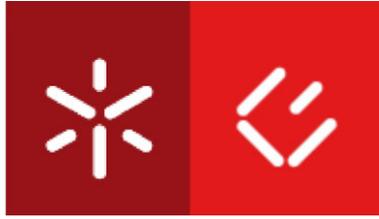


Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Eliseu Fernando Leal Ferreira

**ANÁLISE E CONTROLO DE CUSTOS
NO PROCESSO PRODUTIVO: CASO
DA TÊXTIL DO MARCO**

Outubro 2014



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Eliseu Fernando Leal Ferreira

ANÁLISE E CONTROLO DE CUSTOS NO PROCESSO PRODUTIVO: CASO DA TÊXTIL DO MARCO

Relatório de Estágio
Mestrado em Economia

Trabalho realizado sob a orientação da
Professora Doutora. Sílvia Cristina Conduto de Sousa
Eng^a Maria Ana Pinto de Sousa

Outubro 2014

Não autorizo a reprodução (parcial ou na íntegra) deste relatório, para fins de consulta ou de investigação, devido a restrições de confidencialidade.

Universidade do Minho: __/__/__

Assinatura: _____

Dedicatória

Dedico este trabalho aos meus Pais,
tudo aquilo que sou hoje devo-o a eles.

Agradecimentos

À Engenheira Maria Ana Pinto de Sousa, Diretora Geral da Têxtil do Marco e orientadora durante o período de estágio, pelo conhecimento transmitido, apoio e orientação prestada.

Ao departamento comercial da Têxtil do Marco pelo acolhimento e apoio prestado em todo o período de estágio. Foram a minha companhia diária - convosco aprendi muito.

À Professora Doutora Sílvia Sousa pela supervisão, sabedoria e compreensão.

À minha Família pelo apoio incondicional.

À Joana Alves pela energia, compreensão e apoio.

Ao Miguel Gomes pela amizade - sem a tua ajuda nada disto seria possível.

Resumo

A Têxtil do Marco, empresa do grupo Sonae, dedicada à produção de peças de vestuário, assume-se atualmente, como um parceiro de grande importância estratégica para o grupo com uma rápida expansão das suas marcas de vestuário. Atuando num contexto de permanente desafio, decorrente das constantes alterações dos fatores competitivos na indústria têxtil e do vestuário, a Têxtil do Marco procura realçar a sua importância junto dos principais parceiros (fornecedores e clientes).

Esta empresa serviu de anfitriã do estágio realizado, que conduziu à elaboração do presente relatório. Neste sentido, este documento descreve o trabalho desenvolvido durante o período de estágio, evidenciando a sua importância nas operações da empresa. Com o objetivo de descrever um conjunto de processos e dotar a empresa de mecanismos para tomada de decisão, através da análise dos dados que esta disponibiliza, as tarefas realizadas permitiram fornecer um enquadramento teórico relevante, designadamente, controlo e análise de custos, e produzir o presente relatório. Este, para além da sua função académica, espera-se que constitua um contributo relevante na busca de ganhos de eficiência na tomada de decisão, por parte da empresa, e, conseqüentemente, um pequeno contributo no aumento da sua competitividade.

Palavras-Chave: indústria do vestuário, processos produtivos, controlo de custos.

Abstract

Têxtil do Marco is a company dedicated to the production of garments assuming itself as strategic partner to his group, Sonae, as it sees his brands expanding to new markets. The recent changes of competitive factors regarding textile and clothing industry, challenges the company every day as it pursues its main objective, grow of importance among keys partners (suppliers and customers).

This company hosted the internship which led to the preparation of this report, thus, this paper describes the work done during the internship period, highlighting its importance to business operations. This report aims describe a set of main productive processes, providing the company with mechanisms for decision making by analyzing the data it provides. Additionally, the tasks performed gave a relevant theoretical framework to this report, namely, the theme of control and cost analysis. Is expected with this report an important contribution in the search for efficiencies and decision making on the part of the company, and therefore a small contribution in enhancing his competitiveness.

Key-Words: clothing industry, productive processes, cost accounting

Índice

1. Introdução	1
2. Objeto de estudo	3
2.1. A Indústria Têxtil e do Vestuário	5
2.2. O grupo Sonae	9
2.2.1. Evolução Histórica	9
2.2.1.1. Década de 60 e 70	9
2.2.1.2. Década de 80	9
2.2.1.3. Década de 90	10
2.2.1.4. Século XXI	12
2.2.1.5. Disposição atual	14
2.3. Têxtil do Marco	15
2.3.1. Evolução Histórica e Panorama Actual	15
2.3.2. A Organização da Empresa	19
_____	20
2.3.2.1. Departamento Administrativo Financeiro	20
2.3.2.3. Departamento de Compras	22
2.3.2.4. Departamento de Produção Interna	23
2.3.2.5. Departamento de Produção Externa	24
2.3.2.6. Departamento de Qualidade	25
3. Estágio Profissional	27
3.1. Introdução	28
3.2. Contabilidade de Custos na Ótica da Empresa	30
3.3. Objetos de Custo e Custos Diretos	32
3.4. Fases de Apuramento de Custo	37
3.4.1. Orçamentação de Artigos	38
3.4.1.1. Matérias Primas	39
3.4.1.2. Aplicações à Peça	43
3.4.1.3. Mão-de-Obra	43
3.4.1.4. Acessórios de Costura e Acabamento	44
3.4.2. Custos Standard	45

3.4.3. Custos Reais	46
3.4.3.1. Matérias Primas	46
3.4.3.2. Aplicações à Peça	48
3.4.3.3. Mão-de-Obra	48
3.4.3.4. Acessórios de Costura	49
3.4.3.5. Acessórios de Acabamento	49
3.5. Enterprise Resource Planning	50
3.6. Análise de Dados	51
3.6.1. Categorias de Custo	51
3.6.2. Desempenho da Empresa e Benefício Bruto	53
3.6.3. Análise Comparativa com o momento de Orçamentação	56
3.6.3.1. Custo 1	58
3.6.3.2. Custo 2	59
3.6.3.3. Custo 3	60
3.6.3.4. Custo 4	61
3.6.3.5. Custo 5	62
4. Reflexão Crítica	64
5. Conclusão	68
Referências	69

Índice de Figuras

Figura 1: Dados relativos à indústria têxtil e do vestuário portuguesa entre 2006 e 2012..	7
Figura 2: Participações no Fundo EFANOR.....	14
Figura 3: Estrutura do Grupo Sonae	14
Figura 4: Representatividade das marcas Sonae no Volume de negócios da Temasa.	19
Figura 5: Têxtil do Marco Organigrama	20
Figura 6: Administrativo Financeiro.....	20
Figura 7: Comercial/DIP.....	21
Figura 8: Compras	23
Figura 9: Produção Interna	24
Figura 10: Custos diretos associados ao processo de industrialização do produto	34
Figura 11: Diferentes fases de apuramento dos custos diretos	37
Figura 12: Exemplo de uma marcada: otimização do plano de corte	41
Figura 13: Representatividade Média dos custos diretos	51
Figura 14: Representatividade média dos custos diretos por gama de produto.....	52
Figura 15: Benefício bruto e representatividade por gama de produto	54
Figura 16: Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais	57
Figura 17: "Custo 1" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais	58
Figura 18: "Custo 2" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais	59
Figura 19: "Custo 3" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais	60
Figura 20: "Custo 4" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais	61
Figura 21: "Custo 5" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais	63

Glossário

AAA: *American Accounting Association*

ATP: Associação Têxtil e do Vestuário

EBIT: *Earnings Before Interest and Taxes*

INE: Instituto Nacional de Estatística

LT: *Lead Time*

PVD: Países em Vias de Desenvolvimento

1. Introdução

Ao longo do meu percurso acadêmico, sempre tive como objetivo de curto-prazo perceber de que forma as valências transmitidas em aula pelos professores, nas mais diversas unidades curriculares, fariam o paralelismo com o mundo do trabalho. Em contrapartida, nunca foi meu objetivo prosseguir os estudos para além do Mestrado. Tendo isto em consideração, no segundo ano do Mestrado em Economia, decidi que seria o momento de ingressar no mercado do trabalho. Globalmente, para além de esta ser a minha primeira incursão no mercado de trabalho, esperava pôr à prova as valências adquiridas durante a licenciatura e mestrado em Economia.

No âmbito do programa de estágios, promovido pelo grupo SONAE, iniciei no dia 3 de outubro de 2013, um estágio com a duração de um ano, numa das empresas do grupo: a Têxtil do Marco S.A.- Esta empresa, dedicada à produção de peças de vestuário, acolheu-me nas suas instalações, onde tive oportunidade de realizar aquela que foi a primeira a minha primeira experiência profissional. Este relatório surge na sequência dessa experiência, e tem como principal finalidade o seu enquadramento no plano curricular do Mestrado em Economia.

Para uma perceção mais concreta das tarefas desenvolvidas, durante o período de estágio, este relatório segue uma abordagem sequencial, em busca do seu principal objetivo. Assim, antes de descrever as principais tarefas desenvolvidas e a forma como estas tiveram um impacto na instituição acolhedora, interessa perceber, também, qual o meio em que se envolve a empresa, como funcionam os seus mecanismos, e de que forma estes influenciam as conclusões do estágio profissional.

O capítulo 2 começa por um fazer um retrato da Indústria Têxtil e do Vestuário, mostrando a sua importância no panorama nacional, bem como o comportamento dos seus principais indicadores de desempenho. De seguida, e considerando que a Têxtil do Marco é parte integrante do Grupo Sonae, é descrita a evolução deste grupo, bem como da empresa até à data, evidenciando o papel estratégico que a primeira poderá ter para os objetivos do grupo. O

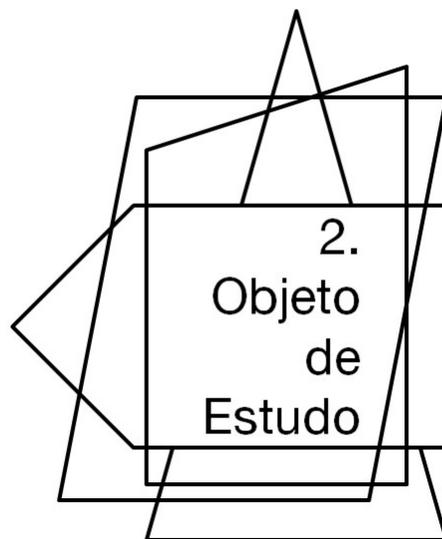
capítulo termina com a descrição organizacional da empresa, determinante para a compressão dos principais processos produtivos.

Feito o enquadramento da empresa no seu meio, são definidas as principais questões relacionadas com o estágio. O terceiro capítulo foca-se assim nos problemas emergentes durante o período de estágio, evidenciando o caminho traçado para lhes dar resposta. São descritos, nesta fase, os principais procedimentos da empresa relacionados com o tema e de que forma se traduzem em métricas concretas. Estes dados, juntamente com o trabalho desenvolvido, serão posteriormente usados para obter as respostas aos objetivos propostos.

Apesar desta seção findar com uma análise de dados concretos, por motivos de confidencialidade impostos pela empresa, estes são apresentados com algumas limitações à interpretação. Espera-se, ainda assim, que este capítulo disponibilize os elementos necessários para a resolução dos problemas apresentados.

O relatório de estágio finda com uma reflexão crítica sobre o meu contributo profissional, fazendo sobressair as respostas à problemática inicialmente proposta. Adicionalmente, seguirá uma ponderação sobre a eficácia do trabalho desenvolvido, na busca de respostas aos objetivos inicialmente propostos para o período de estágio.

Dada a particularidade da investigação ser desenvolvida num contexto empresarial, esta apresenta limitações no que diz respeito à produção de nova informação enquadrada teoricamente. No entanto, procurei, *à posteriori*, relacionar as abordagens teóricas existentes com a problemática da empresa, no que respeita a análise e gestão de custos. Desta forma, espero desenvolver os argumentos necessários, para dar resposta às principais questões relacionadas com a análise e gestão de custos do processo produtivo.



2.1. A Indústria Têxtil e do Vestuário

A indústria Têxtil e do Vestuário caracteriza-se pela sua diversidade e heterogeneidade, sendo o seu output usado virtualmente por todos. As suas valências vão desde a produção de matérias-primas à confeção de uma vasta gama de produtos, podendo estes estar semiacabados ou acabados.

Este capítulo tem como principal objetivo definir os ramos de atividade da indústria têxtil e do vestuário, caracterizar a sua evolução, bem como identificar quais os principais fatores de competitividade presentes atualmente.

Definição

No dia-a-dia, para o cidadão comum, não é simples fazer uma distinção clara entre indústria têxtil e indústria do vestuário, dado que são, em grande medida, interdependentes. Em termos legais, segundo o Código de Classificação das Atividades Económicas¹, cabem na indústria têxtil, todas as atividades de preparação da fibra, fiação, tecelagem e acabamentos da matéria-prima, ficando de fora, o fabrico de qualquer fibra sintética. Por outro lado, fazem parte da Indústria do Vestuário, a confeção de todos os artigos de vestuário de homem mulher e criança, em qualquer material, qualquer que seja o seu fim

De uma forma genérica, teremos assim mais a montante o setor têxtil, responsável pela confeção da matéria-prima principal a ser usada pelo setor do vestuário, este último situado a jusante na cadeia de produção, responsável por sua vez pela confeção de artigos. De salientar que, alguns tipos de têxteis, como são exemplo os têxteis lar, seguem diretamente para as cadeias de distribuição, não havendo qualquer tipo de intervenção por parte da indústria do vestuário. Ainda que exista uma forte relação entre as duas indústrias, este relatório recai sobre uma empresa pertencente à indústria do vestuário.

¹ (CAE – REV. 2); alterado pelo Decreto-Lei nº 197/2003, publicado no Diário da República a 27 de agosto de 2003.

Liberalização dos mercados

Ao longo dos últimos anos, temos assistido a mudanças estruturais na indústria têxtil e vestuário, em particular na Europa, em resultado da progressiva liberalização dos mercados internacionais. Concluído, em 2005, para todos os 145 membros da OMC, este processo de liberalização teve como consequência a abolição de todas as restrições de quantidade existentes nas operações de importação e exportação entre os países membros. Em termos práticos, o aumento da competição no setor vindo de países como China, Índia, Paquistão, e Bangladesh, para além de inundar os mercados europeus com artigos extremamente competitivos, levou a que muitas empresas, com produção na Europa (direta ou indiretamente), descentralizassem as suas unidades produtivas ou encomendas, para países com mão-de-obra mais competitiva. Este fato, fez com que o número de empresas, e como consequência o número de postos de trabalho associados a estas indústrias, sentissem uma forte diminuição nos anos consecutivos (passando de 2.37M de pessoas empregues, em 2003, para apenas 1.536M, em 2013).

Este aumento de competitividade teve maiores impactos nos países cuja principal característica do tecido empresarial era trabalho-intensivo, dado que esta era a principal vantagem encontrada nos países extracomunitários.

Em concordância com o que se passava dentro da Europa, Portugal assistiu a importantes impactos na indústria têxtil, estando, ainda hoje, em processo de adaptação às novas regras dos mercados internacionais. Historicamente esta indústria assume, em Portugal, grande importância, sobretudo na região norte, onde sempre apresentou um importante papel social, pelo número de pessoas que emprega (em 2013, esta indústria apresentava cerca de 20% do total do emprego da indústria transformadora).

Fonte: www.atp.pt, 01.10.2014. Dados de 2011 e 2012 são provisórios.

	2006	Δ%	2007	Δ%	2008	Δ%	2009	Δ%	2010	Δ%	2011	Δ%	2012	Δ%
Produção (M€)	6.608	-	6.660	1%	6.132	-8%	5.123	-16%	5.631	10%	5.102	-9%	4.905	-4%
Volume de Negócios (M€)	6.827	-	6.895	1%	6.358	-8%	5.349	-16%	5.829	9%	6.075	4%	5.774	-5%
Exportações (M€)	4.229	-	4.352	3%	4.088	-6%	3.501	-14%	3.844	10%	4.152	8%	4.130	-1%
Importações (M€)	3.297	-	3.417	4%	3.295	-4%	3.038	-8%	3.424	13%	3.388	-1%	3.045	-10%
Emprego	180.379	-	176.226	-2%	168.117	-5%	148.059	-12%	138.124	-7%	133.100	-4%	127.976	-4%

Δ% relativas ao período homólogo

Figura 1: Dados relativos à indústria têxtil e do vestuário portuguesa entre 2006 e 2012.

A crise económica que se registou, a partir de 2008, juntamente com a liberalização do mercado, levou à diminuição da produção e do volume de negócios, entre 2006 e 2012 (26% e 15%, respetivamente). Em termos sociais, e como consequência do elevado custo da mão-de-obra nacional relativamente aos PVD, podemos verificar ainda uma quebra significativa no emprego, com uma redução absoluta de 52.403 postos de trabalho (redução de 30%). Em 2013, este setor representava cerca de 9% das exportações portuguesas, 20% do emprego e 8% do volume de negócios e produção do total da indústria transformadora.

Alterações dos fatores de competitividade

A partir de 2005, o setor viu-se confrontado com um aumento significativo da competitividade, nomeadamente no que diz respeito a fatores produtivos intensivos em mão-de-obra. Ao longo dos anos, à medida que os produtores deslocavam as suas instalações produtivas para países com estas características competitivas, os fatores de competitividade na indústria foram-se alterando.

Neste sentido, verificamos uma forte aposta da indústria do vestuário em artigos com elevado *design*, baixo custo e vida curta. Estes artigos, denominados comumente como artigos *Fashion*, surgem, assim, como o reflexo da necessidade de exploração de novos fatores competitivos que não a mão-de-obra. Para além do papel central do *design* e do baixo custo da mão-de-obra, aparecem fatores competitivos como a capacidade de *sourcing* de matérias-

primas e acessórios inovadores, bem como a redução do LT² produtivo. As coleções deixam de ser trabalhadas com meses de antecedência (entre 9 a 12 meses) registrando-se um maior número de coleções produzidas de acordo com as reações reais dos mercados, coleções *In Season*.

Se por um lado, o *design* e o *sourcing*, característicos deste tipo de artigos, favorecem todos os elementos de suporte à produção, o LT produtivo tem especial impacto nas unidades produtivas mão-de-obra intensivas. Assim, a dinâmica das produtoras de vestuário, em torno da redução do LT produtivo, permite às empresas europeias competir com empresas cujo custo com mão-de-obra é substancialmente mais baixo. Com esta redução do LT em parte das coleções, é possível aos retalhistas que operam nos mercados comunitários ser mais precisos relativamente às necessidades dos mercados. Esta proximidade dos produtores permite ainda maximizar o lucro das vendas, com diminuições consideráveis dos níveis de *stock*.

² Lead Time produtivo – período de tempo compreendido entre o início de uma determinada atividade produtiva e o seu término.

2.2. O grupo Sonae

2.2.1. Evolução Histórica

2.2.1.1. Década de 60 e 70

O grupo Sonae, Sociedade Nacional de Estratificados, é uma *holding* portuguesa, criada a 18 de agosto de 1959, pela mão do empresário e banqueiro, Afonso Pinto Magalhães, tornando-se, ao longo dos seus 55 anos de história, um dos maiores grupos económicos nacionais.

No início da sua vida, o grupo dedicado à produção de laminado (decorativo e revestido), registou, em 1971, a sua primeira diversificação da atividade, com a aquisição da NOVOPAN, fábrica de aglomerados de madeira.

Após o 25 abril de 1974, e em resultado das políticas levadas a cabo pelo governo provisório, foram registadas profundas mudanças no setor empresarial português. Nesta fase, Afonso Pinto Magalhães parte exilado para o Brasil, deixando a administração da Sonae a cargo de Belmiro de Azevedo, contratado em 1965.

Após a integração do Banco Pinto Magalhães na união de bancos nacionais, em 1978, o grupo Sonae passa, ele próprio, a ser objeto de interesse estatal. Perante a iminência da nacionalização, foi convocada uma greve pelos trabalhadores do grupo, “Greve ao contrário”, como ficou conhecida, defendendo a permanência da administração atual, em detrimento dos administradores, nomeados pelo Estado. Este gesto é, ainda hoje, considerado um marco decisivo na história do grupo Sonae, dado ter evitado a sua nacionalização.

2.2.1.2. Década de 80

Em 1983, é constituída a *holding* Sonae Investimentos, SGPS, SA., lançada no mercado de capitais nesse mesmo ano, e obtendo uma capitalização de 500 mil contos (o equivalente a 2.493M de euros). Antes da morte de Afonso Pinto de Magalhães, em 1984, este cede 16% dos direitos sobre a Sonae a Belmiro de

Azevedo que, após batalha judicial com a família Pinto Magalhães, acabaria por assumir o controlo maioritário do grupo, em 1985.

As mudanças estruturais na economia, resultado da onda de nacionalizações, permitiram à Sonae identificar setores de atividade estratégicos não tomados pelo estado. A década de 80 é marcada, desta forma, pelas incursões nos diferentes setores de atividade, que permitiram, por um lado, consolidar os negócios já existentes no ceio do grupo, e, por outro, dar os primeiro passo em novos setores de atividade, tais como: distribuição alimentar, tecnologias de informação e imobiliário.

Constitui-se, assim, em 1984, o Modelo Continente Hipermercados, SARL (início da Sonae MC), resultado de uma *joint venture* entre a Sonae e o grupo francês Promodés, com o objetivo de renovar o negócio da distribuição e do retalho. Como consequência direta, abre em 1985, o primeiro hipermercado em Portugal, Continente Matosinhos, marcando o início da atividade da Sonae Distribuição.

Paralelamente, são criadas, em 1988, a Sonae Tecnologias de Informação (atual Sonaecom), que viu nascer a “Rádio Nova” e o jornal “Publico” (1989 e 1990, respetivamente), e, ainda, a Sonae Sierra (1989), com as aberturas dos dois primeiros centros comerciais do grupo em Portugal, em Albufeira e em Portimão. Numa ótica de consolidação dos negócios já detidos pela Sonae, foram ainda feitas, na década de 80, várias aquisições estratégicas, pela Sonae Industria, designadamente, numa primeira fase, a aquisição da Agloma, em 1984 (maior produtor de aglomerados de madeira do país), que precedeu a compra da Siaf e da Paivopan, em 1987, e da Spanboard (Irlanda), em 1989.

2.2.1.3. Década de 90

A década de 90 aparece como sequência lógica das políticas levadas a cabo nas décadas anteriores. É-nos assim possível identificar estratégias de diversificação da carteira de negócios do grupo, assim como de consolidação daqueles já existentes. Verificamos ainda que, para aqueles negócios já consolidados a nível

nacional, as atenções viram-se para a expansão internacional, através de negócios no âmbito da atividade da Sonae Indústria.

A aquisição da Tafisa, pela Sonae Indústria, um dos maiores grupos do setor das madeiras, em Espanha, aumentou significativamente a dimensão do grupo e revelou-se decisivo na estratégia de expansão da Sonae nos mercados internacionais. Em 1998, a Sonae Indústria compra 85% da empresa Glunz AG, e torna-se a maior produtora mundial de derivados de madeira. Nesta data, a empresa estava presente na Alemanha, na África do Sul, no Brasil, no Canadá, em França, em Moçambique e no Reino Unido. Para além do processo de internacionalização, a expansão do negócio, permitiu a integração vertical das diferentes unidades industriais, possibilitando a exploração de novos produtos. São ainda adquiridas participações importantes na Sporcel e na Portucel, com o objetivo de liderar o mercado ibérico de produção de celulose.

No ramo imobiliário, registaram-se as aberturas, em 1997, 1998 e 1999, dos centros comerciais Colombo, Norteshopping e Vasco da Gama, respetivamente, sucedendo a abertura do primeiro centro comercial moderno em Portugal, Cascais Shopping (em 1991). No final da década, o ramo imobiliário vê os seus negócios chegarem a novos mercados, tais como, Espanha, Grécia e Brasil.

Paralelamente, no ramo das tecnologias de informação, nasce a Optimus (1998), é lançado o programa de internet Clix (1999) e ainda o operador fixo Novis (1999). O jornal Público inaugura a sua versão online em 1995, atualmente líder nacional nesta vertente.

É ainda na década de 90, que se assiste à criação de várias cadeias especializadas de retalho que ainda hoje fazem parte do universo das imagens de marca do grupo, tais como: Modalfa (1995), vestuário de moda para adulto; SportZone (1997), vestuário e equipamentos desportivos; Maxmat (1995), bricolage e construção; Vobis (1995), informática; e Worten (1995), insígnia ligada à venda de eletrodomésticos. Durante este processo, os hipermercados Modelo e Continente desempenharam um papel central na dinamização das marcas, bem

como, posteriormente, das suas cadeias de retalho, como são exemplo a Modalfa e a Worten. No caso da Modalfa, esta estratégia passava por aproveitar as sinergias dos hipermercados que vendiam a marca, assim como pela criação de lojas próximas aos hipermercados. À data, apesar de ainda não estar provida de lojas exclusivas para o retalho, já era vendido, nos hipermercados, vestuário para bebé e criança da marca Zippy.

2.2.1.4. Século XXI

A primeira década do virar do século caracteriza-se pelo crescimento dos negócios do grupo a nível internacional. Paralelamente, podemos notar a mobilização de esforços em torno de uma reorganização da carteira de negócios. Disto são exemplos os *spin-offs* da Sonae Industria (2005) e da Sonae Capital (2007), bem como a criação duma nova área de negócios ligada à gestão de investimento (2009). Podemos ainda presenciar uma mudança na estrutura de gestão, em 2007, passando Paulo de Azevedo a ocupar o cargo de CEO, anteriormente preenchido pelo seu pai, Belmiro de Azevedo. Em 2011, após a mudança da sua entidade corporativa, o grupo Sonae é ainda galardoado com o Leão de Cannes³.

À semelhança que do que acontecera com a Sonae Indústria, na década anterior, o ramo imobiliário, denominado, a partir de 2005, “Sonae Sierra”, vê os seus negócios cada vez mais cimentados, nos mercados internacionais. Assim, após atingir 1 milhão de metros quadrados sob gestão, em 2001, a Sonae Sierra entra no mercado italiano, germânico e brasileiro, coincidindo este último com a abertura do maior centro comercial da América Latina. Aquando da abertura do primeiro centro comercial em Itália, em 2009, o ramo imobiliário atinge os 50 centros comerciais sob gestão da Sierra, o que traduz a política de expansão contínua, levada a cabo neste período.

No que respeita o retalho alimentar (Sonae MC), assistimos à aquisição por parte da Sonae, dos hipermercados Carrefour, em Portugal (2007), que

³ Conceituado galardão atribuído aos principais destaques no mundo da publicidade.

integraram assim a cadeia de lojas Modelo e Continente. Paralelamente, foi ainda lançada uma das maiores inovações no retalho alimentar português, o cartão de fidelização do consumidor, ainda hoje objeto de estudo neste ramo de atividade.

Quanto ao retalho não alimentar, podemos assistir ao nascimento da cadeia de retalho da Zippy, em 2004, fazendo companhia aos retalhistas já existentes na área do vestuário, designadamente, Modalfa (vestuário de adulto) e SportZone (vestuário e material desportivo). Apesar de ser a cadeia de lojas mais recente da Sonae SR, no final de 2011, a Zippy apresentava lojas em diversos países, nomeadamente, Espanha, Arábia Saudita, Turquia e Cazaquistão. À medida que as marcas ganham importância dentro das atividades do grupo, evidenciando maior independência face ao Modelo e Continente, surge a necessidade de reestruturar os negócios. É dessa necessidade que nasce a divisão entre o retalho alimentar “MC”, representado pelo Modelo e Continente, e o retalho não alimentar “SR”, representado por todas as insígnias para o retalho não alimentar. Também a Têxtil do Marco passa a estar inserida, em 2010, nos negócios Sonae SR. O final desta década ficou ainda marcado pela forte aposta no mercado Espanhol, das marcas a retalho Worten e SportZone.

Relativamente ao setor das telecomunicações, registaram-se avanços importantes neste período que culminaram, em 2013, com a fusão da operadora móvel, Optimus, e da operadora de televisão por cabo, ZON, formando uma nova marca, a NOS.

2.2.1.5. Disposição atual

Atualmente, a empresa EFANOR, detida pela família Azevedo, detém participações maioritárias não só na Sonae (52%), mas também nas duas empresas que se tornaram independentes desta, Sonae Indústria (51%) e Sonae Capital (63%).

Fonte: Autoria Própria

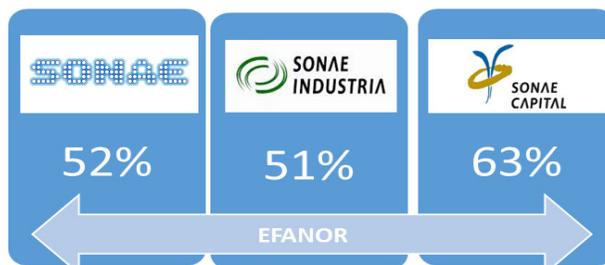


Figura 2: Participações no Fundo EFANOR

Por sua vez a Sonae SGPS encontra-se organizada de acordo com o traduzido pela figura 3. Podemos, assim, dividi-la entre parcerias *core* e negócios *core*.

Fonte: www.sonae.pt

100%	100%	100%	50%	89.9%
SONAE MC Food Retail	SONAE SR Specialised Retail	SONAE RP Retail Properties	SONAE SIERRA Shopping Centres	SONAE COM Telco
	Sports goods, fashion and electronics	Retail real estate assets	Shopping centre developer, owner and manager	Telecommunication, Software and Systems Information and Media
CORE BUSINESSES		RELATED BUSINESSES	CORE PARTNERSHIPS	
RETAIL & RELATED BUSINESSES				

Figura 3: Estrutura do Grupo Sonae

Dentro dos negócios *core*, detidos a 100% pela Sonae, encontram-se o retalho alimentar pela Sonae MC, o retalho não alimentar pela Sonae SR, e ainda a Sonae RP (*retail properties*), esta última responsável pela gestão do património imobiliário do grupo. Adicionalmente, fazem parte da carteira de negócios da Sonae as parcerias Sonae Sierra, detida a 50% pelo grupo, e ainda a Sonae COM, cuja participação atinge os 89,9%,.

2.3. Têxtil do Marco

2.3.1. Evolução Histórica e Panorama Actual

A Temasa, também conhecida como Têxtil do Marco, nasceu em abril de 1985, no Marco de Canaveses, onde continua até à data a sua atividade económica. A empresa, de gestão familiar, tinha como especialidade a confeção de artigos de malha, assim como de vestuário tricotado. Alguns anos após a sua abertura esta é adquirida pelo grupo de acionistas “SPRED SCR” que a proveram de gestão profissional. Por razões estratégicas, e considerando que o mesmo grupo de acionistas detinha uma empresa especializada em ticotagem industrial (IMAFI) a Têxtil do Marco abdica dos teares que tinha até então e direciona-se, exclusivamente, para a produção de vestuário de malha

Entre 1989 e 1991, a Temasa apresentou prejuízos que totalizaram 1 milhão de euros, resultado da dependência que apresentava relativamente ao seu principal cliente (com uma quota de cerca de 85%). Em novembro de 1991, o conselho de administração decide substituir a direção da empresa, com vista a reestruturar o modelo de negócio agora assente em novas diretrizes.

Os objetivos definidos vinham assim de encontro à diminuição da dependência relativamente aos seus clientes, bem como pelo redirecionamento do produto a clientes menos sensíveis ao preço. Nesta fase a empresa percebe o potencial do vestuário de bebé como nicho de mercado com grandes potencialidades de crescimento e constrói a sua estratégia de negócio baseando-se na produção desta gama de artigos. De forma a aumentar o *markup* praticado é ainda introduzido um conceito inovador na indústria portuguesa - “coleções chave na mão”⁴. Este tipo de estratégia permitia á empresa extrair mais benefícios do negócio dado que, para além da produção convencional, trataria das fases de conceção do produto.

⁴ Coleções totalmente desenvolvidas pela empresa. Os clientes deste tipo de produto aplicavam apenas a sua “marca” aos artigos, vendendo-os nas dessa forma nas suas unidades de retalho.

Em março de 1992, a empresa é adquirida pelo grupo de empresas EFANOR Têxtis SPCR, apresentando, em 1993 resultados líquidos de 20 mil contos (consequência tanto da reestruturação iniciada, em 1991, como das sinergias que advinham do grupo Efanor).

Os anos seguintes deram razão à estratégia adotada até então. Entre 1995 e 1999 a empresa conhece aquele que foi provavelmente o seu período de maior sucesso. A percepção do peso que a conceção de uma “coleção” representava para os clientes aliado às sinergias proporcionadas pelo Grupo EFANOR no campo do estilismo, proveram a empresa das condições necessárias para alcançar o sucesso. Nesta fase da sua vida, a Têxtil do Marco desempenhou um papel fundamental no desenvolvimento das insígnias de vestuário, com particular destaque para a Zippy, que iniciava aqui o seu percurso como marca de roupa.

Em 1996, é realizado um grande investimento, com vista à modernização da empresa. Este investimento dotou a Temasa de um sistema CAD (*computer aided design*), de um sistema informatização industrial, assim como, de maquinaria, que lhe permitiu a produção de filmes e amostras de bordados. Estes investimentos permitiram melhorar a sua capacidade de produzir amostras e minisséries, essências para a estratégia adotada até então. Paralelamente, registou-se um investimento importante na melhoria do método de trabalho, através do projeto Kaizen⁵.

Com o passar dos anos, e à medida que a competitividade no setor produtor de vestuário crescia, cresceu com ela a necessidade de criar valor junto do cliente. Em 2000, a Têxtil do Marco conclui um projeto, com dois anos de duração, obtendo a sua certificação de qualidade pela norma ISO 9001/95. Seguem-se, em 2004, a redefinição do *layout* fabril e a implementação de um sistema informático de gestão transversal a todos os processos internos. Paralelamente, e em resposta às dificuldades apresentadas pelos clientes na gestão de *stocks*, é construído um armazém em altura e um cais de carga,

⁵ Kaizen (do Japonês, “mudar para melhor”) - projeto caracterizado pela implementação de práticas de melhoria continua nos processos de manufatura.

permitindo à empresa responder a uma encomenda (produtos permanentes), no prazo máximo de 5 dias.

Em 2005, a antecipação das consequências malignas que a liberalização dos mercados poderia ter junto da empresa, fez com que esta reagisse positivamente, nos anos posteriores, atingindo um máximo de vendas, no ano de 2007, de 5,4 milhões de euros. Ainda que a estratégia usada se ressentisse com a liberalização dos mercados (principais cliente compram agora em países com maior competitividade da mão-de-obra), a Têxtil do Marco consegue fazer face a este movimento apostando no investimento, assim como na exploração de novas áreas de negócio (fardamento industrial e escolar).

Percebendo que os resultados alcançados no passado advinham da capacidade da empresa se posicionar num segmento mais favorável da cadeia de valor, é lançada, em 2007, uma marca privada de vestuário de bebé, “Kids for the World (KFW)”, aproveitando-se assim o *know how* de uma empresa historicamente ligada a esta gama de produto, assim como a experiência adquirida com a cooperação com marcas internacionais de vestuário de bebé. No final de 2010 a produção de fardamento representava mais de 20% do seu volume de negócios.

Apesar da implementação contínua deste modelo híbrido (satisfação de encomendas aliada a gestão de uma marca privada), o modelo de negócio da empresa estava, em grande medida, sujeito à concorrência de países com baixa remuneração da mão-de-obra, que ofereciam condições aliciantes para os compradores de vestuário. Ainda que o efeito da liberalização dos mercados, relativamente à ITV, não se tivesse feito sentir de imediato, as consequências surgiram, à medida que os principais clientes desmobilizavam encomendas para outros países.

Paralelamente a marca própria ganhava presença em novos mercados, aumentando assim a sua quota de mercado, apesar disso estes aumentos revelaram-se insuficientes para compensar as quebras de negócios associadas aos principais clientes.

Entre 2007 e 2010, a empresa viveu aquele que provavelmente terá sido, até à data, o seu pior período em termos de resultados, registando uma redução do volume de negócios na ordem dos 43%. Este decréscimo traduziu-se ainda em resultados para o EBITDA de -13% e -14%, nos anos de 2009 e 2010, respetivamente.

As dificuldades passadas pela Temasa, entre 2008 e 2010, despertaram a atenção do grupo que, em 2010, compra 90,37% do capital da têxtil, por intermédio da Sonae SR, à Sonae Capital. Este processo surgia como consequência da reestruturação, levada a cabo no grupo Sonae e pretendia colocar a Têxtil do Marco como uma estrutura industrial de apoio à estratégia de expansão das insígnias *Fashion Division*. Esta alteração veio diminuir a componente comercial da empresa, que passa a direcionar esforços para a satisfação das necessidades do seu principal cliente, e desta forma, potenciando sinergias entre as partes.

Os efeitos fizeram-se sentir de imediato. A cooperação entre as partes veio colmatar falhas de informação existentes, permitindo, a diminuição do tempo de resposta da Têxtil do Marco, através do planeamento antecipado das atividades produtivas. Estas medidas possibilitaram, ainda, a obtenção de benefícios na compra de matéria-prima a países mais competitivos. No final de 2011, a empresa via o seu volume negócios aumentar 45,8%, relativamente ao ano transato, em concordância com a melhoria do EBITDA, que aumentou 19 pontos percentuais. Ainda como consequência da reestruturação, e considerando o possível conflito de interesses entre as entidades, a marca KFW (ainda com peso reduzido no volume de negócios total) foi descontinuada, no final de 2010.

As alterações da estrutura de compras do principal cliente (crescente importância das coleções *In Season*) despertam a necessidade de aumentar a capacidade de resposta, por parte da Temasa, a este tipo de encomendas. Assim, perante a impossibilidade de competir em preços com empresas sediadas em países asiáticos, cabe à Têxtil do Marco fazer da capacidade de resposta sua principal “arma”. Adicionalmente, o objetivo passa por criar as

condições necessárias para aceitar encomendas de maior importância e diversidade.

Atualmente, a cooperação entre as insígnias Zippy / MO e a Têxtil do Marco revela-se de grande importância para o volume de negócios da têxtil, como podemos verificar pela figura.4.

Perante este cenário, o objetivo da Temasa passa por aumentar a sua influência junto dos seus parceiros, assumindo-se cada vez mais como elemento chave, indispensável nas suas estratégias de expansão.

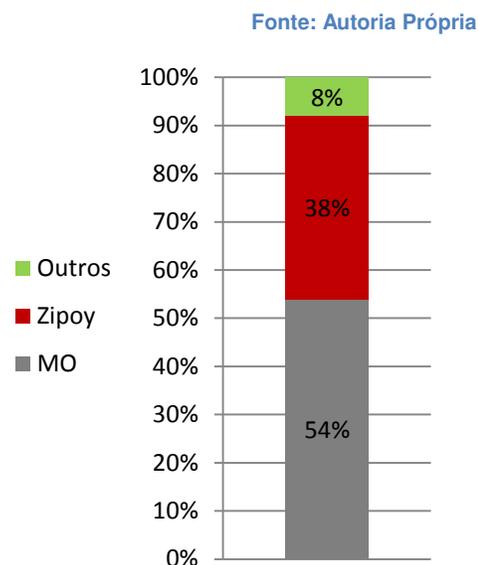


Figura 4: Representatividade das marcas Sonae no Volume de negócios da Temasa.

2.3.2. A Organização da Empresa

Ao longo dos anos, a TEMASA conseguiu acompanhar as necessidades apresentadas pelo negócio e desta forma ultrapassar os inúmeros desafios que lhe foram apresentados. Atualmente, a empresa depara-se com mais uma fase do seu processo evolutivo onde se propõe, entre outros objetivos, satisfazer as necessidades dos clientes, através da melhoria contínua da qualidade do produto, serviço, capacidade de inovação, resposta e flexibilidade. De uma forma geral, esta conjugação de passado e futuro, legado e missão, é aquilo que define, hoje, a empresa, tendo reflexo direto na sua organização atual.

A caracterização da empresa fica completa com a caracterização do fluxo dos principais processos operativos, evidenciando as responsabilidades de cada um dos departamentos e respetivos setores. Atualmente, a empresa encontra-se estruturada conforme evidenciado pela figura 5, estando dividida em 6 departamentos: Administrativo e Financeiro; Comercial; Desenvolvimento do Produto; Compras; Produção Interna; *Outsourcing* de Produção e Qualidade.

Todos estes departamentos são da responsabilidade dos diferentes membros da equipa de gestão, liderados, por sua vez, pelo(a) diretor(a) geral da empresa. Para além de coordenar o negócio, de acordo com os objetivos definidos, cabe à Direção Geral responder pelos resultados globais da empresa, perante a administração.

Fonte: Aatoria Própria



Figura 5: Têxtil do Marco Organigrama

2.3.2.1. Departamento Administrativo Financeiro

Este departamento tem como principal objetivo coordenar as atividades relacionadas com a gestão de pessoal, procedimentos administrativos, secretariado, seguros, processamento de contabilidade, controle de tesouraria e reporte de gestão ao grupo, subdividindo-se, para tal, em 3 subcategorias: Contabilidade, Recursos Humanos, Cobranças e Pagamentos. Sendo, por um lado, aquele que se posiciona mais afastado do processo de desenvolvimento do produto, por outro, desempenha funções de apoio cruciais para empresa, de onde se destacam a elaboração do relatório de contas, a gestão dos recursos humanos alocados à Têxtil do Marco e apoio aos utilizadores do sistema informático integrado.

Fonte: Aatoria Própria

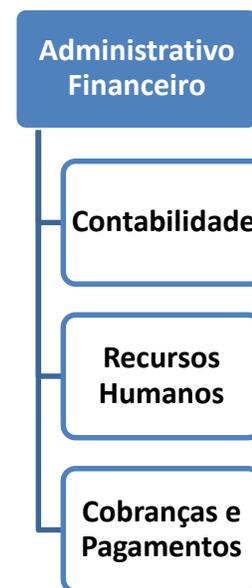


Figura 6: Administrativo Financeiro

2.3.2.2. Departamento Comercial/Desenvolvimento do Produto

Como vimos anteriormente, desde a integração da Temasa na *Fashion Division*, os objetivos desta vão de encontro à satisfação das necessidades do seu principal cliente. Como consequência direta, assistimos a uma mutação das competências puramente comerciais da empresa, para uma situação em que a prioridade é estabelecer a ligação entre as partes, deixando de existir uma prospeção comercial propriamente dita. Atualmente, é-nos possível identificar 4 elementos essenciais nas funções deste departamento.

Numa primeira fase, designada “assistência de vendas e faturação”, é responsabilidade do comercial negociar os termos da encomenda com o cliente, mediante as suas especificações, tais como: preço, quantidade, data e termos de entrega, etc.. Assim que a encomenda é definida pelo cliente, o comercial é responsável por assegurar que os seus parâmetros são cumpridos. Paralelamente, este deverá garantir a fluidez de informação entre cliente e produção e, numa fase final, tratar dos elementos relativos à faturação da mercadoria.

Para que as exigências feitas pelo cliente sejam respeitadas durante o processo produtivo, existe a necessidade de as interpretar e traduzi-las numa linguagem perceptível por todos os elementos afetos a produção, num documento único, o “Dossier Técnico”. Este documento reflete todas as especificidades técnicas do produto indispensáveis à compra de materiais e à produção.

Como o próprio nome indica a modelação tem como principal objetivo elaborar moldes de uma peça de vestuário. Nesta fase, a modelista usa as informações contidas no *dossier* técnico e na tabela de medidas de forma a elaborar os moldes base. A partir deste são ainda graduados os restantes moldes correspondentes a todos os tamanhos pretendidos.

Fonte: Autoria Própria

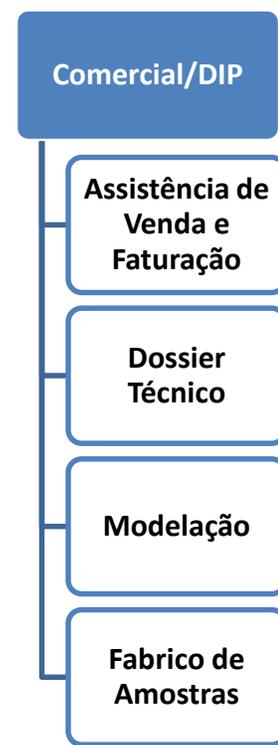


Figura 7: Comercial/DIP

Assim que a vestibilidade do artigo e as medidas de cada tamanho (*size-set*) são aprovadas pelo cliente, os moldes serão usados na definição das quantidades de matéria-prima necessária à produção de uma peça (como poderemos ver mais à frente), assim como de *input* ao dossier técnico em matérias como o posicionamento de estampados, bordados e demais componentes.

Toda a informação é traduzida em amostras do produto. Assim, à medida que o desenvolvimento vai acontecendo, o cliente terá oportunidade de interagir e avaliar o produto, através das amostras. Desta forma, é-lhe dada a oportunidade de validar acessórios, matérias-primas, aplicações, formas, dimensões, estampados, acabamentos, etc..

2.3.2.3. Departamento de Compras

À medida que as especificações do cliente são reveladas através da divulgação do Dossier Técnico, é responsabilidade da divisão compras, cooperar no desenvolvimento do produto. Assim, antes das aprovações necessárias para efetuar encomendas, este apoio passa pelo desenvolvimento de acessórios e/ou matérias-primas, junto dos fornecedores deste tipo de materiais, estabelecendo as relações potencialmente mais vantajosas para a Temasa.

À medida que os materiais são aprovados pelo cliente, as compras assumem a responsabilidade de efetuar a encomenda dos materiais pretendidos, assegurando tanto a qualidade, como os prazos de entrega.

No que diz respeito às matérias-primas a encomenda depende não só da sua aprovação pelo cliente, mas também do cálculo da necessidade, feita com a ajuda de um sistema CAD (*Computer Aided Design*). Esta ferramenta permite-nos simular um plano de corte maximizando a área útil de matéria-prima usada. Para tal encaixa todos os componentes do molde de um artigo assim como a combinação dos seus tamanhos numa marcada, obtendo desta forma o melhor aproveitamento possível.

Assim que a mercadoria está pronta a ser rececionada, dá entrada no armazém de matérias-primas. Este é o armazém responsável por rececionar e conferir a mercadoria proveniente dos vários fornecedores, conservando-a em boas condições, durante o tempo necessário para a produção.

Para além destes aspetos, é da sua responsabilidade satisfazer o setor do corte, mediante as quantidades por este requisitadas. Todos estes movimentos de entrada e saída são acompanhados em sistema.

À semelhança do que acontece com o trabalho desenvolvido na satisfação das necessidades de matérias-primas, cabe às compras satisfazer as necessidades de acessórios. A sua receção fica sob a responsabilidade do armazém de acessórios, cabendo a este setor satisfazer a produção (interna e externa), assim como o acabamento com acessórios de costura. Toda a logística que envolve os movimentos de matérias entre a Temasa e os seus fornecedores constitui uma das valências deste departamento. Adicionalmente cabe a este departamento a responsabilidade de recolher junto dos seus fornecedores novas propostas de matérias, revelando-se desta forma como uma mais-valia no desenvolvimento de novos produtos.

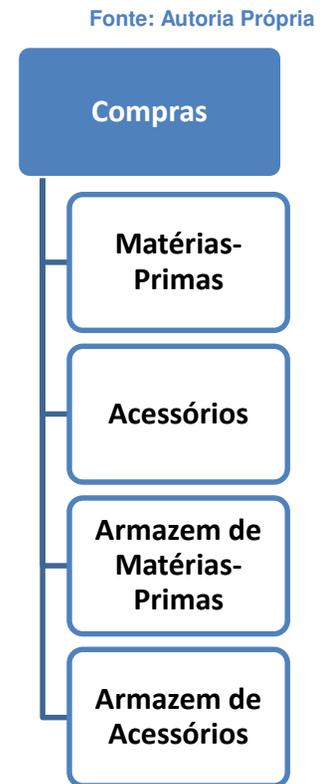


Figura 8: Compras

2.3.2.4. Departamento de Produção Interna

A cargo deste departamento, estão todas as funções de otimização dos recursos humanos e materiais afetos à produção de forma a cumprir os prazos acordados com o cliente, assim como os padrões de qualidade por ele definidos. Considerando um processo normal de produção, onde o artigo requer todas as fases de transformação, o trabalho deste departamento começa no corte. Assim que a matéria-prima se encontra aprovada e a amostra validada pelo cliente estão reunidas as condições para cortar a matéria-prima.

Saídas do corte, as componentes que compõem o artigo passam, sempre que necessário, pela aplicação de bordados e/ou estampados. Apesar de, internamente, ser possível à Temasa responder a necessidades de aplicações de bordados, o mesmo não acontece com as aplicações estampadas. Dependendo das situações, as componentes saídas do corte, são encaminhadas para o setor dos bordados, ou para um fornecedor, no caso dos estampados. Todos os componentes seguem, devidamente identificados, sendo, à chegada, revistados, mediante os requisitos de qualidade. Caso cumpram parâmetros de qualidade, seguem para a confeção.

Ainda que a Têxtil do Marco apresente capacidade produtiva interna no que respeita à confeção⁶, cerca de 90% desta é realizada mediante subcontratos. Por outro lado, as atividades de corte e acabamento e de expedição são realizadas, quase na totalidade, dentro das instalações da empresa. Para as fases de costura, acabamento e expedição, as responsabilidades traduzem-se na confeção do produto e controlo de qualidade, mediante as exigências do cliente; finalização, com a colocação de alguns dos acessórios, e embalagens do artigo.

Fonte: Autoria Própria

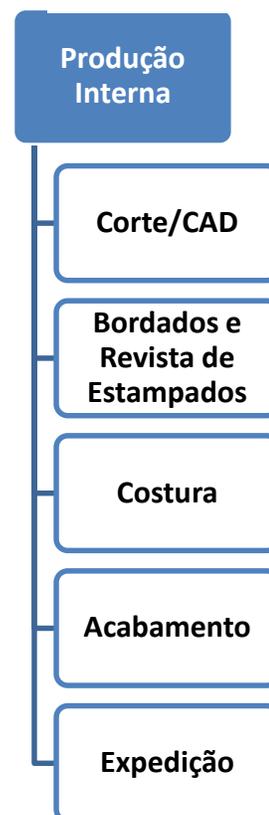


Figura 9: Produção Interna

2.3.2.5. Departamento de Produção Externa

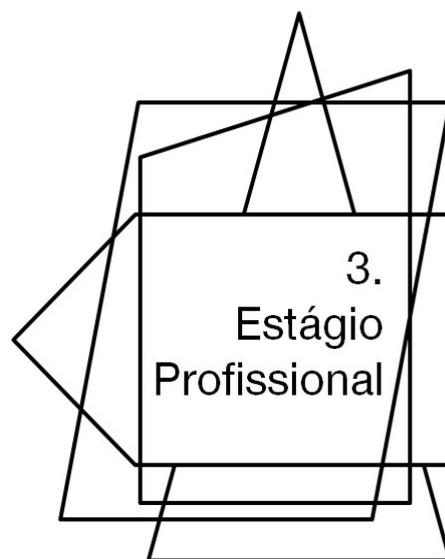
A operação de confeção constitui uma das operações com mais importância, na cadeia de valor do produto, tendo associada uma grande afetação de mão-de-obra. Considerando a mão-de-obra um custo fixo, no curto prazo, a subcontratação das operações de confeção, permite à Têxtil do Marco ajustar-se eficazmente a grandes variações no seu volume de negócios. É neste contexto que surge o departamento de produção externa. Recorrendo ao *outsourcing*, de

⁶ Assemblagem de componentes cortados.

produção, este departamento assegura os “minutos” de confecção necessários, para que a Têxtil do Marco dê a melhor resposta aos seus clientes. É da sua responsabilidade zelar pelo cumprimento do *dossier* técnico, pelos prazos de entrega, e ainda, pelos padrões de qualidade. Neste mercado de *outsourcing* local o departamento de produção externa desempenha ainda um papel central no apoio técnico aos subcontratados, com incrementos de eficiência essenciais para a competitividade da Temasa.

2.3.2.6. Departamento de Qualidade

O departamento de qualidade tem como principal função garantir o cumprimento das especificações acordadas com o cliente, promovendo a melhoria contínua dos processos. Para tal, durante o processo de industrialização do produto, passam por este departamento um conjunto de decisões centrais para a definição da produção, nomeadamente validação qualitativa de materiais avaliação e resolução de problemas de qualidade. Desta forma, a “Qualidade” garante que os interesses dos nossos clientes, espelhados no caderno de encargos, são respeitados durante o processo produtivo.



3.1. Introdução

Ao longo dos anos, e à medida que o preço da mão-de-obra nacional aumentou relativamente às alternativas do mercado, os fatores de competitividade para a indústria produtora de vestuário, em particular para a indústria *Fashion*, têm-se alterado. Como verificaremos no subcapítulo 2.1., o trabalho realizado dentro das próprias estações (*In-Season*) permite aos retalhistas maximizar as suas vendas e ainda reduzir os *stocks*. Estas passam por estratégias de maior assertividade nas compras, fazendo-as de acordo com as necessidades atuais. Esta estratégia exige maior rapidez de resposta dos seus fornecedores a eventuais alterações da procura, nomeadamente através da redução do LT produtivo.

Assim, é-nos possível falar numa conjugação de dois fatores competitivos determinantes para o setor produtor do vestuário nacional: em primeiro lugar, o tempo de resposta da empresa a encomendas propostas pelos clientes; e por outro, a competitividade nos preços que esta apresenta. Este novo paradigma faz com que seja necessária a existência de ferramentas capazes de disponibilizar informação detalhada, que permitam sustentar as decisões da gestão, com vista ao cumprimento dos objetivos competitivos da empresa: por um lado, a minimização do tempo de resposta, e por outro, uma eficiente afetação dos recursos, selecionando os canais de abastecimento mais competitivos.

Quando estudados os fatores de competitividade da empresa, pela equipa de gestão, foi possível identificar carências no que respeita ao acompanhamento dos custos de produção em tempo útil, nomeadamente no âmbito das práticas de controlo de gestão. Esta necessidade levou à criação e implementação, através deste estágio profissional, de processos de controlo, sendo a sua discussão o ponto central deste relatório. Desta a forma, o principal objetivo do estágio passa pela criação de processos de análise dos custos variáveis, que tentem ir de encontro às necessidades da equipa de gestão, permitindo-lhes uma intervenção nos processos *on time*, numa ótica de melhoria continua. Assim, o presente relatório tem como fim responder a um conjunto de questões, relevantes para o dia-a-dia da empresa.

Espera-se, portanto, que este relatório constitua uma ferramenta que sirva de complemento à informação contabilística, oferecendo mais detalhe relativamente aos benefícios brutos de produção. Pela análise dos custos reais, pretende-se assim que seja possível dar resposta às seguintes questões:

“Quais as gamas de produto que apresentam maior benefício bruto, em termos percentuais?”;

“Qual a sua importância no volume total de produção?”;

“Qual a margem de contribuição das diferentes gamas de produto?”; e

“Qual a contribuição do mix de produtos, para desempenho financeiro da empresa?”.

O estudo recairá ainda sobre os fatores de risco, associados à fase de orçamentação de artigos, pretendendo-se, neste domínio, providenciar respostas a questões como:

“De que forma a orçamentação de artigos se reflete na realidade?”;

“Quais as categorias de custo com maior risco associado ao processo de orçamentação?”;

“Que artigos e categorias de custo apresentam diferenças sistemáticas entre os custos reais e orçamentação?”; e

“Em que famílias de produtos pode uma maior eficiência de custo ter mais impacto para a competitividade do negócio”.

Sumariamente, o objetivo do estágio profissional passa pela criação de uma ferramenta que possibilite uma resposta imediata a estes tipos de questões, usando da melhor forma a informação relativa aos custos variáveis do processo produtivo.

Conhecidas as características da indústria portuguesa de produção têxtil; o enquadramento da Têxtil do Marco no grupo Sonae; e de que forma se desenrolam os processos produtivos na empresa; interessa-nos ir de encontro à problemática propriamente dita. Assim, este capítulo inicia-se com a importância do controlo de custos para o problema da empresa. Segue-se a descrição dos custos variáveis a tratar, com especial destaque para os diferentes estágios em

que se podem apresentar, designadamente: “custos reais”, “custos *standard*” e ainda “custos relativos à orçamentação de artigos”. Numa fase posterior, são descritos alguns detalhes relativamente ao *Enterprise Resource Planning* (ERP) e aos dados por ele providenciados, mostrando de que forma a ferramenta implementada se torna importante no tratamento e análise destes dados.

3.2. Contabilidade de Custos na Ótica da Empresa

Ao longo das últimas décadas, muitas organizações, afetas à produção de bens ou à prestação de serviços, têm verificado mudanças dramáticas no seu ambiente de negócio. A contínua desregulação dos mercados, combinada com o aumento da concorrência vinda de países terceiros, têm resultado em mercados altamente competitivos. Adicionalmente, registamos uma diminuição considerável do tempo de vida dos produtos, resultado das inovações tecnológicas e da necessidade de satisfazer consumidores com preferências cada vez mais distintas. Esta evolução fez surgir, junto das empresas, a necessidade de aumentar a sua competitividade, tendo-se registado, ao longo dos anos, mudanças consideráveis nos instrumentos de gestão, nomeadamente no que respeita a contabilidade (Drury, 2004).

A contabilidade é definida pela *American Accounting Association* (AAA) como o “processo de identificar, medir e comunicar informação económica que permita avaliações e decisões informadas pelos destinatários da informação”. Sendo esta a linguagem que transmite informação económica para os seus interessados, podemos identificar imediatamente dois tipos de usuários desta informação: externos (acionistas, credores e agências estatais); e internos, (gestores da organização).

Estes dois tipos de destinatários podem-se relacionar diretamente com duas “modalidades” da contabilidade: por um lado, a contabilidade financeira, diretamente relacionada com os agentes externos, e, por outro, a contabilidade de custos, com o principal objetivo de satisfazer as necessidades de informação dos agentes da empresa.

Assim, de forma a dar resposta às necessidades de informação do “auditório” externo, a contabilidade financeira prepara um conjunto de “relatórios”, que seguem critérios globalmente aceites, para descrever a empresa de uma forma genérica, oferecendo informação padronizada e comparável às demais entidades. A sua componente legal faz ainda com que seja obrigatória a sua implementação em todas as empresas, independentemente da sua área de negócio ou dimensão.

Em contrapartida, quando falamos em contabilidade de custos ou, segundo a terminologia anglo-saxónica, “management accounting”, verificamos que esta se adapta às necessidades de cada empresa, fornecendo aos gestores informação personalizada para a tomada de decisão. Este tipo de análise não tem associada qualquer tipo de obrigatoriedade na implementação, tendo como principal objetivo aumentar a rentabilidade da empresa.

Em termos práticos, a contabilidade de custo traduz-se num método de contabilização de custos, numa ótica particular, que traduz dados em informação, usada, posteriormente, pelos gestores para a tomada de decisões, de acordo com o objetivo da maximização do lucro, característico da problemática da empresa.

Apesar da sua implementação não estar prevista na lei, as crescentes exigências dos mercados em que as empresas se inserem levam a que seja uma mais-valia para o funcionamento das organizações, permitindo, entre outras coisas, realizar valorizações corretas dos *stocks*, tomar decisões informadas e avaliar o desempenho da empresa, no que respeita ao alcance dos objetivos a que se propõe (Drury, 2009).

Assim, um controlo dos custos irá permitir, a aferição dos custos “em curso”, e como tal, uma correta valorização dos *stocks*, para uma determinação assertiva do lucro da empresa, em todos os momentos do tempo. Adicionalmente, as equipas de gestão terão na sua posse informação central para o planeamento das atividades e tomada de decisão no dia-a-dia. A determinação de preço justo para os artigos produzidos, a definição do mix produtivo que mais

beneficia a empresa ou ainda todas as decisões relativas ao *outsourcing* (fazer ou comprar). Finalmente, a contabilidade de custos permite um controlo das atividades produtivas da empresa, em particular pelo estabelecimento de objetivos. Com as informações produzidas pela contabilidade de custo é assim possível verificar aspetos tão importante como se os objetivos foram alcançados, quais as áreas do negócio com maior ou menor sucesso ou quais as fragilidades e potencialidades. É desta forma que a contabilidade de custos se torna importante no problema da empresa, em particular numa indústria muito fragmentada onde os acontecimentos têm algum risco associado.

3.3. Objetos de Custo e Custos Diretos

Tipicamente um sistema de contabilização de custos permite-nos contabilizar custos em dois estágios distintos: classificando-os de acordo com as suas características em diferentes categorias, como matérias-primas ou mão-de-obra; e associando-os a um determinado objeto de custo (Drury, 2004). Objeto de custo esse que poderá ser definido como qualquer atividade para a qual se pretende saber quais os custos associados. A disponibilização dos dados desta forma permite avaliar os custos, na sua globalidade, e ainda perceber de que forma estes se comportam, no que respeita determinado artigo ou gama de produto. Contudo, nem todos os custos da empresa podem ser contabilizados desta forma, nomeadamente pela dissociação entre alguns tipos de custo e um objeto de custo em particular. Desta forma e considerando que existem custos que podem estar associados a mais que um objeto de custo em simultâneo consideremos uma divisão genérica entre custos diretos e custos indiretos.

Drury (2004) define custos indiretos como aqueles que, pelas suas características, não podem ser associados a um objeto de custo em particular, estando geralmente associados a mais do que um objeto de custo, em simultâneo. Se considerarmos a produção de uma peça de vestuário, serão considerados custos indiretos, custos relativos ao transporte do produto (normalmente não exclusivo), manutenção de máquinas, aluguer do espaço, entre

outros. Estes, apesar de serem essenciais para que a produção da peça de vestuário se possa concretizar, não podem ser diretamente associados à sua produção, estando normalmente associados à viabilidade operacional. A contabilização destes custos é assim imputada a um objeto de custo em termos médios. Assim, ainda que um objeto de custo tenha a si associado mais processamento administrativo que outro, a dificuldade de associar este processamento a um objeto em particular, faz com que este seja imputado aos produtos em termos médios.

Em contrapartida, são designados por custos diretos, todos os custos que possam ser diretamente associados a um objeto de custo. Seguindo o exemplo da produção de uma peça de vestuário, um custo direto seria a matéria-prima usada na sua confeção ou a mão-de-obra diretamente aplicada na sua produção. Em termos comparativos, os custos diretos podem ser seguidos com maior precisão relativamente aos custos indiretos, dada a sua associação física ao objeto de custo (Drury, 2004).

No entanto, como nem todos os custos diretos podem ser contabilizados como tal, surge a necessidade de tratar alguns custos diretos como custos indiretos. Assim, segundo Drury (2004), ainda que nos seja possível identificar todos custos diretos relativos a determinado objeto de custo, a complexidade do apuramento, ou o pequeno significado nos custos totais, pode relegar a sua análise para o plano dos custos indiretos. O uso de linhas de costura na produção de uma peça de vestuário é um exemplo deste tipo de custo. Apesar de ser possível associar o seu uso a um artigo específico, a sua importância diminuta, aliada à complexidade do seu apuramento, fazem com que a sua contabilização seja irrelevante.

Tendo isto em consideração, cabe-nos definir, em primeiro lugar, qual será o objeto de custo, âmbito da nossa análise. Sendo a Temasa uma empresa produtora de vestuário, será considerado como objeto de custo, aquele que é o elemento central da sua organização, o produto (peça de vestuário). Paralelamente, serão atribuídos ao objeto os principais custos associados com a

sua produção. Assim, apesar de nos ser possível identificar vários exemplos de custos diretos, serão alvo de análise apenas aqueles que, pelas suas características, podem ser facilmente associados a uma ordem de fabrico e são representativos nos seus custos globais. A contabilização será assim feita para as diferentes categorias de custos, com uma associação exclusiva ao objeto (ordem de fabrico)⁷.

Desta forma, investimentos em ferramentas (ex: abertura de filmes de bordar, quadros e cilindros de estampa); atividades não produtivas relacionadas com o fabrico, nomeadamente o processamento administrativo e o apoio à produção; e custos de materiais incorporados no produto, cujos consumos não são tratados por ordem de fabrico (ex: linhas de costura, sacos para transporte, etiquetas de rastreabilidade, caixas de cartão); não são contemplados na seguinte análise, considerando-se que dizem respeito, à semelhança dos custos indiretos, aos custos de funcionamento da própria entidade.



Figura 10: Custos diretos associados ao processo de industrialização do produto

A figura 10 retrata os 5 custos diretos de incorporação, a que a generalidade dos produtos está sujeita, nomeadamente: custos associados com matérias-primas; custos de aplicações à peça; custos associados à mão-de-obra; custos com acessórios de costura; e custos com acessórios de acabamento.

Matérias-Primas

Nesta categoria de custo estão considerados todos os tecidos e malhas usados para a produção de peças de vestuário. Como verificámos anteriormente, a empresa não possui capacidade técnica para transformar fios em matéria-prima

⁷ Código interno que determina uma ordem produtiva. A cada ordem de fabrico estarão associados todos os custos diretos que ocorreram durante a sua produção. Apesar de diferentes ordens de fabrico poderem produzir o mesmo artigo, não existem repetições de ordens de fabrico.

acabada (pronta a cortar), assim, existe a necessidade de recorrer a um conjunto de fornecedores dotados destas competências. De forma a satisfazer as suas necessidades produtivas, a empresa poderá optar por duas alternativas: a primeira consiste em comprar matéria-prima em estado acabado a determinado fornecedor, não sendo necessária nesta fase, nenhum tipo de tratamento pré-produtivo; a segunda implica comprar a matéria-prima em estado cru (sem acabamentos ou coloração) e contratar todos os serviços necessários para que a matéria-prima se transforme de acordo com as especificidades do artigo, obtendo, potencialmente, vantagens de preço. Desta forma consideram-se custos pertencentes a esta rubrica, por um lado, todas as compras de matéria propriamente dita, e por outro, todos os serviços necessários para o seu tratamento.

Aplicações à Peça

Como o próprio nome indica, caberão nesta categoria, todos os custos associados a aplicações efetuadas à peça. À semelhança do que acontece com as matérias-primas, os recursos disponíveis fazem com que seja necessário recorrer a fornecedores deste tipo de serviços, à exceção das aplicações bordadas, caso em que a empresa possui alguma capacidade. São exemplos práticos deste tipo de aplicações: tingimentos da peça confeccionada, aplicações de transferes, estampados, bordados, lavagens de acabamento ou desgaste.

Mão-de-obra

Nesta categoria estarão incluídas todas as operações de corte, costura e acabamento e correspondentes custos específicos de mão-de-obra por minuto, calculado através do produto do tempo de cada operação produtiva e do custo ponderado hora-homem. Este tipo de recurso pode ser assegurado por via interna, beneficiando dos recursos que a empresa tem ao seu dispor ou, em alternativa, através da subcontratação do serviço a outras empresas. Assim, apesar da empresa possuir competências técnicas internas para realizar qualquer uma das operações, dado não ter os recursos necessários para assegurar o

processamento dos volumes de produção com que opera, foi definido, à partida, assumir internamente todas as operações de corte e acabamento e recorrer à subcontratação de 90% da operação de costura.

Adicionalmente, e considerando que os custos com mão-de-obra no momento de costura têm uma elevada representação nos custos totais de um artigo, a sua subcontratação dota a empresa de uma elevada capacidade de resposta a variações da procura.

Situações de subcontratação vertical (corte, costura e acabamento) poderão ainda acontecer caso a capacidade produtiva da empresa não seja suficiente para dar resposta ao fluxo produtivo.

Acessórios de Costura

No âmbito dos acessórios usados durante o processo produtivo, consideram-se acessórios de costura, todos os acessórios cuja aplicação é feita durante a fase de costura. Esta categoria relaciona-se com produto do preço destes acessórios pela quantidade usada, estando o custo da sua aplicação alocada à rubrica da mão-de-obra (costura). São exemplos de acessórios de costura: elásticos, laços, fitas, etiquetas de composição e etiquetas de marca.

Acessórios de Acabamento

À semelhança do que sucede com os acessórios de costura, consideram-se acessórios de acabamento todos aqueles cuja aplicação é feita na fase de acabamento. O seu custo é o reflexo do preço do acessório, estando a sua aplicação associada às operações de acabamento (mão-de-obra). Etiquetas de cartão, sacos, embalagens, botões, molas, são exemplos de acessórios deste tipo.

3.4. Fases de Apuramento de Custo

Para além de nos ser possível identificar as categorias de custo a que um produto está sujeito durante a sua industrialização, podemos nomear 3 fases distintas no que toca o seu apuramento, como representado na figura 11.

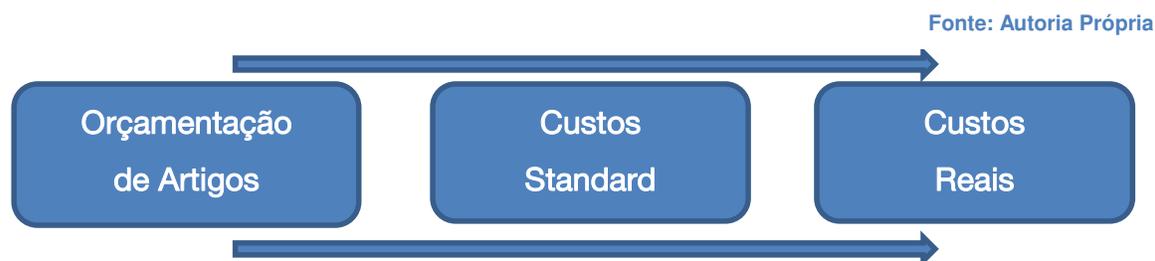


Figura 11: Diferentes fases de apuramento dos custos diretos

Em primeiro lugar, cabe à empresa proceder à previsão dos custos variáveis associados a um artigo, com a finalidade de apresentar o preço ao seu cliente. Por se tratar de uma tarefa baseada em expectativas relativamente aos custos, esta fase contempla risco e incerteza para a empresa, podendo ter influência direta nas suas margens de benefício e competitividade.

Numa fase intermédia, e devido à limitação temporal a que está sujeito o apuramento de custos reais (apenas são tratados mensalmente), os custos *standard* satisfazem as necessidades de valorização de ordens de fabrico não concluídas. Assim, sempre que o processo de industrialização se encontra em curso, a sua valorização será feita de acordo com o grau de incorporação dos seus componentes e mediante os custos *standard*. Por sua vez, estes custos correspondem à previsão feita na orçamentação de artigos, ou seja, são baseados em previsões ou orçamentos previamente negociados com os fornecedores. Adicionalmente, será feito o apuramento real dos custos, ou seja, o apuramento de todos os custos diretos efetivamente verificados durante o processo produtivo. Para tal, é usado o ERP (*Enterprise Resource Planning*) da empresa, construído à medida das suas necessidades.⁸Nesta fase, os custos verificados em nada dependem das restantes fases de custeio.

⁸ Ver ponto 3.5.

3.4.1. Orçamentação de Artigos

À semelhança da generalidade das empresas, existe a necessidade de negociar preços com o cliente antes do processo produtivo ter início. Assim, se por um lado algumas indústrias têm a possibilidade de normalizar os preços dos seus artigos, isto não acontece para empresas pertencentes à indústria produtora de vestuário, em particular naquelas que, pelas suas características, se encontram ligadas à indústria *Fashion* e, desta forma, produzem artigos altamente personalizados. A curta vida do produto, a sua complexidade e a variabilidade dos seus componentes faz com que seja difícil uma normalização de preços.

Dadas estas características, segundo Drury (2004), podemos afirmar que a Temasa se encontra no grupo de empresas “*price setter facing long-run pricing decisions*”. Por outras palavras, a empresa estabelece o seu preço sabendo que, em teoria, poderá ter de ajustar virtualmente todos os seus recursos, pois, no momento da negociação de preços, nenhum dos materiais afetos ao produto foi comprado. Por outro lado, se tivermos em conta que uma empresa nestas condições deve orçar “um produto ou serviço de forma a cobrir todos os recursos a ele afetos” (Drury 2004), a sua estratégia passará pela estimação dos custos afetos à produção de determinado artigo. Numa fase posterior, a empresa deverá ainda aplicar um *mark-up* capaz de contabilizar todos os custos indiretos, assim como a margem de lucro.

Apesar deste apuramento não determinar efetivamente os custos associados a determinada ordem de fabrico, a sua assertividade, ou falta dela, tem implicações diretas na competitividade da empresa, pois irá determinar o preço de venda do artigo. Tendo em consideração que este processo se trata de uma previsão de custos, podemos assistir a três situações distintas, quando comparada a previsão com os custos efetivos: um completo acerto da previsão; uma subestimação de custos; ou uma sobrestimação de custos.

Considerando as características particulares do produto (peças de vestuário), é seguro dizer que não existirão situações de acerto absoluto relativamente aos custos reais. Caso os custos sejam sobrestimados, a empresa

perderá competitividade relativamente aos seus principais concorrentes, o que poderá resultar numa perda de encomendas. Por outro lado, sempre que os custos são subestimados, a empresa incorrerá em prejuízos, podendo inclusive, em situações extremas, implicar um preço de venda menor que o somatório dos custos diretos.

A precisão da orçamentação de artigos traduz assim a eficácia de previsão de custos associados ao processo produtivo e, para além de assegurar uma margem aceitável para o seu negócio, garante à empresa uma maior competitividade relativamente aos potenciais concorrentes. Em suma, um apuramento de custos ideal não exibiria qualquer diferença entre os custos orçados e os custos reais, mas, o hiato temporal entre a orçamentação e a concretização dos custos, aliado à volatilidade do processo produtivo, torna impossível obter o resultado ótimo. Desta forma, a melhor alternativa passará por garantir que as diferenças sejam positivas e o mais próximas possível do zero. Por outras palavras, garantir que o orçamento não subestima os custos totais, tendo presente que uma sobrestimação prejudica a competitividade da empresa. Pretende-se com a introdução das metodologias de contabilidade de custos melhorar os processos de orçamentação, tornando assim a empresa mais competitiva.

Cada um dos processos de orçamentação é desencadeado por um pedido de orçamentação enviado pelo cliente, no qual seguem todas as especificações do artigo em questão. Para que possamos ter uma perceção mais ampla destes processos, passamos a descrever um processo tipo.

3.4.1.1. Matérias Primas

Começamos pela estimação do custo associado à incorporação de Matérias-Primas no nosso objeto de custo. Tendo em consideração as especificações do cliente relativamente ao artigo, é necessário, em primeiro lugar, apurar o preço da matéria-prima junto do(s) fornecedor(es), normalmente expresso em €/KG, no

sector malheiro, em que a empresa opera (ainda que o consumo seja determinado em m²).

Paralelamente, terá de ser determinado o seu consumo, através do sistema CAD (*computer-aided design*). Este programa estima o consumo de matérias-primas têxteis, considerando a forma ótima como se poderão encaixar num plano ou folha de malha.

Apesar da estimação do preço e quantidade de matéria-prima parecer um processo relativamente linear, as variáveis a que esta está sujeito condicionam a previsão, senão vejamos:

1) O cálculo é efetuado numa fase inicial da industrialização: as formas dos componentes e respetivas dimensões podem sofrer alterações ao longo do processo de desenvolvimento do produto;

2) Variações na largura da malha (dentro dos parâmetros de variabilidade aceitáveis) afetam o rendimento do encaixe dos componentes a cortar;

3) À semelhança do que acontece com a largura, a gramagem da malha real está sujeita a possíveis variações;

4) Variações de desperdício de matéria-prima nas operações de acabamento podem afetar os custos associados a esta rubrica, ainda que exista um intervalo de quebras comercialmente aceitáveis.

Sempre que existe a necessidade de determinar o consumo unitário de matéria-prima recorre-se ao sistema de marcas CAD. Este procedimento interno, permite-nos otimizar a utilização da matéria-prima, ou seja, prever qual o número máximo de componentes que podem ser encaixados numa determinada área de matéria-prima. Para tal é necessário conhecer a largura e a gramagem da malha/tecido, saber quais as dimensões dos moldes e ainda qual a distribuição de tamanhos da encomenda (figura 12). Se por um lado a otimização do espaço depende de cada um destes fatores, por outro, qualquer um deles está sujeito a possíveis alterações até ao momento de produção. Variações de largura da malha/tecido, dimensão de moldes e alterações da gama de tamanho poderão afetar a qualidade do aproveitamento, obrigando o sistema informático a

reorganizar o encaixe dos componentes numa nova marcada. Variações de gramagem, ainda que não alterem a qualidade do aproveitamento terão efeitos diretos no consumo unitário de matéria-prima, sempre que esta for comprada a peso (€/KG).

Fonte: Sistema CAD.

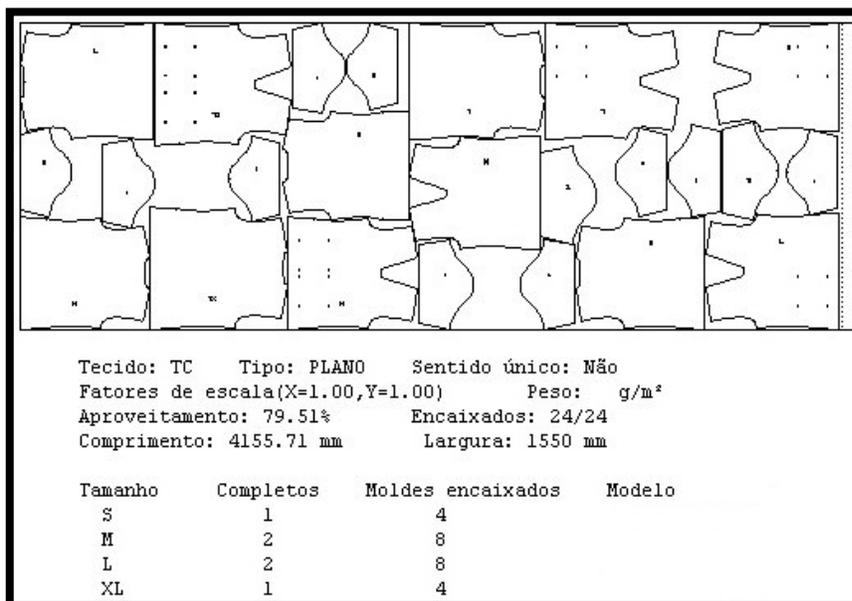


Figura 12: Exemplo de uma marcada: Otimização do plano de corte

Consideremos a marcada representada pela figura 8. Partindo do pressuposto que a matéria-prima considerada tem um peso de 180gr/m², uma largura equivalente a 1,55 metros e um preço de 8€/KG, qual seria o custo associado à produção de 1 peça deste artigo. O primeiro passo será calcular a área⁹ de matéria-prima que temos à nossa disposição 4,16m × 1,55m = 6,45m², ou seja, o correspondente a 6,45m² × 180 gramas/m² = 1161gramas ou 1,161kg. Da interpretação da figura, podemos ainda verificar que estão considerados 24 moldes de componentes correspondentes a 6 artigos de diferentes tamanhos. Desta forma, o custo associado à produção de uma peça de vestuário será dado pelo produto do peso (em kg) da matéria-prima usada num artigo e preço o da matéria-prima (€/KG) $\frac{1,161kg}{6peças} \times 8€/Kg = 1,55€$.

⁹ Estes cálculos simplificados não consideram o desperdício correspondente à fixação da matéria-prima à mesa de corte, nomeadamente desperdício de pinças e aureolas. Como consequência direta o exemplo considera uma área útil maior do que numa situação real.

Como podemos constatar o cálculo do custo da matéria-prima assenta em pressupostos como o tamanho dos moldes, a largura e peso da matéria-prima, gama e distribuição de tamanhos. Na fase de orçamentação nenhum destes valores é definitivo o que pode, como acima referido, alterar o custo efetivo relativo a esta rubrica.

Adicionalmente, a volatilidade do orçamento poderá ainda estar associada a variações do desperdício das operações de acabamento da matéria-prima. Como podemos verificar no ponto 3.3., para que seja possível obter vantagens de preços, a empresa recorre habitualmente a vários tipos de fornecedores de matérias-primas, sendo possível dividi-los em dois grupos: fornecedores de matérias-primas em cru, e fornecedores de serviços de acabamento de matéria-prima. O preço estimado para a matéria-prima será composto, em primeiro lugar pelo custo da matéria em cru e conseqüentemente pelo custo associado aos acabamentos desejados. Apesar deste processo parecer relativamente simples de aferir, a variabilidade das suas características técnicas cria alguma incerteza.

Considere-se uma situação específica, em que são necessários 200kg de matéria-prima acabada para satisfazer uma ordem de fabrico. Perante esta situação será comprada matéria em cru suficiente para que, sabendo do desperdício que irá ocorrer nas fases de acabamento de matéria-prima, ainda seja possível satisfazer a encomenda (por exemplo 220kg ou 110% da necessidade inicial). O desperdício considerado foi 10% e dependerá naturalmente dos processos a que a matéria irá ser sujeita, tendo a si associada alguma variabilidade. Durante a orçamentação de artigo, será considerado um preço que, desta forma, dependerá de fatores alheios à empresa (possíveis variações do desperdício), que poderão ter como conseqüências: maior ou menor quantidade comprada; maior ou menor preço de compra relativamente ao orçamento; ou ainda a necessidade de alterar/acrescentar processos produtivos de forma a obter o aspeto pretendido. O fato de se tratar de uma matéria-prima natural, o algodão, com características variáveis entre lotes (dependendo da rama e colheita) não garante condições de processamento estáticas. Assim, ainda que

os preços negociados com os fornecedores não se alterem, desde o momento da orçamentação, sempre que se alterar a percentagem de desperdício, a empresa incorrerá em desvios de custos, face ao estimado.

Considerando esta categoria a que assume maior importância nos custos globais, podemos dizer que qualquer uma das variáveis acima mencionadas poderá ter implicações significativas no sucesso do processo de orçamentação de artigos.

3.4.1.2. Aplicações à Peça

Ao contrário do que sucede com as estimações para custos com matérias-primas, espera-se um maior acerto das previsões dos custos associados a aplicações à peça. Adicionalmente, esta categoria terá, de uma forma generalizada, uma importância menor nos custos com a produção de artigos, ou seja, representa níveis menores de risco para a empresa.

Como vimos anteriormente, a não ser que as especificações indiquem a necessidade de uma aplicação bordada, a empresa terá de recorrer a um fornecedor para este tipo de serviço. Sempre que o primeiro caso se verificar, a estimativa de custos é feita internamente pelo setor dos bordados, caso contrário, as especificações serão enviadas para os fornecedores mais indicados, que responderão com um preço. Em termos gerais, os preços serão apresentados sem qualquer tipo de informação relativamente às quantidades produzidas, o que se traduz num elemento de incerteza face ao processo real, visto que os preços podem variar consoante a quantidade produzida.

3.4.1.3. Mão-de-Obra

De forma a calcular qual será o custo total com mão-de-obra, interessa reunir informação, por um lado, a gama operatória e os tempos necessários para as operações de corte, costura e acabamento e, por outro lado, sobre o custo minuto da mão-de-obra. Para tal, e mediante a interpretação das especificações do cliente para o artigo, são determinados, pelo sector de tempos e métodos,

quais os tempos necessários para concluir cada uma das operações. O elevado grau de normalização das operações leva a que os tempos sejam aferidos mediante histórico, exceto nas operações inovadoras, que são cronometrados na fase de prototipagem.

No que respeita à determinação do preço da mão-de-obra, em teoria, este deveria ser determinado de acordo com o destino da operação, ou seja, pela consulta do preço interno sempre que a operação fosse realizada internamente, ou pela consulta do custo associado aos subcontratos, sempre que as operações fossem realizadas externamente. Considerando, por um lado, a regularidade dos preços da mão-de-obra por minuto e por outro, a incerteza relativamente à alocação dos recursos no momento da produção é assumido um preço médio para a mão-de-obra, de acordo com a distribuição normal das operações.

Dadas as características desta categoria de custo, podemos antecipar que esta se comporte de uma forma estável, não se esperando muita variabilidade, até ao momento da aferição dos custos reais. Esta “certeza” revela-se essencial, dada a grande representatividade deste custo direto na totalidade dos custos.

3.4.1.4. Acessórios de Costura e Acabamento

Em média, cada uma destas categorias de custo tem representações marginais, na totalidade dos custos diretos associados à industrialização de artigos, e não se espera grande incerteza na sua estimação. A determinação da quantidade necessária de acessórios é feita pela interpretação direta do croqui do artigo, sendo o seu preço é determinado na negociação direta com os fornecedores deste tipo. Determinados os preços e as quantidades unitárias necessárias, estamos aptos a estimar o custo com estas categorias.

Apurados os custos unitários correspondentes às 5 categorias de custo a Temasa está apta a apresentar uma proposta de preço ao cliente. Esta proposta terá ainda em consideração uma margem de benefício (*mark-up*) capaz de assegurar o cumprimento dos objetivos financeiros da empresa.

3.4.2. Custos Standard

Obedecendo a Têxtil do Marco a uma política de inventários permanente, esta fase de apuramento de custo surge da necessidade de contabilizar os artigos, quer acabado quer em *stock*, nas suas fases de produção, de acordo com o seu grau de incorporação dos materiais usados. Assim, em alternativa aos sistemas de inventários intermitentes, assentes em inventários que se realizam em momentos específicos do ano, um sistema de inventários permanente possibilita que seja feita uma análise dos artigos em curso, em qualquer momento. Esta estratégia permite um acompanhamento estreito da atividade produtiva, traduzindo-se em demonstrações financeiras mais precisas, menores margens de erro e ainda maior capacidade de gestão e compreensão dos *stocks*. Para tal, é usado o apuramento de custos que, em conjunto com o ERP (*Enterprise Resource Planning*) da empresa, fornece toda a informação necessária para determinar o valor do *work in progress*.

Com informação relativa ao momento de produção em que o produto se encontra e, adicionalmente, conhecendo quais os custos correspondentes a cada uma das fases produtivas, é-nos possível determinar qual o “valor” do produto no final de cada contabilização, independentemente deste estar concluído ou por concluir.

No entanto, e dada a impossibilidade de valorizar os artigos de acordo com o custo real da mão-de-obra e matérias incorporadas no produto em qualquer momento, a sua valorização utiliza os custos *standard*. Por sua vez, os preços e consumos provisionais considerados para o apuramento do custo *standard*, têm por base os mesmos elementos utilizados para a fase de orçamentação (exceto *markup*).

3.4.3. Custos Reais

Ainda que as fases de orçamentação e valorização de artigos se apresentem determinantes no apoio aos processos da empresa, é na fase de apuramento dos custos reais que reside o principal objeto de análise. Podemos assim definir o apuramento dos custos reais como sendo: o momento do processo produtivo onde são transcritos os custos efetivos¹⁰ associados a determinada ordem de fabrico para o sistema informático (ERP). Atualmente estes dados têm como principal finalidade “alimentar” a contabilidade financeira, não tendo sido feita, até á data do estágio, qualquer implementação processual para o tratamento desta informação com objetivos mais direcionados à gestão e à tomada de decisões.

A complexidade e o detalhe da informação apurada só poderia ser alcançada com a ajuda de um sistema informático de apoio à gestão, capaz de aferir e sintetizar todos os dados relativos à industrialização do produto. Desta forma, e antes de partirmos para a análise dos dados, interessa-nos entender qual o método de apuramento de cada um dos custos diretos objetos de análise. Isto permitir-nos-á aumentar a sensibilidade para eventuais falhas de registo, que podem ocorrer durante o processo de industrialização, e, assim, numa fase posterior, fazer comparações justas com os dados obtidos aquando da orçamentação de artigos.

3.4.3.1. Matérias Primas

De forma a percebermos as particularidades do processamento em sistema dos custos reais com a matéria-prima, é necessário de recuar até ao momento em que é feita a sua encomenda. Como vimos anteriormente, a Temasa recorre a um sistema de otimização do plano de corte para aferir a necessidade do consumo de matéria-prima. O momento da encomenda não é exceção. À semelhança da marcada feita para fins de orçamentação, não existe, nesta fase, toda a

¹⁰ Saídas de armazém ou contratos de serviço valorizados respetivamente a preço médio ponderado à quantidade e valor da fatura de serviço.

informação necessária para determinar, com exatidão, a quantidade real de matéria-prima, devido à falta dos dados reais da malha (largura e gramagem).

Após a encomenda, os fornecedores trabalham a matéria-prima, segundo as especificações recebidas. Paralelamente à sua receção, a empresa fica na posse de todos os dados necessários para efetuar a marcada real, ou seja, a marcada que será capaz de determinar, em termos definitivos, qual a necessidade exata de matéria-prima que deve ser usada para satisfazer a encomenda. Uma de três situações pode acontecer: a previsão revelou-se correta e a matéria-prima em *stock* satisfaz exatamente as necessidades reveladas; a previsão ficou aquém das necessidades e é necessário efetuar uma encomenda adicional; ou a previsão excedeu as necessidades e gera-se um *stock* de matéria-prima.

Em qualquer situação o comportamento do setor do corte será similar: para cada ordem de fabrico serão feitas as requisições necessárias de matéria-prima até que a necessidades seja sanada, independentemente das quantidades efetivamente compradas. Os custos com matéria-prima associados a cada uma das ordens de fabrico dirão respeito à quantidade de matéria-prima consumida, e não à quantidade de matéria-prima comprada.

Assim, apesar de este procedimento ter em consideração toda a matéria-prima que foi efetivamente consumida por uma determinada ordem de fabrico, não contempla uma parte importante do custo associado à produção de um artigo, a formação de *stocks*. Desta forma, ainda que uma determinada quantidade de matéria-prima tenha sido comprada com a finalidade de satisfazer uma ordem de fabrico, apenas serão considerados custos com esta rubrica, matérias-primas que tenham sido realmente consumidas pelo setor do corte.

3.4.3.2. Aplicações à Peça

A Têxtil do Marco caracteriza-se como uma plataforma capaz de produzir verticalmente um produto, recorrendo, sempre que necessário, à subcontratação de serviços. No que respeita às aplicações à peça a empresa não possui capacidade, à exceção dos bordados, para realizar a tarefa forma interna. Como consequência, estas são feitas quase na sua totalidade, recorrendo a subcontratos.

Tendo isto em consideração, custos reais com esta rubrica são contabilizados tendo por base os subcontratos destes serviços.

Para que fosse possível uma comparação entre os custos reais e os custos previstos em orçamento, foram corrigidos os custos reais de forma a contemplarem os custos com os bordados internos.

3.4.3.3. Mão-de-Obra

Os custos específicos de mão-de-obra, serão determinados de acordo com o destino da operação final. Caso esta seja realizada internamente, é aliada a medição do tempo da operação, ao custo médio da mão-de-obra aplicada diretamente na operação. Sempre que a operação é realizada através de subcontratos, o custo será contabilizado mediante aquilo que esteja estipulado na encomenda ao fornecedor ou contrato.

Como vimos, os custos com mão-de-obra podem ser divididos em corte, costura e acabamento, assumindo, a operação de costura, o papel mais importante neste grupo. Tendo em conta, por um lado, o carácter marginal dos custos de mão-de-obra nas fases de corte e acabamento, e, por outro, que estas operações são realizadas internamente, apresentando comportamentos constantes, na afetação por ordens de fabrico, serão apenas considerados, na análise, os custos com a mão-de-obra afeta à confeção.

3.4.3.4. Acessórios de Costura

Paralelamente à aferição dos custos com a mão-de-obra, são aferidos, durante o momento da costura do artigo, todos os custos relativos à incorporação de acessórios de acabamento, independentemente da costura se realizar fora ou dentro de portas.

Sempre que é iniciado o momento de costura é feita uma requisição ao armazém de acessórios, que gera uma baixa nos *stocks* e, conseqüentemente, um custo associado à ordem de fabrico. A requisição será feita pela produção interna ou pela produção externa, mediante a origem da necessidade dos acessórios.

3.4.3.5. Acessórios de Acabamento

Ao contrário do que acontece para o apuramento dos custos com acessórios de costura, o apuramento dos custos reais com acessórios de acabamento, não decorre de requisições ao armazém dos acessórios. As suas características físicas e utilização partilhada tornam difícil o processo de contagem por ordem de produção, e desta forma, os consumos são feitos automaticamente, dadas as especificações do *dossier* técnico do artigo, e de acordo com o número de peças que registadas nas operações de acabamento, reconhecidas por leitores de código de barras.

Sendo uma fase de produção, em que o custo é determinado pelo número de peças que obtêm registo, a suscetibilidade que este processo específico tem ao erro humano pode traduzir-se numa dificuldade. Dada a probabilidade de erro, foi necessário algum cuidado adicional na leitura destes custos diretos, exigindo em várias situações, correção manual dos consumos gerados através deste processo.

3.5. Enterprise Resource Planning

Todo o processo de recolha da informação relativa aos custos diretos reais tem como suporte principal o ERP da empresa. A importância deste tipo de ferramenta tem aumentado, desde o seu aparecimento, em meados dos anos 90, e assume-se, atualmente, como um elemento fundamental nas organizações (Drury, 2004). Em termos genéricos, um “ERP” caracteriza-se pela sua verticalidade, providenciando, em tempo real, todos os fluxos de informação existentes entre as partes constituintes da empresa.

Para além disso, estes sistemas de informação disponibilizam ferramentas que permitem a elaboração das tarefas contabilísticas. Desta forma os ERP's vêm colmatar potenciais falhas de informação, que existiam até à sua implementação, e ainda diminuir significativamente o tempo associado à recolha da mesma.

Desde 2004, a Têxtil do Marco trabalha com um sistema de informação com estas características. Na posse desta ferramenta, todas as tarefas desempenhadas pelos colaboradores estão, de alguma forma, ligadas ao ERP. Deste modo, este sistema integrado de informação permite acompanhar, virtualmente, o processo de industrialização do produto, estando presente desde conceção do artigo, até à expedição do mesmo, passando pela elaboração da ficha técnica, estágios de aprovação do produto, calculo das necessidades, encomendas a fornecedores, movimentos de armazém, subcontratação de serviços, recolha de quantidades produzidas e tempos de produção, apuramento de consumos e ainda, a entrada de produto acabado em armazém e respetiva faturação. Para além disso, esta ferramenta, assume um papel central para a reunião de todos os dados necessários ao processamento contabilístico, diminuindo inclusive, a probabilidade de erros no âmbito desse processo.

Como seria de esperar o ERP detido pela empresa serviu de base à recolha dos dados presentes neste relatório, em particular, no que respeita à aferição dos custos reais. Em contrapartida, nenhum dos dados associados com a orçamentação de artigos e, em consequência, na sua valorização, se encontra integrado no sistema. Desta forma, para efeitos de análise e *report* houve a

necessidade de complementar o output do ERP com toda a informação relativa à orçamentação de artigos.

Em termos práticos, a base de dados usada durante o estágio, apresenta toda a informação relativa aos custos diretos, para cada objeto de custo. Assim, a cada ordem de fabrico / produto / objeto de custo, corresponde cada um dos custos diretos acima previstos (matéria-prima, mão-de-obra, acessórios e aplicações) de acordo com os diferentes momentos

3.6. Análise de Dados

Esta análise contempla dados relativos a 394 ordens de fabrico, fechadas entre 1 janeiro de 2014 e julho de 2014, e tem como principal objetivo responder às perguntas que surgiram durante o estágio.

A análise de dados será apresentada de forma alternativa àquela que foi feita durante o período de estágio, pretendendo-se assim que esta ilustre aquilo que foi o contributo do trabalho desenvolvido, sem violar a política de confidencialidade da empresa. Para tal, serão usados, por um lado, nomes alternativos para identificar variáveis e, por outro, omitidos os valores das mesmas.

3.6.1. Categorias de Custo

Durante o processo de industrialização do produto, é possível identificar 5 tipos de custos diretos: “matérias-primas”, “aplicações à peça”, “mão-de-obra”, “acessórios de costura” e “acessórios de acabamento”. De forma aleatória, estes custos diretos serão substituídos na análise por “custo 1”, “custo 2”, “custo 3”, “custo 4” e “custo 5”.

Fonte: Autoria Própria.

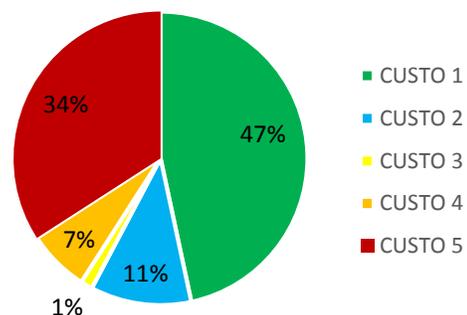


Figura 13: Representatividade Média dos custos diretos

Como podemos atestar pela figura 13 os diferentes fatores de custo exibem representações bastante dispare nos custos diretos totais da empresa.

Considerando um produto tipo, podemos verificar que as rubricas “custo 1” e “custo 5” representam cerca de 80 por cento do custo direto total. Em termos médios, estes serão os fatores de custo com maior importância nos encargos diretos com a produção do produto. Desta forma, melhorias competitivas num destes fatores significam impactos positivos maiores nos benefícios da empresa, comparativamente aos restantes custos diretos.

Em alternativa, os fatores de custo “2” e “4” apresentam-se com importâncias de 11% e 7%, delegando o “custo 3” para o custo com menor importância, nos custos diretos totais. Comparativamente aos custos “1” e “5”, estes fatores de custo apresentam importâncias médias substancialmente menores.

Ainda que, em termos médios, as categorias de custo se apresentem desta forma, não é realista afirmar que qualquer um dos artigos produzidos tem uma distribuição de custos equivalente a esta. Este fato decorre da diversidade de artigos produzidos, pela Têxtil do Marco (vestuário de bebé, vestuário de adulto; ou gamas de roupa interior.

Fonte: Autoria Própria.

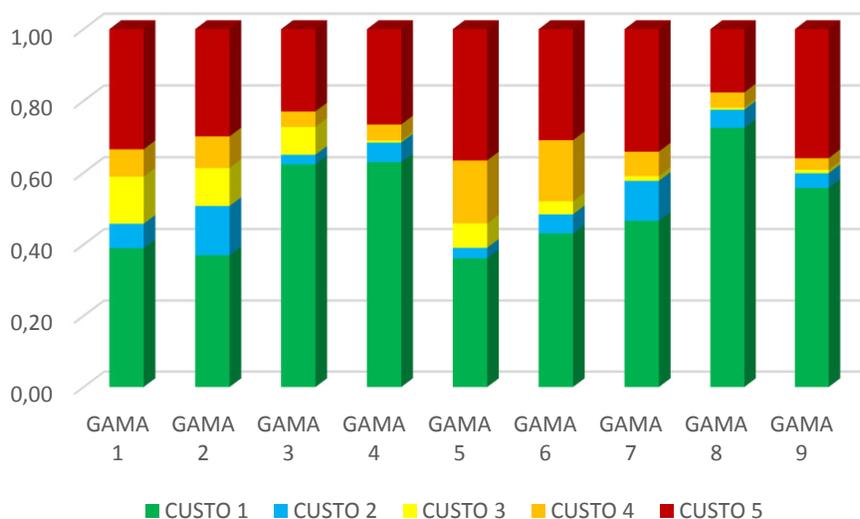


Figura 14: Representatividade média dos custos diretos por gama de produto

É possível identificar 9 gamas de produto diferentes. A figura 14 representa a distribuição dos custos diretos para as diferentes gamas de produto.

Analisando a figura 14, é possível identificar variações substanciais entre gamas de produto. Desta forma, custos que, em termos médios, se apresentam como marginais (“custo 3” com representatividade média de 1,3% nos custos totais), podem assumir representações importantes em algumas gamas de produto, como é exemplo a “gama 1”, onde o “custo 3” representa 13% do total dos custos.

Este raciocínio pode ser transposto para outros fatores de custo, demonstrando que alterações na eficiência associada a um custo direto, pode ter consequências distintas nas diferentes gamas de produto. Por exemplo, considerando uma situação hipotética em que a empresa consegue aumentar a eficiência relativamente ao fator de “custo 1”, o impacto competitivo será maior nas gamas “4” e “8” do que, por exemplo, nas gamas “2” ou “5”.

Por outro lado, a figura 14 considera importâncias similares das gamas de produto, no volume de negócios total. Uma análise do binómio volume de negócios e benefícios brutos¹¹ permitirá identificar as gamas que apresentam maior importância no desempenho da empresa, quais gamas mais competitivas em termos percentuais, e ainda a contribuição do *mix* produtivo para a performance global.

3.6.2. Desempenho da Empresa e Benefício Bruto

Quando é necessário avaliar a performance da empresa, durante determinado período de tempo, é comum recorrermos a indicadores que nos transmitam a informação pretendida. Neste contexto, o EBITA, um rácio capaz de traduzir quais os lucros da empresa, antes de impostos, em determinado período, apresenta-se de importância central no processo de monitorização do negócio. Todos os meses, esta informação é disponibilizada à equipa de gestão da Têxtil do Marco,

¹¹ Ver ponto 3.6.2.

através do departamento de contabilidade, e serve como avaliação da performance para esse mês.

Apesar da utilidade inquestionável deste rácio para a equipa de gestão, o carácter global do mesmo pode causar algumas entropias na sua interpretação. Como tal, e de forma a criar um rácio capaz de traduzir exclusivamente a performance da empresa, durante determinado período de tempo, surge o “Benefício Bruto”.

Tendo em consideração que o estudo recai exclusivamente sobre os custos variáveis, mais concretamente sobre os custos diretos, este indicador define-se apenas pelo rácio entre benefícios, livres de custos diretos, e o total dos benefícios ou seja:

$$\frac{\text{Preço de Venda} - \text{Custos Diretos}}{\text{Preço de Venda}},$$

por outras palavras, o benefício bruto representa a percentagem do valor de produção livre de custos diretos. Deste indicador não faz parte qualquer tipo de custo fora do universo de custo diretos anteriormente definidos.

A figura 15 ilustra, para cada uma das gamas de produto, a conjugação entre o benefício bruto libertado e a importância da gama de produto para o volume total de negócios.

Fonte: Autoria Própria.

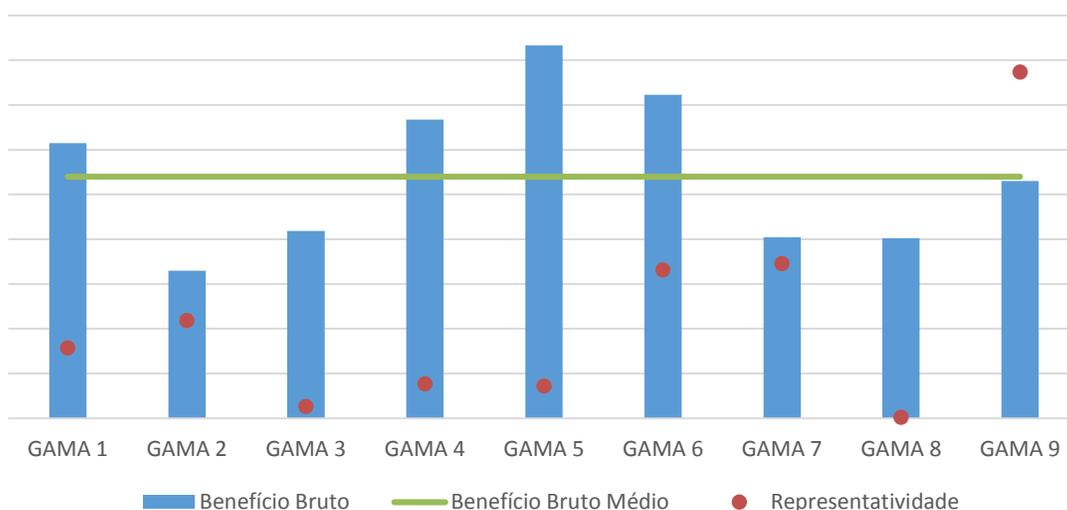


Figura 15: Benefício bruto e representatividade por gama de produto

Fazendo uma primeira análise à figura podemos retirar 3 conclusões imediatas:

1. Gamas “9” e “6” - apresentam a conjugação de benefício/representatividade mais elevada de todas as gamas de artigo. Reduções de custos diretamente associadas a estas gamas teriam impactos mais significativos nos resultados da empresa;
2. Gamas “4” e “5” – elevados benefícios e baixa representatividade. Este poderá ser um sinal de que a empresa poderá aumentar a sua competitividade junto do cliente através de uma diminuição de preços;
3. Gamas “8” e “3” – a fraca representatividade deste tipo de artigos associada aos baixos benefícios retirados da sua produção, sugerem uma futura desvalorização destas gamas. Por outro lado, devem ser tidos em consideração outro tipo de fatores, tais como, a importância das gamas em momentos de baixa procura.

No que respeita ao volume total de negócios, podemos constatar um grande peso da “gama 9”, seguida pelas gamas “7” e “6”. De salientar o carácter marginal de algumas gamas, no que respeita ao volume total de produção, como são exemplo, as gamas “3”, “4”, “5” e “8”.

No que diz respeito ao benefício bruto libertado, constatamos que apenas 4 das 9 gamas de produto se encontram acima da média (gamas “1”, “4”, “5” e “6”). Estas representam o tipo de negócio onde a empresa, pela conjugação dos seus fatores produtivos, consegue maiores vantagens comparativas. Em contrapartida, estas gamas de produto não coincidem, de uma forma geral, com as gamas de produto mais representativas dos negócios da empresa. Estes dados permitem-nos afirmar que o *mix* produtivo atual não otimiza os recursos da empresa, na medida em que existem maiores ganhos na adoção de combinações produtivas alternativas.

Por outro lado, tendo em consideração o papel que a Temasa assume relativamente ao grupo em que está inserida, não existe grande capacidade de

negociação do seu *mix* produtivo. Assim, em alternativa à estratégia de otimização do *mix* produtivo, cabe à empresa avaliar aquelas que serão as tendências produtivas futuras e, uma vez identificadas, centrar os esforços em torno da redução dos principais encargos (custos diretos) associados a essas gamas. Nesta situação uma melhoria de competitividade poderá ter impactos importantes nos benefícios auferidos pela empresa em termos relativos (com aumentos de margem) assim como em termos absolutos (pelo incremento da quota de mercado).

A análise deste gráfico permite assim reorientar a estratégia da empresa e focar a sua atenção em medida concretas: seja na renegociação dos fatores de produção, nas políticas comerciais ou ainda pelo desenvolvimento de novas propostas de produto ao cliente (que segmentos explorar).

3.6.3. Análise Comparativa com o momento de Orçamentação

A capacidade da empresa em prever os custos diretos, nos quais irá incorrer durante o processo produtivo, tem grande influência na sua relação com o cliente, nomeadamente, em termos competitivos. Se, por um lado, sempre que os custos variáveis são estimados acima do custo real, a empresa perde competitividade, por outro, sempre que o orçamento subestima o custo real, a empresa incorre em perdas. A capacidade de previsão traduz-se, assim, na possibilidade da Têxtil do Marco “controlar” melhor os custos relativos aos diferentes processos produtivos, evitando que a incerteza na previsão possa conduzir a uma variabilidade nos seus resultados.

Este conhecimento permanente dos custos revela-se extremamente importante no relacionamento comercial com os clientes, dado que permite prestar um serviço valioso às marcas, na análise de valor do produto no trinómio valor percebido, *target* de preço e custo do produto.

Para além de assumir um carácter informativo, na medida em que expõe a situação atual da empresa, em termos de orçamentação de artigos, esta análise permitirá uma melhoria contínua destes processos.

Apesar do ERP, colocado à disposição, não ter permitido a realização dum estudo comparativo imediato, entre o momento de orçamentação de artigos e os custos reais, todos os dados necessários a esta comparação foram inseridos manualmente numa folha de cálculo.

A seguinte análise baseia-se na comparação entre o processo de orçamentação de artigos e os custos reais, para detetar o surgimento de possíveis problemas durante a previsão. Para tal, após uma análise mais geral sobre o problema, serão investigadas cada uma das 5 categorias de custo, procurando perceber o seu comportamento durante o processo. Este exercício permitirá entender de que forma o processo de orçamentação reflete a realidade, bem como as categorias de custo com maior risco durante no processo de orçamentação.

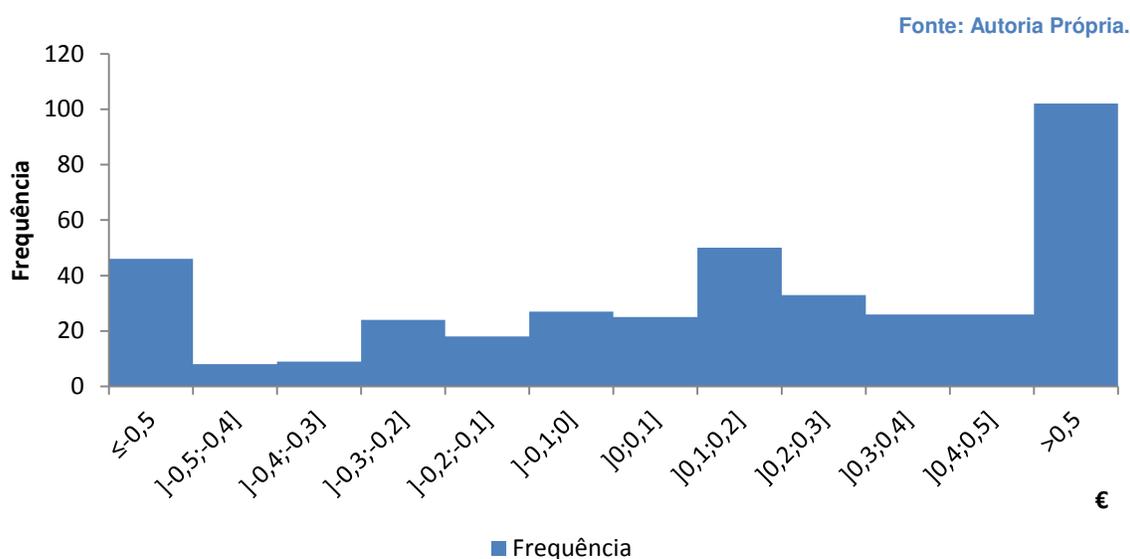


Figura 16: Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais

Perante a figura 16 podemos constatar uma tendência positiva das diferenças globais¹², entre o momento de previsão de custos diretos e os custos diretos efetivamente registados, diferenças que se traduzem em 5% do volume total do negócio. Por outras palavras, existe uma tendência para sobrevalorizar ps custos, durante o momento de orçamento.

¹² Somatório das diferenças entre o momento de orçamentação de artigos e os custos reais para todos os artigos produzidos. Representa a diferença global em € entre os dois momentos.

Podemos ainda verificar, para além da tendência positiva, o aparecimento de alguns valores extremos, tanto positivos como negativos. Este facto traduz-se num desvio padrão de grande magnitude, 1,02€, relativamente à média amostral, 0,18€.

Considerando que os dados estão apresentados em termos unitários, podemos afirmar que estamos perante uma grande variabilidade das previsões relativamente aos custos reais, existindo, desta forma, a necessidade de compreender o comportamento de cada um dos custos variáveis, presentes nesta análise.

Se, por um lado, estamos perante um processo onde existem inúmeras potenciais causas para a variabilidade observada no processo de orçamentação, por outro, existe, de fato, algum desfasamento relativamente àquilo que acontece, em termos reais. Este fato, apesar de ser esperado, contribui para a incerteza relativamente ao processo produtivo e traduz-se, desta forma, numa oportunidade de melhoria para a Têxtil do Marco.

3.6.3.1. Custo 1

O fator de “custo 1” é o custo com maior importância média nos custos totais de um artigo. Paralelamente, apresenta um desvio padrão de 0,85€ relativamente e uma média de -0,06€.

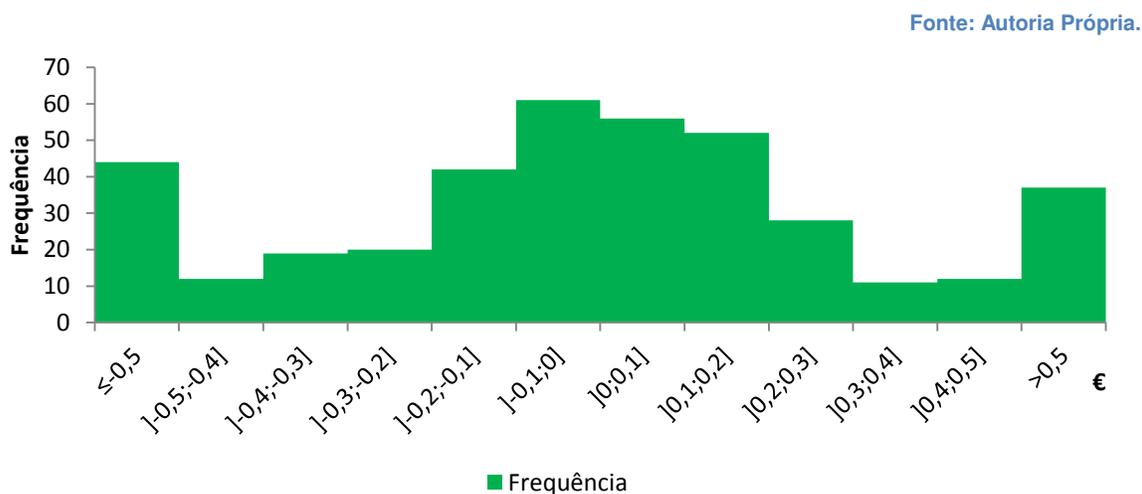


Figura 17: "Custo 1" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais

Dada a importância desta categoria de custo, nos custos totais, e considerando o elevado desvio padrão, podemos antecipar eventuais problemas nas previsões associadas a esta categoria.

Como podemos verificar da análise da figura 17, existem valores bastante discrepantes relativamente àqueles previstos no orçamento, podendo esta categoria representar o principal elemento de incerteza no processo de orçamentação.

Perante a dimensão dos dados, esta foi a categoria de custo que despertou maior preocupação. Uma análise mais profunda permitiu perceber a origem do problema e ainda evidenciar ordens de fabrico onde estas diferenças ocorreram. Esta associação, para além de facilitar a explicação dos desvios, possibilita uma maior capacidade de não errar nos processos de orçamentação.

3.6.3.2. Custo 2

Como vimos anteriormente o “custo 2” tem uma importância média de apenas 11% nos custos diretos totais, associados à industrialização de artigos. Dada a sua importância reduzida, seria de esperar uma pequena dispersão, em torno do zero, para esta categoria. A figura 18 retrata essa expectativa, com 75% dos valores situados na zona central da distribuição.

Por outro lado, podemos verificar uma diferença global negativa, que

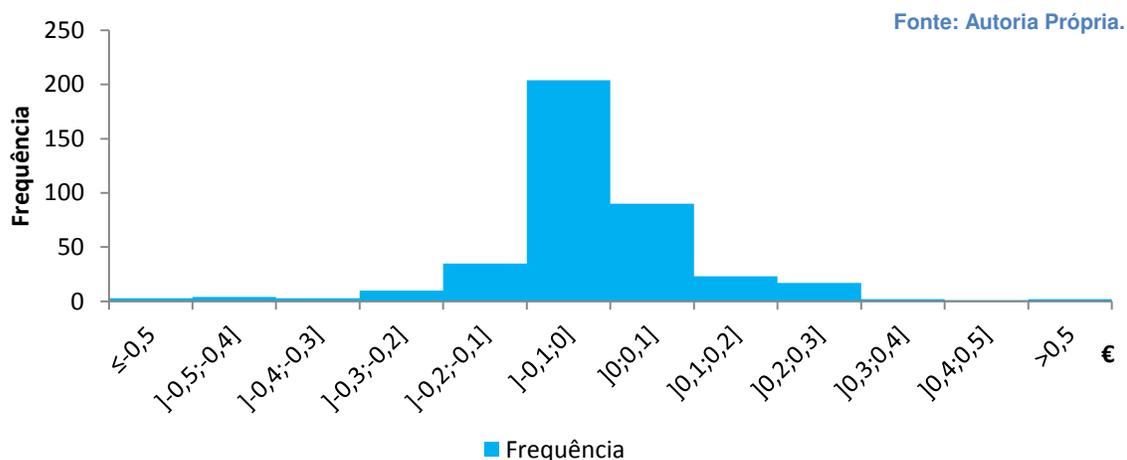


Figura 18: "Custo 2" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais

representa 13% dos custos totais com esta rubrica. Se considerarmos o baixo desvio padrão de 0,14€, relativamente à média -0,016, seria de esperar que esta categoria de custo se assumisse como relativamente fácil de prever. Após uma análise mais aprofundada, foi possível verificar que os valores negativos não tinham a ver com a variabilidade do processo em si, traduzindo problemas de desperdício específicos a esta categoria de custo, que não eram considerados no processo de orçamentação.

De salientar que os desvios, com maior valor absoluto, estão associados à gama de produto cuja importância relativa do “custo 2” é maior, prejudicando a rendibilidade desta gama de produtos.

3.6.3.3. Custo 3

O fator de “custo 3” é o custo direto com menor representação, média na totalidade dos custos registados, durante o período de análise. Dada sua importância diminuta, eventuais falhas de previsão neste fator de custo, não terão graves consequências na previsão global do custo do artigo. Por outro lado, ainda que, em média, este seja um fator de custo residual, este pode ter implicações importantes em determinadas gamas de produto. A figura 19 representa a distribuição das diferenças entre a fase de orçamentação e os custos reais para esta categoria de custo.

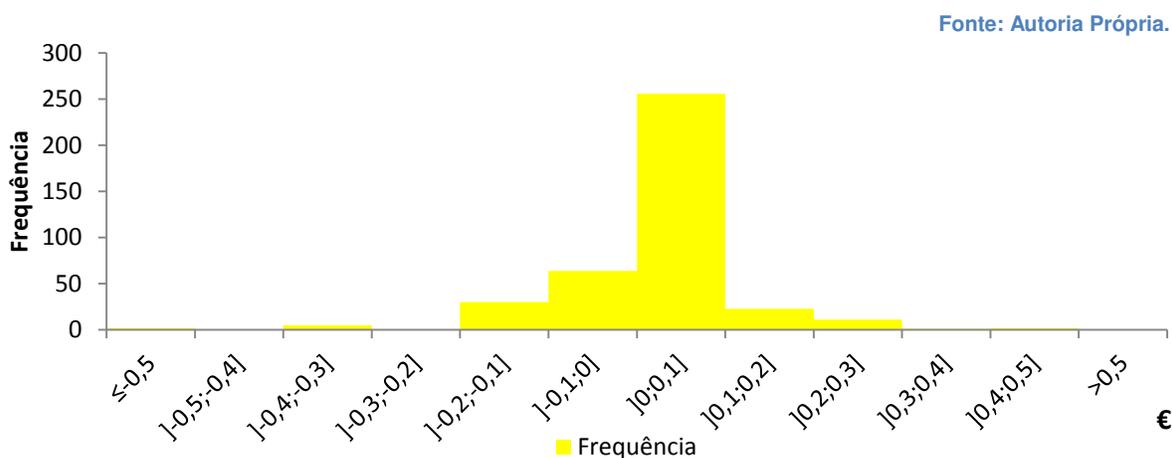


Figura 19: "Custo 3" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais

À semelhança do que acontece com o “custo 2”, podemos verificar grande concentração de ocorrências no centro da distribuição (81%), com uma clara tendência positiva. Como seria de esperar, o desvio padrão é pequeno 0,09€, assim como o desvio médio 0,02€.

Ainda que esta seja uma categoria que apresente diferenças globais positivas, assim como alguma facilidade de previsão, foi possível identificar alguns casos onde a ocorrência de falhas de previsão, nesta categoria, parecia sistemática. Este estudo permitiu à gestão, à semelhança das categorias de custo anteriores, informação capaz de melhorar o processo de orçamentação de artigos.

3.6.3.4. Custo 4

Esta categoria representa, em média, apenas 6% dos custos diretos relacionados com o objeto de custo. Em contrapartida, a sua importância pode chegar a representar 18% dos custos totais, em determinadas gamas de produto, assumindo-se, nessas, como uma categoria de custos importante na definição do preço. A distribuição das diferenças associadas a esta categoria de custo encontra-se traduzida pela figura 20.

Fonte: Autoria Própria.

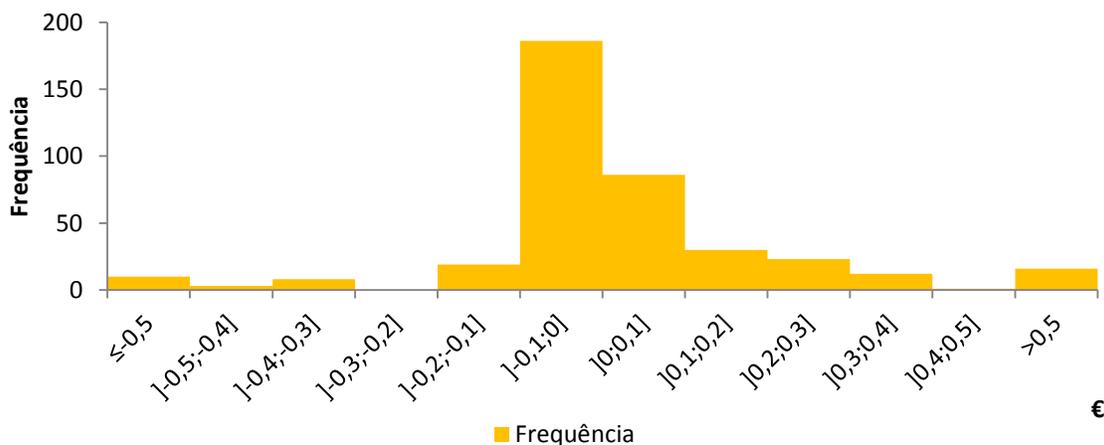


Figura 20: "Custo 4" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais

Da observação da figura 20, podemos constatar uma tendência claramente central, com uma sugestão de inclinação negativa. No entanto, o intervalo com maior representatividade engloba o valor 0 que, neste caso, constitui 78% das observações deste intervalo. O grande número de diferenças nulas tem a ver com a inexistência deste fator de custo em determinadas ordens de fabrico.

Nesta categoria, foi verificada uma média para o desvio de 0,028€ e um desvio padrão de 0,23€. Estes dados demonstram que, ainda que não seja sempre necessário recorrer à incorporação da componente associada a este custo, sempre que tal acontece, existe alguma variabilidade no processo.

Considerando os casos onde se verificaram maiores desvios relativamente ao momento de orçamentação foi-nos possível apurar quais as eventuais causas para o desvio, e desta forma reduzir eventuais erros de estimativa.

3.6.3.5. Custo 5

Esta é a categoria de custo com maior responsabilidade na diferença entre os benefícios estimados no momento de orçamentação e os benefícios reais verificados, assumindo-se, de uma forma geral, como um benefício para a empresa. Para esta categoria podemos verificar uma média para as diferenças de 0,21€ e um desvio padrão de 0,40€, sugerindo alguma dispersão para as diferenças. Esta é ainda uma categoria de custo com grande representatividade entre as gamas e produto, cerca de 34% (representatividade média).

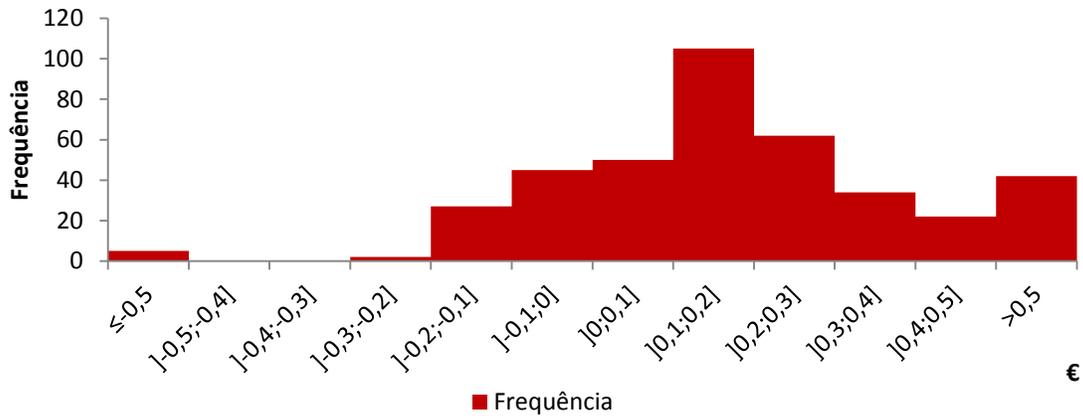


Figura 21: "Custo 5" - Distribuição das diferenças entre custos previstos e custos reais

Apesar dos dados nos sugerirem uma constante sobrestimação dos custos para esta rubrica, estamos perante um caso onde existe alguma margem de negociação do preço (que varia de acordo com momento em que ocorre a produção). Por outras palavras, existe uma potencial margem comercial que, na fase de orçamentação de artigos, não é propositadamente considerada para a definição do preço.

Da análise da figura 21 podemos ainda constatar que esse poder comercial foi exercido pela Têxtil do Marco, dada a evidencia positiva das diferenças, e assume grande importância na manutenção dos seus benefícios. Os ganhos nesta rubrica são assim esperados, e estão refletidos no histograma, com 40% dos valores para as diferenças a situarem-se a cima dos 0,20€/peça.

4. Reflexão Crítica

Concluída a análise dos dados, é importante avaliar de que forma a ferramenta de monitorização dos custos diretos contribuiu para resolver as lacunas em termos de informação, ajudando a gestão no processo de tomada de decisão. Esta avaliação do método implementado evidencia as suas forças, fraquezas assim como oportunidades de melhoria.

A análise de dados realizada teve como principal objetivo responder às principais questões impostas na fase introdutória do projeto designadamente: “Quais as gamas de produto que apresentam maior benefício bruto, em termos percentuais e em que medida são representativas no volume de negócios?”; “Qual a contribuição do mix de produtos para desempenho financeiro da empresa?”; “De que forma a orçamentação de artigos se reflete na realidade?” e “Quais as categorias de custo com maior risco associado ao processo de orçamentação?”.

Em termos práticos, responder a estas perguntas permite-nos combater possíveis falhas de informação existentes na tomada de decisão, e desta forma melhorar o controlo da empresa sobre os seus fatores produtivos.

Apesar desta análise se apresentar, neste documento, de uma forma agregada, durante o período de estágio, a informação foi trabalhada e apresentada mensalmente à equipa de gestão. A implementação desta ferramenta permitiu assim dotar a gestão de informação regular, relativamente ao desempenho da empresa, bem como ao momento de orçamentação de artigos, ambas cruciais na determinação da sua competitividade.

De forma regular, foram assim apresentados dados relativamente à performance da empresa, durante os diferentes momentos, evidenciando o papel de cada uma das gamas de produto e do *mix* produtivo, no desempenho do benefício bruto. Adicionalmente, foi ainda possível identificar as gamas de produto que têm associadas maiores vantagens comparativas e, desta forma, evidenciar as mais-valias, em termos produtivos, que a Temasa tem à sua disposição. Esta informação, complementar àquela que fornecida pela

contabilidade, permite monitorizar a performance da empresa e ainda definir estratégias, de forma a alcançar determinado objetivo financeiro.

A grande variabilidade, característica do processo de orçamentação, mostrou-se ainda capaz de comprometer a competitividade da empresa junto dos seus clientes. Neste sentido, a implementação deste projeto mostrou-se central para a contínua melhoria deste processo e, conseqüentemente, da competitividade da empresa. Numa primeira fase, através da sintetização da informação dos custos reais, e comparação com os custos orçados, foi possível identificar custos diretos capazes de introduzir especial risco no processo. Esta informação, despoletou, por parte da gestão, ações corretivas, no sentido de reduzir a variabilidade no processo de orçamentação, em termos gerais.

A comparação entre os dois momentos teve ainda repercussões a um nível mais micro. Por um lado, foram identificados erros sistemáticos, o que permitiu o estudo e posterior correção do processo de orçamentação de artigos. Na origem destas poderiam estar a não consideração de algum elemento, como elemento de custo, ou ainda, o maior desperdício associado a determinada operação, não considerado na elaboração do preço. Adicionalmente, a mesma análise possibilitou-nos identificar casos específicos, onde ocorreram erros pontuais capazes de ter implicações contabilísticas. Ainda nas implicações contabilísticas, e como consequência de uma maior precisão na orçamentação de artigos, a valorização do “em curso” é realizada com base em dados mais precisos. Em suma, a aplicação deste projeto permitiu aperfeiçoar o processo de orçamentação de artigos, melhorar a valorização do “em curso”, diminuir a variabilidade dos resultados e, desta forma, acompanhar de perto a evolução deste processo tão determinante para a competitividade da empresa.

Ainda que este projeto tenha sido importante na melhoria dos processos da empresa, não está isento de fraquezas. Em primeiro lugar, podemos identificar limitações provenientes do ERP da empresa que não permitem uma análise imediata dos custos diretos, sendo alguns dos dados necessários de difícil

acesso. Podemos ainda apontar a inserção manual dos dados, relativos à fase de orçamentação de artigo, como potenciais fraquezas do processo.

Como vimos, este sistema de contabilização dos custos poderá ter ainda limitações capazes de afetar a interpretação do benefício bruto. No que respeita à contabilização dos custos com matéria-prima, apenas são contabilizados pelo sistema custos com matéria-prima realmente consumida, deixando de fora o que poderá ser um custo importante para a empresa, designadamente, a formação de *stocks*. Adicionalmente, é possível identificar custos cujo registo é sensível ao erro humano, nomeadamente, os acessórios de acabamento. Ainda que estes não tenham uma importância significativa no total dos custos de um artigo, assim que consideramos uma amostra de artigos de dimensão considerável (como é o caso da amostra usada na análise), este erro poderá ter efeitos diretos sobre o benefício bruto apurado na análise.

Existem também limitações relacionadas com a forma como esta ferramenta foi construída. Como seria de esperar, esta foi evoluindo ao longo do período de estágio, estando ainda numa fase de construção. Uma das principais lacunas relacionadas com a estruturação desta ferramenta é a impossibilidade de comparar dados entre meses e, desta forma, acompanhar a evolução da performance da empresa. Adicionalmente, esta ferramenta não faz qualquer tipo de estudo/relação, entre a quantidade produzida e os resultados da empresa. Esta análise, apesar de não se revelar essencial nesta situação, poderia permitir conclusões interessantes. Tendo isto em consideração, estes poderiam ser os próximos passos evolutivos desta ferramenta.

Uma análise crítica sobre este projeto permite identificar a possibilidade uma melhoria contínua do mesmo, e, assim, definir os próximos passos para o refinamento desta ferramenta. Nesse sentido, é necessário estudar as fraquezas mencionadas e definir aquelas cuja melhoria trará, à partida, maior impacto à análise. Partindo ainda do pressuposto que a mudança da estrutura do sistema informático pode implicar custos elevados à empresa, resta apontar a análise dos *stocks* de matérias-primas, desenvolvendo uma ferramenta de análise paralela

para este custo, como o principal ponto de melhoria da ferramenta. Adicionalmente parece-me importante trabalhar esta ferramenta de forma a torná-la mais eficiente. Uma maior eficiência poderia ser alcançada através da criação de uma base de dados integrada, relativa aos momentos de orçamento, tornando-a mais imediata na sua resposta às necessidades de informação durante o processo de análise.

5. Conclusão

O presente relatório teve desde cedo um objetivo bem definido, que passava por aferir a aplicabilidade dos conceitos mais teóricos adquiridos na parte curricular da formação a um contexto mais aplicado. Com a integração na Temasa, foi-me permitido testar a aplicação de conceitos previamente trabalhados e, simultaneamente, contribuir para uma melhoria de alguns processos no âmbito do funcionamento da empresa. Seguindo uma metodologia sequencial, capaz de relacionar o acompanhamento das tarefas diárias com a literatura existente, foi possível dar uma resposta eficiente ao desafio imposto. Em termos práticos, ainda que não tenha sido possível (pelas características do estágio) dar um contributo importante para a literatura de contabilidade de custos, sinto que tive oportunidade de contribuir para a melhoria de processos da empresa e desta forma atingir o principal objetivo do estágio.

A contextualização inicial da empresa, permitiu uma compreensão generalizada do meio que envolve a Têxtil do Marco. Ainda que o meio envolvente não constitua uma resposta imediata às questões colocadas no decorrer do estágio, esta compreensão assume-se de grande importância na perceção de algumas questões relativamente à empresa.

Em contrapartida, a abordagem direta das questões impostas, expondo o problema e redireccionando esforços para a sua resolução, permitiu um contributo efetivo para um melhor funcionamento da empresa. Ainda que, por questões de confidencialidade, não seja possível tornar mais evidente esse contributo para a empresa, as ilações tiradas permitiram uma melhoria dos processos de apuramento de custos, orçamentação e performance da empresa.

Em termos pessoais, e tendo este período de estágio como o primeiro contacto com o mundo empresarial, considero que esta experiência assumirá uma importância central no meu futuro. Durante este ano foi-me permitido aplicar os conceitos, facultados pela minha formação académica, num processo bastante útil para a empresa, considerando que, até ao presente estágio, nenhuma análise de custos era produzida de forma sistemática.

Referências

Management and Cost Accounting by Colin Drury (2004).

Management Accounting for Business by Colin Drury (2009).

Documentos Internos:

Têxtil do Marco: Instruções de Trabalho, 2012

Têxtil do Marco: Manual da Qualidade, 2013

Têxtil do Marco: Relatório de Contas, 2009

Têxtil do Marco: Relatório de Contas, 2011

Têxtil do Marco: Relatório de Contas, 2012

Têxtil do Marco: Relatório de Contas, 2013

Sonae: Relatório de Contas, 2013

Websites:

www.aaahq.org

<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/>

www.citev.pt

www.attp.pt

www.euratex.eu

www.nber.org

www.ine.pt

www.sonae.pt

www.sonae.com

www.sonaeindustria.com

www.sonaesierra.com

