



Proposta de Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em
Atividades numa empresa de Prestação de Serviços Aduaneiros

Vladimir Afonso Paca Futi

Trabalho de Projeto

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Porto – 2015

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



Proposta de Aplicação do Sistema de Custeio Baseado em
Atividades numa empresa de Prestação de Serviços Aduaneiros

Vladimir Afonso Paca Futi

**Trabalho de Projeto
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para
a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças, sob
orientação de Amélia Cristina Ferreira da Silva**

Porto – 2015

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

RESUMO

As empresas de prestação de serviços aduaneiros (Despachantes Oficiais) constituem-se como interlocutores válidos entre a Administração Pública e o setor privado, no que diz respeito aos processos de importação e exportação de matérias-primas e mercadorias. No ambiente económico moderno, essas empresas têm por objetivo a melhoria contínua da qualidade dos serviços prestados e a eficiência dos processos que suportam esses serviços. Neste contexto, a informação detalhada sobre o custo destes serviços e das atividades e processos que lhes estão subjacente é essencial para a gestão de custos destas empresas.

No centro da metodologia ABC (Custeio Baseado nas Atividades) está a gestão de custos. Ao permitir calcular o custo das atividades, o ABC proporciona não só informação sobre os custos dos serviços/produtos mas também oportunidades de redução de custos e melhoria de processos numa lógica de criação de valor.

O objetivo deste trabalho é testar a aplicabilidade do ABC numa empresa de prestação de serviços aduaneiros e avaliar o contributo do ABC para a identificação de oportunidades de melhoria dos processos.

Considerando o objetivo do trabalho e a relação do investigador com a unidade de análise, foi seguida a metodologia investigação-ação.

Dada a complexidade de aplicação do modelo ABC original, foi sugerida a aplicação do *Time Driven ABC* que, ao utilizar equações do tempo, se torna mais simples e menos dispendioso.

Palavras – Chave: Custeio Baseado em Atividades; Despachos Aduaneiros; Investigação-ação; *Time Driven ABC*.

ABSTRACT

Those firms that provide customs services (Customs Brokers) are the valid interlocutors between the public authorities and the private sector regarding to the import and export processes of goods. In the modern economic environment, these companies look for continuous improvement of quality and efficiency of their internal processes and services. In such context, detailed information concerning the cost of the services provided, and the cost of the activities and processes that are behind them, is essential for cost management.

Cost management is at the center of the activity based costing (ABC). By informing managers about activities' costs, the ABC provides not only information about how much each services costs but it also identifies cost reduction and process improvement opportunities within a logic of value creation.

The purpose of this work is to test the applicability of ABC in providing customs services company and evaluate the potentialities of ABC for the identification of process improvement opportunities.

Considering the purpose of the work and researcher's relationship with the unit of analysis, it has been aplaiad the research-action methodology.

Take in account the complexity of the practical application of original ABC model, it was suggested the application of Time Driven ABC, using equations time it becomes simpler and less expensive.

Key - Words:

Activity Based Costing; Customs Broker; Action-research; Time-Driven ABC.

DEDICATÓRIA

Dedico este Trabalho de Projeto a minha mãe Maria Paca (em memória) e ao meu pai Alfredo Futy.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar quero agradecer à Direção da Faculdade de Economia da Universidade 11 de Novembro, Região Académica III pela confiança depositada. A orientadora deste trabalho, a professora Amélia Cristina Ferreira da Silva, pelo seu contributo.

Quero ainda agradecer aos meus colegas de curso pelo seu incentivo e amizade. Quero também agradecer a todos os funcionários da empresa de prestação de serviços aduaneiros que colaboraram neste trabalho, respondendo ao inquérito que lhes enviei, e que sem a sua tão prestimosa colaboração, não poderia ser levado a bom termo.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
Capítulo I – ENQUADRAMENTO SETORIAL	
1.1 – Regiões Tributárias	4
1.2 – Administração Geral Tributária	5
1.3 – Intervenientes no processo de desalfandegamento de mercadorias	8
1.3.1 – Despachantes Oficiais.....	8
1.4 – Sumário.....	10
Capítulo II – REVISÃO DA LITERATURA	
2.1 – Fundamento e evolução do Custeio Baseado em Atividades	11
2.2 – Do ABC ao ABM (Gestão Baseada em Atividades).....	17
2.3 – Do ABC ao Time-Driven.....	18
2.4 – Sumário.....	20
Capítulo III – METODOLOGIA	
3.1 – Objetivos de Investigação	22
3.2 – Metodologia de Investigação.....	22
3.3 – Caracterização da Unidade de Investigação	23
Capítulo IV – DESENVOLVIMENTO DO MODELO PROPOSTO	
4.1 – Objetos de Custo	24
4.2. – Processo de desenvolvimento do modelo	25
4.3 – Aplicação do modelo proposto	30
4.4 – Análise de Custo de cada despacho por departamento e da produtividade da empresa pelo sistema <i>Time Driven</i> ABC	48
4.5 – Apresentação do modelo e respetiva aplicação ao gestor.....	52
Capítulo V – CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	54
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	57
ANEXO.....	IX
APÊNDICE	X

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Recurso – Matriz Atividade	27
Tabela 2: Atividade – Matriz Produto	28
Tabela 3: Secretaria	32
Tabela 4: Área Técnica.....	32
Tabela 5: Gabinete do Despachante Oficial.....	33
Tabela 6: Reprografia	33
Tabela 7: Relações Públicas.....	33
Tabela 8: Área Financeira.....	34
Tabela 9: Arquivo.....	34
Tabela 10: Custos com o pessoal.....	35
Tabela 11: Custo dos consumíveis e depreciações	36
Tabela 12: Custos com as Instalações	36
Tabela 13: Taxas e impostos	37
Tabela 14: Custos Diretos imputados a cada Despacho.....	37
Tabela 15: Tempo gasto em cada atividade	39
Tabela 16: Recurso – Matriz Atividade	40
Tabela 17: Matriz Recurso.....	41
Tabela 18: Matriz Atividade.....	42
Tabela 19: Indutores verificados em cada atividade	43
Tabela 20: Atividade – Matriz Produto	46
Tabela 21: Matriz Produto/Serviço	46
Tabela 22: Taxa de custo de cada departamento	48
Tabela 23: Custos da Secretaria	49
Tabela 24: Custos da Área Técnica	49
Tabela 25: Custos do Gabinete do Despachante Oficial	49
Tabela 26: Custos da Área de Reprografia	50

Tabela 27: Custos da Área de Relações Públicas	50
Tabela 28: Custos da Área Financeira	50
Tabela 29: Custos da Área de Arquivo	50
Tabela 30: Total de custos de todos os departamentos	51
Tabela 31: Cálculo da ociosidade por departamento	52

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Mapa de Angola indicando as regiões aduaneiras	5
Figura 2: Administração Geral Tributária - Organigrama	6
Figura 3: Gerações do ABC	16
Figura 4: Relação ABC/ ABM.....	18
Figura 5: Cálculo da Matriz Atividade.....	29
Figura 6: Cálculo da Matriz Serviço	29
Figura 7: Empresa de Prestação de Serviços Aduaneiros	30
Figura 8: Cadeia Logística, etapas para o Desalfandegamento de mercadorias.....	31
Figura 9: Comparação entre custos e receitas.....	47

INTRODUÇÃO

As empresas, para responderem rapidamente às mudanças do mercado, não precisam ser flexíveis apenas na sua estrutura organizacional, mas também deverão desenvolver a capacidade de se antecipar às necessidades dos clientes e surpreender com soluções de maior valor acrescentado. Na verdade, desde há muito que a capacidade de inovação é assumida como um fator de competitividade (Utterback e Abernathy, 1975).

A essência de um modelo de negócio está na definição da maneira pela qual a empresa agrega valor aos clientes, seduz os clientes a pagar por esse valor, e converte esses pagamentos para o lucro. É isso que suporta as hipóteses da gestão sobre o que os clientes querem, como querem, e como a empresa se pode organizar para melhor atender a essas necessidades (Teece, 2010).

Dada a importância das atividades onde se agregam valores aos clientes, pelo facto de serem consumidores de recursos da empresa, Ching (1995) afirmou que é importante apresentar mecanismos, de modo a assegurar a gestão dessas atividades. Estes mecanismos devem ser analisados e avaliados de forma a conduzi-las eficientemente para que atinjam três objetivos: diminuir custos, reduzir o tempo de duração, e melhorar a qualidade.

Ora, os sistemas de controlo de custos tradicionais tendem a basear-se na preservação do *status quo* e assumem o *modo de fazer as coisas* como um dado adquirido, relegando assim para segundo plano um conjunto de oportunidades de melhoria e redução de custos conseguidos com base a inovação dos processos que pode ser conseguido, entre outros, através do aproveitamento do saber/conhecimento dos trabalhadores operacionais e da introdução de novos métodos de organização do trabalho. Nos sistemas tradicionais a ênfase é colocada na contenção de custos, em vez de redução de custos. Contrariamente ao controlo de custos tradicional, a gestão de custos concentra-se na redução de custos, na melhoria contínua e na mudança, em vez de contenção de custos (Drury, 2012).

Portanto, para gerir custos é imprescindível que esteja a disposição dos gestores informações relevantes sobre os custos da organização, de modo que, estas se configurem em subsídios que permitam aumentar o desempenho da empresa.

Estas informações são fornecidas pela contabilidade de gestão, na apresentação de relatórios que auxiliam a gestão de custos, com ênfase na elaboração e definição de estratégias competitivas fundamentais para o controlo e tomada de decisão.

Seja para gerir ou para controlar custos, os sistemas de custeio são uma necessidade em qualquer tipo de empresa: quer seja comercial, industrial ou de serviços. Porém, a identificação de importantes limitações dos sistemas tradicionais levou ao surgimento de novas abordagens (Kaplan, 1984). Dentre as várias propostas de ferramentas de apoio à gestão de custos que surgiram nas últimas décadas no âmbito da contabilidade de gestão (Drury, 2012), o Custeio Baseado em Atividades (ABC) e a Gestão Baseada nas Atividades (ABM) destacam-se ao nível da literatura (Kaplan e Cooper, 1988; Kaplan e Cooper, 1998; Chapman, 2015)

No centro da metodologia ABC está a gestão de custos (Cokins, 1999). Mas, a redução de custos não pode ser vista como um objectivo em si mesma, é crucial que as iniciativas de redução de custos estejam estritamente ligadas à estratégia da empresa. Na verdade, existem três tipos de iniciativas de gestão de custos: as que reforçar a posição competitiva da empresa, aqueles que não têm impacto sobre a posição da empresa, e aqueles que enfraquecem a posição competitiva da organização (Cooper e Slagmulder, 2003). Estas últimas são, naturalmente, de evitar. Ao permitir calcular o custo das atividades, o ABC proporciona não só informação sobre os custos dos serviços/produtos mas também oportunidades de redução de custos e melhoria de processos numa lógica de criação de valor.

Este trabalho pretende criar e desenvolver uma proposta de aplicação do Custeio Baseado em Atividades numa empresa de prestação de serviços aduaneiros Angolana. Como funcionário da empresa, e fazendo parte da área operacional onde se desenvolvem as atividades, tenho conhecimento de que a mesma não possui atualmente um sistema de custeio formalizado. Encarando essa situação como uma importante limitação da empresa e uma oportunidade de reflexão crítica sobre a importância dos sistemas de informação de suporte à gestão de custos, este trabalho apresenta a aplicação do modelo ABC/ABM numa empresa de serviços aduaneiros e discute o seu contributo para a identificação de oportunidades de melhoria do desempenho da empresa.

A ideia pela escolha do tema surgiu ao participar na 1ª Conferência do Colégio de Especialidade de Contabilidade de Gestão, promovida pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, no dia 28 de Março de 2014, no Salão Nobre da Faculdade de Economia, sob o tema: Contabilidade de Gestão: no presente olhando o futuro. Nesta sessão os vários oradores encorajaram os profissionais da Contabilidade a ousar explorar a área da contabilidade de gestão como uma mais-valia para as empresas e para as suas carreiras.

Considerando o objetivo do trabalho e a relação do investigador com a unidade de análise, foi seguida a metodologia investigação-ação.

Esta dissertação está organizada em quatro capítulos. Após a introdução, em que é fornecida uma visão global do estudo, apresenta-se no 1º capítulo um enquadramento setorial das empresas de prestação de serviços aduaneiros. No capítulo 2 é efetuada uma revisão da literatura sobre o ABC. No capítulo 3 identificam-se os objetivos de investigação, a metodologia utilizada neste estudo de investigação e a caracterização da empresa. No capítulo 4 é apresentada a aplicação do custeio baseado em atividades. Por fim, no capítulo 5, discutimos os resultados e apresentam-se as principais conclusões do estudo.

Capítulo I – ENQUADRAMENTO SETORIAL

As novas tecnologias propiciam o fenómeno da globalização nas suas várias dimensões. Neste contexto, as trocas comerciais internacionais, e a inerente abertura das economias nacionais, constituem-se cada vez mais como uma inevitabilidade. Com efeito, “o desenvolvimento da economia esteve sempre ligado aos intercâmbios comerciais entre os povos, resultado da necessidade de suprirem as suas carências” (Carmo, 2012).

A economia Angolana tem registado um aumento do seu comércio internacional, tendo inclusivamente apresentado uma Balança Comercial positiva nos últimos 5 anos. Embora o peso relativo do comércio do petróleo seja inegável, há também outros setores que começam a despertar e que têm contribuído para a afirmação da economia Angolana no mundo. Mas, para que esse crescimento seja sustentável, é necessário que os serviços associados à transação internacional de mercadoria sejam eficientes e promovam a eficiência dos seus clientes numa lógica de cadeia de valor. Ora, assim sendo, os serviços aduaneiros são uma componente importante do plano de internacionalização da economia Angolana.

Este capítulo de enquadramento tem a função de dar uma visão global do setor sobre o qual o estudo incide, ao apresentar primeiramente as regiões aduaneiras, a Administração Geral Tributária e por fim retratar a realidade dos Despachantes Oficiais.

1.1 - Regiões Tributárias

A República de Angola, capital: Luanda, presidente: José Eduardo dos Santos; um país africano situado na costa ocidental, cujo território é limitado a norte e a nordeste pela República Democrática do Congo, a leste pela Zâmbia, a sul pela Namíbia e a oeste pelo Oceano Atlântico. Anexa também o território de Cabinda, onde, através deste faz fronteira com a República do Congo, a norte.

Com uma população de mais ou menos 16 milhões de habitantes, o seu comércio baseia-se no seguinte; Agricultura: bananas, cana-de-açúcar, café, milho, algodão e gado; Industrias: petrolíferas e diamantíferas. Importações: maquinarias, veículos, medicamentos, etc. Exportações: crude, diamantes, café, algodão, etc. Maiores parceiros: Portugal, Brasil, Estados unidos da América, China e África do Sul. Portanto as suas regiões tributárias são apresentadas na figura 1.

Figura 1. Mapa de Angola indicando as Regiões Tributárias



Fonte: Adaptado de Neto (2012:3)

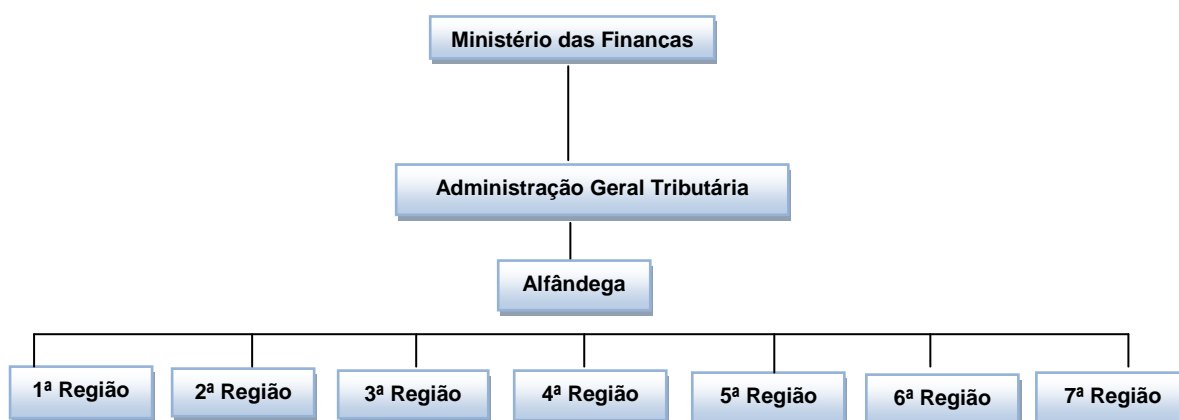
1.2 – Administração Geral Tributária

De acordo com o Decreto-Lei n.º 5/06 de 4 de Outubro de 2011, as Alfândegas de Angola são um serviço executivo público que exerce a sua ação em todo território nacional. Como Instituição Pública do Estado, tutelada pelo Ministério das Finanças, as Alfândegas de Angola têm exercido um papel preponderante e de destaque na Economia do país. Constituída por uma Administração Geral Tributária, cuja sede está em Luanda e com sete Regiões Tributárias distribuídas pelo país, designadamente: 1ª Região Tributária, 2ª Região Tributária, 3ª Região Tributária, 4ª Região Tributária, 5ª Região Tributária, 6ª Região Tributária e 7ª; tem como compromissos:

- Prestar um serviço baseado na transparência e na eficácia;
- Salvaguardar os interesses do Estado através da cobrança dos direitos, fazendo cumprir a Legislação Aduaneira em vigor;
- Defender a sociedade do tráfico de mercadorias proibidas que possam representar um risco para a saúde, o ambiente, a moral e o património nacional;

- Cumprir com excelência os padrões de serviços prestados aos utentes, promovendo a concorrência leal, a redução de custos e a maior integração económica;
- Atuar sempre de forma justa e coerente, respeitando os direitos dos cidadãos;
- Assumir a responsabilidade pelas suas ações num ambiente de profissionalismo, honestidade e integridade.

Figura 2. Administração Geral Tributária – Organigrama



Fonte: Elaboração Própria

Segundo o Portal de informação da Administração Geral Tributária (2015), as atividades aduaneiras, extra – aduaneiras e as medidas adotadas pelas Alfândegas de Angola são as seguintes:

➤ **Atividades Aduaneiras**

- Aceitar o Documento Único (DU);
- Verificar a documentação de suporte do DU;
- Processar o DU e emitir a Nota de Liquidação;
- Analisar o perfil de risco;
- Cobrar imposições aduaneiras e emitir a Nota de Desalfandegamento;
- Inspeccionar as mercadorias e a bagagem com base no perfil de risco;
- Apreender a mercadoria ilegal nas fronteiras e
- Proteger a Sociedade.

➤ **Atividades Extra – Aduaneiras**

- Emitir documentos requeridos em função do tipo de mercadoria, por exemplo:
 - ✓ Título de Propriedade (Conhecimento de Embarque/ Carta de Porte);
 - ✓ Fatura Comercial;
 - ✓ Atestado de Verificação (CRF);
 - ✓ Certificados Sanitários e Fitossanitários;
 - ✓ Certificado de Fumigação;
 - ✓ Declaração de Exclusividade de Compromisso (Isenções);
 - ✓ Título de Propriedade de Viatura;
 - ✓ Nota de Isenção (Corpo Diplomático, ONGs, etc.);
 - ✓ Declaração de Valor;
 - ✓ Guia de Transferência.
- Descarregar Navios;
- Localizar ou transportar contentores ou bagagem nos recintos portuários ou aeroportuários;
- Organizar e gerir terminais portuários ou aeroportuários;
- Esvaziar contentores;
- Controlar a saída da mercadoria dos terminais ou dos recintos portuários ou aeroportuários;
- Organizar e gerir armazéns.
- Preparar o despacho aduaneiro ou Declaração Aduaneira

➤ **Medidas adotadas**

- Informatização do processo de desalfandegamento de mercadorias.
- Adoção dos padrões de serviço demonstra que, se a apresentação da Declaração Aduaneira ou Documento Único for completa e correta, as Alfândegas de Angola tramitam o despacho aduaneiro (DU) em 24 horas.
- Implementação do Sistema Integrado Aduaneiro, sendo que através da utilização do número de contribuinte do Declarante (no caso do importador) ou do número de cédula (no caso do Despachante) pode-se obter informação sobre o estado do documento único ainda dentro das Alfândegas.
- Implementação do Simulador de Direitos que permite ao importador calcular o valor dos direitos de importação antes de importar a mercadoria.

1.3 – Intervenientes no processo de desalfandegamento de mercadorias

Como em todos os países, em Angola é obrigatório o pagamento de impostos, resumidos em direitos aduaneiros e demais imposições, pela importação e exportação de mercadorias. Para além, das medidas e procedimentos adotados que simplificam, aceleram e dão transparência ao processo de desalfandegamento, as suas atividades dependem também da ação de outros intervenientes na cadeia do comércio externo, assim como do cumprimento voluntário e cabal das regras, por parte dos utilizadores dos serviços aduaneiros.

Segundo o Código Aduaneiro de Angola (2011) a ação das Alfândegas é condicionada pela intervenção de entidades, responsáveis pelas atividades extra - aduaneiras, requeridas em função do tipo de mercadoria, sendo: Ministério de Comércio, Interior (Polícia Fiscal, Económica e a DNIC), da Saúde, da Agricultura, da Relações Exteriores, da Indústria, dos Petróleos, dos Transportes (Concelho Nacional de Carregadores, Administração dos Portos e Aeroportos), Concessionárias dos Terminais Portuários, Empresas de Inspeções Pré-embarque, Transitários, Agências de Navegação e Despachantes Oficiais.

Este estudo de investigação consiste em aplicar o ABC numa empresa de prestação de serviços aduaneiros onde funciona precisamente o último interveniente citado, os Despachantes Oficiais.

1.3.1- Despachantes Oficiais

Segundo Pacheco (2013), a figura de despachante oficial existe em Angola há muito tempo; por carta Régia de 16 de Fevereiro de 1784 criou-se uma Alfândega Regular em Luanda, referindo-se já a despachantes, o Regulamento da Alfândega da cidade de São Paulo de Loanda da auditoria do então governador Miguel António de Melo datado de 21 de Outubro de 1799, informa também embora indiretamente, o exercício das funções dos referidos despachantes nas suas relações com os oficiais alfandegários então existentes. A profissão, porém, só viria ser oficializada e o seu exercício regulamentado pelo Decreto nº7 de 7 de Dezembro de 1864, que definiu, pela primeira vez, as bases do regime a que ia ser subordinada a classe de despachantes.

O decreto nº31/105 de 15 de Janeiro de 1941 aprova o Estatuto Orgânico das Alfândegas Coloniais. Neste, o seu Capítulo XI do Título II é integralmente dedicado aos despachantes. A 29 de Setembro de 1960 publicou-se o Decreto nº48/199 que cria o novo estatuto Orgânico das Alfândegas. Este documento encontra-se ainda hoje em vigor e regulamenta, no seu Título V, as pessoas que estão habilitadas para efetuarem despachos aduaneiros e o seu Capítulo II contém as disposições relativas a despachantes oficiais (Pacheco, 2013).

Em 1978, atendendo ao êxodo que atingiu generalizadamente todas as atividades nacionais é publicada o Despacho nº87A/78 do Ministério das Finanças, no qual se estipula o provimento de lugares de despachante e ajudante e precedido do mesmo de provas escritas, práticas e orais, cujos pró-formas são iguais aos que contém no estatuto orgânico de 1960. A 13 de Abril de 1979, pelo Decreto nº 46 é extinta a Câmara dos Despachantes Oficiais de Angola, criada pela Portaria nº6802, de 10 de Agosto de 1949 (Pacheco, 2013).

Em 1991, segundo (Pacheco, 2013) começou um processo de reorganização da classe, com a nomeação de novos despachantes e a posterior criação da Comissão Representativa dos Despachantes Oficiais. Considerando ser necessário dotar os despachantes oficiais de um órgão interlocutor e de orientação metodológica da respetiva atividade, bem como da defesa dos seus interesses em 7 de Abril de 1997, pelo Decreto nº 27, são aprovados os atuais estatutos da Câmara dos Despachantes Oficiais de Angola.

Porém, com a entrada das Alfândegas num sistema de modernização, em 2002, vários diplomas têm sido aprovados, incluindo o Código Aduaneiro de Angola (2011) que no seu artigo 36 liberaliza a profissão de Despachante Oficial, pode ser exercida em todo o território nacional.

A profissão de Despachante é exercida, em todos os postos aduaneiros, em regime de profissão liberal e de livre concorrência, não havendo limitações quanto ao número mínimo ou máximo de despachantes, podendo os despachantes licenciados pela Administração Geral Tributária exercer a sua atividade em todo território nacional (Código Aduaneiro de Angola, 2011).

De acordo com Ornelas (2011), em declarações à Angop (Agência de Notícias Angolanas), à margem de uma palestra subordinada ao tema “a importância do Despachante Oficial no contexto geral da cobrança de impostos no país”, em alusão ao 14º aniversário da câmara, Angola conta com 235 Despachantes Oficiais, dos quais 132 trabalham na província de Luanda.

Portanto, os Despachantes Oficiais de Angola e seus ajudantes, de acordo com o Código Aduaneiro de Angola (2011) constituem os interlocutores privilegiados entre a Administração Aduaneira e os Agentes Económicos ligados ao comércio internacional, no que concerne à atividade de prestação de serviços, podem praticar em nome dos seus representados os atos relacionados com o despacho aduaneiro de bens ou de mercadorias, inclusive de bagagem de viajante, transportados por qualquer via, na importação ou exportação, a principal função do Despachante Oficial é a formulação da Declaração Aduaneira de importação e exportação, que nada mais é do que a proposição do destino a ser dada aos bens submetidos ao controlo aduaneiro, indicando o regime aduaneiro a aplicar às mercadorias e ao comunicar os elementos exigidos pela Alfândega para a aplicação desse regime.

1.4 – Sumário

As Alfândegas de Angola são um serviço executivo público que exerce a sua ação em todo território nacional. Como Instituição Pública do Estado, tutelada pelo Ministério das Finanças, as Alfândegas de Angola têm exercido um papel preponderante e de destaque na Economia do país. A ação das Alfândegas é condicionada pela intervenção de outros participantes no processo de desalfandegamento de mercadorias, responsáveis pelas atividades extra – aduaneiras e um desses intervenientes é o Despachante Oficial.

Os Despachantes Oficiais de Angola e seus ajudantes constituem os interlocutores privilegiados entre a Administração Aduaneira e os Agentes Económicos ligados ao comércio internacional, têm como função elaborar o despacho aduaneiro para o desembaraço fiscal das mercadorias.

No capítulo seguinte apresenta-se a revisão de literatura, sobre o Sistema de Custeio Baseado em Atividades.

Capítulo II – REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo são apresentados os fundamentos do Sistema de Custeio Baseado em Atividade e definidos os termos, razões que recomendam a utilização do ABC/ABM, a evolução do ABC e a aplicação do ABC no setor de serviços.

2.1 - Fundamentos e evolução do Custeio Baseado em Atividades (ABC)

Na segunda metade do século XX, particularmente a partir da década de 70 com o advento da era do marketing, assiste-se ao esmorecimento dos princípios de gestão vigentes na era industrial e a alterações substanciais no interior das organizações e no seu contexto, trazendo consigo mudanças significativas, nomeadamente ao nível do conceito, da diversificação e da diferenciação do produto, o que provocou um aumento da importância relativa dos custos indiretos e dos custos não industriais no custo total dos produtos. Neste cenário, as insuficiências do método das secções homogéneas, quer enquanto método de valorimetria dos custos dos produtos, quer enquanto instrumento de controlo de gestão, foram-se tornando cada vez mais visíveis e denunciadas por académicos e profissionais. Além disso, a intensificação da concorrência global que se verificou nos anos 1980 tornou mais prováveis e mais penosos os erros devidos à qualidade da informação sobre custos (Drury, 2012).

Segundo Holzer e Norreklit (1991), ao longo dos anos, o crescente custo de oportunidade de ter uma informação sobre custos de baixa qualidade, e a diminuição dos custos de operar sistemas de custos mais sofisticados, aumentou a procura por informação mais exata sobre os custos dos produtos.

As críticas mais frequentes aos métodos tradicionais colocam-se ao nível da arbitrariedade a que está sujeita a imputação dos custos indiretos e no facto de apenas os custos de produção serem considerados, tornando este modelo insuficiente para efeitos de gestão. O método tradicional foi desenvolvido na era das grandes empresas industriais quando os custos diretos eram responsáveis por uma parte importante do custo de produção e por isso assume o volume de produção como o principal indutor de custos. Segundo Wang *et al.* (2010), este método em ambientes industriais modernos e de serviço distorce sistematicamente o custo dos produtos, uma vez que, os custos indiretos são uma parcela significativa. E na opinião de Gering (1999) o método tradicional tende a fornecer informações que, embora precisas muitas vezes chegam tardiamente por vezes irrelevantes e enganosas.

Desta forma, na segunda metade da década de 80, surge a proposta do método Activity Based Costing – ABC. Em termos muito gerais, podemos dizer que o ABC regista os custos das atividades para depois os imputar aos objetos de custo responsáveis por essas atividades: produtos, serviços, clientes.

A principal ideia do ABC é a seguinte: as atividades consomem recursos e objetos de custo (produtos, serviços, clientes, fornecedores, etc.). Assim, o custo total de um objeto corresponde ao custo do produto de todos os recursos consumidos, por todas as atividades consumidas por esse objeto de custo. Desta forma, conforme Andrade *et al.*, (1999) todos os custos tornam-se, essencialmente, em custos diretos e imputados, corretamente para seus respetivos objetos de custo.

O ABC veio reforçar e reafirmar a necessidade de imputar o custo ao seu objeto causal. A imputação dos recursos consumidos a cada atividade depende do tipo de recursos em causa e do seu carácter de direto ou indireto a uma determinada atividade. Por exemplo (baseado em JMCKEMZIE, 1999):

Tipo de Custo	Método de imputação
Custo da mão – de – obra	% do tempo despendido em cada atividade
Custo com o espaço ocupado	Espaço ocupado pelos pessoal que efetua a atividade
Custo com tecnologias de informação	Número de PC's por departamento

O passo seguinte consiste na identificação dos causadores dessas atividades (cost drivers) para depois as relacionar, se possível, com um produto, um serviço ou um cliente. Por exemplo:

Atividade	Causa (driver)
Introduzir uma encomenda no computador	Encomendas por cliente
Processar o retorno de mercadorias danificadas	Devoluções por produto
Montar e ligar uma máquina para iniciar a produção	Set-up por produto
Pesquisar informação sobre os clientes dos produtos	Pesquisa por produto/cliente
Pressionar os clientes com atraso no pagamento	Recebimentos atrasados por clientes

Pegando, por exemplo, nos custos relacionados com a atividade - pressionar os clientes com atraso no pagamento - segundo o método tradicional estes custos seriam provavelmente tratados como um custo geral não imputável, ou então, seriam distribuídos de igual forma por todos os clientes. O método ABC estabelece que estes custos deverão ser imputáveis somente aos clientes com atrasos no pagamento e apenas em função do número de vezes em que tais atrasos ocorreram.

Embora não exista unanimidade completa quanto à origem deste método (Drury, 2012; Horgreen, 1993), todos os autores reconhecem a Johnson e Kaplan, no seu trabalho "Relevance lost: The rise and fall of Management Accounting", publicado em 1987 pela Harvard Business School Press, o mérito de terem desencadeado um debate a nível internacional sobre as insuficiências dos métodos tradicionais e de terem enunciado de forma sistematizada os princípios fundamentais do ABC. No mesmo ano, com a publicação do artigo de Cooper (1987), "Does your company need a new cost system?" a divulgação do ABC conhece um novo impulso. Estes dois trabalhos foram seguidos por vários outros dos mesmos autores e despertaram a atenção de vários outros académicos. Com o entusiasmo gerado em volta do ABC, em 1992 já existia uma vasta literatura sobre o tema e os fundamentos e princípios do ABC estavam já consolidados. A passagem do ABC do mundo académico para o mundo empresarial, já iniciada no final da década de 80, começava a impor-se como uma realidade incontestável no início da década de 90, fruto, em grande parte, do trabalho das consultoras internacionais.

No contexto das empresas o ABC é apresentado como aliado da gestão, como um sistema desenvolvido para ir muito além do método tradicional, no sentido de melhorar a tomada de decisão nas empresas. Conforme Sheu *et al.*, (2003) tem sido reconhecido como um instrumento que fornece informações de custo para sua verdadeira alocação. Os gestores não podem tomar decisões sem antes obterem informações confiáveis sobre os custos, por isso há a necessidade de calcular os custos dos produtos ou serviços através do Custeio Baseado em Atividades (Stefano *et al.*, 2010).

O sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC) foi desenvolvido principalmente para atender às empresas industriais, mas desde os primeiros anos do seu desenvolvimento, decorreram estudos sobre a possibilidade de usá-lo também no setor dos serviços. Cooper e Kaplan (1988) definiram o método ABC como uma forma de resolver os problemas do sistema tradicional de gestão de custos; ou seja, os sistemas de contabilidade de custos convencionais eram muitas vezes incapazes de identificar corretamente os verdadeiros custos dos processos produtivos.

Conseqüentemente, os gestores eram incapazes de tomar decisões sensatas ou fiáveis com base nos dados apresentados.

O ABC fornece informações necessárias que permitem definir qual a melhor estratégia a ser adotada. A sua utilidade permite melhorar a qualidade das decisões estratégicas e operacionais. O ABC ajuda coletar informações úteis e indispensáveis para os gestores permite também identificar custos menores ou produtos de maior lucro. Segundo Sheu *et al.*, (2003) estas informações fornecidas pelo ABC identificam também as áreas onde os custos são elevados bem como a não utilização dos recursos tendo em conta a capacidade da empresa.

A literatura revela que estudos sobre a implementação do método ABC têm sido realizados, desde o início dos anos 1990. Entre as empresas que o adotaram; Friedman e Lyne (1999), Innes *et al.*, (2000) usaram estudos de caso longitudinais para explorar os fatores que influenciavam o sucesso verificado na sua implementação e descobriram que o sucesso estava associado a uma necessidade claramente reconhecida pelo ABC desde o seu surgimento, o amplo apoio dos gestores.

Assim, para além do apoio dos gestores e a fim de obter informações necessárias sobre o custo, este método não só observa as atividades, como também analisa todos os elementos tendo em conta o tempo, a forma, os recursos de cada atividade ou função, isto é, conforme Vazakidis *et al.*, (2010), obedece as seguintes etapas:

- Reconhecimento de objetos de custo (a razão da análise de custo);
- Definir as atividades que afetam cada objeto de custo;
- Determinar as fontes de despesas que afetam cada atividade;
- Atribuindo as atividades para os objetos de custo e

- Transferir o custo da atividade para os objetos de custo e argumentar sobre os resultados finais.

O custo das atividades, com este método, focaliza-se em objetos de custo (produtos, serviços e clientes). Uma atividade é um elemento de trabalho a ser executado para concluir um projeto, um processo ou operação que exige tempo e recursos associados (Narong, 2009). De acordo com Park e Simpson (2008), existem três diretrizes que permitem apoiar alocações de custos:

- **Custos diretos imputados aos produtos**

- Os custos dos recursos incorporados num produto são imputados aos produtos. Incluem material direto e os custos de mão-de-obra direta. Alguns dos custos relacionam-se com a capacidade e são utilizados exclusivamente por um único produto.

- **Custos indiretos alocados aos produtos**

- Custos gerais dos recursos: custos gerais dos recursos ocorrem quando os recursos são consumidos por diversos produtos. Precisam ser alocados para os produtos. Normalmente, esses custos são coletados numa base anual do sistema de contabilidade;

- Centros de custo único do processo de atribuição de três etapas: usa centros de custo para alocar os custos de um grupo de recursos indiretos consumíveis necessários para operar os centros de custo. Os centros de custo incluem grandes máquinas de produção e recursos humanos;

- Custos de Atividade (centros de custo): geralmente consistem na utilização de custos de cada atividade de forma separada, se o custo ou a produtividade dos recursos for diferente e se o padrão da procura variar entre os recursos. Cada custo de atividade é homogêneo e tem uma relação de causa e efeito com o *cost driver*. A proliferação de vários produtos requer custos de atividade mais refinadas para refletir a complexidade da produção.

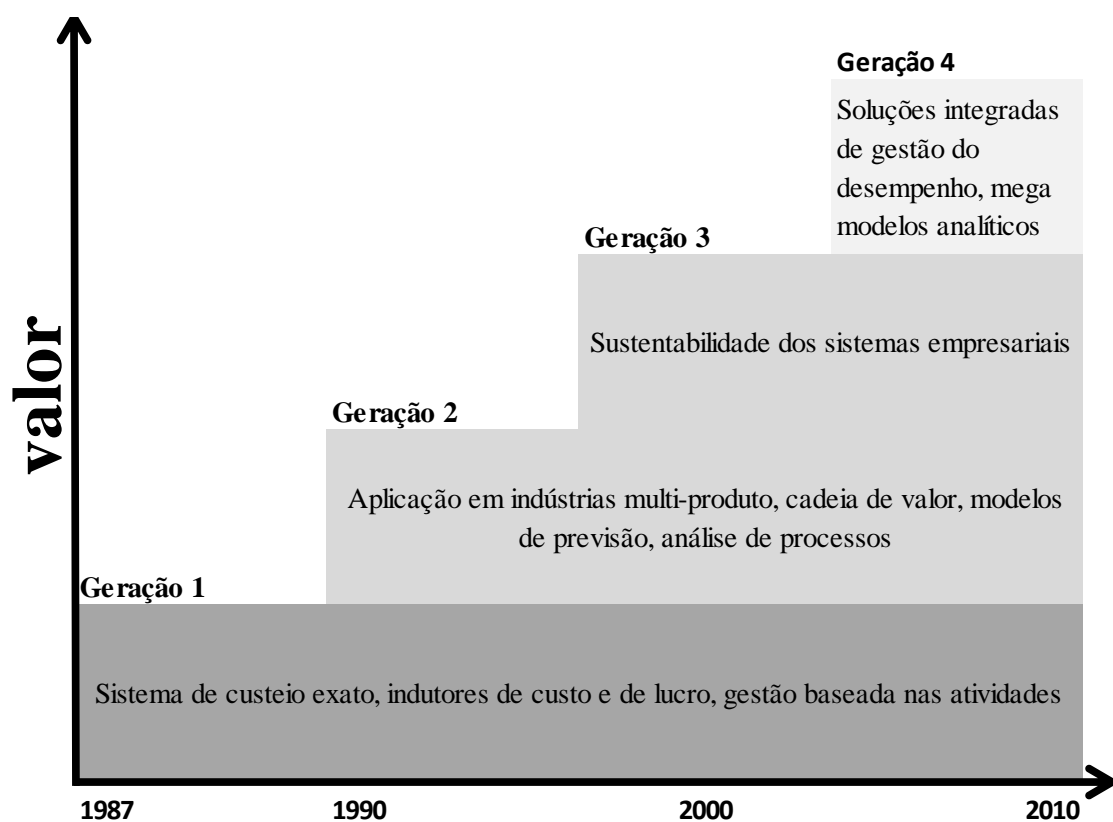
- **Cost drivers de Atividade**

Os fatores de custo devem relacionar-se com a forma em que os custos de cada atividade são consumidos.

Por exemplo, o custo de instalação é atribuído a um produto que consome uma configuração baseada em atividades de tempo de instalação se o tempo de configuração impulsionar os custos.

Portanto, a análise do ABC ilustra exatamente quais as atividades associadas ao negócio e como estão ligadas à geração de receitas e ao consumo de recursos. Cooper e Kaplan (1991) afirmaram que esta análise ajuda os gestores a tomar decisões que permitirão a empresa obter lucros. Mas, desde que surgiu o ABC tem sofrido vários desenvolvimentos, tendo sido enriquecido pelo contributo de vários autores nas mais diversas áreas. Turney (2012), por exemplo, identifica 4 gerações do ABC:

Figura 3. Gerações do ABC



Fonte: Turney, 2012, p. 12

Além da sua evolução conceptual, a evolução do ABC tem sido enriquecido devido à sua aplicação integrado com outros instrumentos de contabilidade e controlo de gestão, nomeadamente EVA, Teoria das Restrições, Target Costing, Balanced Scorecard, ABM.

2.2 - Do ABC ao ABM (Gestão Baseada em Atividades)

Uma gestão baseada em atividades fornece informações que ajudam fazer perguntas corretas, possibilitando deste modo obter as devidas respostas. Isso porque este enfoque parte da premissa de que, para entender como os recursos estão sendo consumidos, é necessário antes entender como as atividades são realizadas. Portanto Ching (2001) afirmou que, dada a essa complexidade verificada ao decidir o montante de recursos a ser aplicado em cada serviço ou em cada área, surgiu o ABM como alternativa uma vez que é o ABM é um processo que utiliza as informações fornecidas pelo ABC para gerir uma empresa e o ABC é um processo técnico que permite imputar os custos para as atividades e conduz essas atividades para produtos.

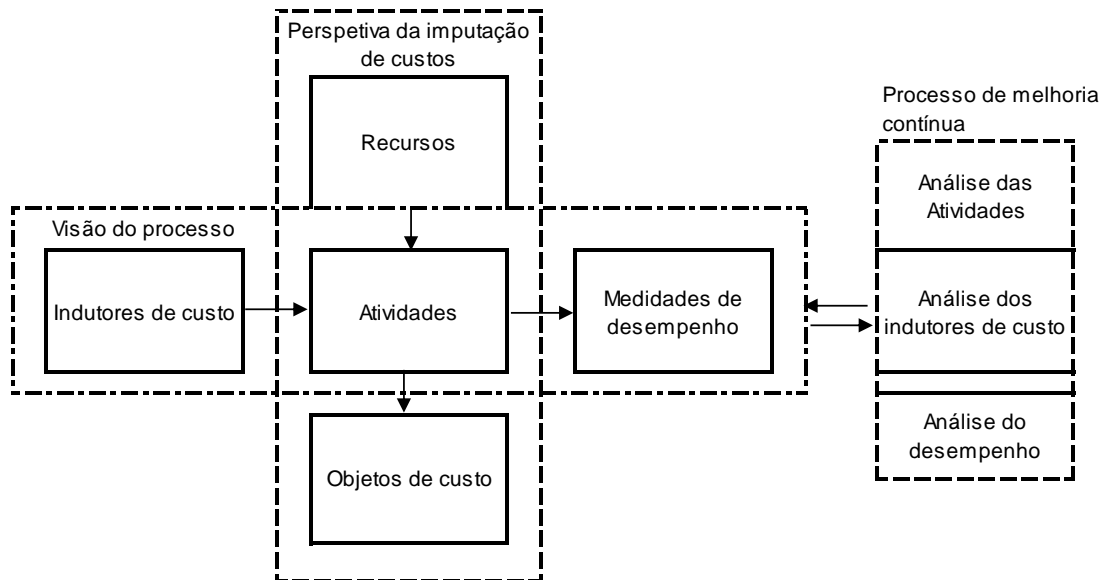
ABM operacional é sobre "como fazer bem as coisas", utilizando informações ABC para melhorar a eficiência. Aquelas atividades que agregam valor ao produto podem ser identificadas e melhoradas. As atividades que não agregam valor são aqueles que precisam ser reduzidos para cortar custos sem reduzir o valor do produto. O ABM estratégico é sobre "fazer as coisas certas", utilizando informações ABC para decidir quais os produtos, os clientes e as atividades a desenvolver, focando-se naqueles produtos, cliente e atividades de maior valor rentabilidade, relevância estratégica e valora acrescentado (Kaplan e Cooper, 1998).

ABC já está a ser aplicado há algum tempo. Quando o ABC surgiu prometeu às empresas uma nova forma de entender os custos e uma nova forma de imputar esses custos aos produtos e clientes que causam esses custos, ou seja, que economicamente são responsáveis por esses custos. O ABC foi anunciado como o modelo de contabilidade de custos que ajudaria gestão melhorar a rentabilidade. Ora, para que essa afirmação seja justa é importante que:

1º) Os gestores ganhem uma compreensão completa de seus processos de negócios e comportamento dos custos durante o processo de análise ABC; e 2º) Os gestores apliquem os conhecimentos adquiridos com a aplicação do ABC e integrem esse conhecimento na tomada de decisões tanto no plano operacional como estratégico.

Ora, este último ponto é a essência da ABM. Simplificando, o ABM é ABC em ação (CIMA, 2001). A figura XX retrata esta relação ABC/ABM:

Figura nº 4. Relação ABC/ABM



Fonte: Miller, 1996, p. 236

2.3 - Do ABC ao Time-drive ABC

Os sistemas Baseados em Atividades caracterizam - se pelo alto custo de desenvolvimento, pela complexidade de manutenção e pela dificuldade de modificação. Por esse motivo, Szychta (2010) afirmou que apesar de uma proposta atraente, o ABC convencional não desfruta de aceitação universal, algumas empresas falharam na sua adoção, face às resistências comportamentais e organizacionais. Dada a dificuldade encontrada na adoção ou implementação dos sistemas tradicionais de custos baseados em atividades, Kaplan e Anderson (2007) apresentaram um novo método como solução: o *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC).

Este método atribui os custos dos recursos diretamente aos objetos de custos (produtos, clientes ou serviços), por meio de um referencial simples que exige apenas dois conjuntos de estimativas: Primeiro calcula-se os custos de fornecimento da capacidade dos recursos, ou seja, identificam-se quais são os recursos necessários em cada etapa da operação para que as atividades sejam realizadas, como o pessoal, equipamentos e outros.

Esse custo total é dividido pela capacidade – o tempo disponível dos empregados que efetivamente executam a atividade do departamento, de modo a determinar a taxa de custo da capacidade.

Segundo, utiliza a taxa do custo da capacidade para distribuir os custos dos recursos de cada departamento entre os objetos de custo, estimando a procura de capacidade de recursos por cada *item* de objeto do custo.

De acordo com Kaplan e Anderson (2007), a abordagem *time driven* evita o trabalho dispendioso, demorado e subjetivo de pesquisa de atividades do ABC convencional. O *time driven*, como o nome sugere, utiliza o tempo para direcionar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custo, como produtos, serviços e clientes. Deve-se calcular quantos dias por mês, em média, os empregados e máquinas trabalham, e em quantas horas ou em quantos minutos por dia os funcionários ou os equipamentos realmente estão disponíveis para a realização do trabalho, depois de subtrair os intervalos para repouso, treinamento, reuniões, manutenção, entre outros

Portanto, utilizam-se equações de tempo que oferecem aos gestores a possibilidade de simular o futuro. A metodologia capta os principais fatores que criam procura de capacidade de processo e na opinião de Kaplan e Anderson (2007), o modelo pode ainda ser incorporado com facilidade em um novo processo orçamentário que calcule de maneira analítica o fornecimento e o consumo de capacidade de recursos necessários para cumprir os planos de produção.

De acordo com Peebles, *et al.*, (2001), a qualidade do serviço prestado é um fator crítico de sucesso porque esse fator determina a satisfação do cliente. Hussain e Gunasekaran (2001) afirmaram que o sistema de produção em organizações que prestam serviços está dividido em duas partes: uma totalmente invisível e a outra visível. A parte invisível consiste nos *itens* de suporte dos sistemas de gestão. A parte visível é mais ou menos visível para o cliente que normalmente participa no processo de produção. Na parte invisível não há interação entre os funcionários e clientes da empresa.

Um aumento em termos de oferta de serviço implica que há uma boa interação entre a organização e os seus clientes. Como os serviços são atividades ou processos em que o consumo é, em parte inseparável da produção, Hussain e Gunasekaran (2001) definiram o serviço como um fenômeno dinâmico enquanto o processo de produção for contínuo.

Cook *et al.*, (2000) afirmaram que qualquer modelo de serviços deve incluir aspetos dinâmicos, tais como um aumento em termos de oferta, tanto como outros elementos em termos de aspetos de acessibilidade, interação e participação do cliente no processo de prestação de serviços. Portanto, as despesas para sustentar as instalações de prestação de serviço podem ser consideradas como despesas de funcionamento e são alocadas aos serviços.

O método ABC reconhece que são necessários recursos organizacionais e o seu objetivo nas empresas de prestação de serviço é determinar, o preço de todos os recursos utilizados pelas atividades. Ao analisarem as despesas de produção nestas organizações Hussain e Gunasekaran (2001) afirmaram que grande parte das despesas relacionadas com os serviços é causada pelas diferenças nas preferências dos clientes. E em uma série de empresas, algumas despesas são direcionadas para os serviços.

Portanto, conforme Hussain e Gunasekaram (2001), a análise do método ABC em organizações de prestação de serviço começa por examinar a estrutura de gastos de cada departamento operacional e prossegue no sentido de determinar fatores que criam exigências tendo em conta as funções desempenhadas pelo departamento. O objetivo básico da análise é obter os custos para o processamento de transações de serviços.

2.4. Sumário

O método tradicional tende a fornecer informações que, embora precisas muitas vezes chegam tardiamente por vezes irrelevante e enganosas. No entanto, o ABC aparece como um sistema alternativo de gestão associado a medição ou seja, o custeio Baseado em Atividade (ABC), foi desenvolvido para superar algumas das falhas do custeio padrão no sentido de melhorar a tomada de decisões nas empresas.

O ABC ajuda coletar informações úteis e indispensáveis para os gestores que permitem identificar custos menores ou portefólio de produtos de maior lucro. Estas informações fornecidas pelo ABC identificam também as áreas onde os custos são elevados bem como a não utilização dos recursos tendo em conta a capacidade da empresa.

Não obstante o grande número de atividades do modelo, o mesmo não é bastante exato ou suficientemente detalhado para refletir a efetiva complexidade das operações atuais, pelo que alguns autores apresentaram um novo método, o *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC). Este método simplifica o processo de custeio ao eliminar a necessidade de pesquisas e entrevistas com os empregados, quando da alocação dos custos dos recursos às atividades. Portanto, utilizam-se equações de tempo que oferecem aos gestores a possibilidade de simular o futuro.

O sistema de produção em organizações que prestam serviços está dividido em duas partes: uma totalmente invisível e a outra visível. A parte invisível consiste nos *itens* de suporte dos sistemas. A parte visível é mais ou menos visível para o cliente que normalmente participa no processo de produção. Na parte invisível não há interação entre os funcionários e clientes da empresa. Um aumento em termos de oferta de serviço implica que há uma boa interação entre a organização e seus clientes. Portanto no setor de serviços a análise do ABC tem como objetivo obter os custos para o processamento de transações de serviços.

Apesar da forte argumentação que expusemos neste capítulo em favor do ABC, não podemos obviamente ignorar os argumentos dos céticos face ao contributo do ABC para o desempenho das organizações (Armstrong, 2002, Chapman, 2015).

Capítulo III – METODOLOGIA

O capítulo 3 refere-se a fundamentação dos objetivos de investigação, metodologia de investigação, caracterização da empresa, enquadramento metodológico, aplicação do Sistema de Custeio Baseado em Atividades na empresa de prestação de serviços Aduaneiros e análise de custo por despacho, departamento e da produtividade da empresa.

3.1 – Objetivos de Investigação

A literatura revela que o foco do ABC é fornecer informações precisas sobre o verdadeiro custo dos produtos, serviços, processos, atividades, canais de distribuição, clientes, contratos e projetos. Permitindo assim, identificar problemas e traçar objetivos seguros que conduzam para soluções e oportunidades, através de informações financeiras e não financeira sobre as atividades e objetos de custo.

Assim, e tal como referiu-se na parte introdutória, o objetivo geral deste trabalho de investigação é elaborar uma proposta de aplicação do modelo de Custeio Baseado em Atividades (ABC) numa empresa de prestação de serviços aduaneiros e avaliar simultaneamente avaliar potencial do ABC enquanto instrumento de apoio à gestão de custos.

Considerando o objetivo específico deste estudo iremos apresentar as ações desenvolvidas pela empresa, desenhando um fluxograma de atividades, para depois construir o modelo de ABC adequado.

3.2 – Metodologia de investigação

Sendo uma investigação participativa inspirada no paradigma do modelo de investigação-ação, na primeira fase do projeto foi essencialmente de observação e reflexão crítica sobre o observado. Posteriormente iniciou-se a fase da coleta de dados através da análise documental e das entrevistas. A última fase da investigação traduz-se no desenvolvimento da proposta do modelo ABC e respetiva implementação.

O termo "pesquisa-ação" foi introduzido por Kurt Lewin, em 1946, para designar uma abordagem pioneira no âmbito da investigação social que combinava geração da teoria com a mudança do sistema social através do investigador que agia sobre ou no sistema social. O ato em si é apresentada como meio que permite simultaneamente mudar o sistema e gerar conhecimento crítico.

Em termos genéricos, e segundo Tripp (2005), a investigação-ação corresponde a um processo que pretende aprimorar a prática, pela oscilação sistemática entre a ação no contexto de estudo e a investigação a respeito dela. “Planeia-se, implementa-se, descreve-se e avalia-se uma mudança para a melhora de sua prática, aprendendo mais, no correr do processo, tanto a respeito da prática quanto da própria investigação” (p. 445-446). Assim, uma investigação cujo objetivo é a solução de problemas “começa com a identificação do problema, o planeamento de uma solução, sua implementação, seu monitoramento e a avaliação de sua eficácia. (p446) ”

3.3 – Caracterização da Unidade de Investigação

A nossa unidade de investigação foi a empresa Despachante Oficial XPTO.

A XPTO iniciou as suas atividades no ano 2005 concretamente em Luanda depois expandiu-se para outras regiões tais como Soyo, Cabinda e Lobito. Na província de Cabinda, encontra-se localizada na Rua do Comércio e as suas atividades iniciaram no ano 2010.

➤ Classificação jurídica

Do ponto de vista jurídico trata-se duma empresa em nome individual. Segundo Tamo (2006), o empresário em nome individual exerce a sua atividade na área de serviços respondendo ilimitadamente perante os credores pelas dívidas contraídas no exercício da sua atividade, não existe separação entre o seu património pessoal e o património afeto a sociedade.

➤ Classificação Económica

De acordo com esta classificação, economicamente estamos perante uma empresa de prestação de serviços e quanto ao setor de atividade enquadra-se no setor terciário.

➤ Dimensão da empresa

A empresa possui 40 funcionários sendo 25 do sexo masculino e 15 do sexo feminino, tendo em conta o número de funcionários considera-se uma empresa de pequena dimensão.

Capítulo IV – DESENVOLVIMENTO DO MODELO PROPOSTO

De acordo com Rodrigues e Martins (2004), citados por Teixeira (2011), para aplicação ou implementação do ABC é necessário definir as seguintes etapas: tomada de decisão, planeamento, conceção e implementação. Atendo aos objetivos deste estudo, neste ponto será realizada uma descrição detalhada das etapas indispensáveis para ao desenvolvimento do modelo de Time-Drive ABC proposto.

4.1 – Objetos de Custo

A empresa em estudo tem a sua atividade concentrada na emissão de Despachos Aduaneiros, pelo que os tipos de despachos produzidos constituem os objetos de custos.

➤ Tipos de despachos produzidos

Um Despacho Aduaneiro é a execução de formalidades necessárias para o Desembaraço Fiscal de Mercadorias. Existem quatro tipos de despachos produzidos pela empresa: despacho normal, despacho especial, despacho de cabotagem e despacho de trânsito internacional.

- **Despacho normal**

É aquele cuja submissão junto das Alfândegas é feita sem a aplicação dos códigos de tratamento disponíveis e corre apenas no regime estabelecido por lei, como por exemplo: regime 11 (Importação Definitiva) ou regime 21 (Exportação definitiva);

- **Despacho especial**

Despacho cuja sua submissão junto das Alfândegas é feita mediante a aplicação dum código de tratamento, como por exemplo: 11/600 e 11/850, o primeiro aplica-se quando se trata duma mercadoria perigosa e que carece dum desalfandegamento urgente, podem ser aceites no ato da sua submissão junto das Alfândegas, apenas as cópias dos documentos utilizados na transação, o despachante compromete – se dentro do prazo estipulado por lei fazer a regularização do mesmo, isto é, fazendo a entrega dos documentos originais. No segundo isto é 11/850, trata – se duma importação incompleta, isto é o despacho é submetido faltando alguns documentos;

- **Despacho de cabotagem**

Despacho feito apenas para o transporte de mercadorias internamente por via marítima, ou seja mercadorias desalfandegas no porto de Luanda cujo destino ou a utilização final será em Cabinda e

- **Despacho de Trânsito internacional**

Despacho feito quando se utiliza o território angolano apenas para a passagem de mercadorias provenientes de um país para outro, por exemplo mercadorias provenientes da República Democrática do Congo passam por Angola, cujo destino final é a Zâmbia ou Namíbia.

4.2 – Processo de desenvolvimento do modelo

- **Tomada de decisão**

No processo de tomada de decisão é importante ter a sua disposição dados, informações e conhecimentos e na opinião de Teixeira (2011), o ABC deve ser considerado como uma vantagem competitiva para as empresas, na medida que será um bom instrumento ao nível da gestão e no processo de decisão. *“Esta fase pode revelar-se um pouco intrínseca, já que incutir junto da Gerência a importância deste sistema de custeio não é uma tarefa fácil. Evidenciar o seu contributo real para empresa e a sua demonstração de custo – benefício, torna-se complexo quando existe resistência para algo inovador e até então desconhecido (Teixeira, 2011).*

Para a realização deste estudo, foi preciso informar ao Despachante Oficial sobre o ABC, as suas vantagens e a importância deste no contexto atual das empresas e como pode tornar-se num instrumento indispensável para a tomada de decisão. Sá e Jorge (1998) citados por Teixeira (2011) consideram que para o alcance do sucesso na implementação do ABC será necessário o empenho do Despachante Oficial de modo que os objetivos estejam em concordância, relacionando com a estratégia, qualidade e avaliação do desempenho. Só depois de se obter uma luz verde do Despachante Oficial é que estariam reunidas as condições para avançar para a etapa seguinte.

➤ **Planeamento**

Segundo Mason (2002) citado por Almeida (2013), é preciso planejar a investigação e a informação deve ser recolhida por fases. Nesta etapa deverão ser identificados não só os objetos de custos, mas também as atividades e os recursos. A recolha de informação será obtida através da observação direta, de forma a obter diversas informações acerca das atividades desenvolvidas, do tempo gasto com as operações, dos clientes e dos recursos afetos à atividade.

Para além da recolha de informação presencial, também serão consultados os arquivos dos despachos feitos no ano 2014, bem como toda documentação existente relativa à organização e prestação de serviço. Neste contexto, deve-se atender que a nível organizacional as pequenas e médias empresas não são muito burocráticas, na medida que os funcionários trabalham em equipa e a comunicação dentro da empresa é fácil e sustentada. Na empresa em estudo as decisões estão muito concentradas, principalmente o Despachante Oficial, que possui pleno conhecimento de todo processo de elaboração dos despachos.

➤ **Concepção**

Tal como referiu-se na parte introdutória, este trabalho tem como tema: proposta de aplicação do sistema de Custeio Baseado em Atividades numa empresa de prestação de serviços aduaneiros.

Como funcionário da empresa e ao fazer parte das suas atividades, constatou-se que a mesma não adota sistemas de custeio, face a essa situação formulou-se a seguinte questão: ao ser aplicado na empresa, como pode o Custeio Baseado em Atividades contribuir para o seu melhoramento? Para responder esta pergunta, optou-se por adotar como metodologia, o ABC Matricial e o *Time Driven*.

Tal como referiu Teixeira (2011) no seu trabalho, *este método (ABC Matricial), encontra-se no trabalho de Roztock et al (1999), bem como no trabalho de Afonso (2002), este último dando a conhecer a demonstração matricial do sistema sob a forma de expressões matemáticas*. Rodrigues e Martins (2004) também o utilizaram na realização da sua investigação.

O modelo ABC matricial apresenta recursos, atividades, indutores de custo e objetos de custo, através da matriz recurso-atividade e matriz-produto, está assente no cálculo matricial e é indispensável para ser utilizado quando se trata de pequenas e médias empresas de prestação de serviço permitindo gerar informações relevantes tendo em conta o processo de tomada de decisão.

Para garantir a sua implementação de uma forma eficiente, perceptível e económica Roztock *et al.*, (1999), consideram que é fundamental seguir oito passos: recolha de toda informação sobre os recursos necessários, identificação das principais atividades, construção da matriz recurso-atividade (permite saber que tipo de recursos é que cada atividade consome), determinar os coeficientes dos indutores de recurso e representação percentual na matriz recurso-atividade, obtenção da matriz atividade, construção da matriz atividade-produto, determinar os coeficientes dos indutores de atividades e representar a relação percentual da atividade com o produto na matriz atividade-produto e por fim determinar a matriz produto.

➤ Implementação

A implementação depende de todos os colaboradores envolvidos no processo de produção dos despachos. Porque a execução é condicionada muitas vezes por aspetos comportamentais e que um dos fatores críticos verificados na implementação do ABC tem a ver com a possível resistência à mudança por parte dos colaboradores.

Portanto, na empresa de prestação de serviços aduaneiros, a implementação do ABC está assente no *Time Driven* e no seguinte:

• Matrizes

Os dados relativos a recursos, atividades, objetos de custo e *cost drivers* podem ser agrupados por meio de matrizes, como apresentados por Roztock *et al.*, (1999) no seu estudo, tabela I (Recurso-Matriz de Atividade) e tabela II (Atividade - Matriz de Produto).

Tabela 1. Recurso - Matriz Atividade

	Rec. 1	Rec. 2	Rec. 3	Rec. n
Activ. 1	✓		✓	
Activ. 2	✓	✓		✓
...				
Activ. m		✓		

Fonte: Roztock *et al.*, (1999)

Tabela 2. Atividade - Matriz Serviço

	Activ. 1	Activ. 2	Activ. 3	Activ. n
Prod. 1	✓		✓	
Prod. 2	✓	✓		✓
...				
Prod. m		✓		

Fonte: Roztock *et al.*, (1999)

Este sinal ✓ Representa a relação que existe entre recurso e determinada atividade (Tabela I) e entre determinada atividade e produto (Tabela II). Por exemplo tabela I, o recurso 1 é utilizado pelas atividades 1 e 2 ao passo que o recurso 3 é somente utilizado pela primeira atividade. Nestas matrizes, o sinal pode ser substituído por uma partição percentil de recurso/atividade e finalmente pelo valor imputado.

- **Cálculo de Custos dos Serviços**

Para o cálculo de custos há duas etapas principais. Na primeira, os custos são calculados por atividade tendo como base a distribuição de recursos por diferentes atividades utilizando os indutores de recursos selecionados. Na segunda etapa os custos das atividades são alocados aos objetos de custo . As tabelas I e II, para serem convertidas em matrizes A e B requer-se que o número de colunas de A seja igual ao número de linhas de B, obtendo-se uma equação linear do tipo:

$$a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + \dots + a_nx_n = b$$

Que, em termos da matriz, pode ser representada como se segue:

$$(a_1 \ a_2 \ a_3 \ \dots \ a_n) \cdot \begin{pmatrix} x_1 \\ x_2 \\ x_3 \\ \dots \\ x_n \end{pmatrix} = b$$

- **Cálculo de Custos por Atividade**

Numa matriz de recurso de n linhas (número de recursos), o elemento r_j representa a quantidade total de recursos de j. Por outro lado, numa matriz de atividade o elemento a_i , representa a quantidade de custos atribuídos para cada atividade de i.

Figura 5. Cálculo da Matriz Atividade

$$\begin{array}{c}
 \text{m atividade} \\
 \left(\begin{array}{c} r_{ij} \end{array} \right) \cdot \left(\begin{array}{c} r_j \end{array} \right) = \left(\begin{array}{c} a_i \end{array} \right) \\
 \text{Recurso – Matriz Atividade} \quad \text{Matriz Recurso} \quad \text{Matriz Atividade}
 \end{array}$$

n recursos

Fonte: Elaboração Própria

- **Cálculo de Custo por Objetos de Custo**

Os custos por objetos de custo serão obtidos pela multiplicação da Atividade – Matriz Produto pelo vetor de coluna dos custos da atividade, conforme apresentado na página seguinte.

Figura 6. Cálculo da Matriz Serviço

$$\begin{array}{c}
 \text{k produtos} \\
 \left(\begin{array}{c} a_{ki} \end{array} \right) \cdot \left(\begin{array}{c} a_i \end{array} \right) = \left(\begin{array}{c} p_k \end{array} \right) \\
 \text{Atividade – Matriz Produto} \quad \text{Matriz Atividade} \quad \text{Matriz Produto}
 \end{array}$$

m atividades

Fonte: Elaboração Própria

4.3 – Aplicação do modelo proposto

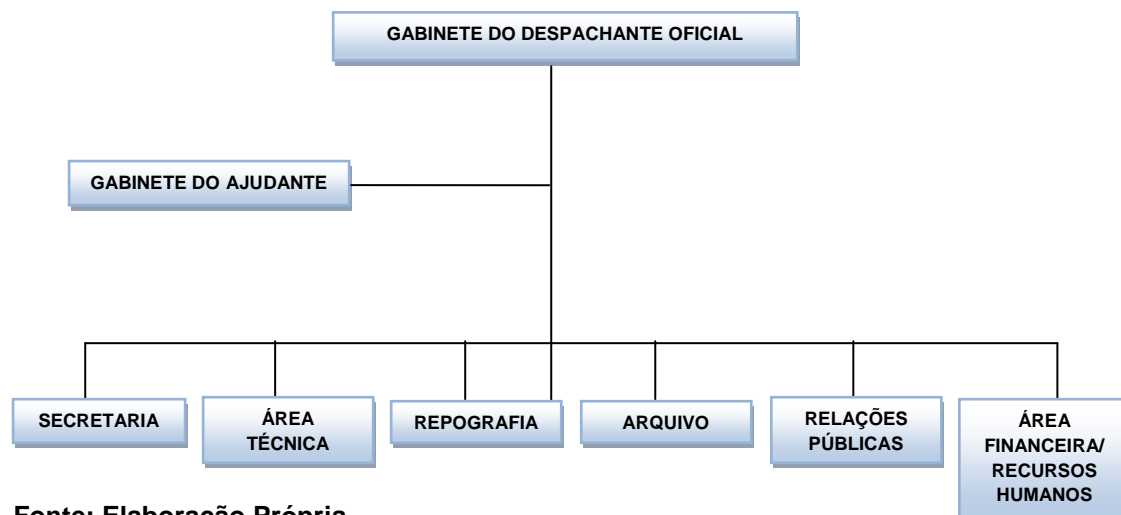
Esta investigação consiste em aplicar o sistema de Custeio Baseado em Atividades numa empresa de prestação de serviços aduaneiros, tendo por base de suporte as etapas destacadas por Roztock *et al.*, (1999), no sentido de saber como pode o sistema ABC ao ser aplicado contribuir para o seu melhoramento.

Para efeitos de aplicação do modelo desenvolvido no ponto anterior, foram utilizados aos dados disponíveis referentes ao ano 2014

➤ Estrutura organizacional

Qualquer organização ou instituição, para o seu bom funcionamento é indispensável a divisão de tarefas por áreas, para um controlo eficiente e eficaz dos recursos existentes. De acordo com a estrutura organizacional apresentada abaixo a empresa Despachante Oficial XPTO, tem um modelo centralizado onde a autoridade máxima é o Despachante Oficial, seguido pelo seu ajudante.

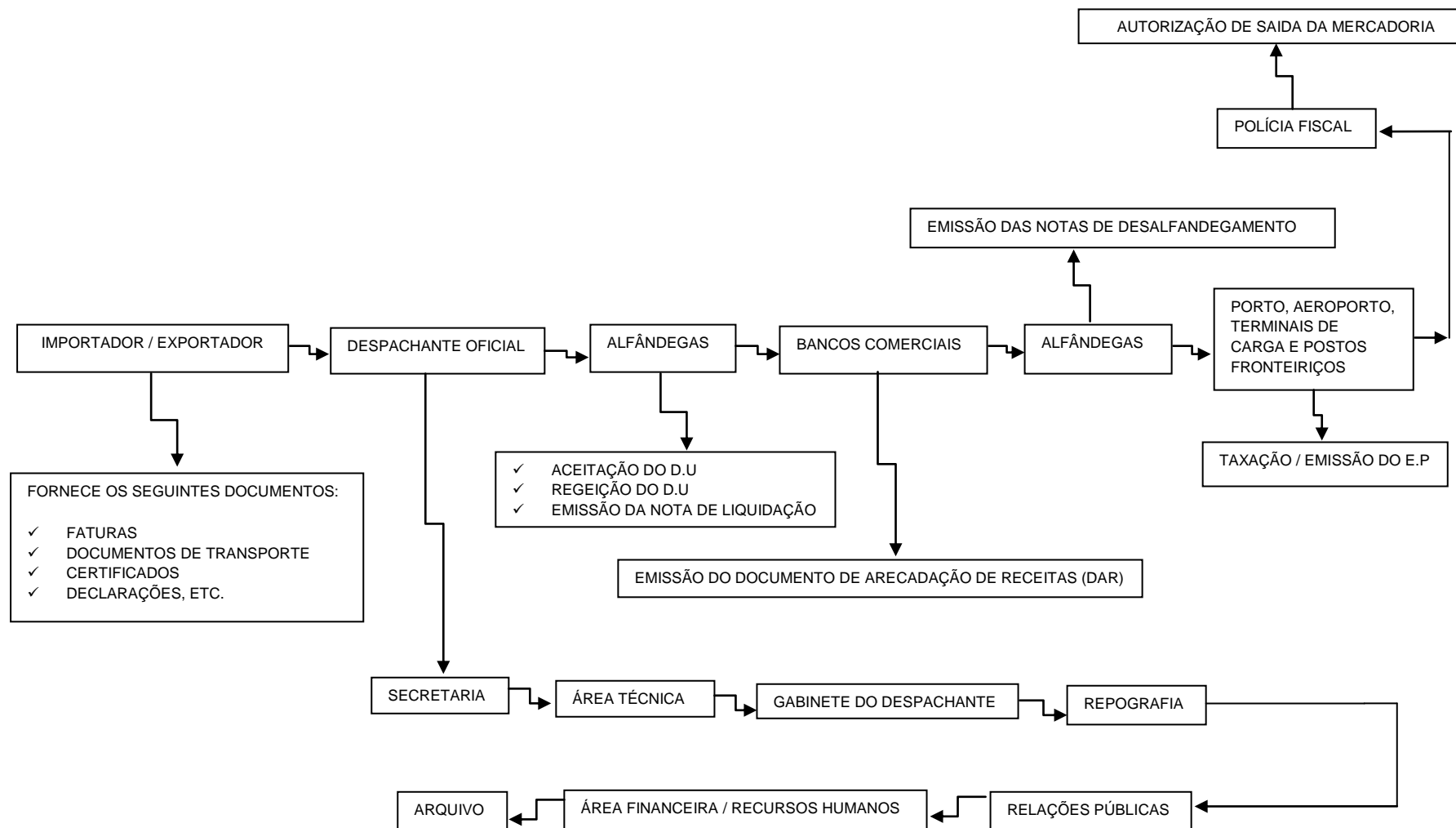
Figura 7. Empresa de Prestação de Serviços Aduaneiros – Organigrama



Fonte: Elaboração Própria

Apresentada a estrutura organizacional da empresa de prestação de serviços aduaneiros, a seguir demonstra-se na figura 6 a cadeia logística de modo que se possa compreender a importância da empresa em estudo e a posição assumida por ela, no comércio internacional. Por motivos de espaço, esta demonstração está na página seguinte.

Figura 8. Cadeia Logística, Etapas para o Desalfandegamento das mercadorias



Apresentada a estrutura organizacional, e a cadeia logística, onde observou-se as diversas etapas necessárias para o desembaraço fiscal das mercadorias está-se agora em condições para descrever detalhadamente cada atividade, portanto desta forma realiza-se a primeira etapa subjacente à aplicação do modelo ABC matricial.

➤ **Descrição das atividades**

Na cadeia logística apresentada acima (figura 6), observa-se o Despachante Oficial e dentro deste existem 7 departamentos, pelo que cada departamento será representado pela variável D e as atividades desenvolvidas nestes serão representadas pela variável A. Assim teremos as seguintes tabelas:

Tabela 3. Secretaria

D	A
1. Secretaria	<ol style="list-style-type: none">1. Registo de novos Clientes2. Registo de entrada e saída do processo3. Distribuição dos processos aos contabilistas

Fonte: **Elaboração Própria**

Esta área é responsável pelo recebimento dos documentos indispensáveis para a realização dum despacho aduaneiro, registo de entradas de correspondência, prestação de informações, etc.

Tabela 4. Área Técnica

D	A
2. Área Técnica	<ol style="list-style-type: none">4. Análise Documental5. Classificação Pautal das Mercadorias6. Contabilização do Despacho Aduaneiro7. Preparação do Despacho Aduaneiro

Fonte: **Elaboração Própria**

Esta área é praticamente o setor chave para o funcionamento duma Banca de Despachos Aduaneiros, neste setor trabalha o ajudante e os Contabilistas Aduaneiros, responsáveis pela preparação dos despachos, dotados de conhecimento sobre a legislação aduaneira, algumas vezes acabam sendo os verdadeiros despachantes.

Tabela 5. Gabinete do Despachante Oficial

D	A
3. Gabinete do Despachante Oficial	8. Verificar o Despacho Aduaneiro 9. Assinatura do Despacho Aduaneiro 10. Carimbo do Despacho Aduaneiro 11. Contratação de pessoal

Fonte: **Elaboração Própria**

Neste setor funciona o Despachante Oficial, representante da Banca, pessoa habilitada para junto das Alfândegas intervir no desembaraço aduaneiro de mercadorias, portador duma cédula que lhe confere os direitos de exercer a atividade aduaneira, proprietário da Banca e que tem como tarefa verificar e analisar os despachos aduaneiros antes da sua submissão nas Alfândegas. Responsável pelo controlo e contratação do pessoal.

Tabela 6. Reprografia

D	A
4. Reprografia	12. Fazer a cópia do Despacho Aduaneiro

Fonte: **Elaboração Própria**

Após a verificação, assinatura e carimbo por parte do Despachante Oficial, este envia o Despacho Aduaneiro para a reprografia de modo que se faça a cópia do mesmo e o devolve para o contabilista que o preparou.

Tabela 7. Relações Públicas

D	A
5. Relações Públicas	13. Transporte do Despacho Aduaneiro 14. Submissão do Despacho Aduaneiro

Fonte: **Elaboração Própria**

Responde pelos assuntos externos da Banca, tais como: pagamento da conta de eletricidade, telefone, água, internet, compra de material de escritório, requisição de formulários, livros de registros, acompanhamento de clientes, solicitação de novos clientes, marketing da empresa, etc. A sua principal missão dentro da banca é transportar e submeter junto das Alfândegas o Despacho Aduaneiro.

Tabela 8. Área financeira

D	A
6. Área financeira	15. Requisição de Fundos 16. Elaboração das folhas salários

Fonte: **Elaboração Própria**

Área Financeira: Neste setor são calculados os honorários e os inerentes indispensáveis mediante um serviço prestado pela Banca a um cliente, responsável pelos pagamentos, recebimentos e de todos outros custos ou gastos surgidos mediante o exercício da Banca.

Tabela 9. Arquivo

D	A
7. Arquivo	17. Colocar na pasta e arquivar o Despacho Aduaneiro

Fonte: **Elaboração Própria**

De acordo com a legislação angolana, todos os despachos aduaneiros feitos são válidos por um período de cinco anos, pelo que é indispensável por parte Despachantes Oficiais arquivarem as cópias de todos os documentos utilizados para o desembaraço aduaneiro de mercadorias.

Por exemplo, quando o Despacho Aduaneiro é aceite nas Alfândegas, este emite a nota de liquidação e em função da nota de liquidação o Despachante Oficial prepara a requisição de fundos e a entrega juntamente com a nota de liquidação ao importador para que este pague a dívida aduaneira e os honorários mediante o serviço prestado, os honorários são depositados na conta do Despachante.

Ao passo que a dívida é paga diretamente na Instituição Bancária autorizada para o efeito, concluída esta operação a Alfândega emite a nota de desalfandegamento ou de remoção em caso de mercadorias que necessitam ser acompanhadas e inspecionadas. O trabalho do Despachante termina quando as Alfândegas emitem a nota de Desalfandegamento ou Remoção.

➤ **Custos verificados na realização do Despacho Aduaneiro**

Apresentadas as atividades fundamentais para a realização do Despacho Aduaneiro e a descrição das funções exercidas pelos funcionários, segue – se o segundo passo para a implementação do ABC, isto é, a identificação dos recursos da empresa. Tendo por base a informação financeira da empresa, respeitante ao ano 2014 é possível identificar os custos da empresa bem como os recursos necessários para a produção de cada tipo de despacho.

As tabelas apresentadas abaixo ilustram todos os recursos e custos em USD utilizados pela empresa de prestação de serviço aduaneiro.

Tabela 10. Custos com o Pessoal (valores em USD)

	Total Anual
Despachante Oficial	18.000,00
Ajudantes Despachante	14.760,00
Contabilistas Aduaneiros	9.840,00
Pessoal da secretaria	5.904,00
Pessoal da Área Financeira	5.904,00
Estafetas	3.936,00
Pessoal da Reprografia	3.936,00
Pessoal do Arquivo	3.936,00
Auxiliar de limpeza	1.968,00
	68.184,00

Fonte: **Elaboração Própria**

Em termos de funcionamento, na empresa de prestação de serviços aduaneiros, o Despachante Oficial auferia maior salário, pelo facto de ser dono da banca.

O salário deste e de todos outros intervenientes no processo de produção dos Despachos Aduaneiros depende também do número de clientes e do volume de negócio ou do tipo de mercadoria transacionada.

Em termos de custo salarial o funcionário melhor remunerado é o Ajudante Despachante, pelo fato de ser, segundo em termos de hierarquia, este responde pelo funcionamento da Banca, praticamente é o gestor, reporta ao Despachante todos os assuntos inerentes ao funcionamento da Banca. A seguir, são os contabilistas aduaneiros, cujo salário está acima dos restantes intervenientes.

Tabela 11. Custos dos consumíveis e depreciações (valores em USD)

	Valor
Depreciações equipamento Administrativo e de transporte	20.000,00
Consumíveis	3.000,00
Total	23.000,00

Fonte: **Elaboração Própria**

Para a realização dum despacho existe uma serie de custos que incidem sobre o material e os equipamentos utilizados, por exemplo: custos para aquisição de livros técnicos (pauta aduaneira e código aduaneiro), computador com software apropriado para a contabilização do D.U, impressoras, máquina de cálculo, pasta contendo circulares e instrutivos, scan, internet, formulários, selos, carimbos, imprenso, viaturas, motorizadas, máquina fotocopidora, de impressos, tinteiros, fitas magnéticas utilizadas nas impressoras EPSON, selos de vinheta, etc.

Tabela 12. Custos com as Instalações (valores em USD)

	Arrendamento	Eletricidade/Água	Telefone/Internet	Televisão	Material de Limpeza	Total Anual
Escritório	18.000,00	1.200,00	2.160,00	240,00	120,00	21.720,00

Fonte: **Elaboração Própria**

A empresa em estudo não possui instalações próprias, arrenda um escritório na baixa da cidade de Cabinda, próximo a área portuária, pelo que mensalmente suporta custos com o arrendamento, através dum contrato assinado com a empresa MOVICEL tem um serviço disponível de Telefone e Internet. Também suporta custos com a televisão por satélite.

Tabela 13. Taxas e impostos (valores em USD)

	Valor Anual
Documento Único	18.000,00
Selo de Vinheta	1.000,00
Formulários	500,00

Fonte: **Elaboração Própria**

O importador apresenta à empresa de prestação de serviços aduaneiros a fatura comercial (definitiva ou proforma), documentos de transporte, certificados e declarações.

A empresa utiliza a informação contida nestes documentos para o preenchimento do Documento Único, acompanhado com diversos formulários preenchidos tendo em conta o tipo de Despacho Aduaneiro. O selo de vinheta é estampado no Documento Único.

Tabela 14. Custos Diretos imputados a cada Despacho (valores anuais em USD)

	Despacho Normal	Despacho Especial	Despacho de Cabotagem	Des.T. Internacional
Mão-de-Obra	53.545,5	109.159,5	21.195,00	11.754,00
Combustível	3.600,00	3.600,00	3.600,00	3.600,00
Manutenção / Reparação	1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
Equipamento de Transporte	50.000,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00
Total	108.145,5	163.759,5	75.795,00	66.354,00

Fonte: **Elaboração Própria**

Após a validação do Despacho pelas Alfândegas isto é após a emissão da nota de liquidação das obrigações aduaneiras, entra em ação a área financeira, que tem por missão calcular os valores a serem pago pelos serviços prestados pela Banca. Este valor depende do Valor Aduaneiro, isto é, do preço efetivamente pago ou a pagar pela transação das mercadorias que inclui o preço de compra, transporte e frete. Sobre este valor é aplicada uma percentagem de 2% que corresponde neste caso ao valor de mão-de-obra (honorários) do Despachante Oficial.

As Estâncias Aduaneiras (local de entrada/saída de mercadoria) para a submissão do Despacho Aduaneiro encontram-se distantes da sede onde a empresa exerce a sua atividade, pelo que é necessário utilizar viaturas e motorizadas para facilitar a deslocação do pessoal, da empresa para a Estancia; e estes equipamentos consomem combustível. Portanto existem custos com a mão-de-obra, com a compra de combustível para as viaturas e motorizadas e também pela sua manutenção.

De acordo com o método ABC é importante classificar os custos em diretos e indiretos, já que este modelo focaliza-se essencialmente nos custos indiretos; pelo que na tabela nº 14, os custos foram classificados em diretos.

➤ **Tempo e Quantidades de despachos produzidos**

O tempo de produção ou realização do Despacho depende da data de Contramarca (data de chegada do navio) e varia em função do tipo do Despacho ou da habilidade do Contabilista aduaneiro, porque é preciso analisar os documentos e verificar se os documentos estão em conformidade com a lei.

Há aqueles despachos que podem ser feitos em apenas, 1 hora e meia, 2 horas e meia, ou seja o tempo para a realização do despacho depende algumas vezes da complexidade do processo isto é dos documentos utilizados na transação das mercadorias. Em termos de estimativas um Despacho Aduaneiro pode ser feito em 3 horas.

A quantidade de Despachos produzidos não é fixa uma vez que a Banca depende dos seus clientes, isto significa que varia de acordo com as entradas dos processos, na receção de 100 processos e se estiverem em conformidade com a lei automaticamente produz-se também 100 despachos. Nos 100 Despachos produzidos pela Banca pode-se encontrar 50 despachos realizados no regime normal e 50 no regime especial.

Portanto atendo aos objetivos deste trabalho e para a construção da Matriz Recurso-Atividade, há uma necessidade de se determinar os indutores de recursos, ou seja, a proporção do indutor de recurso que está relacionada com determinada atividade e esta proporção resulta da relação entre o indutor de recurso/atividade sobre a quantidade total de indutor de recurso, o indutor que pareceu mais adequado é o tempo gasto para a realização de cada atividade pelos diferentes recursos. Na tabela seguinte, apresenta-se o tempo gasto em cada atividade.

Tabela 15. Tempo gasto em cada atividade

Áreas	Atividades	Tempo de operação (Horas/Mês)
1.Secretaria	Registo de novos clientes	3,5
	Registo de entrada e saída do processo	5
	Distribuição dos processos aos Contabilistas	2
2.Área técnica	Análise Documental	15
	Classificação Pautal das Mercadorias	25
	Contabilização do Despacho Aduaneiro	30
	Preparação do Despacho Aduaneiro	20
3.Gabinete do Despachante	Verificação do Despacho Aduaneiro	10
	Assinatura do Despacho Aduaneiro	2,5
	Carimbo do Despacho Aduaneiro	2,5
	Contratação de pessoal	19,5
4.Reprografia	Cópia do Despacho Aduaneiro	7,5
5.Relações Públicas	Transporte do Despacho Aduaneiro	37,5
	Submissão do Despacho Aduaneiro	7,5
6.Área Financeira	Requisição de Fundos	15
	Elaboração das folhas salários	15
7.Arquivo	Arquivar a Cópia do Despacho Aduaneiro	7,5

Fonte: **Elaboração Própria**

Importa salientar que, um dos grandes lemas apresentado pelo Despachante Oficial na busca de novos clientes, tem a ver com a rapidez no processo de desalfandegamento de mercadorias, pelo que, o fator tempo é um recurso a ter em conta, quanto menos tempo o processo demorar maior será a satisfação do cliente.

Apresentadas as atividades e funções dos funcionários, os recursos, o tempo indispensável para a realização de cada atividade estamos agora em condições de elaborar as matrizes.

➤ **Construção das Matrizes**

Os coeficientes de matrizes apresentados na tabela 16 foram obtidos a partir do indutor de recurso selecionado, neste caso o tempo que cada recurso consome na realização de cada atividade dividido pelo tempo total consumido por cada recurso.

Tabela 16. Recurso – Matriz Atividade

	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9
A1				0,33					0,016
A2				0,48					0,022
A3				0,19					0,009
A4		0,17	0,17						0,067
A5		0,28	0,28						0,111
A6		0,33	0,33						0,133
A7		0,22	0,22						0,089
A8	0,29								0,044
A9	0,07								0,011
A10	0,07								0,011
A11	0,57								0,087
A12							1		0,033
A13						0,83			0,167
A14						0,17			0,033
A15					0,5				0,067
A16					0,5				0,067
A17								1	0,033

Fonte: **Elaboração Própria**

Designação de Recursos apresentados:

R1 – Despachante Oficial; **R2** – Ajudante Despachante; **R3** – Contabilistas Aduaneiros; **R4** – Pessoal da secretaria; **R5** – Pessoal da Área financeira; **R6** – Estafetas; **R7** – Pessoal da Reprografia; **R8** – Pessoal do Arquivo e **R9** – Equipamento Administrativo + Software + Matérias Consumidas + Instalações

Em termos de percentagem na tabela 16, verifica-se que o Recurso 3 (Contabilista Aduaneiro) é consumido 17% pela atividade 4 (analisar os documentos); 28% pela atividade 5 (classificar em termos pautais as mercadorias); 33% pela atividade 6 (Contabilizar o Despacho Aduaneiro de Mercadorias) e 22% pela atividade 7 (Preparar o Despacho Aduaneiro). O total de todos os coeficientes por cada recurso da empresa é igual a 1; o que em termos percentuais corresponde à 100%.

Tabela 17 – Matriz Recurso

R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	Total
18.000,00	14.760,00	9.840,00	5.904,00	5.904,00	3.936,00	3.936,00	3.936,00	64.220,00	130.436,00
14%	11%	8%	4,5%	4,5%	3%	3%	3%	49%	100%

Fonte: **Elaboração Própria**

Tabela 18 – Matriz atividade

Custo Total de cada atividade		
A1	2.975,84	2%
A2	4.246,76	3%
A3	1.699,74	1%
A4	8.484,74	6,5%
A5	14.016,42	11%
A6	16.659,26	13 %
A7	11.127,58	8,5%
A8	8.045,68	6%
A9	1.966,42	1,5%
A10	1.966,42	1,5%
A11	15.847,14	12%
A12	6.055,26	5%
A13	13.991,62	11%
A14	2.788,38	2%
A15	7.254,74	5,5%
A16	7.254,74	5,5%
A17	6.055,26	5%
Fonte: Elaboração Própria	130.436,00	100%

Para construir a tabela 18 (Matriz Atividade), primeiramente foi preciso agrupar todos os custos indiretos suportados, representados pela Matriz Recurso e o total dessa matriz deve ser igual ao total da Matriz atividade, ou seja, a tabela 16 (Recurso – Matriz atividade) multiplicado pela tabela 17 (Matriz Recurso) é igual a tabela 18 (Matriz Atividade).

Na Atividade – Matriz Produto, cada elemento é a proporção do indutor de atividade relacionado com o produto correspondente. Para o seu cálculo é necessário dividir o indutor de atividade relacionado com o produto pelo total da quantidade de indutores de atividade, pelo que; para este trabalho considerou-se os seguintes indutores.

Tabela 19. Indutores verificados em cada atividade para cada objeto de custo

Atividades	Serviços/Produto	Nº de Clientes registados
1.Registo de novos clientes	Despacho Normal	10
	Despacho Especial	20
	Despacho de Cabotagem	2
	Despacho de Trânsito Internacional	1
		Nº de Processos registados
2.Registo de entrada e saída do processo	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200
		Nº de Processos distribuídos
3.Distribuição dos Processos	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200
		Nº de Documentos Analisados
4.Análise Documental	Despacho Normal	4.000
	Despacho Especial	12.000
	Despacho de Cabotagem	2.000
	Despacho de Trânsito Internacional	800
		Nº de Mercadorias classificadas
5.Classificação Pautal de Mercadoria	Despacho Normal	3
	Despacho Especial	2
	Despacho de Cabotagem	1
	Despacho de Trânsito Internacional	1
		Nº de Despachos Contabilizados
6.Contabilizar o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

Proposta de Aplicação do ABC numa empresa de Prestação de Serviços Aduaneiros

		Nº de Despachos Preparados
7.Preparar o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de Despachos verificados
8.Verificar o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de Despachos assinados
9.Assinar o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de Despachos carimbados
10.Carrimbar o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de Pessoas contratadas
11.Contratar Pessoal	Despacho Normal	1
	Despacho Especial	1
	Despacho de Cabotagem	0
	Despacho de Trânsito Internacional	0

		Nº de Cópias feitas
12.Fazer cópia do Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

Proposta de Aplicação do ABC numa empresa de Prestação de Serviços Aduaneiros

		Nº de Despachos Transportados
13. Transportar o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de despachos submetidos
14. Submeter o Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de Requisições Feitas
15. Requisitar Fundos	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

		Nº de Folhas elaboradas
16. Elaborar Folhas de salário	Despacho Normal	3
	Despacho Especial	3
	Despacho de Cabotagem	3
	Despacho de Trânsito Internacional	3

		Nº de Cópias arquivadas
17. Arquivar a cópia do Despacho	Despacho Normal	1.000
	Despacho Especial	3.000
	Despacho de Cabotagem	500
	Despacho de Trânsito Internacional	200

Fonte: **Elaboração Própria**

Para a determinação dos indutores de atividades foi preciso observar o número de repetições verificadas em cada atividade necessárias para a realização dum determinado serviço. Assim, por exemplo na atividade 17 o nº de cópias do P2 = 3.000

Tabela 20. Atividade – Matriz Serviço

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10	A11	A12	A13
P1	0,30	0,21	0,25	0,21	0,43	0,21	0,21	0,21	0,21	0,21	0,50	0,21	0,21
P2	0,61	0,64	0,25	0,64	0,29	0,64	0,64	0,64	0,64	0,64	0,50	0,64	0,64
P3	0,06	0,11	0,25	0,11	0,14	0,11	0,11	0,11	0,11	0,11	0,00	0,11	0,11
P4	0,03	0,04	0,25	0,04	0,14	0,04	0,04	0,04	0,04	0,04	0,00	0,04	0,04
	A14	A15	A16	A17									
P1	0,21	0,21	0,25	0,21									
P2	0,64	0,64	0,25	0,64									
P3	0,11	0,11	0,25	0,11									
P4	0,04	0,04	0,25	0,04									

Fonte: **Elaboração Própria**

Tabela 21. Matriz Serviço

P1	P2	P3	P4	Total
35.697,00	72.773,00	14.130,00	7.836,00	130.436,00
27%	56%	11%	6%	100%

Fonte: **Elaboração Própria**

Designação: **P1 = Despacho Normal, P2 = Despacho Especial**

P3 = Despacho de Cabotagem e P4 = Despacho de T. Internacional

Na tabela 17 (Matriz Recurso), o recurso 9 (Equipamento Administrativo + Software + Matéria Consumidas) agrega um custo de 64.220,00, o que representa uma percentagem de 49%, superior em relação a outros recursos.

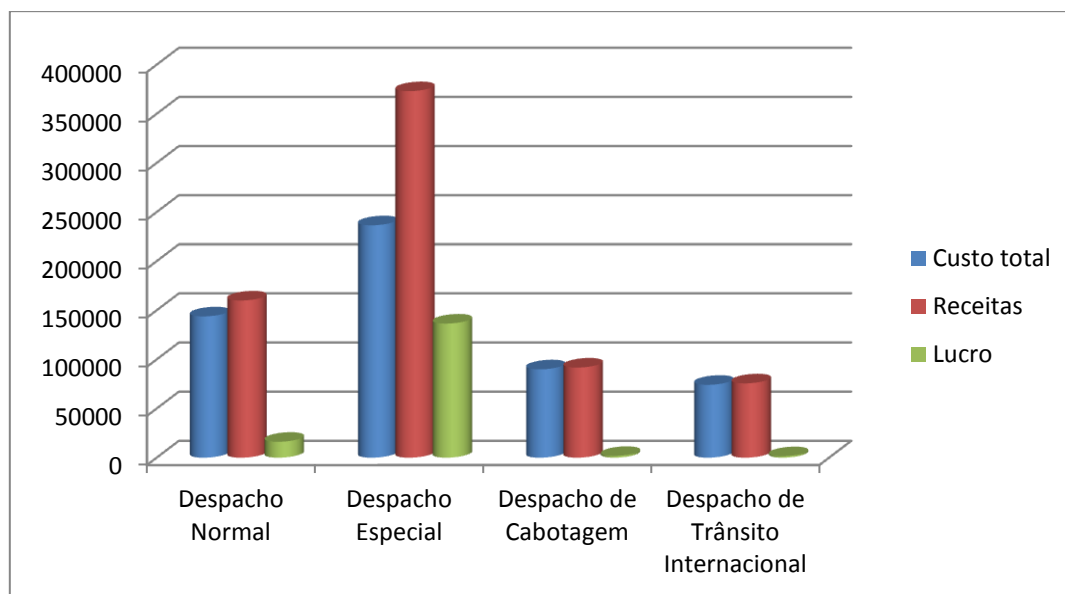
Na tabela 18 (Matriz atividade), a atividade 6 (Contabilização do Despacho Aduaneiro) com um custo total de 64.220,00 e uma percentagem de 13%, é a atividade que consome mais custos. Na tabela 20 (Atividade – Matriz Serviço) em termos percentuais, verifica-se que na atividade 17 (Arquivar o Despacho Aduaneiro), o serviço 1 (Despacho Normal) consome 21% dos custos.

O Serviço 2 (Despacho Especial) consome 64% dos custos, o serviço 3 (Despacho de Cabotagem) 11% e por fim o serviço 4 (Despacho de Trânsito internacional) 4%.

Na tabela 21 (Matriz serviços), com um custo de 72.773,00, o serviço P2 (Despacho Especial) representa 56% dos serviços prestados pela empresa, P1 (Despacho Normal) 27%, P3 (Despacho de Cabotagem) 11% e o P4 (Despacho de Trânsito Internacional) representa 4%.

Finalmente apresenta-se na figura 7 as receitas por cada despacho, lucro e o total de custos (tabela 14 + tabela 21) suportados pela empresa, na Prestação de Serviços Aduaneiros.

Figura 9. Comparação entre custos e receitas



Fonte: **Elaboração Própria**

Analisando a figura 7 (comparação entre custos e receitas), verifica-se que o despacho especial suporta maior custo, receita e lucro, isto acontece pelo fato de a empresa ter como principais clientes empresas ligadas ao setor petrolífero, cujo volume de Importação/ exportação é muito elevada. A Sociedade Nacional de Distribuição dos Combustíveis de Angola (SONANGOL) é o maior cliente e por sinal o mais rentável por causa dos Despachos especiais de exportação de Petróleo Bruto (Crude), donde provêm a maior parte das receitas e lucros da empresa de prestação de serviços aduaneiros.

4.4 - Análise de custo de cada despacho por departamento e da produtividade da empresa pelo sistema *Time Driven Activity Based Costing*(TDABC)

A empresa em estudo, tal como foi referido tem a sua atividade concentrada na prestação de serviços aduaneiros, ao produzir despachos; pelo que apresenta os seguintes objetos de custo: Despacho Normal, Despacho Especial, Despacho de Cabotagem e Despacho de Transito Internacional. Com toda a informação devidamente analisada e apurada, pode – se proceder à análise de custo de cada despacho por departamento pelo sistema *Time Driven Activity Based Costing*. As atividades e a taxa de custo por departamento são apresentadas na tabela 22.

Tabela 22. Taxa de custo de cada departamento

Departamentos	Atividades	Custo Total	Capacidade prática	Nº de funcionários	Taxa
1. Secretaria	A1	8.922,34	10,5	4	212,44
	A2				
	A3				
2. Área Técnica	A4	50.288,00	90	15	37,25
	A5				
	A6				
	A7				
3. Gabinete do Despachante	A8	27.825,66	34,5	1	806,54
	A9				
	A10				
4. Reprografia	A11	6.055,26	7,5	4	201,84
	A12				
5. Relações públicas	A13	16.780,00	45	8	46,61
	A14				
6. Área Financeira	A15	14.509,48	30	4	120,91
	A16				
7. Arquivo	A17	6.055,26	7,5	4	201,84
		130.436,00	225	40	1.627,43

Fonte: **Elaboração Própria**

Na coluna custo total é apresentada a soma de custo de todas atividades verificadas por cada departamento, conforme a matriz – atividade. A capacidade prática resulta da soma do total de horas observadas em cada departamento que compõe a empresa. Na coluna da taxa divide-se o custo total pela capacidade prática total, o que constitui a base do método *Time Driven Activity Based Costing* (TDABC). Ou seja: Taxa de custo = Custo Total / (Capacidade prática*Nº de funcionários).

Nas tabelas a seguir são demonstrados os custos por cada despacho e por cada departamento da empresa. O tempo observado para realizar os despachos em cada departamento é multiplicado pela taxa de custo.

Tabela 23. Custos da Secretaria

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	10,5	212,44	2.230,62
Especial	10,5	212,44	2.230,62
Cabotagem	10,5	212,44	2.230,62
Transito Internacional	10,5	212,44	2.230,62
Fonte: Elaboração Própria	42		8.922,48

Tabela 24. Custos da Área Técnica

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	90	37,25	3.352,5
Especial	90	37,25	3.352,5
Cabotagem	90	37,25	3.352,5
Transito Internacional	90	37,25	3.352,5
Fonte: Elaboração Própria	360		13.410,00

Tabela 25. Custos do Gabinete do Despachante Oficial

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	34,5	806,54	27.825,63
Especial	34,5	806,54	27.825,63
Cabotagem	34,5	806,54	27.825,63
Transito Internacional	34,5	806,54	27.825,63
Fonte: Elaboração Própria	138		111.302,52

Tabela 26. Custos da Área de Reprografia

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	7,5	201,84	1.513,8
Especial	7,5	201,84	1.513,8
Cabotagem	7,5	201,84	1.513,8
Transito Internacional	7,5	201,84	1.513,8
Fonte: Elaboração Própria	30		6.055,2

Tabela 27. Custos da Área de Relações Públicas

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	45	46,61	2.097,45
Especial	45	46,61	2.097,45
Cabotagem	45	46,61	2.097,45
Transito Internacional	45	46,61	2.097,45
Fonte: Elaboração Própria	180		8.389,8

Tabela 28. Custos da Área Financeira

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	30	120,91	3.627,3
Especial	30	120,91	3.627,3
Cabotagem	30	120,91	3.627,3
Transito Internacional	30	120,91	3.627,3
Fonte: Elaboração Própria	120		14.509,2

Tabela 29. Custos da Área de Arquivo

Despachos	Tempo/hora	Taxa	Custo Total
Normal	7,5	281,84	2.113,8
Especial	7,5	281,84	2.113,8
Cabotagem	7,5	281,84	2.113,8
Transito Internacional	7,5	281,84	2.113,8
Fonte: Elaboração Própria	30		8.455,2

Tabela 30. Total de Custos de todos departamentos (valores em USD)

Departamentos	Custo Total	%
Secretaria	8.922,48	5
Área Técnica	13.410,00	8
Gabinete do Despachante	111.302,52	65
Reprografia	6.055,2	4
Relações Públicas	8.389,8	5
Área Financeira	14.509,2	8
Arquivo	8.455,2	5
Fonte: Elaboração Própria	171.044,4	100

O tempo apresentado pelos departamentos refere-se ao número de horas gasto por departamento e é aplicado a todos os despachos.

Neste aspeto no método aplicado, considera-se o tempo de realização de cada departamento, único para todos os Despachos, o que permite determinar valores idênticos, na soma de valores dos despachos de todos os departamentos, contrariando deste modo o método ABC, onde encontrou – se valores diferentes por cada Despacho.

Das tabelas apresentadas, verifica-se que há maior custo em termos de Despachos Aduaneiros no Gabinete do Despachante oficial (Tabela 25), com uma representatividade de 65% (Tabela 30), isto acontece pelo fato de, o Despachante Oficial ser o dono da Banca, assume as responsabilidades da Banca perante o Estado. Quer em termos de prejuízos, como em termos de lucros. Só a assinatura deste torna o despacho válido para ser submetido.

Na tabela 30 apresentada observa - se também que com a aplicação do *Time Driven Activity Based Costing*, os custos indiretos passaram de 130.436,00 como viu-se no ABC matricial, para 171.044,4; pelo que, aconselha – se, quando possível fazer sempre uma comparação entre os dois sistemas. E para cada serviço os custos indiretos passaram para 42.761,1.

Tabela 31. Cálculo da Ociosidade por Departamento

Departamentos	Total de funcionários	Horas/mês	T/estimado	Ociosidade	%
Secretaria	4	42	42	0	0
Área Técnica	15	1.350	360	990	73
G. do Despachante	1	34,5	138	- 103,5	-3
Reprografia	4	30	30	0	0
Relações Públicas	8	360	180	180	50
Área Financeira	4	120	120	0	0
Arquivo	4	30	30	0	0

Fonte: **Elaboração Própria**

Há um tempo ocioso relevante no departamento da Área Técnica de 73%, pelo fato de ser a área chave da empresa, ou seja é neste departamento onde os despachos aduaneiros são produzidos pelos contabilistas, a ociosidade no departamento do Despachante Oficial é negativa, porque tudo que se faz na banca passa por ele.

Excluindo a alta ociosidade verificada no Departamento da Área Técnica, pode – se dizer que a ociosidade na empresa é de 47%, o que significa, que a empresa tem uma produtividade na ordem dos 53%.

Seria um erro considerar uma produtividade à 100%. Mas de modo a baixar a ociosidade seria bom se o Despachante Oficial diminuísse o pessoal de relações públicas de 8 para 6, desta forma a ociosidade passaria 33%, representando uma produtividade de 67%.

4.5 - Apresentação do modelo e respetiva aplicação ao gestor

No início do mês de Junho, o modelo desenvolvido foi apresentado formalmente ao Gestor da empresa numa reunião onde foram expostos de forma organizada todos os pressupostos do modelo, a informação que utilizada para a sua aplicação, e os resultados obtidos. Fornecemos ao Gestor um exemplar do trabalho.

De um modo geral a apreciação do trabalho desenvolvido foi bastante positiva e os comentários do Gestor deixaram claro que o modelo era percebido como uma mais-valia para a empresa.

O Gestor comentou que era seu desejo implementar um sistema de contabilidade financeira e contabilidade de gestão na empresa, e que os resultados deste trabalho o encorajavam a isso. Mostrou também alguma surpresa quanto à rentabilidade de alguns serviços tem dito que de futuro iria averiguar essa rentabilidade pois isso permitia-lhe uma seleção dos clientes e prioridades mais racional e lucrativa. Também foi bastante comentada a ociosidade de algumas atividades, um assunto que tinha passado despercebido até então mas que o Gestor quer analisar em mais detalhe no sentido de futuramente aumentar o nível de produtividade dos recursos disponíveis. Finalmente importa realçar que desde o início este projeto contou com o apoio do Gestor da empresa e que, no início do nosso projeto, o sistema de informação contabilística da empresa era bastante rudimentar.

Capítulo V – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O sistema ABC é defendido como um bom instrumento de gestão, assumindo-se como uma ferramenta de análise e controlo, na prestação de informações que auxiliam aos gestores na tomada de decisões estratégicas de um organização.

No método ABC, afirma-se que as atividades são consumidas pelos produtos e elas, por sua vez, consomem os recursos da empresa. O ABC ou custeio baseado em atividades pressupõe que nas empresas não se geram custos mas sim atividades. E, esse consumo pode ser explicado através dos indutores de custo. No ABC pretende-se que a relação entre o centro de custo e o indutor seja verdadeira.

Por esta razão, o sistema ABC é tido como complexo por exigir muita informação. No modelo ABC Os elementos principais são: recursos, atividades, objetos de custo e os indutores de custo.

Neste estudo, o objetivo principal consistia em aplicar o Custeio Baseado em Atividades numa empresa de Prestação de serviços Aduaneiros, para tal fez-se a seguinte pergunta: ao ser aplicado na empresa, como pode o Custeio Baseado em Atividades contribuir para o seu melhoramento?

Para responder a esta pergunta recorreu-se ao ABC matricial e ao *Time Driven*. O primeiro permite que haja relação entre atividades, recursos e produtos através de um procedimento bem definido. Baseia-se na multiplicação de matrizes e tem várias vantagens, como por exemplo, permite que os custos de cada atividade sejam facilmente identificados, bem como alguns ajustes que podem ser introduzidos, como resultado de mudanças que possam ocorrer na prestação de serviços.

O segundo utiliza equações de tempo que, de maneira direta e automática, distribuem recursos de custo das atividades executadas e as transações processadas. Apenas dois parâmetros precisam ser estimados: a taxa do custo da capacidade para o departamento e o uso da capacidade por cada transação processada no departamento.

Através destes métodos conseguiu-se elaborar as seguintes tabelas: tabela 17 (Matriz – Recurso), tabela 18 (Matriz – Atividade), tabela 21 (Matriz Serviço), tabela 30 (Total de Custos de todos departamentos), tabela 31 (Cálculo da Ociosidade por Departamento) e a figura 7 (Comparação entre custos e receitas).

Os dados observados e os resultados obtidos nas tabelas e na figura acima mencionadas forneceram informações precisas sobre o funcionamento da empresa de prestação de serviços aduaneiros, em termos de custos e receitas suportados. Para o seu melhoramento, o gestor da empresa pode utilizar essas informações no sentido de tomar decisões que sejam capazes de aumentar a competitividade e enquadrar a empresa numa posição superior em relação aos seus principais concorrentes.

O estudo realizado identificou que o lucro obtido pela empresa tendo em conta aos seus serviços prestados está diretamente ligada ao valor da mão-de-obra, o que justifica uma proporção elevada em termos de custos diretos.

A grande dificuldade encontrada, foi no sentido de determinar o tempo das atividades uma vez que cada serviço prestado pela empresa utiliza as mesmas atividades consumindo insumos distintos, aumentando a necessidade de tempo e investimento para um estudo mais aprofundado e criterioso, porém não se deixou de atingir o objetivo do trabalho, de aplicar o método ABC na empresa de prestação de serviços aduaneiros.

Observou-se ainda a necessidade de maior controlo interno, devendo a empresa de prestação serviço aduaneiro, com o objetivo de aplicar o método de custeio baseado em atividades, reanalisar seus procedimentos de controlo interno, de maneira que a implementação do método seja aceite pelos funcionários de forma mais cômoda, pois o método não tem apenas o objetivo de rastrear os custos e atribuí-los as atividades, para além de ser um método de custeio o ABC, muda a rotina dos funcionários e também mostra a suas falhas e acertos através da análise do gestor, possibilitando a realização de projeções e estudos mais específicos do processo produtivo.

O processo de implementação do ABC na empresa de prestação de serviços aduaneiros correu bem, porque quando expliquei ao gestor da empresa (Despachante Oficial), que queria desenvolver um sistema para se saber quais eram os custos suportados ele ficou satisfeito e deu - me todo o apoio, ele sabia que tinha de pagar salários e impostos mas desconhecia exatamente os verdadeiros custos suportados ou seja o gestor da empresa não sabia que existia um sistema que permite determinar custos. Pelos serviços prestados pela empresa eu elaboro mapas de pagamentos para saber quanto é que cada cliente deve pagar. Ao aplicar o sistema de custeio verifiquei que as suas atividades eram compatíveis com os argumentos apresentados pela literatura.

O grande contributo deste trabalho foi desenvolver um sistema que permitiu ao gestor saber realmente quais são os custos reais verificados e relacionar esses custos com os lucros ou receitas, bem como saber ou conhecer a produtividade da empresa só foi possível graças ao método aplicado.

Quanto à efetiva aplicação do modelo proposto na empresa que analisamos temos algumas reservas pois, apesar a reação positiva do responsável da empresa, não podemos ignorar que atualmente a empresa em estudo tem um sistema de informação muito rudimentar, pelo que, a opção pela aplicação do modelo proposto constituiria uma mudança significativa. Oras, as mudanças na contabilidade de gestão raramente ocorrem no vácuo. Geralmente ocorrem em simultâneo com as mudanças na estratégia de negócio da empresa ou outras mudanças organizacionais, particularmente as que afetam a distribuição do poder de decisão e a avaliação de desempenho ou do sistema de recompensa. Com efeito, as alterações na arquitetura organizacional das empresas, incluindo as mudanças no sistema de contabilidade, muito provavelmente ocorrem em resposta a mudanças na estratégia de negócios da empresa causada por choques tecnológicos e mudanças das condições de mercado. (Zimmerman, 2011)

Assim, e não obstante a perspetiva positiva sobre o potencial valor acrescentado do trabalho desenvolvido, não nos foi possível aferir se o novo sistema era ou não utilizado na tomada de decisões. Ora, tal como Chapman e Kern (2012), partilhamos da ideia chave de que propósito do sistema de custeio é suportar a tomada de decisão e não simplesmente existir enquanto sistema. Deste modo, o efetivo contributo deste projeto para a empresa só poderá ser avaliado numa fase posterior.

Além disso, existe o risco de este projeto cair na *armadilha* do *paradoxo ABC* (Gosselin, 2007), ou seja, depois de um entusiasmo inicial com o ABC, segue-se uma fase de desilusão à medida que os benefícios prometidos se revelam difíceis de alcançar e o custo de manutenção do sistema se apresenta alto (Chapman, 2015).

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

Almeida C. (2013). **Custeio baseado em atividades: Concepção e implementação numa empresa de serviços**. ISCAP, Porto 2013. Trabalho de Projeto, orientado por Paulino Silva. ISCAP, IPP.

Armstrong, P. (2002). **The costs of activity-based management**, Accounting, Organizations and Society 27(1–2), 99–120.

Carmo, M. (2012). **Estratégia de Internacionalização das Empresas Competências na Exportação e Enquadramento no Direito Aduaneiro**. Dissertação de Mestrado, orientada por Maria Clara Ribeiro. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto.

Chapman, C. (2015). **Researching accounting in health care: considering the nature of academic contribution**. Accounting and Finance 55, 397–413

Chapman, C. S., and Kern, A. (2012). **Reflections on the research and practice of costing**. Irish Accounting Review 19(1/2), 23–29.

Ching, H.Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividades**. *São Paulo: Atlas*, 2001

Ching, Hong Yuh. **Gestão baseada em custeio por atividades = ABM – Activity Based Management**. *São Paulo: Atlas*, 1995.

CIMA (2001). **Technical Briefing. Activity-based Management – An Overview**. London: CIMA.

Código Aduaneiro de Angola. **Decreto-Lei n.º 5/06 de 4 de Outubro**, 2011

Cokins, G. 1999. **Using ABC to become ABM**. Journal of Cost Management (January/February): 29-35.

Cook, T. J., Grove, H. D., and Coburn, S. (2000). **ABC process-based capital budgeting**. *Journal of Managerial Issues*, 12 (3), 305-324.

Cooper, R. e R. Slagmulder (2003). **Strategic cost management: Expanding scope and boundaries**. Journal of Cost Management(January/February): 23-30

Cooper, R., and Kaplan 1988. **Implementing an activity – based cost system**. Journal of Cost Management 4 (1), 33 – 42.

Cooper, R., and Kaplan, R. S. (1991, May-June). **Profit priorities from activity-based costing.** *Harvard Business Review*, 130-137.

Drury, C. (2012). **Management and Cost Accounting.** Cengage Learning EMEA, 8th edition, United Kingdom, ISBN-13: 9781408064313

Friedman, A., Lyne, S. (1999). **Success and Failure of Activity-based Techniques: a Long-term Perspective.** *CIMA Publishing.*

Gering, M. (1999). **Activity based costing and performance improvement.** *Management Accounting*, 77 (3), 24-26.

Gosselin, M. (2007). **A review of activity-based costing: Technique, implementation and consequences.** in: C.S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields, eds., *Handbook of Management Accounting Research* (Elsevier, Amsterdam), 641–671.

Holzer, P. e Norreklit, H. (1991). **Some thoughts on cost accounting developments in the United States.** *Management Accounting Research*. Vol. 2 (1), 3:13

Horngreen, C., Datar, S. e Rajan, M. (2011). **Cost Accounting. A Managerial Emphasis.** Prentice Hall, 14th Edition, ISBN-10: 0132567466 | ISBN-13: 978-0132567466

Hussain, M. M., and Gunasekaran, A. (2001). **Activity-Based Cost Management in financial services industry.** *Managing Service Quality*, 11 (3), 213-224.
[Http://dx.doi.org/10.1108/09604520110391324](http://dx.doi.org/10.1108/09604520110391324)

Innes, J., Mitchell, F., Sinclair, D. (2000). **Activity-based costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results.** *Management Accounting Research* 11 (3), 349 – 362.

Kaplan, R. (1984). **The Evolution of Management Accounting.** *The Accounting Review*, Vol. LIX, nº 3, pp. 390-418.

Kaplan, R. e Atkison, A. A. (1998). **Advanced Management Accounting.** 3th edition, Prentice Hall International Editions. ISBN-13: 9780132622882

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

Kaplan, R. S., e Cooper, R (1988). **Measure cost right; make the right decisions.** *Harvard Business Review*, 66 (5), 96 – 103.

Kaplan, R. S., e Cooper, R (1991). **Profit priorities from activity – based costing.** *Harvard Business Review*, 69 (3), 130 – 135.

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

M.C. Andrade, R.C. Pessanha Filho, A.M. Espozel, L.O.A. Maia, R.Y. Qassim. (1999). **Activity Based costing for production learning.** *Int. J. Production Economic* 62 (1), 175 – 180.

Mason, J. (2002). **Qualitative Research.** London: Stage Publications.

Miller, J A (1996). **Implementing activity-based management in daily operations.** London: J Wiley.

Narong, D. K. (2009). **Activity-based costing and management solutions to traditional shortcomings of cost accounting.** *Cost Engineering*, 51(8), 11-18.

Neto, N. (2012). **Procedimentos Aduaneiros de Importação de Mercadorias.** Seminário sobre Operações Cambiais – BNA

Ornelas, M. (2011). **Angola conta com mais de 200 Despachantes Oficiais.** Página consultada em < www.portalangop.co.ao/Angola/.

Pacheco, J. (2013). **Queremos acabar com a confusão entre Despachante e Transitário.** *Jornal Agora* <agora.co.ao/Agora/Artigo/28672.

Park, J., and Simpson, T. W. (2008). **Toward an activity-based costing system for product families and product platforms in the early stages of development.** *International Journal of Production Research*, 46(1), 103-105.
<http://dx.doi.org/10.1080/00207540600825240>

Peebles, C., Stewart, C., Voss, B., & Workman, S. (2001). **Measuring Quality, Cost, and Value of IT Services.** EDUCAUSE Conference Proceedings, Indianapolis IN.

Portal das Alfandegas de Angola (2015), "**Publicações**". Página consultada em 21 de Janeiro de 2015, < http://www.alfandegas.gv.ao/publicacoes4.aspx?tipo_id=9 |>.

- Rodrigues, L e Martins, M. (2004). **O custeio baseado em atividades (ABC): implementação em PME**. Edições Publisher Team. Lisboa.AS
- Roztock, Nancy, Valenzuela, Jorge F., Porter, Jose D., Monk, Robin M e Needy, Kim LaScola. (1999). **A procedure for smooth implementation of activity based costing in small companies. Proceeding of the 1999 American Society of Engineering Management (ASEM)**, National Conference. Virgin Beach, Outubro 21-23. pp – 279 – 288.7
- Sá, Patrícia e Jorge, Suzana. (1998). **O custeio baseado em atividades como ferramenta de gestão estratégica de custos: o papel do CBA na qualificação dos custos da qualidade**. VII Jornadas de Contabilidade e auditoria.
- Sheu, C., Chen, M.H., & Kovar, S. (2003). **Integrating ABC and TOC for better manufacturing decision making. Integrated Manufacturing Systems**, 14(5), 433 – 441.
- Stefano NM, Godoy LP, Casarotto Filho N, Santa CA (2010). **Uma proposta de gestão de custos em pequenas organizações de serviço utilizando o Activity Based Costing**. *Revista ABCustos* 5(2):01 – 28.
- Szychta, A. (2010). **Time-driven activity-based costing in service industries**. *Social Sciences/Socialiniai mokslai*, 67 (1), 49 – 60.
- Tamo, K. (2006). **Introdução à Gestão das Organizações**. Capatê Publicações, P. 79. 2º Ed.
- Teece, D. (2010). **Business Models, Business Strategy and Innovation**. *Long Range Planning* 43, p. 172-194
- Teixeira, T. (2011). **Aplicação do ABC no Setor de Transporte Público Rodoviário de Mercadorias**, ISCAP, Porto 2011. Dissertação de Mestrado, orientada por Cláudia Lopes. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Instituto Politécnico do Porto.
- Tripp, D. (2005). **Pesquisa-ação: uma introdução metodológica**. *Educação e Pesquisa*, 31 (3), 443-466

Utterback, J. and Abernathy, W. (1975). **A Dynamic Model of Process and Product Innovation**. OMEGA, The Int. J1 of Mgmt Sci., Vol. 3, No. 6. Pergamon Press. Printed in Great Britain

Vazakidis A, Karagiannis I, Tsiailta A (2010) **Activity-based costing in the public setor . Journal of Social Sciences** 6 (3), 376 – 382.

Wang, P., Du, F., Lei, D., and Lin, T. W. (2010). **The choice of cost drivers in activity-based costing: Application at a Chinese oil well cementing company**. *International Journal of Management*, 27 (2), 367-373.

Zimmerman, J. (2011). **Accounting for Decision Making and Control**, 7th Ed., Irwin McGraw-Hill, New Your

ANEXO

Anexo – Demonstração de alguns cálculos efetuados

a) Determinação do Tempo:

Atividade 4. Análise documental corresponde á 15 horas por mês

1H----- 60 minutos

15 H X

X = 900 minutos por mês

X = 900/30 dias, isto implica que; em termos de análise documental o Contabilista gasta por dia cerca de 30 minutos.

b) Determinação dos Indutores

A4. Análise documental	15 horas
A5. Classificação pautal	25 horas
A6. Contabilização do Despacho	30 horas
A7. Preparação do Despacho	20 horas
	<hr/>
	90 horas

Relação com **R2** (Ajudante Despachante): $R2/A4 = 15/90 = 0,17$

$$R2/A5 = 25/90 = 0,28$$

$$R2/A6 = 30/90 = 0,33$$

$$R2/A7 = 20/90 = 0,22$$

1

c) Matriz Atividade

$$A4 = R2 + R3 + R9$$

$$A4 = (0,17*14.760) + (0,17*9.840) + (0,067*64.220) = \mathbf{8.484,74}$$

$$A4 = 8.484,74/130.436 = \mathbf{6,5\%}$$

d) Matriz Atividade – Produto (Indutores)

A17

$$P1 = 1.000 / 4.700 = 0,21$$

$$P2 = 3.000 / 4.700 = 0,64$$

$$P3 = 500 / 4.700 = 0,11$$


$$P4 = \underline{200} / 4.700 = \underline{0,04}$$

4.700 **1**

APÊNDICE

Apêndice 1. Documento usado na elaboração do Despacho Aduaneiro – Documento Único



#79DB99B054FE

 <p>REPÚBLICA DE ANGOLA Ministério das Finanças Direcção Nacional das Alfândegas</p>		<p>DOCUMENTO ÚNICO FUT1 Página 1 de 1 páginas</p> <p>16</p>		
<p>1. EXPEDIDOR/EXPORTADOR UNITED WIRE LTD GRANTON PARK AVENUE E45 1HT UK</p>		<p>1a. CÓDIGO DO EXPORTADOR 00045770</p>	<p>11. CÓDIGO DO REGIME 11/600</p>	<p>RESERVADO USO OFICIAL ENTRADA N.º</p>
<p>2. CONSIGNATÁRIO/IMPORTADOR M-I OVERSEAS LIMITED-ANGOLA BRANCH MALONGO BASE CABINDA</p>		<p>2a. CÓDIGO DO IMPORTADOR 510001885</p>	<p>12. POSTO FRONTEIRIÇO 51</p>	
<p>3. DECLARANTE DESPACHANTE ANDRE PEDRO DOS SANTOS</p>		<p>2b. L.N.E. - RGE N.º 999999999</p>	<p>13. ESTÂNCIA 51</p>	
<p>3a. CÉDULA N.º 04026</p>		<p>14. N.º TOTAL DE ADIÇÕES 1</p>	<p>15. PESO BRUTO (KG) 1.599</p>	<p>16. GARANTIA N.º</p>
<p>20a. CÓDIGO DE VOLUMES G</p>		<p>18. MÉTODO DE AVALIAÇÃO GATT</p>	<p>19. FORMA DE PAGAMENTO PA</p>	<p>17. MONTANTE DA GARANTIA</p>
<p>20c. MARCAS E NÚMEROS 3 VOLUMES CONTENDO PARTES DE MAQUINAS.</p>		<p>21. LOCAL DE EMBARQUE CG PNR</p>	<p>20. DETALHES DO BANCO COMERCIAL</p>	<p>22. DESALFANDEGAMENTO SOB CAUÇÃO N.º E DATA</p>
<p>20b. N.º DE VOLUMES 3</p>		<p>23. PAÍS DE PROCEDÊNCIA CG</p>	<p>24. PAÍS DE DESTINO AO</p>	
<p>4. MEIO DE TRANSPORTE 4</p>		<p>5. NACIONALIDADE FR</p>	<p>6. REGISTO DO TRANSPORTE AF83423</p>	<p>7. MANIFESTO N.º</p>
<p>8. DOCUMENTO DE TRANSPORTE N.º ED176222915</p>		<p>25a. IPE N.º</p>	<p>25b. CÓDIGO DE MULTAS</p>	<p>25c. CÓDIGO DO ARMAZÉM</p>
<p>9. DATA DE CHEGADA/PARTIDA 07 / 09 / 2013</p>		<p>10. PORTO DE ENTRADA/SAÍDA MAS</p>	<p>25d. Cód. de Avalia. Autorizado</p>	<p>25e. DATA DE EXPIRAÇÃO</p>
<p>ADICÃO 26. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA - Outras</p>		<p>27. CÓDIGO PAUTAL 84749090</p>	<p>28. UNIDADES SUPLEMENTARES KG</p>	<p>29. QUANTIDADE 1.439</p>
<p>30. CÓDIGO DE PROCEDIMENTO 10003</p>		<p>31. PAÍS DE ORIGEM GB</p>	<p>32. PESO LÍQUIDO 1.439</p>	
<p>33. MOEDA ESTRANGEIRA USD</p>		<p>34. VALOR FOB 13.413,40</p>	<p>35. FRETE 21.553,50</p>	
<p>36. VALOR CIF 34.966,90</p>		<p>37. TAXA DE CÂMBIO 96,19100</p>	<p>41. MINCO N.º F201300001683576600</p>	<p>42. UNIDADE DE MEDIDA</p>
<p>38. VALOR ADUANEIRO 3.363.601,04</p>		<p>39. DIREITOS ADUANEIROS 0,00</p>	<p>40. LICENÇA N.º</p>	
<p>43. IMPOSTO DE CONSUMO 0,00</p>		<p>44. OUTRAS TAXAS 3.364,00</p>		
<p>ADICÃO 26. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA</p>		<p>27. CÓDIGO PAUTAL</p>	<p>28. UNIDADES SUPLEMENTARES</p>	<p>29. QUANTIDADE</p>
<p>30. CÓDIGO DE PROCEDIMENTO</p>		<p>31. PAÍS DE ORIGEM</p>	<p>32. PESO LÍQUIDO</p>	
<p>33. MOEDA ESTRANGEIRA</p>		<p>34. VALOR FOB</p>	<p>35. FRETE</p>	
<p>36. VALOR CIF</p>		<p>37. TAXA DE CÂMBIO</p>	<p>41. MINCO N.º</p>	<p>42. UNIDADE DE MEDIDA</p>
<p>38. VALOR ADUANEIRO</p>		<p>39. DIREITOS ADUANEIROS</p>	<p>40. LICENÇA N.º</p>	
<p>43. IMPOSTO DE CONSUMO</p>		<p>44. OUTRAS TAXAS</p>		
<p>ADICÃO 26. DESCRIÇÃO DA MERCADORIA</p>		<p>27. CÓDIGO PAUTAL</p>	<p>28. UNIDADES SUPLEMENTARES</p>	<p>29. QUANTIDADE</p>
<p>30. CÓDIGO DE PROCEDIMENTO</p>		<p>31. PAÍS DE ORIGEM</p>	<p>32. PESO LÍQUIDO</p>	
<p>33. MOEDA ESTRANGEIRA</p>		<p>34. VALOR FOB</p>	<p>35. FRETE</p>	
<p>36. VALOR CIF</p>		<p>37. TAXA DE CÂMBIO</p>	<p>41. MINCO N.º</p>	<p>42. UNIDADE DE MEDIDA</p>
<p>38. VALOR ADUANEIRO</p>		<p>39. DIREITOS ADUANEIROS</p>	<p>40. LICENÇA N.º</p>	
<p>43. IMPOSTO DE CONSUMO</p>		<p>44. OUTRAS TAXAS</p>		
<p>47. VALOR ADUANEIRO 3.363.601,00</p>		<p>53. DECLARAÇÃO ANDRE PEDRO DOS SANTOS Eu, despatchante autorizado declaro, através desta, que as informações prestadas são ver- dadeiras.</p>		<p>02033096</p>
<p>48. DIREITOS ADUANEIROS 0,00</p>		<p>DATA 09 / 09 / 2013 ASSINATURA</p>		
<p>49. IMPOSTO DE CONSUMO 0,00</p>		<p>96 0000071996</p>		
<p>50. IMPOSTO DE SELO 33.635,00</p>		<p>Stamp: ANDRE PEDRO DOS SANTOS DESPACHANTE ALCAL Cédula 05 - Série B Telef.: 917 609 054 / 925 678 506 CABINDA</p>		
<p>50a. EMOLUMENTOS 0,00</p>				
<p>51. OUTRAS TAXAS 3.364,00</p>				
<p>52. VALOR A PAGAR 36.999,00</p>				


Apêndice 2. Documento usado na elaboração do Despacho Aduaneiro - Termo de Compromisso

República de Angola Ministério das Finanças Serviço Nacional das Alfândegas		TERMO DE COMPROMISSO PARA REGULARIZAÇÃO DE DOCUMENTOS A POSTERIORI	
SECÇÃO A INFORMAÇÕES GERAIS			
11 IMPORTADOR	1A NÚMERO DE CONTRIBUINTE		
JONATIDE MALONGO	5403030344		
12 ENDEREÇO	12B CÉDULA DO DESPACHANTE		
CABINDA_ ANGOLA	0 4026		
13 DECLARANTE/DESPACHANTE	13B DATA DE CHEGADA		
ANDRE PEDRO DOS SANTOS	20/08/2013		
14 PAÍS DE PROCEDÊNCIA DA MERCADORIA	14B MEIO DE TRANSPORTE	14C	
CONGO BRAZAVIL	<input checked="" type="checkbox"/> AEREO <input type="checkbox"/> TERRESTRE <input type="checkbox"/> MARÍTIMO <input type="checkbox"/> FERROVIÁRIO		
15 NÚMERO DO DOCUMENTO DE TRANSPORTE	15B NÚMERO DA FACTURA		
AMS0012045	RL05680NE		
16 VALOR CIF	16B VALOR FOB	16C VALOR ADUANEIRO	
USD 51.120,46	USD 46.505,46	AKZ 4.942.735,00	
SECÇÃO B TIPO DE MERCADORIA			
3 VOLUMES CONTENDO MATERIAL DIVERSO			
SECÇÃO C TERMO DE COMPROMISSO			
<small>COMPROMETO-ME A REGULARIZAR A DECLARAÇÃO ADUANEIRA SUBMETIDA ENTREGAR A DECLARAÇÃO DE COMPROMISSO DE EXCLUSIVIDADE E OUTROS DOCUMENTOS, NO PRAZO DE 90 (NOventa) DIAS ESTABELECIDO NO N.º 1 DO ARTIGO 14.º DA LEI 11/04, DE 12 DE NOVEMBRO, ESTOU CONSCIENTE QUE O NÃO CUMPRIMENTO DOS PRAZOS E A PRESTAÇÃO DE FALSAS DECLARAÇÕES INCORRECTAS À AUTORIDADE ADUANEIRA CONSTITUI INFRACÇÃO FISCAL PUNIVEL, NOS TERMOS DA ALÍNEA B) DO ARTIGO 190.º, DA ALÍNEA A) DO ARTIGO 190.º E DA ALÍNEA A) DO ARTIGO 211.º DO CÓDIGO ADUANEIRO</small>			
ASSINATURA DO RESPONSÁVEL			DATA

Apêndice 3. Documento usado na elaboração do Despacho Aduaneiro - procedimento de desembaraço especial

 República de Angola Ministério das Finanças Serviço Nacional das Alfândegas		PROCEDIMENTO DE DESEMBARAÇO ESPECIAL DA DECLARAÇÃO ADUANEIRA		01 NÚMERO DO PEDIDO SEQUENCIAL 2131
SECÇÃO A - DESCRIÇÃO DO PEDIDO				
SUBMISSÃO DA DECLARAÇÃO ADUANEIRA INCOMPLETA		<input type="checkbox"/> DESALFANDEGAMENTO CÉLERE DA MERCADORIA		
DESALFANDEGAMENTO MANUAL DE MERCADORIA		<input checked="" type="checkbox"/> DESEMBARAÇO PRÉVIO DA MERCADORIA		
DESALFANDEGAMENTO COM REGULARIZAÇÃO A POSTERIOR				
OUTRO: <input type="checkbox"/> A ESPECIFICAR				
SECÇÃO B - INFORMAÇÕES GERAIS				
02 DECLARANTE	SONATIDE MALONGO-CABINDA, ANGOLA		03 NIF DO DECLARANTE	5 4 0 3 0 3 0 3 4 4
04 EXPORTADOR	TIDEWATER SUPPORT SERVICES LTD		05 CÓDIGO DO EXPORTADOR	
06 REPRESENTANTE DO DECLARANTE	ANDRÉ PEDRO DOS SANTOS		07 CÉDULA	0 4 0 2 6
08 NÚMERO DA DECLARAÇÃO ADUANEIRA	09 NÚMERO DO TÍTULO DE PROPRIEDADE DA MERCADORIA (C/P - B/L)	10 DATA DE CHEGADA/PARTIDA		
	A M S 0 0 1 2 0 4 5	20 0 8 2 0 1 3		
11 Reg. A:	12 MEIO DE TRANSPORTE			
11/ 600 0 4	OUTRO:			
13 DOCUMENTOS ANEXOS				
<input checked="" type="checkbox"/> TÍTULO DE PROPRIEDADE		<input checked="" type="checkbox"/> FACTURA DA MERCADORIA		<input type="checkbox"/> CERTIFICADO DE INSPECÇÃO PRÉ EMBARQUE
OUTRO:				
14 DESCRIÇÃO DA MERCADORIA				
3 VOLUMES CONTENDO MERCADORIAS DIVERSAS				
OBS: FALTAM DOCUMENTOS ORIGINAIS				
				

Apêndice 4. Documento usado na elaboração do Despacho Aduaneiro – Pedido de código de exportador

		República de Angola Ministério das Finanças Serviço Nacional das Alfândegas		PEDIDO DE CÓDIGO DE EXPORTADOR OU DE ISENÇÃO DO PAGAMENTO DE DIREITOS E DEMAIS IMPOSIÇÕES	
SECÇÃO A – DESCRIÇÃO DO PEDIDO					
<input checked="" type="checkbox"/> CÓDIGO DE EXPORTADOR		<input type="checkbox"/> ISENÇÃO DE PAGAMENTO DE DIREITOS E DEMAIS IMPOSIÇÕES		01 NÚMERO DO PEDIDO SEQUENCIAL ANO 2013	
SECÇÃO B – INFORMAÇÕES GERAIS					
02 DECLARANTE SONATIDE MALONGO, CABINDA-ANGOLA			05 NIF DO DECLARANTE 5403030344		
04 EXPORTADOR TIDEWATER SUPPORT SERVICES LTD			06 CÓDIGO DE EXPORTADOR		
08 REPRESENTANTE DO DECLARANTE ANDRE PEDRO DOS SANTOS			07 CEDULA 0,4,0,2,6		
09 NÚMERO DO DOCUMENTO DE TRANSPORTE AMS0012045		10 MEIO DE TRANSPORTE <input type="checkbox"/> MARÍTIMO <input type="checkbox"/> AÉRO <input type="checkbox"/> TERRESTRE		13 DATA DE CHEGADA 20,08,2013	
11 REG AD 11/600	12 ESTÂNCIA ADUANEIRA DE DESALFANDEGAMENTO 61				
SECÇÃO C – PEDIDO DE INSEÇÃO DO PAGAMENTO DE DIREITOS E DEMAIS IMPOSIÇÕES					
13 BASE LEGAL					
14 DESCRIÇÃO DA MERCADORIA 3 VOLUMES CONTENDO MERCADORIAS DIVERSAS					
