando a adotar o sistema de inventário permanente, que permite à empresa (apesar de esta já fazer esse controlo físico e informático internamente) saber a quantidade real de stock em armazém e, mais importante ainda, apurar o CMVMC, o que lhes permitiria, também a qualquer momento, conhecer a margem bruta das vendas e ajustar, se fosse o caso, as políticas nesta área e na área das vendas e compras.

Em conversa com os auditores e contabilistas, verifica-se que esta sugestão foi bem aceite, nomeadamente porque se adequa às necessidades do cliente, confere credibilidade à informação criada e permite melhorar/apoiar o sistema de controlo interno instituído.

3.2.5.4. Classe 4 - Investimentos

A Estrutura Concetual (EC) do SNC define, nos seus parágrafos 47 a 79, os elementos das demonstrações financeiras.

No que respeita aos ativos, refere no parágrafo 52 e seguintes que, “os benefícios económicos futuros incorporados num ativo são o potencial de contribuir, direta ou indiretamente, para o fluxo de caixa e equivalentes de caixa para a entidade. (...) uma entidade emprega geralmente os seus ativos para produzir bens ou serviços capazes de satisfazer os desejos ou as necessidades de clientes; (...) os clientes estão dispostos a pagá-los, contribuindo assim para o fluxo de caixa (...)”(SNC, 2021).

Nas normas de enquadramento do mesmo manual, pode verificar-se que a classe 4 inclui os bens detidos pela empresa com carácter de permanência ou continuidade, não sendo destinados a venda ou transformação no decurso normal do ciclo operacional.

Pode então encontrar-se nesta classe, investimentos financeiros, propriedades de investimento (PI), ativos fixos tangíveis (AFT), ativos intangíveis (AI), investimentos em curso e ativos não correntes detidos para venda.

A grande diferença entre esta classe e as classes 1 (Meios Financeiros Líquidos), 2 (na parte que respeite a dívidas a receber) e 3 (Inventários), prende-se precisamente com o carácter de permanência e continuidade. Espera-se que as classes mencionadas proporcionem fluxos de caixa permanentes e correntes (no decurso do ciclo operacional), sendo mais líquidos (isto é, capazes de gerar fluxo de caixa mais rapidamente), pela seguinte ordem: meios financeiros líquidos, inventários/dívidas a receber, investimentos (Costa & Alves, 2013).

Neste sentido, e por serem geradores de caixa, os benefícios económicos incorporados num ativo poderão fluir para a entidade de diferentes maneiras, podendo um ativo ser, de acordo com o parágrafo 54 da EC do SNC:

- i. Usado isoladamente ou em combinação com outros ativos na produção de bens ou serviços para serem vendidos pela entidade;
- ii. Trocado por outros ativos;
- iii. Usado para liquidar um passivo;
- iv. Distribuído aos proprietários da sociedade.

De seguida, passa a analisar-se em detalhe cada uma das contas de investimentos realizados pela empresa ABC.

41 – Investimentos Financeiros: os investimentos financeiros, isto é, participações no capital de outras empresas, devem ser mensurados de acordo com a NCRF aplicável, consoante se trate de Interesses em Empreendimentos Conjuntos (NCRF 13), Investimentos em Subsidiárias e Consolidação (NCFR 15) e Instrumentos Financeiros (NCRF 27).

No caso da ABC, Lda., verifica-se que os registos contabilísticos na conta 41 referem a uma participação de capital noutra empresa, sendo detido 95% do capital desta, a empréstimos concedidos à participada e às contribuições obrigatórias para o Fundo de Compensação do Trabalho (FCT).

Assim, o reconhecimento inicial, bem como o tratamento contabilístico subsequente de mensuração, são registados de acordo com o preceituado nas NCRF 15 e 27, respetivamente.

Passemos então a analisar a participação no capital da Empresa X.

Refere a NCRF 15, nos seus parágrafos 4 a 7, as definições mais importantes neste contexto, e que se ressalvam por serem convenientes para a análise:

- i. Controlo: poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de outra entidade, com o objetivo de obter benefícios dessa. Presume-se a existência de controlo quando a empresa-mãe (ABC, Lda.) detenha mais de 50% dos direitos de voto na “filha” (empresa X, Lda.). No caso, e porque a participação no capital é de 95%, o controlo está efetivamente garantido por esta via, mas, caso não houvesse tal participação, este controlo poderia ser obtido através de:
 - a) Poder sobre mais de metade dos direitos de voto em virtude de acordos com os outros investidores;
 - b) Poder para gerir as políticas da “filha” de acordo com cláusulas estatutárias;

- c) Poder para nomear/demitir os membros, ou a maioria, dos membros do órgão de gestão;
- d) Poder de agrupar a maioria de votos nas reuniões.
- ii. Empresa-mãe: é uma entidade que detém uma ou mais subsidiárias.
- iii. Método da equivalência patrimonial (MEP): método de contabilização pelo qual o investimento é inicialmente reconhecido pelo custo e subsequentemente ajustado em função das alterações ocorridas na quota-parte do investidor nos ativos líquidos da investida. Os resultados da mãe incluem a parte que lhe corresponde nos resultados da “filha”.
- iv. Subsidiária: entidade que é controlada por uma outra entidade, designada por “empresa-mãe”.

Em 2022, verifica-se que a participação no capital da empresa X, por parte da ABC, se mantém inalterada, isto é, nos 95%, não tendo existido qualquer aumento/redução de capital participado.

O Cálculo do MEP, foi efetuado da seguinte forma:

$$\text{MEP} = \text{RLP da participada} \times \% \text{ de participação no Capital}$$

$$\text{MEP} = 24.976,40 \times 95\% = 23.727,58 \text{ Euros}$$

No caso em questão, tal traduz-se num rendimento de 23.727,58 Euros, que se regista contabilisticamente debitando a conta 41112 Empresa X e creditando a conta 7851 Ganhos pela aplicação do MEP.

De salientar que este registo terá impacto, não só, nos resultados da mãe, por via da classe de rendimentos como também aumentará o seu ativo líquido, por via da 41.

No que respeita á conta 414 – Investimentos noutras empresas, verifica-se que o saldo acumulado a débito nesta conta refere às contribuições mensais e obrigatórias para o Fundo de Compensação do Trabalho.

Passando agora à análise da NCRF 6, Ativos Intangíveis, verifica-se que no parágrafo 8, os AI são identificados como sendo ativos não monetários, identificáveis e sem substância física, devendo o seu reconhecimento e mensuração seguir a própria definição do bem e os seus critérios de reconhecimento, nomeadamente no que respeita à probabilidade de que os benefícios futuros que sejam atribuíveis ao bem, fluam para a entidade e o custo possa ser fiavelmente mensurado (parágrafo 21), devendo, inicialmente, ser mensurado ao custo (SNC, 2021).

No caso da empresa em estudo, a ABC, Lda., verifica-se a existência de dois ativos intangíveis, ambos programas informáticos, adquiridos em 2010 e em 2013,

completamente amortizados. Ambos entraram em funcionamento no ano de aquisição, tendo sido amortizados pelo método das quotas constantes. Não foi reconhecido qualquer valor residual, pelo que atualmente, o seu valor contabilístico é zero, apesar de ainda estarem a ser usados.

No caso dos Ativos Fixos Tangíveis, grupo de ativos que estudaremos de seguida, importa atentar na NCRF 7.

Esta norma refere no seu parágrafo 6 que, são AFT, aqueles detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a terceiros ou para fins administrativos, esperando-se que sejam usados por mais de um ano. Os seus critérios de mensuração e reconhecimento são, em essência, semelhantes aos dos AI, estando elencados nos parágrafos 7 a 11 da norma (SNC, 2021).

Na empresa ABC, Lda., todos os ativos (com exceção dos investimentos financeiros, que são mensurados pelo MEP) estão mensurados ao custo de aquisição, sendo amortizados/depreciados de acordo com o DL n.º 25/2009 de 14 de setembro.

É aplicado o método das quotas constantes ou da linha reta, de acordo com os art.º 30º e 31º do CIRC. São aplicadas as taxas máximas, a cada bem, constantes do DL acima.

Assim sendo, é essencial que se mantenha um registo informático adequado das aquisições, alienações, depreciações e amortizações, até mesmo para efeito de elaboração dos mapas Modelo 31 (Mapa de mais e menos valias) e 32 (Mapa de depreciações e amortizações), bem como para controlo interno. Assim sendo, o programa informático utilizado no Gabinete permite tal registo.

De salientar apenas que, no ano de 2022, a empresa ABC adquiriu 1 computador portátil, 1 compressor, 1 empilhador, 1 computador para controlo de uma máquina, 5 camiões e 2 viaturas ligeiras, tendo também realizado beneficiações no edifício da sede. Todos estes bens foram mensurados ao custo e estão a ser depreciados pelo método da linha reta.

Não houve alienações, abates ou desreconhecimento de qualquer elemento do AFT durante o exercício.

3.2.5.5. Classe 5 – Capital, Reservas e Resultados Transitados

A classe 5, é destinada a evidenciar o Capital Próprio da entidade, sem o resultado do período, sendo este Capital definido como o interesse residual dos ativos, depois de deduzidos todos os passivos, ou seja, é a diferença entre o ativo e o passivo (Costa & Alves, 2013).

A NCRF 27, no seu parágrafo 7, refere que “uma entidade deve reconhecer instrumentos de capital próprio no capital próprio quando a entidade emite tais instrumentos e os subscritores fiquem obrigados a pagar dinheiro ou entregar qualquer outro recurso em troca dos referidos instrumentos (...)” (SNC, 2021).

O Capital Social da ABC é de 99.800,00 Euros, sendo detido por 4 sócios, estando integralmente realizado, em numerário, e coincidente com o evidenciado no pacto social; existe registo de prestações suplementares efetuadas pelos sócios, de acordo com o previsto no pacto social e com o artigo 210º do CSC; está constituída uma Reserva Legal de 53.743,91 Euros, correspondente a aproximadamente 54% do Capital Social. Este valor respeita o disposto no art.º 295º do CSC, que estipula que a Reserva Legal deve ser de, pelo menos, 20% do Capital Social; a conta 552 está subdividida nas contas 5521 – DLRR e 5524 – Reservas Livres. Esta empresa subdividiu a conta 552 para cumprir um dos requisitos fundamentais previstos no artigo 32º do Código Fiscal ao Investimento, aprovado pelo DL 162/2014, de 31 de outubro e que não pode ser utilizada para distribuição aos sócios antes do fim do quinto exercício posterior ao da sua constituição; a conta 56, respeitante a Resultados Transitados, regista os movimentos decorrentes da aprovação de contas em Assembleia Geral do resultado apurado em cada exercício; a conta 57, respeitante a Ajustamentos em Investimentos Financeiros, está subdividida em duas subcontas, 5712 – Lucros não atribuídos e 5713 – Decorrentes de Outras Alterações no Capital Próprio das Participadas.

3.2.5.6. Classe 6 - Gastos

A atividade das empresas está repartida em períodos anuais, designados exercícios ou períodos contabilísticos e esta repartição é essencial para assegurar o princípio da comparabilidade (Costa & Alves, 2013).

O apuramento dos resultados, é para isso essencial, baseando-se não só em todos os aspetos acima descritos, como também no apuramento dos rendimentos e gastos de cada exercício, sendo sobre os últimos que se aborda a seguir.

Na EC do SNC podemos verificar que o conceito de gasto engloba todas as perdas e gastos que decorram do decurso das atividades correntes da entidade, compreendendo, como gastos, por exemplo, o custo das vendas, os salários, depreciações, etc. (SNC, 2021).

No que respeita às perdas estas podem ser, por exemplo, originadas por desastres, alienação de ativos não correntes, etc. Compreendem também a definição de gasto, mas

podem surgir no decorrer de atividades não correntes, sendo tidas como diminuições aos benefícios futuros e, por isso, em essência, não diferentes dos gastos. Não se separam na apresentação das demonstrações financeiras (SNC, 2021).

A classe 6 apresenta-se da seguinte forma:

61 – Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)

A conta 61, nas empresas que adotam o sistema de inventário intermitente, é movimentada apenas no final de cada exercício. Durante o ano, as compras são registadas a débito da conta 31 – compras, e os inventários permanecem constantes.

No final, efetua-se a contagem física, valoriza-se a mesma e assim se determina o valor dos inventários. No final do ano, transfere-se o valor das compras, das existências iniciais e finais para esta conta, sendo o CMVMC dado pela seguinte fórmula:

$$\text{CMVMC} = \text{Inventário Inicial} + \text{Compras} +/- \text{Reclassificação e Regularização de Inventários} - \text{Inventário Final}$$

62 – Fornecimentos e serviços externos

Nesta conta, registam-se todos os gastos da empresa, seja com serviços prestados por terceiros (subcontratos), aquisição de material de escritório ou limpeza, ferramentas de desgaste rápido, combustíveis, eletricidade, entre outros, bem como rendas, honorários, seguros, etc., não diretamente afetos à atividade normal, mas que são essenciais para o seu normal funcionamento. Devem ser debitadas as respetivas subcontas pelo reconhecimento dos gastos, quando incorridos, independentemente do seu pagamento.

63 – Gastos com pessoal

A conta 63 é de natureza devedora, devendo ser nesta registados todos os gastos com pessoal, decorrentes do processamento salarial, incluindo encargos sociais, bem como outros gastos, como seguro de acidentes de trabalho, gastos com formação, gastos de ação social, entre outros.

64 – Gastos de depreciação e amortização

A conta 64 regista, a débito, os gastos com depreciações e amortizações de ativos fixos tangíveis e intangíveis, respetivamente. Independentemente de, a nível fiscal, estas depreciações serem ou não aceites como gasto (sirva o exemplo das viaturas ligeiras de passageiros, conforme dispõe o artigo 34º do CIRC) devem ser sempre contabilizadas nesta conta, sendo os ajustes necessários efetuados na Modelo 22.

65 – Perdas por imparidade

Conforme a NCRF 12 (SNC, 2021), perdas por imparidade são desvalorizações, totais ou parciais, de um determinado ativo, relativamente ao seu valor real. Esta conta regista, a

débito, as perdas em ativos, ocorridas no período. A subconta específica será debitada em contrapartida da conta 2x9, 3x9 ou 4x9 que lhe corresponda, quer refira a perdas por imparidade em dívidas a receber de clientes, em mercadorias ou em ativos fixos tangíveis, por exemplo.

66 – Perdas por redução do justo valor

Nesta conta, registam-se, a débito, e sempre que adotado o método do justo valor, as perdas em instrumentos e investimentos financeiros, propriedades de investimento e ativos biológicos, sendo estas a sua contrapartida a crédito.

67 – Provisões do período

A conta 67 refere a gastos do período, decorrentes de responsabilidades cuja natureza seja definida e que, à data do balanço, sejam de ocorrência muito provável ou certa, apesar de incertas quanto ao seu valor. As provisões do exercício devem ser debitadas na conta 67 que lhe corresponda, em contrapartida da conta 29 correspondente, a crédito.

68 – Outros gastos

A conta de outros gastos é também de natureza devedora, podendo aqui ser registados gastos com descontos concedidos, dívidas incobráveis (quando não tenha sido, previamente, registada perda por imparidade), gastos em investimentos não financeiros, como alienações, sinistros e /ou abates, outros gastos, etc. De notar que existem subcontas da 68 que merecem tratamento fiscal adequado, nomeadamente por não serem considerados gasto do exercício, conforme disposto no artigo 23º-A do CIRC.

69 – Gastos de financiamento

A conta 69, também ela registada a débito pela ocorrência dos gastos com financiamentos, releva juros suportados, diferenças de câmbio desfavoráveis e outros gastos de financiamento. Estes gastos concorrem para o apuramento do resultado da empresa, devendo ser respeitados os limites impostos para a sua dedução, estipulados no art.º 67º do CIRC.

A empresa ABC, por não utilizar financiamento com capitais alheios, não suporta qualquer encargo com gastos de financiamento no exercício, pelo que não existem registos contabilísticos nesta conta.

Todas as contas da classe 6 devem apresentar saldo nulo no final do exercício, concorrendo para o apuramento do resultado antes de impostos (RAI), creditando-se todas as subcontas em contrapartida da conta 811 – RAI.

3.2.5.7. Classe 7 – Rendimentos

Como referido no subcapítulo anterior, tanto os gastos como os rendimentos do exercício concorrem para o apuramento do resultado da empresa, sendo dos segundos que se trata em seguida.

A Estrutura Concetual do SNC refere que o conceito de rendimento, engloba tanto os ganhos como o rédito (SNC, 2021).

O rédito respeita aos rendimentos obtidos pela prática normal da empresa (vendas, prestações de serviços, honorários, etc.) e os ganhos respeitam a outros rendimentos obtidos, fora do âmbito normal da atividade, representando aumentos em benefícios económicos e, por isso, não diferentes dos réditos. Neste contexto, serão apresentados conjuntamente nas DF.

A classe 7 evidencia todos os réditos e ganhos do exercício, apresentando as suas contas natureza credora.

O aspeto fulcral a ter em atenção aquando da análise desta classe, prende-se com o momento em que devem ser reconhecidos os réditos e em que montante. Tal é explicado na NCRF 20 – Rédito, que refere nos seus parágrafos 13 e s.s., que o rédito deve ser reconhecido, nas vendas, quando satisfeitas as seguintes condições, cumulativamente:

- i. A entidade tenha transferido para o cliente os riscos e vantagens inerentes à propriedade dos bens;
- ii. A entidade não mantenha envolvimento de gestão nem controlo sobre os bens vendidos;
- iii. A quantia do rédito possa ser mensurada com fiabilidade;
- iv. Seja provável que os benefícios económicos fluam para entidade e
- v. Os custos incorridos com a transação possam ser fiavelmente mensurados.

No que respeita à prestação de serviços, o rédito deverá ser reconhecido com referência à fase de acabamento à data do fim do exercício, havendo mensuração fiável sempre que, e cumulativamente:

- i. Possa ser mensurado o rédito com fiabilidade;
- ii. Seja provável que os benefícios fluam para a entidade;
- iii. A fase de acabamento possa ser fiavelmente mensurada e
- iv. Os custos incorridos com a transação possam ser mensurados com fiabilidade.

A classe 7 apresenta-se da seguinte forma:

71 – Vendas

Representadas pelo volume de faturação, deduzidas de IVA e outros impostos. As subcontas 711 a 714 são de natureza credora, enquanto as contas 716 a 718 são de natureza devedora.

72 – Prestação de serviços

Esta conta espelha os rendimentos de serviços prestados, no decurso normal da atividade da empresa. Deve ser reconhecida com base nas faturas emitidas ou, quando decorrentes de documentação externa (como comissões, por exemplo), pela emissão dos documentos. Ainda assim, a NCRF 20, parágrafos 20 a 28, refere que o rédito da prestação de serviços deve ser reconhecido, independentemente de haver documento.

73 – Variações nos inventários de produção

Evidencia a variação entre o saldo inicial e final dos inventários de produtos acabados e produtos em vias de fabrico, podendo o seu saldo ser credor (quando haja aumento dos inventários) ou devedor (quando haja diminuição).

Uma vez que os inventários da ABC são constituídos apenas por mercadorias, não havendo transformação durante o ciclo operacional normal da empresa, não existe qualquer registo contabilístico nesta conta.

74 – Trabalhos para a própria entidade

Regista trabalhos efetuados pela própria entidade, aplicando meios próprios, que se destinam aos seus investimentos. Regista-se a crédito pelos custos incorridos (gastos com pessoal, FSE, etc.) e a débito pela conta que lhe corresponda, exemplo, 45 – Investimentos em curso, 43 – AFT, etc.

75 – Subsídios à exploração

Contabilizam-se, a crédito da 75, os subsídios recebidos pela entidade para compensar gastos realizados (exemplo: gastos com formação) ou para complementar os seus rendimentos (exemplo: entidades com preços fixados pelo Estado). Os subsídios devem apenas ser reconhecidos quando haja certezas acerca da sua atribuição, no limite, na data do seu recebimento. No entanto, se o mesmo estiver aprovado, com valor fixado e a entidade consiga garantir que cumpriu todos os requisitos para o seu recebimento, deve ser reconhecido o ganho.

No caso da empresa ABC, verifica-se que o subsídio recebido foi registado aquando do seu recebimento, tendo sido debitada a conta 12 e creditada a conta 75 pelo valor total atribuído, uma vez que tal subsídio corresponde integralmente ao exercício de 2022. Este

valor decorre da atribuição de uma compensação pelo IAPMEI, na sequência do aumento do salário mínimo Nacional no início do ano 2022.

76 – Reversões

Nesta conta registam-se as reversões de gastos, decorrentes de depreciações/amortizações, perdas por imparidade ou provisões. As reversões registam-se a crédito da conta 76 que lhe corresponda, em contrapartida da conta de acumulados correspondente.

77 – Ganhos por aumento do justo valor

A conta 77 regista os ganhos em ativos que devam ser mensurados ao justo valor, designadamente, instrumentos e investimentos financeiros, propriedades de investimento e ativos biológicos.

Esta conta, quando haja aumentos do justo valor, deve ser creditada em contrapartida da conta que deu origem ao aumento, por exemplo, 14 – Instrumentos financeiros ou 41 – Investimentos financeiros.

78 – Outros rendimentos

É de natureza credora e residual, sendo aqui registados todos os ganhos que não tenham lugar entre as contas anteriores, designadamente rendimentos suplementares, descontos obtidos, rendimentos em investimentos não financeiros, como alienações sinistros e abates, entre outros.

No caso da empresa ABC, verifica-se que os montantes aqui inscritos referem, em essência, a faturas emitidas a um cliente, por força de gastos incorridos com tratamento de resíduos, bem como correções relativas a exercícios anteriores, designadamente, correção das estimativas efetuadas por subsídios de férias não processados/pagos.

79 – Juros, dividendos e outros rendimentos similares

Nesta conta, registam-se os rendimentos de depósitos ou outras aplicações, financiamentos concedidos e outros, que estejam relacionadas com a atividade de financiamento.

Todas as contas da classe 7 devem apresentar saldo nulo no final do exercício, concorrendo para o apuramento do RAI, debitando-se todas as subcontas em contrapartida da conta 811 – RAI.

3.2.5.8. O Apuramento dos Resultados

Como já se referiu anteriormente, a vida das empresas é repartida em períodos anuais, os exercícios ou períodos. Tal repartição decorre do facto de, contabilisticamente, ser necessário assegurar a transmissão de informação fiável, relevante, compreensível e comparável aos utilizadores, sejam eles internos ou externos à empresa (Costa & Alves, 2013).

Daí, o apuramento dos resultados a cada exercício, como forma de espelhar o desempenho da organização.

De acordo com Costa & Alves (2013), a Demonstração dos Resultados por Naturezas espelha o desempenho da empresa em quatro níveis, para que se possa compreender facilmente a sua situação económica e financeira:

- i. Resultado antes de Depreciações, Gastos de Financiamento e Impostos (EBITDA);
- ii. Resultado Operacional (antes de gastos de financiamento e impostos);
- iii. Resultado Antes de Impostos (RAI) e
- iv. Resultado Líquido do Período (RLP).

Apesar de todos os níveis de resultados apresentados, o SNC reserva a classe 8 para o apuramento do Resultado do exercício, estando esta classe subdividida da seguinte forma:
81 – Resultado Líquido do Período

Como referido atrás, as contas das classes 6 (gastos) e 7 (rendimentos), são saldadas no final de cada exercício para a conta 811, ou seja, esta última será debitada pelo saldo nas contas da classe 6 e creditada pelo saldo nas contas da classe 7.

Apurado que esteja o RAI (811), importa estimar o imposto para o período, sendo que, havendo imposto a pagar, debita-se a conta 8121 – Imposto estimado, em contrapartida da conta 241 – Imposto sobre o rendimento.

No final do exercício, o saldo das contas 811 e 8121 é transferido para a conta 818 – Resultado Líquido. De notar que o saldo desta conta pode ter natureza devedora (sempre que o resultado líquido seja negativo), ou credora (quando o resultado líquido é positivo).

3.2.6. As Demonstrações Financeiras

As empresas devem, de acordo com o preceituado no artigo 65º do CSC, elaborar e submeter aos órgãos competentes, o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos da prestação de contas, sendo que o mesmo é reforçado no artigo 11.º do DL

n.º 158/2009 de 13 de julho, que refere que as entidades a quem se aplica o SNC são obrigadas a apresentar demonstrações financeiras.

Um conjunto completo de DF, conforme o último diploma acima, é composto pelo Balanço, a Demonstração dos Resultados por Naturezas, a Demonstração nas Alterações do Capital Próprio, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e o Anexo (sendo esta última, a única DF qualitativa).

A produção de informação contabilística, financeira e fiscal relevante e fiável está intimamente relacionada com a questão da elaboração e apresentação das contas, sendo que será esta informação que permitirá aos diversos interessados aceder a dados fiáveis, compreensíveis, relevantes e comparáveis, que lhes permitam tomar decisões.

A portaria 220/2015 de 24 de julho, alterada pela declaração de retificação n.º 41-A/2015 de 21 de setembro, inclui os modelos para a apresentação das demonstrações financeiras. A estrutura e conteúdo das DF (com exceção da Demonstração dos Fluxos de Caixa, que está tratada na NCRF 2) está contida na NCRF 1. É sobre estas normas que nos iremos debruçar de seguida.

A NCRF 1 (SNC, 2021) refere que as DF devem ser identificadas claramente e distinguidas de outros documentos informativos preparados pela empresa, sendo que esta norma refere apenas às demonstrações nela contidas e não a qualquer outro documento incluído no relatório e contas que poderão, eventualmente, ser apresentados pelo órgão de gestão.

Do mesmo modo, estipula que as DF devem conter, expressamente, informação acerca do nome da entidade que relata, se abrangem apenas aquela entidade ou um grupo (demonstrações financeiras individuais ou consolidadas), a data do balanço ou o período abrangido, a moeda de apresentação e o nível de arredondamento, devendo ser apresentadas, pelo menos, uma vez por ano.

O objetivo primordial das DF é fornecer informação acerca da posição e desempenho da empresa, bem como sobre as alterações na sua posição financeira. Esta avaliação da performance ou desempenho é fulcral na tomada de decisão.

O SNC reúne dois critérios e princípios fundamentais aos quais o órgão de gestão deve estar atento aquando da elaboração das suas demonstrações financeiras, e que a seguir se explicam:

- i. Princípio do regime do acréscimo: os efeitos das transações ou outros eventos devem ser reconhecidos quando ocorrerem, independentemente do momento do seu pagamento ou recebimento (parágrafo 22 da EC do SNC);

- ii. Princípio da continuidade: as DF são preparadas assumindo o pressuposto de que a entidade irá prosseguir com a sua atividade, assumindo-se que não tem necessidade ou intenção de entrar em liquidação. Caso haja esta intenção/necessidade, as DF devem ser preparadas numa base de liquidação e, tal intenção, divulgada (parágrafo 23 da EC do SNC).

São elementos das DF o Ativo, o Passivo e os Capitais Próprios, devendo ser cumpridas as normas de reconhecimento e mensuração inscritas em cada uma das NCRF que lhes correspondam.

3.2.6.1. Balanço

O balanço evidencia a situação financeira da entidade numa determinada data, devendo constar no balanço os ativos e passivos correntes, bem como a sua variação face ao período anterior (NCRF 1, parágrafo 10 e seguintes).

Por outro lado, evidencia os ativos não correntes, permitindo avaliar sobre investimentos efetuados em comparação com o período anterior e, por fim, passivos não correntes e o capital próprio, fornecendo informação acerca da evolução do património dos sócios/acionistas e das dívidas que excedam um ano (NCRF 1, parágrafos 10 e seguintes). A NCRF 1 permite, sempre que se mostre necessário e relevante, a apresentação de itens adicionais, títulos e subtotais.

De notar que um dos fatores mais importantes na construção do balanço é o conceito de corrente e não corrente, ou seja, a devida segregação dos montantes/quantias que se espera recuperar (no caso dos ativos) ou liquidar (no caso dos passivos) até 12 meses e após 12 meses.

Assim sendo, de seguida, explica-se os requisitos para o reconhecimento de ativos e passivos correntes e não correntes:

- i. Ativos correntes: devem ser classificados como tal, os ativos para os quais se espera a sua realização, venda ou consumo no decurso normal do ciclo operacional; sejam detidos para negociação; se realizem num período esperado de até doze meses após a data do balanço e sejam caixa ou equivalentes de caixa (parágrafos 52 a 58 da EC do SNC);
- ii. Passivos correntes: devem ser classificados como passivos correntes aqueles que se espera sejam liquidados durante o ciclo operacional; sejam detidos para negociação; sejam liquidados num período até doze meses após a data do

balanço e para os quais a entidade não detenha direito de diferir a liquidação durante, pelo menos, doze meses (parágrafos 59 a 63 da EC do SNC);

- iii. Todos os outros ativos e passivos, devem ser classificados como não correntes.

3.2.6.2. Demonstração dos Resultados por Naturezas

Todos os itens de rendimentos e gastos do período, e que devam ser incluídos nos resultados, são apresentados na demonstração dos resultados por naturezas (DRN) (NCRF 1, parágrafo 30). Esta demonstração espelha a performance da entidade no período.

Tal como referido anteriormente, a DRN apresenta 3 subtotais antes do Resultado Líquido do Período, a saber:

- i. EBITDA: é um indicador de extrema importância na avaliação das empresas, pois permite conhecer a sua capacidade em gerar lucros, independentemente das políticas de depreciação e amortização adotadas, bem como exclui ações de investimento e financiamento;
- ii. EBIT: espelha o resultado operacional, isto é, a rentabilidade da empresa, excluindo da análise a sua estratégia de financiamento e os impostos sobre os resultados positivos obtidos;
- iii. RAI: este último subtotal apresenta o resultado da empresa, considerando tanto as políticas de depreciação e amortização como as estratégias de investimento e financiamento, antes que sejam apurados os impostos devidos pelos lucros.

3.2.6.3. Demonstração de Fluxos de Caixa

A NCRF 2 (SNC, 2021) é dedicada exclusivamente à demonstração de fluxos de caixa, formalizando os dados históricos acerca do caixa e seus equivalentes que devem ser fornecidos, classificando estes fluxos em operacionais, de investimento e de financiamento.

Este tipo de informação permite aos interessados, tomar decisões e determinar o impacto destes fluxos, relacionando as diferentes atividades entre si:

- i. Atividades operacionais: permite apurar em que medida estas operações geraram fluxos de caixa suficientes para pagar empréstimos, manter a atividade operacional, pagar dividendos e fazer novos investimentos sem

recurso a capitais alheios, derivando, essencialmente, das atividades geradoras de rédito. Realça-se os recebimentos provenientes de vendas e prestações de serviços, entre outros; os pagamentos a fornecedores de bens e serviços e a funcionários; pagamento/reembolso de impostos; etc.;

- ii. Atividades de investimento: apenas os fluxos que resultam num ativo reconhecido, são elegíveis para esta classificação. Como exemplo, pagamentos para aquisição de AFT, AI ou outros; recebimentos por conta de alienações de AFT e AI; pagamentos para aquisição de instrumentos de capital próprio ou de dívida de outras entidades; recebimentos relativos a vendas dos mesmos instrumentos; adiantamentos e empréstimos a outras entidades; entre outros;
- iii. Atividades de financiamento: esta informação é essencial para estimar fluxos futuros e fornecer informação relevante aos financiadores. Como exemplo, recebimentos provenientes da emissão de ações ou outros instrumentos de capital próprio; pagamentos por aquisição de ações próprias, redução de capital ou amortização de ações; reembolsos de empréstimos obtidos; etc.

No que refere ao relato, no nível operacional, o SNC refere que devem ser relatados com base no método direto, ou seja, obtendo-se a informação através dos registos contabilísticos ou pelo ajustamento das vendas, custo das vendas e outros itens da demonstração dos resultados relativos a alterações em inventários, bem como em contas a receber ou a pagar ou outros itens de caixa (SNC, 2021).

Segundo o parágrafo 16 da NCRF 2, a nível de investimentos e financiamentos, a empresa deve relatar as informações separadamente, de acordo com as principais classes de recebimentos e pagamentos brutos.

3.2.6.4. Demonstração das Alterações do Capital Próprio

A demonstração de alterações de capital próprio é uma demonstração financeira que visa fornecer informação acerca do aumento ou diminuição dos ativos líquidos (capital próprio) durante um período (NCRF 1, parágrafos 38 e seguintes) (SNC, 2021) (Costa & Alves, 2013).

Esta demonstração vem apresentar o conceito de resultado integral, uma vez que corresponde ao somatório do resultado líquido do período com os movimentos no capital próprio que não estejam relacionadas com os sócios e que não afetaram a demonstração dos resultados.

O modelo desta demonstração, conforme o SNC, é composto por dois mapas iguais, referindo um ao ano atual e o outro ao ano anterior. As linhas de cada um destes mapas respeitam à posição no início do período, alterações no período, resultado líquido do período, resultado integral, operações com detentores de capital e posição no fim do período.

3.2.6.5. Anexo

O anexo é a única demonstração financeira qualitativa, sendo que as restantes são todas quantitativas. Destina-se a apresentar as bases para a preparação e apresentação das demais demonstrações, bem com políticas contabilísticas adotadas e as divulgações exigidas pelo SNC, ajudando a perceber os registos contabilísticos e montantes inscritos nas diferentes rubricas das demais DF (NCRF 1, parágrafos 42 e seguintes) (SNC, 2021) (Costa & Alves, 2013).

Os modelos que constam do SNC estipulam as divulgações exigidas, ainda assim, cada entidade criará a sua própria sequência numérica de divulgações, conforme aquelas que se enquadrem. Esta é uma demonstração chave na qualidade da informação preparada pelas empresas, fornecendo informação adicional para melhor compreensão das demais DF.

No caso da ABC, o anexo divulga informação acerca dos seguintes:

1. Identificação da entidade e período de relato;
2. Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
3. Principais políticas contabilísticas;
4. Fluxos de caixa;
5. Partes relacionadas;
6. Ativos intangíveis;
7. Ativos fixos tangíveis;
8. Custos dos empréstimos obtidos (note-se: descontos de pronto pagamento concedidos);
9. Investimentos em subsidiárias e consolidação;
10. Inventários;
11. Rédito;
12. Subsídios e outros apoios de entidades públicas;
13. Acontecimentos após a data do balanço;
14. Impostos e contribuições;

15. Instrumentos financeiros;
16. Benefícios dos empregados;
17. Divulgações exigidas por diplomas legais e
18. Outras divulgações.

Capítulo 4. Caso Prático: Procedimentos e Análise de Gestão

4.1. Missão, Valores e Visão

Como se referiu anteriormente, a ABC, Lda. não tinha definida a missão nem a visão da empresa, sendo este o primeiro entrave identificado à comunicação e alinhamento dos colaboradores com a estratégia e objetivos da organização.

Assim, juntamente com os gerentes, foram definidos estes critérios:

Missão

“Promover a sustentabilidade e revalorizar os resíduos com foco na proteção do ambiente, adotando políticas empresariais de qualidade, fidelização e inovação, promovendo um comportamento ético e de rigor junto dos clientes”.

Visão

“Incrementar a posição no setor, operando com base em políticas de sustentabilidade e adequada remuneração dos colaboradores, com foco na igualdade social, proteção da biodiversidade e do ambiente e fatores diferenciados na oferta”.

4.2. Análise Swot

	Fatores Positivos	Fatores Negativos
Fatores Internos	Forças: localização, liquidez/recursos financeiros, reputação, <i>know-how</i> .	Fraquezas: obsolescência do equipamento de transporte, marketing,
Fatores Externos	Oportunidades: acesso a mercados restritos.	Ameaças: legislação Nacional e Internacional e sustentabilidade, oscilações no mercado.

Tabela 2: Análise SWOT (elaborado pelo autor)

Passemos então a analisar cada um dos fatores identificados:

Forças:

1. Localização: a localização da sede apresenta vantagem em relação a alguns dos concorrentes, uma vez que se encontra a escassos quilómetros de acesso à principal auto estrada do país, que lhes permite chegar de forma rápida e cómoda aos principais portos de mar;
2. Liquidez e Recursos Financeiros: a empresa ABC apresenta elevada liquidez e dispõe de uma estrutura de recursos financeiros bastante sólida. Atua apenas com capitais próprios, o que lhe permite anular custos de financiamento. Esta elevada liquidez permite também que seja capaz de aguentar pressões nos preços a

montante, garantindo que rotações mais longas de stocks não prejudicam a sua performance nem colocam em causa o cumprimento de todas as obrigações assumidas;

3. Reputação: por ser uma organização com décadas de experiência no setor e por ter a sua posição profundamente estabelecida no mercado, a ABC é reconhecida pelos demais intervenientes como sendo uma empresa confiável, cujo método de trabalho confere segurança aos clientes e fornecedores, prezando pelo total compromisso no cumprimento das suas obrigações, formalidades legais e requisitos de qualidade;
4. Know-how: a vasta experiência permite que os seus colaboradores sejam altamente qualificados nas tarefas que desempenham, potenciando a rentabilização das mercadorias e garantindo todos os pressupostos de qualidade.

Fraquezas:

1. Obsolescência do equipamento de transporte: verifica-se que a ABC começa a sentir dificuldade em entrar em determinados portos, uma vez que os requisitos legais relativos à proteção ambiental impõem restrições a alguns veículos. Tal facto potenciou a necessidade de subcontratar o transporte, acarretando, claro está, gastos. Uma análise da viabilidade de novos investimentos nesta área poderá mostrar-se relevante;
2. Marketing: a ABC não dispõe de qualquer departamento de marketing, não está presente na Web nem nas redes sociais. A sua presença no mercado está edificada na sua antiguidade e reputação estabelecida ao longo dos anos, percebendo-se que trabalha praticamente com os mesmos clientes há largos anos. Estudar a possibilidade de investir em estratégias de marketing que potenciassem a chegada de novos clientes e acrescentassem valor à organização, poderá ser um fator relevante a considerar no posicionamento estratégico desta empresa, diminuindo o risco a que se expõe por trabalhar com poucos clientes.

Oportunidades:

1. Mercados Restritos: a ABC tem a vantagem de, através da influência de conhecimentos dos seus membros do órgão de gestão, chegar a alguns mercados que em princípio estarão fora do alcance dos concorrentes. Explorar estes novos mercados, perceber se acrescentarão valor à empresa e potenciarão os seus lucros, demonstra-se uma vantagem extremamente forte em relação aos concorrentes que

não têm forma de entrar nestes mercados mais fechados e com legislação altamente restritiva no que respeita à receção e revalorização de resíduos.

Ameaças:

1. Legislação Nacional e Internacional: as contantes alterações sentidas na Lei, tanto a nível nacional como internacional, são um entrave à atividade normal da empresa. Questões relacionadas com poluição, produção sustentável, proteção da biodiversidade e outros, são fatores que limitam a atuação neste setor, sendo essencial acompanhar em permanência as alterações impostas e explorar novas oportunidades de mercados, para que se colmate tais restrições;
2. Oscilações no mercado: como aliás referem os gestores da ABC, as grandes fileiras que comercializam os resíduos para tratamento e que são, de facto, os maiores fornecedores da empresa em estudo, têm um forte impacto nos preços de mercado praticados. Comparado à “bolsa de valores”, as oscilações são imprevisíveis, dificilmente controláveis e bastante suscetíveis a especulação. Este é um fator difícil de controlar, mesmo quando a ABC exerce a sua influência nos concorrentes. Manter valores de liquidez suficientes para que se assegure a manutenção de stocks e as margens praticadas é um desafio constante a que a ABC está exposta.

4.3. Balanced Scorecard

4.3.1. Diagnóstico

Como pudemos verificar ao longo deste relatório, existem algumas lacunas identificadas na empresa de estudo.

Apesar de ser uma empresa bastante sólida no mercado no qual opera, tendo clientes altamente fidelizados, o estagiário verificou que não existe um controlo efetivo da gestão, seja pela segregação de funções e controlo efetivo dos indicadores financeiros, seja pela inexistência de uma missão e visão claramente definidas. Neste sentido, surge a segunda lacuna identificada: os colaboradores não estão alinhados e não têm conhecimento dos objetivos e necessidades da empresa.

No que refere aos indicadores financeiros, essencialmente ao EBITDA, verifica-se que este é um fator de elevada volatilidade, que afeta os resultados obtidos, uma vez que o controlo de compras e stocks é pouco eficiente, resultado de falhas na segregação de funções e na má gestão da liquidez e rotação de stocks. O processo interno de triagem influencia de forma significativa este indicador, pelo que se percebe a importância da sua

otimização, com formação adequada dos colaboradores, para que se melhorem os processos (com conseqüente redução de custos) e se promova a rentabilidade das compras.

No que refere a processos internos e aprendizagem, verifica-se que, por falta de conhecimento dos colaboradores acerca dos objetivos estratégicos e metas definidos, o seu método de trabalho se mantém inalterado, sem preocupação pela rentabilização e melhoria dos processos, como forma de colmatar as dificuldades a montante, entenda-se, na compra, triagem e gestão de stocks, como aliás referimos acima.

Da informação recolhida, verifica-se que os processos são, na sua grande maioria, desenhados, aprovados e verificados por apenas um dos gerentes, provocando sobrecarga e suscetibilidade de insucesso na sua ausência, resultado de uma fraca segregação de funções e falta de comprometimento dos restantes membros do órgão de gestão com os objetivos e metas da empresa. Tais factos impedem que seja efetuado um controlo e avaliação do desempenho efetivo, assente em mais do que aspetos financeiros.

É esse o objetivo de desenvolver e promover a implementação do BSC na organização, uma vez que é um modelo que permite, não só, avaliar o desempenho financeiro, como correlacioná-lo com aspetos relevantes da gestão como sejam os clientes, os processos internos e o crescimento.

Pretende-se, então, desenhar uma estratégia com objetivos claramente definidos, que possa ser partilhada em todos os níveis hierárquicos da organização, com foco em metas alcançáveis que promovam uma maior estabilidade e permitam prever e antecipar resultados. Os objetivos para o BSC foram definidos com base na entrevista (apêndice 1) e reuniões com os gerentes.

4.3.2. Indicadores do BSC e Objetivos Estratégicos

Analisada a situação da empresa, o seu posicionamento atual e as suas perspetivas, importa desenhar objetivos concisos, alinhados com os diferentes indicadores do BSC. Estes objetivos devem ser estabelecidos com base nas quatro perspetivas apresentadas no modelo do BSC, questionando aquilo que se permite alcançar. De notar que tais objetivos e metas não são estanques, devendo ser revistos e avaliados periodicamente para otimização:

1. Perspetiva financeira: O que fazer para alcançar sucesso e estabilidade financeira?
No caso em apreço, por ser uma empresa com uma posição bastante sólida no

mercado, importa mais atentar nos custos e otimizá-los, do que focar a atenção na obtenção de um volume de negócios elevado.

2. Perspetiva dos clientes: Quem é o público-alvo e quais as suas necessidades? Mais uma vez, no caso em apreço, verifica-se que a questão da fidelização e satisfação estão asseguradas. Importará, neste caso, reforçar políticas que permitam alargar o leque de clientes e promover a competitividade, de forma a promover um aumento das vendas, maior segurança na proporção “vendas por cliente” e, claro está, manter ou até mesmo potenciar as políticas de fidelização.
3. Perspetiva dos processos internos: Para promover a satisfação dos interessados, em que procedimentos devemos investir? Esta perspetiva permite, não só, otimizar procedimentos que se irão refletir na perceção que os clientes têm sobre a empresa, mas também potenciar os resultados para que agradem aos participantes de capital. No caso, como se percebe que existem procedimentos inalterados há já algum tempo, importa atentar no processo de triagem e rotação de stocks, por se ter verificado o seu forte impacto na rentabilização das margens e comprometimento da liquidez.
4. Perspetiva de aprendizagem e crescimento: Quais os conhecimentos de que os colaboradores deviam ser dotados para que se garanta o cumprimento da estratégia? Neste caso, para além de fomentar uma formação adequada, percebe-se que existe a necessidade de investimento em equipamento básico, designadamente equipamento para transporte e carga de mercadorias, devendo a atenção da empresa estar direcionada, não só, para a melhoria dos processos, mas também para a melhoria das ferramentas disponíveis no ambiente de trabalho.

Com base na análise efetuada e das entrevistas e reuniões com o órgão de gestão e o contabilista certificado responsável, desenhou-se um modelo estratégico com base em objetivos claros, baseado no BSC e que a seguir se apresenta:

Perspetiva	Nº Identificação	Objetivo
Financeira	F1	Diminuição dos custos de transporte
	F2	Otimização da margem bruta das vendas
Clientes	C1	Promover a satisfação dos clientes
	C2	Alargar o leque de novos clientes
	C3	Otimização da qualidade
Processos Internos	P1	Otimização da triagem
	P2	Diminuição do tempo de rotação de stocks
Aprendizagem e Crescimento	A1	Renovação dos ativos (camiões)
	A2	Promoção da satisfação e conhecimento dos colaboradores

Tabela 3: Objetivos das quatro perspetivas do BSC (elaborado pelo autor)

Passemos então a analisar cada uma das perspetivas para que se valide a situação da empresa e se consiga definir metas a alcançar.

4.3.2.1. Perspetiva Financeira

Os indicadores contemplados nesta perspetiva são baseados nos dados contabilísticos e, por isso, pouco suscetíveis a erros e bastante exatos.

4.3.2.1.1. Reduzir os Custos de Transporte

Começamos pela análise aos custos de transporte. Analisados os registos contabilísticos na conta 62 – Fornecimentos e Serviços Externos, mais especificamente na subconta 6253 – Transporte de mercadorias, podemos verificar que nos últimos 4 anos evoluiu da seguinte forma:

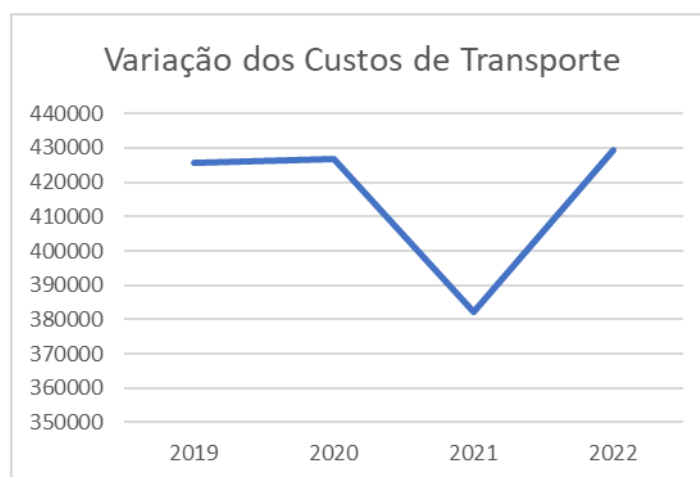


Gráfico 1: Variação dos custos de transporte entre 2019 e 2022 (preparado pelo autor)

A análise desta conta mostra-se essencial no desempenho da empresa, uma vez que se verifica que tem um peso considerável no total de gastos com FSE, designadamente,

56,23% em 2019; 55,03% em 2020; 50,33% em 2021 e 50,86% em 2022 (nota: tais valores resultam do quociente entre o valor total da subconta 6253 pelo valor total da conta 62).

Uma vez que se verifica que esta rubrica tem um peso considerável, sempre superior a 50% dos gastos gerais, seria de todo interessante ponderar a realização de um projeto de investimento relativo à aquisição de novos camiões, como forma de potenciar a redução de custos e aumentar o ativo da empresa.

Inquiridos os gerentes, verifica-se que, sempre que haja aquisição de camiões novos, os gastos com reparações são reduzidos nos primeiros anos, sendo mesmo alguns destes abrangidos pelas garantias e seguros.

4.3.2.1.2. Otimizar a Margem Bruta das Vendas

De acordo com (Sá Silva, 2013), a rendibilidade bruta das vendas e a margem bruta das vendas estão diretamente relacionadas. Enquanto o rácio de rendibilidade bruta das vendas mede a capacidade da empresa gerar resultado a partir da sua atividade ou volume de negócios, a margem bruta, que não é mais que a diferença entre as vendas e o custo das vendas, reflete a percentagem das vendas que sobra para cobertura dos restantes custos.

Rendibilidade Bruta das Vendas = (Resultado Bruto/Volume de Negócios) x 100

Margem Bruta das Vendas = (Vendas – Custo das Vendas) / Vendas

No caso da empresa ABC, verifica-se a seguinte evolução:

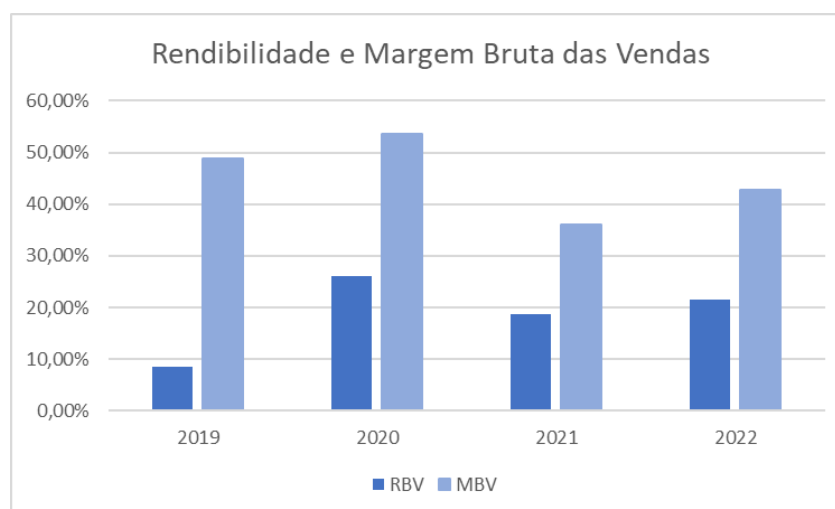


Gráfico 2: Evolução da rendibilidade e margem bruta das vendas entre 2019 e 2022
(elaborado pelo autor)

Como se pode verificar no gráfico acima, ambos os indicadores são voláteis, reagindo a alterações nos mercados, nomeadamente no que refere aos preços de compra a montante. Atrás já havia sido referido que o controlo da especulação em volta dos preços praticados pelas fileiras vendedoras é um dos riscos maiores a que a ABC está exposta, porque apesar de conseguir, por vezes, minimizar o seu impacto por força da capacidade de aguentar stocks “parados”, o mesmo acarreta custos e promove a armazenagem de mercadorias a preços inflacionados.

No que refere á margem bruta especificamente, verifica-se que, apesar de em 2022 ser superior a 2021, este indicador deve ser analisado criteriosamente ao longo do próximo exercício, uma vez que 2021 foi ano de pandemia e o setor, como de resto a generalidade, sofreu algumas consequências.

Ainda assim, considera-se que os valores obtidos são extremamente positivos, mas como este é o principal indicador analisado pelos gerentes, é de sua pretensão obter valores mais estáveis no tempo e, preferencialmente, melhorá-los.

4.3.2.2. Perspetiva dos Clientes

4.3.2.2.1. Promover a Satisfação dos clientes

Como aliás já se referiu atrás, a ABC é uma empresa com uma posição bastante sólida no mercado, considerando os seus gerentes que existe uma ligação de confiança duradoura com os mesmos. Aliás, pela análise das vendas e registo de clientes ativos, verifica-se que existem, em 2022, vinte clientes ativos, sendo as vendas realizadas, essencialmente, para os clientes selecionados para o inquérito.

Para validar estes dados, optou-se pela realização de um pequeno inquérito de satisfação, com 8 questões fechadas, que permitem que as respostas variem entre zero e dez, sendo zero – nada provável e dez – muito provável.

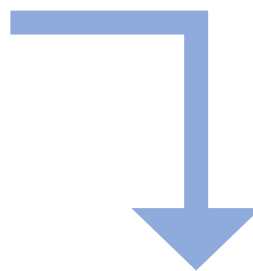
O método NPS foi o escolhido para análise das respostas obtidas, devendo os clientes ser classificados de acordo com a resposta dada, da seguinte forma:

- Promotores: respostas entre 9 e 10
- Neutros: respostas entre 7 e 8
- Detratores: respostas entre 0 e 6

O inquérito foi enviado para 10 clientes, tendo apenas respondido ao inquérito, 8. Este inquérito pode ser consultado no apêndice 2.

As respostas obtidas são apresentadas na tabela seguinte.

Cliente	Questão								Média
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	10	10	10	10	10	8	9	9	9
2	10	10	10	10	8	8	9	9	9
3	10	10	9	9	9	8	9	9	9
4	10	10	8	8	8	7	8	8	8
5	10	10	9	9	9	9	9	9	9
6	9	9	9	9	9	8	9	9	9
8	10	10	10	10	10	10	10	10	10
9	10	10	10	10	9	9	10	10	9



	Promotores	Neutros	Detratores
Total	7	1	0
%	87,50%	12,50%	0,00%
Índice NPS	87,50%		

Tabela 4: Análise de dados do inquérito “Inquérito de Satisfação aos Clientes”
(preparado pelo autor)

No que refere ao grau de satisfação dos clientes atuais, pela aplicação do método NPS, verifica-se que a empresa está situada no patamar de Excelência, uma vez que obteve um índice NPS igual ou superior a 75%. Ainda assim, pela análise individualizada a cada uma das questões, verifica-se que existem aspetos a melhorar, como sendo a qualidade e preço oferecidos (questões com as cotações mais baixas), sendo estes itens que a empresa se propõe a rever.

4.3.2.2.2. Alargar o Leque de Novos Clientes

Um dos objetivos definidos pela empresa é o de conseguir novos clientes para a sua carteira.

Não obstante se validar que, de facto, os clientes ativos promovem um Volume de Negócios elevado e seguro, existe sempre a possibilidade de crescimento, devendo fazer-se um esforço adicional para angariar novos clientes, entrar em novos mercados, etc.

No gráfico seguinte, mostra-se a quantidade de clientes ativos nos anos de 2019 a 2022, para que se perceba a evolução:

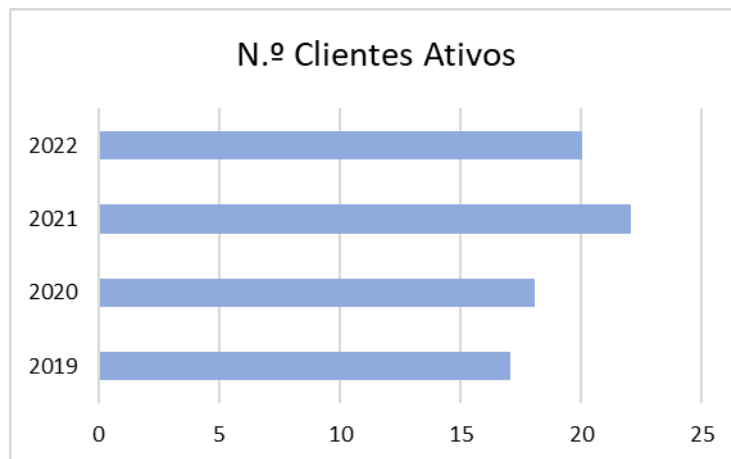


Gráfico 3: Número de clientes ativos entre 2019 e 2022 (preparado pelo autor)

Da análise efetuada, verifica-se que o número de clientes ativos não sofre grandes alterações, tendo aumentado de 2020 para 2021 (quatro clientes novos) e diminuído de 2021 para 2022 (menos 2 clientes).

Esta variação negativa de aproximadamente 10% entre 2021 e 2022 acontece por duas razões diferentes. Um dos clientes perdidos foi um cliente que gerava um volume de negócios muito reduzido, sem expressão significativa. Apesar de não ser relevante, tentou-se perceber o que aconteceu, tendo sido esclarecido pelos gerentes que o mesmo estaria insolvente. Como forma de controlar ou antecipar constrangimentos resultantes destes factos, foi proposto à gerência que, sempre que possível, analisasse a situação financeira dos seus clientes, uma vez que esta deve ser uma das preocupações aquando da angariação de novos clientes (ajuda nas políticas de concessão de crédito, por exemplo).

Por outra, o segundo cliente perdido gerava um volume de negócios bastante superior, sendo já cliente de vários anos e tendo abandonado a empresa para os seus concorrentes. Inquiridos os membros do órgão de gestão sobre os motivos que levaram a esta saída, os mesmos recusaram-se a responder. Neste âmbito, foi proposto que se efetuassem os inquéritos de satisfação com regularidade, pelo menos uma vez em cada exercício económico, como forma de tentar perceber a intenção dos clientes e, de certa forma, antecipar comportamentos quando se verifique a sua insatisfação.

Neste campo, o objetivo passa por fomentar medidas de promoção da imagem e angariação de clientes novos, para potenciar o volume de negócios e permitir uma gestão dos preços mais eficiente.

4.3.2.2.3. Otimização da Qualidade Oferecida

Apesar de raras vezes, a ABC recebe algumas críticas dos seus clientes por força da qualidade dos produtos oferecidos. De notar que no inquérito de satisfação, esta questão foi a que obteve menor pontuação.

Inquirido o gerente 1 acerca deste aspeto, verifica-se que um dos processos fundamentais neste setor é a eficiência do processo de triagem que, apesar de considerarem ser rigorosamente efetuado, deixa sempre alguma margem para melhoria. Este foi um dos objetivos estabelecidos no indicador seguinte, melhorar o processo de triagem.

Mais uma vez, coloca-se a questão da rotação dos stocks. Como a ABC dispõe de liquidez que lhe permita obter stocks e segurar uma baixa rotação, a permanência da mercadoria nos armazéns por longos períodos promove a sua deterioração, designadamente pelos valores de humidade presentes, o que faz com que algumas características originais do lote sejam comprometidas. Otimizar este indicador é também um dos objetivos a que se propõe a empresa.

Neste campo, importa aferir sobre as condições do armazém de mercadorias, por forma a perceber a importância da implementação de um sistema de controlo de humidade, como forma de garantir que se assegure a qualidade dos inventários por períodos mais longos. Assim, conseguir-se-á diminuir o risco associado à baixa rotação de stocks (quando exista) por deterioração do material armazenado.

Desta forma, potencia-se a venda de produtos que libertem margens superiores, ao invés de se comprometer as margens de segurança, por ter que se ajustar o preço à baixa de qualidade.

4.3.2.3. Perspetiva dos Processos Internos

4.3.2.3.1. Otimização da Triagem

Do estudo realizado à empresa ABC, verifica-se que um ponto crítico na sua atividade é o processo de triagem. Geralmente, as mercadorias são compradas online, em leilões, sem verificação física das condições da mesma. Este facto obriga a que, no momento da triagem, se adotem métodos extremamente eficazes para que se rentabilize a mercadoria. Salienta-se o facto de existirem apenas três pessoas habilitadas a executar este procedimento, sendo o gerente 1, o controlador de qualidade e o operador de triagem.

Mais uma vez, denota-se a deficiente segregação de funções, uma vez que o gerente 1, para além de todas as outras tarefas de gestão e administração que deve assegurar, tem de estar presente nestes processos por ser ele que detém o maior know-how nesta área.

Será, por isso, de extrema importância apostar na adequada formação do pessoal, para que desempenhem esta tarefa com total autonomia, garantindo que, na falta do gerente 1, o processo não para e continue a ser eficiente.

4.3.2.3.2. Otimização da Rotação dos Stocks

Os dados obtidos da contabilidade não permitem aferir sobre este indicador, uma vez que a empresa adota o método de inventário intermitente.

Apesar de, fisicamente, ser possível contar e mensurar a qualquer momento as existências em armazém, a nível contabilístico tal não será possível. Para cálculo deste indicador, utilizou-se uma periodicidade anual, tendo sido efetuados os cálculos para os exercícios de 2019 a 2022 através da seguinte fórmula:

Rotação dos Inventários = CMVMC / Existência Final (Fonte: (Sá Silva, 2013))

	2019	2020	2021	2022
CMVMC	1 292 018,92	1 601 877,80	4 154 411,42	3 241 012,61
E. Final	476 372,17	398 575,60	531 035,00	1 251 440,00
Rotação Stock	2,71	4,02	7,82	2,59

Tabela 5: Cálculo da rotação dos stocks entre 2019 e 2022 (preparado pelo autor)

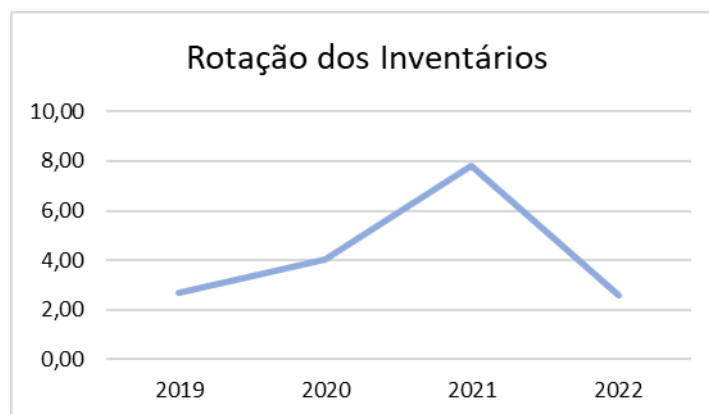


Gráfico 4: Variação da rotação dos stocks entre 2019 e 2022 (elaborado pelo autor)

Como se pode verificar, este indicador é extremamente volátil, respondendo às circunstâncias do mercado. De notar que em 2021 existiu uma rotação dos inventários bastante elevada, tendo sido os stocks “renovados” cerca de oito vezes. Já em 2022, ano de análise, essa renovação baixa cerca de 62,50%, para um total de cerca de 3 rotações.

O que se pretende é que se efetuem compras conscientes. Claro que usar da liquidez disponível como ferramenta para promover a competitividade é um ponto forte na organização, mas comprometer a rotação dos inventários e consequente efeito na qualidade das mercadorias, é um fator essencial a ter em atenção.

4.3.2.4. Perspetiva de Aprendizagem e Desenvolvimento

4.3.2.4.1. Renovação dos Ativos

Como referido anteriormente, mais do que promover a formação e incrementar os conhecimentos dos colaboradores, é essencial que as empresas disponham das ferramentas necessárias para que estes possam desempenhar as suas funções da forma mais eficaz e eficiente possível.

No caso da ABC, Lda. percebe-se que, por força da legislação e normas de proteção do ambiente, os seus camiões (que em tempos realizavam os transportes das cargas da própria empresa para os portos de mar e caminhos ferroviários) estão agora obsoletos e impedidos de entrar em determinadas zonas.

Por força destas alterações, os gerentes indicam como forte componente de custo a subcontratação de empresas de transporte que colmatem esta falha.

Assim, seria de todo essencial ponderar a elaboração de um projeto de investimento que permitisse avaliar se a alienação dos camiões existentes e a aquisição de novos seria rentável no curto prazo, como forma de minimizar ou até anular os custos com transportes.

Mais se realça que, apesar de não diretamente relacionado com a temática, existe um fator que influencia esta falta de ação: a ABC, Lda. participa diretamente no capital de outra sociedade cujo objeto principal é o transporte de mercadorias, sendo a esta que subcontrata todos os serviços. Ainda assim, avaliar a rentabilidade de um novo investimento seria de todo vantajoso por diminuir os custos na ABC e possibilitar à sua participada que aumentasse a capacidade de resposta a novos clientes, gerando assim inputs externos, como forma de potenciar a criação de valor e riqueza e não somente a transferência de custos/proveitos entre empresas do mesmo “grupo”.

4.3.2.4.2. Promoção da Satisfação dos Colaboradores

Do mesmo modo que para os clientes, para avaliar a satisfação dos colaboradores na empresa, efetuou-se um inquérito, com 8 questões fechadas, que permitem que as

respostas variem entre zero e dez, sendo zero – nada provável e dez – muito provável. Este inquérito pode ser consultado no apêndice 3.

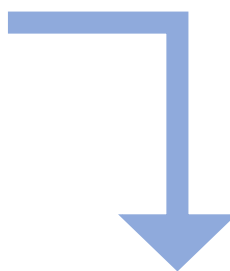
Mais uma vez, foi escolhido o método NPS para análise das respostas obtidas, devendo os colaboradores ser classificados de acordo com a resposta dada, da seguinte forma:

- Promotores: respostas entre 9 e 10
- Neutros: respostas entre 7 e 8
- Detratores: respostas entre 0 e 6

O inquérito foi respondido por todos os colaboradores da empresa (exceto gerentes), tendo sido entregue a 8 colaboradores.

As respostas obtidas são apresentadas na tabela seguinte.

Colaborador	Questão								Média
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1	8	8	7	7	8	8	8	7	8
2	9	8	8	7	9	8	8	7	8
3	9	9	8	8	10	10	10	9	9
4	9	8	8	3	9	5	5	6	7
5	9	9	8	7	10	8	8	8	8
6	10	10	10	10	10	10	10	10	10
7	9	9	8	7	10	9	9	8	9
8	10	10	10	8	10	10	9	9	10



	Promotores	Neutros	Detratores
Total	4	4	0
%	50,00%	50,00%	0,00%
Índice NPS	50,00%		

Tabela 6: Análise de dados do inquérito “Inquérito de Satisfação aos Colaboradores”
(preparado pelo autor)

No que refere ao grau de satisfação dos colaboradores, pela aplicação do método NPS, verifica-se que a empresa está situada no patamar de Qualidade, uma vez que obteve um índice NPS igual ou superior a 50% e inferior a 75%. Ainda assim, pela análise individualizada a cada uma das questões, verifica-se que existem aspetos a melhorar, como sendo a promoção da evolução dos colaboradores na empresa e a sua remuneração. Tais aspetos, juntamente com a falta de integração dos colaboradores na missão e visão

estratégica da empresa, resultam num fraco comprometimento da equipa com os objetivos de crescimento e sustentabilidade.

4.3.3. Metas a Alcançar

Definidos os objetivos essenciais, resta estabelecer metas quantitativas e mensuráveis, para cada um deles.

Estas metas permitirão que se avalie o desempenho da organização no que respeita a cada um dos indicadores e objetivos, sendo que os resultados obtidos potenciarão as devidas alterações e reformulações ao modelo, para que se adequem á estratégia definida.

Na tabela seguinte, verifica-se as metas estabelecidas pela empresa, para cada um dos objetivos, a alcançar no prazo de 1 ano.

Perspetiva	Nº Identificação	Objetivo	Meta
Financeira	F1	Diminuição dos custos de transporte	<20%
	F2	Otimização da margem bruta das vendas	=>7%
Clientes	C1	Promover a satisfação dos clientes	>75%
	C2	Alargar o leque de novos clientes	>4 clientes
	C3	Otimização da qualidade	=>7%
Processos Internos	P1	Otimização da triagem	>7%
	P2	Rotação de stocks	>100%
Aprendizagem e Desenvolvimento	A1	Renovação dos ativos (camiões)	>2 camiões
	A2	Promoção da satisfação e conhecimento dos colaboradores	>75%

Tabela 7: BSC: metas a alcançar (preparado pelo autor)

4.3.4. Mapa Estratégico

Definidos os objetivos e as metas a alcançar, importa desenhar um mapa que espelhe a estratégia da empresa e correlacione as metas e objetivos entre si:

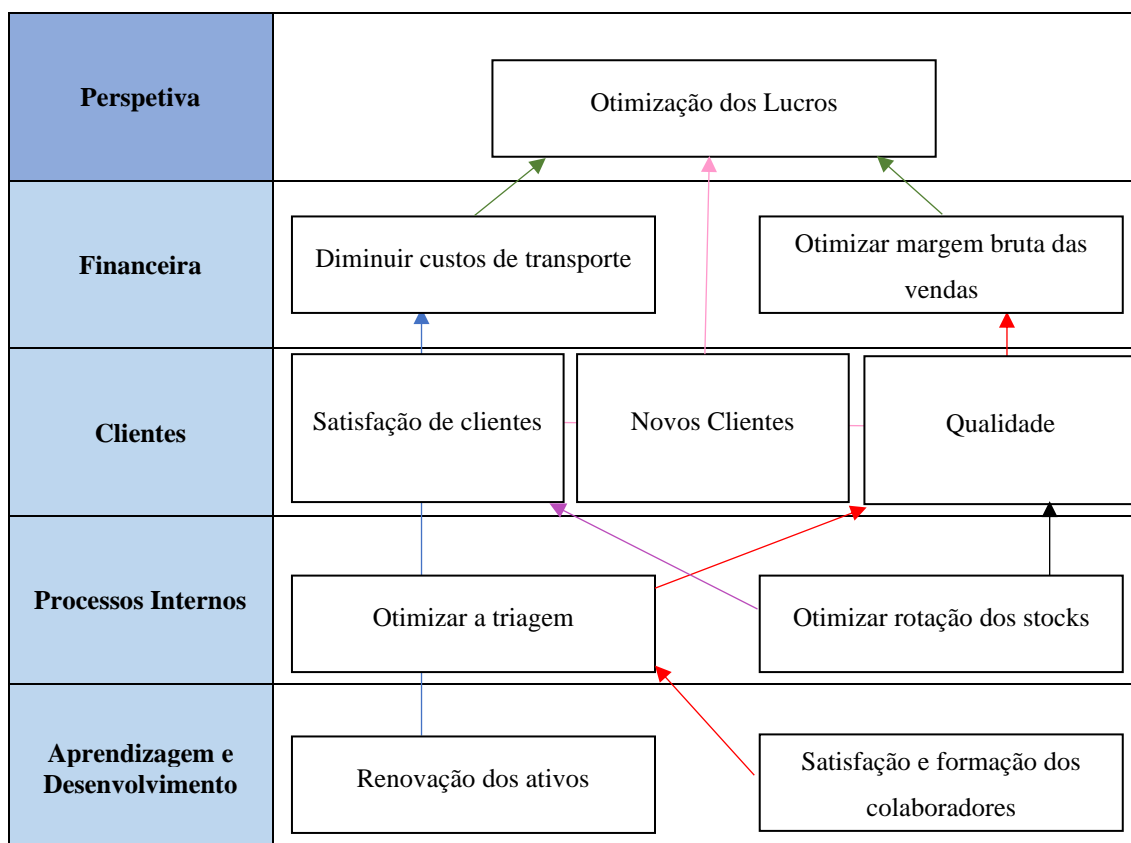


Tabela 8: BSC: mapa Estratégico (preparado pelo autor)

Resumidamente, pela análise do mapa, verifica-se que:

1. Prevê-se que a renovação dos ativos, diga-se, camiões, afete diretamente os custos de transporte e, em consequência, permita otimizar os lucros;
2. Promover a satisfação e formação dos colaboradores influi, em primeira instância, o processo interno de triagem e em consequência a qualidade oferecida. Aumentando a qualidade, otimiza-se a margem bruta das vendas e, logo, os resultados;
3. Otimizar a rotação de stocks, diminuindo o tempo que os mesmos permanecem no armazém, garante a manutenção da qualidade das mercadorias e em consequência a satisfação dos clientes e otimização da margem bruta das vendas, com impacto nos resultados;
4. No que refere à perspetiva dos clientes, aumentando a qualidade, aumenta-se a satisfação, promovendo uma imagem positiva da empresa, que influenciará na aquisição de novos clientes. Este aspeto impacta diretamente no aumento do volume de negócios e potencial obtenção de lucros;

5. Por fim, na perspectiva financeira, tanto a diminuição dos custos de transporte como o aumento da margem bruta, potencializam resultados mais positivos.

4.3.5. Manutenção do BSC

Implementado que esteja o modelo do BSC na organização, é essencial que se designe uma equipa direcionada para a sua liderança e acompanhamento.

Para isso, e uma vez que a ABC, Lda., dispõe de serviços de contabilidade em outsourcing, foi proposto ao gerente do Gabinete de Contabilidade que nomeasse um CC para se deslocar, pelo menos, uma vez por mês durante o primeiro ano, passando a uma vez por trimestre nos seguintes. Do mesmo modo, considera-se relevante que as DF passem a ser efetuadas periodicamente, ou seja, a cada trimestre.

Estes períodos temporais foram propostos tendo como base a sugestão contida no manual de implementação do BSC de (Kaplan & Norton, 1997):

“(…) as revisões estratégicas parecem mais apropriadas para um ciclo trimestral. Fatores estratégicos como participação de mercado, satisfação dos clientes, lançamento de novos produtos e capacidades dos funcionários não costumam mudar tanto de um mês para o outro. Além disso, as revisões trimestrais permitem uma maior reflexão sobre tendências, vetores da estratégia e correlação com os resultados.” (Kaplan & Norton, 1997)

O BSC é uma ferramenta que permite ao órgão de gestão focar a sua atenção na estratégia da organização para o sucesso a longo prazo, através da identificação de objetivos e metas, para os quais a empresa deve direcionar os seus recursos. De salientar que esta ferramenta não anula a importância dos indicadores financeiros, mas antes, promove a integração destes num sistema de gestão mais equilibrado (Kaplan & Norton, 1997).

De acordo com os mesmos autores, implementar e manter o modelo do BSC exige que se alinhe a gestão com certos aspetos-chave:

- Esclarecimento e atualização da estratégia;
- Comunicação da estratégia em todos os níveis hierárquicos da empresa;
- Alinhamento das metas dos indivíduos/setores com a estratégia;
- Alinhamento das revisões estratégicas com as revisões operacionais/dos processos;
- Obtenção de feedback, com o propósito de rever e aperfeiçoar o modelo.

Capítulo 5. Conclusão

5.1. Síntese

O principal objetivo deste estágio foi desenvolver um modelo de avaliação de desempenho baseado no Balanced Scorecard, para sua implementação na empresa ABC, Lda. que opera no setor da revalorização de resíduos.

Foi escolhido este modelo por ser plano concreto e funcional de comunicação ativa e desenvolvimento.

A empresa ABC foi selecionada para a intervenção, uma vez que se percebeu uma lacuna no que refere ao planeamento claro e transparente da estratégia de crescimento da empresa, havendo apenas um desenho de gestão e performance ao nível dos cargos de gestão, sendo desconsideradas as práticas operacionais correntes e que influem, significativamente, no sucesso da empresa

O BSC permitirá, não só, estabelecer objetivos e metas concretos nas quatro perspetivas que o compõem, devendo ser do conhecimento geral em todos os níveis hierárquicos da organização, como também potenciará a implementação de um plano estratégico bem definido, com foco nos resultados.

Para que tal seja possível, será necessário o envolvimento de todos, designadamente de todos os membros do órgão de gestão, para que se altere a cultura organizacional, abandonando métodos de gestão rudimentares, que permitam vislumbrar o futuro e balizar a atitude das pessoas para o objetivo comum.

Por fim, apesar de fora do âmbito deste estágio, importará que o acompanhamento devido seja cumprido pois que, sem supervisão, acompanhamento e reformulação à estratégia, este modelo deixa de ser eficiente, ficando obsoleto e deixando de responder às necessidades e preocupações da empresa.

Conceber um modelo baseado em objetivos e metas realistas, implementar ações que promovam a sua prossecução e, eventualmente, promover ações corretivas, é fulcral para que o mapa estratégico seja cumprido, atualizado e dê frutos.

5.2. Limitações

Durante a realização deste estágio, alguns obstáculos foram surgindo no caminho.

Uma vez que a empresa ABC, Lda. tem uma história com mais de trinta e cinco anos, a primeira dificuldade encontrada foi o facto de não existir um modelo de gestão definido. Antes, percebeu-se que o mesmo é assente num modelo extremamente familiar, baseado

na confiança e conhecimento empírico de alguns dos gestores. Este modelo fazia com que apenas os membros do órgão de gestão estivessem em linha com os objetivos e resultados da empresa, sendo do total desconhecimento dos demais níveis hierárquicos (entenda-se, produção).

Esta foi a segunda dificuldade encontrada: apenas dois gestores (na estrutura organizacional são quatro sócios, sendo três gerentes) detêm o conhecimento prático do negócio. De notar que um dos sócios com *know-how* está quase sempre fora da empresa, por já ter uma idade avançada, recaindo todas as responsabilidades e decisões no segundo. Esta falta de conhecimento e segregação de funções fazem com que se tenha percebido, por parte dos restantes sócios-gerentes, alguma falta de comprometimento para com o plano desenvolvido, seja por não terem o conhecimento suficiente para o avaliar, seja por considerarem que, de facto, sem o gerente 1, todos os processos ficam em *standby*.

Mais, ABC, Lda. baseava a sua análise de desempenho exclusivamente em fatores financeiros, fornecidos pela contabilidade. A contabilidade da empresa ABC está contratada em regime de outsourcing, sendo os dados recolhidos históricos e sempre com algum *delay* (como é natural), não havendo qualquer tipo de informação prospetiva para orientação e comparação.

Por fim, percebe-se que, pelo facto de o modelo do BSC perspetivar o futuro, é necessário que se abandone o passado, se comprometa com a mudança e se envolva toda a organização. Esta resistência foi a dificuldade mais difícil de contornar e que apenas se poderá validar a sua ocorrência, se acompanhado o processo devidamente (como aliás ficou acordado entre a empresa e o seu CC).

5.3. Sugestões de Próximas Intervenções

Como referido, este estágio não contempla a fase de implementação, monitorização nem reavaliação do modelo de BSC, tendo sido desenvolvido apenas com foco na sua conceção.

Apesar de parecer um tema bastante direto, a estratégia e a avaliação de desempenho nas empresas são temas bastante complexos, que exigem tempo, dedicação e acompanhamento, fatores dos quais o estagiário não dispôs.

Ainda assim, havendo intervenções futuras, seja por parte do estagiário seja por parte de outros profissionais nesta área (nomeadamente o CC da empresa), ressalva-se a importância de:

1. Analisar o processo de implementação do modelo BSC, bem como a forma como o órgão de gestão utilizou para a sua concretização;
2. Averiguar as falhas e dificuldades na implementação do modelo desenhado para promoção de ações de reavaliação e correção;
3. Perceber o impacto da implementação do modelo;
4. Reavaliar os objetivos;
5. Promover a sua manutenção.

Referências Bibliográficas

- Barroso, M. A. (5 de setembro de 2022). *Crescimento de Negócio e Clientes*. Obtido de Blog Sage.com: <https://www.sage.com/pt-pt/blog/porque-e-que-a-implementacao-de-estrategia-falha/>
- Boone, L. E., & Kurtz, D. L. (2016). *Contemporary Business*. Wiley.
- Borguignon, A., Malleret, V., & Norreklit, H. (2004). The American Balanced Scorecard versus The Tableaux de Bord: The ideological dimension. *Management Accounting Research*, 107-134.
- Caiado, A. P. (2020). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora.
- Costa, C. B., & Alves, G. C. (2013). *Contabilidade Financeira*. Lisboa: Letras e Conceitos, Lda.
- Cruz, C. P. (2005). *Balanced Scorecard: concentrar uma organização no que é essencial*. Porto: Vida Económica.
- Cunha, M. P., Marques, C. A., Gomes, J. F., Cabral-Cardoso, C., Rego, A., & Cunha, R. C. (2015). *Manual de Gestão de Pessoas e do Capital Humano*. Lisboa: Sílabo.
- da Costa, C. B. (2014). *AUDITORIA FINANCEIRA Teoria & Prática*. Lisboa: Letras e Conceitos.
- DGAE. (2021). *República Portuguesa - Direção Geral das Atividades Económicas*. Obtido de DGAE.Gov: <https://www.dgae.gov.pt/servicos/politica-empresarial/competitividade.aspx>
- Economia, D. (18 de Setembro de 2007). *UA*. Obtido de Universidade de Aveiro: <https://www.ua.pt/pt/incubator/page/6867>
- Freire, A. (2008). *Estratégia - Sucesso em Portugal*. Lisboa: Verbo.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas, S.A.
- Gomes, J. C. (janeiro de 2019). O Balanced Scorecard como ferramenta de gestão estratégica: uma proposta de aplicação. *Universidade do Minho, Escola de Engenharia*. Portugal.
- Grote, D. (2022). *THE PERFORMANCE APPRAISAL - QUESTION AND ANSWER BOOK - A survival guide for managers*. Nova Iorque: Library of Congress Cataloging.
- IFAC. (2018). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*.

- INE. (2007). *Classificação Portuguesa das Atividades Económicas Rev. 3/Instituto Nacional de Estatística*. Obtido de Instituto Nacional de Estatística: https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf
- Jordan, H., Neves, J. C., & Rodrigues, J. A. (2008). *O Controlo de Gestão - ao serviço da estratégia e do gestor*. Lisboa: Áreas Editora.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (fevereiro de 1992). The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1997). *A Estratégia em Ação - Balances Scorecard*. Rio de Janeiro: Editora Campus Ltda.
- Leite, M. S., & Gasparotto, A. M. (2018). Análise Swot e suas Funcionalidades: o autoconhecimento da empresa e sua importância. *Interface Tecnológica*.
- Manzoni, J., & Epstein, M. J. (1998). Implementing Corporate Strategy: From Tableaux de Bord to Balanced Scorecard. *European Management Journal*.
- Melo Casaleiro, L. F. (setembro de 2012). O Plano Estratégico nas Instituições de Ensino Superior - O Caso da Universidade de Coimbra. Coimbra, Portugal.
- Mintzberg, H. (fevereiro de 1994). The Fall and Rise of Strategic Planning. *Harvard Business Review*.
- Neely, A. (2002). *Avaliação do Desempenho das Empresas - Porquê, O quê e Como*. Caminho.
- Patel, N. (2023). *NPS: o que é Net Promoter Score, Objetivos e Como Calcular*. Obtido de Neil Patel: <https://neilpatel.com/br/blog/nps-o-que-e/>
- Pezet, A. (2009). The history of the French Tableaux de Bord (1885 - 1975): Evidence from the archives. *Accounting, Business & Financial History*, 103-125.
- Pinheiro, J. L. (2008). *AUDITORIA INTERNA Manual Prático para Auditores Internos - Uma abordagem proactiva e a evolução necessária*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Reichheld, F. F. (dezembro de 2003). The One Number You Need to Grow. *Harvard Business Review*.
- Sá Silva, E. (2013). *Gestão Financeira - Análise de Fluxos Financeiros 5ª Edição*. Porto: Vida Económica.
- Santos, M. O. (04 de julho de 2011). Texto de apoio sobre o conceito de estratégia. Évora, Portugal.
- SNC. (2021). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística*. Mais: Porto Editora.
- Yin, R. (2005). *Estudo de Caso. Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Booman.

Apêndices

Apêndice 1. Entrevista ao Órgão de Gestão

ENTREVISTA AO ÓRGÃO DE GESTÃO



Data: __/__/__

Responda, sucintamente, às seguintes questões:

1. Como foi definida a missão da empresa?
2. Considera que a missão definida ainda está de acordo com a política e os objetivos da empresa?
3. Quais os valores pelos quais a empresa se rege? Quem participou na sua definição?
4. Como foi definida a visão da empresa?
5. A realidade atual da empresa espelha os objetivos traçados na visão?
6. Os colaboradores têm conhecimento da visão da empresa?
7. Os objetivos estratégicos são traçados com foco na visão?
8. Quais os objetivos estratégicos?
9. Por quem são definidos os objetivos?
10. Como motivam os colaboradores e os alinham com a prossecução desses objetivos? A sua opinião é tida em linha de conta aquando deste planeamento?
11. Quem e como controla o processo até à realização destes objetivos?
12. Com que frequência efetuam esta análise?
13. Quais os indicadores que utilizam para medir a performance?
14. Comunicam os resultados aos colaboradores?
15. Como avalia a relação da empresa com o ambiente externo (clientes, fornecedores...)?
16. Indique 3 fatores críticos para o sucesso da empresa.
17. Indique 3 pontos negativos que possam afetar a performance da empresa.
18. Indique 3 objetivos de curto prazo (até 1 ano) que pretendam atingir.

Apêndice 2. Inquérito de Satisfação aos Clientes

INQUÉRITO DE SATISFAÇÃO AOS CLIENTES



Cliente: _____

Data: __/__/__

Avalie cada questão de 0 a 10 (sendo 0 “nada provável” e 10 “muito provável”)

1. A nossa empresa adota uma postura profissional?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2. A nossa empresa é prestável?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

3. As respostas dadas pela nossa empresa às suas solicitações/comunicações, são de qualidade?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

4. Gosta de trabalhar connosco?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

5. Relativamente aos nossos concorrentes, considera a qualidade dos nossos produtos, adequada?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

6. Relativamente aos nossos concorrentes, considera o preço dos nossos produtos, adequado?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

7. De um modo geral, está satisfeito com a relação com a nossa empresa?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

8. Recomendaria a nossa empresa a amigos e familiares?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Apêndice 3. Inquérito de Satisfação aos Colaboradores

INQUÉRITO DE SATISFAÇÃO AOS COLABORADORES



Data: __/__/__

Avalie cada questão de 0 a 10 (sendo 0 “nada provável” e 10 “muito provável”)

1. Gosta de trabalhar na nossa empresa?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

2. Está satisfeito com as condições de trabalho?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

3. Está satisfeito com a sua progressão na carreira?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

4. Está satisfeito com a sua remuneração?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

5. Está satisfeito com a relação com os seus superiores/chefes?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

6. Qual o seu nível de comprometimento/motivação para com o crescimento da empresa?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

7. Recomendaria a nossa empresa a amigos e familiares?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

8. Qual a probabilidade de continuar a trabalhar connosco?

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Anexos

Anexo 1. DRN 2019 e 2020

Demonstração dos Resultados por
Naturezas - (modelo normal)
do período findo em 31-12-2020
(montantes em EURO)

RENDIMENTOS E GASTOS	Notas	PERÍODO	
		2020	2019
Vendas e serviços prestados	10	3.446.590,87	2.524.491,93
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, assoc. e empreend. conjuntos	8	14.208,45	20.133,61
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	9	-1.601.877,80	-1.292.018,92
Fornecimentos e serviços externos	16	-769.960,37	-756.930,84
Gastos com o pessoal	14	-232.195,51	-265.381,74
Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões)	13		488,99
Aumentos/reduções de justo valor	13	57.348,11	
Outros rendimentos	16	2.696,97	3.770,57
Outros gastos	16	-15.594,59	-21.179,41
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		901.216,13	213.374,19
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	6;7	-138.772,70	-123.364,27
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		762.443,43	90.009,92
Juros e gastos similares suportados		-2.876,88	-6.655,09
Resultado antes de impostos		759.566,55	83.354,83
Imposto sobre o rendimento do período	12	-141.135,11	-31.937,66
Resultado líquido do período		618.431,44	51.417,17

Gerência

Contabilista Certificado N° 22903

Anexo 2. DRN 2021 e 2022

Demonstração dos Resultados por
Naturezas - (modelo normal)
do período findo em 31-12-2022
(montantes em EURO)

RENDIMENTOS E GASTOS	Notas	PERÍODO	
		2022	2021
Vendas e serviços prestados	11	5.670.549,50	6.498.699,29
Subsídios à exploração	12	342,63	
Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, assoc. e empreend. conjuntos	9	23.727,43	1.535,27
Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	10	-3.241.012,61	-4.154.411,42
Fornecimentos e serviços externos	18	-843.976,54	-758.995,88
Gastos com o pessoal	16	-391.336,08	-353.009,33
Outros rendimentos	18	16.605,52	1.011,04
Outros gastos	18	-16.076,95	-16.754,77
Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos		1.218.822,90	1.218.074,20
Gastos/reversões de depreciação e de amortização	6;7	-131.187,88	-112.236,97
Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos)		1.087.635,02	1.105.837,23
Juros e rendimentos similares obtidos	11	1,44	35,45
Juros e gastos similares suportados	8	-2.326,61	-1.462,36
Resultado antes de impostos		1.085.309,85	1.104.410,32
Imposto sobre o rendimento do período	14	-249.058,93	-257.903,40
Resultado líquido do período		836.250,92	846.506,92

Gerência

Contabilista Certificado Nº 22903