

A CONTABILIDADE ANALÍTICA, ESTUDOS PREVISIONAIS E FORMAÇÃO NO SÉCULO XXI

Jorge São Marcos

Paulo Naia

Universidade de Aveiro - Portugal

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

1. A CONTABILIDADE ANALÍTICA EM PORTUGAL

1.1 Situação Actual

A Contabilidade Analítica incide prioritariamente na valorização dos fenómenos internos empresariais, preocupando-se com o registo de encargos e proveitos por função, por actividades e pelos produtos.

Em Portugal, durante muitos anos a Contabilidade Analítica foi denominada Contabilidade de Custos, pois o registo dos custos por função, actividade e produtos, a sua análise, controlo e previsão foi e, continua a ser, o “núcleo duro” da Contabilidade Analítica, na generalidade das empresas que a implementaram.

Aliás, nas considerações técnicas do actual Plano Oficial de Contabilidade (POC) Português, aprovado em finais de 1989, diz-se:

“É cada vez maior o número de empresas que implementam subsistemas contabilísticos de contabilidade interna, analítica ou de custos” (Decreto-Lei nº 410/89).

Actualmente, já se começa a utilizar o conceito e a denominação de Contabilidade de Gestão, contudo mais nos meios académicos.

A Contabilidade de Gestão seria um desenvolvimento da Contabilidade de Custos, numa óptica mais globalizante; será uma informação para a administração das unidades empresariais, não incidindo apenas nos custos, mas também nos proveitos, e nas massas patrimoniais.

Evidentemente, que esta evolução na generalidade das empresas portuguesas que implementaram uma Contabilidade Interna não é uma realidade. No tecido empresarial português é importante começar a generalizar-se a implementação da Contabilidade Analítica.

Por isso as obras actuais que falam na Contabilidade de Custos ou Analítica dizendo que é tradicional, e dando relevo à Contabilidade de Gestão, têm por base muitas vezes a evolução vivida nas fortes empresas Norte Americanas, Japonesas e dos países mais desenvolvidos na União Europeia.

O horizonte temporal da Contabilidade Analítica tem vindo a incidir em factos passados. Porém, esta contabilidade, dado estar cada vez mais ligada à contabilidade de custos e de proveitos pré – determinados, passou a ter um novo horizonte temporal mais próximo da actualidade, visto ter de se preocupar constantemente com desvios entre factos verificados e registados e previsões efectuadas.

A Contabilidade Analítica pretende atenuar as insuficiências da Contabilidade Geral, também denominada Contabilidade Financeira, enquanto utensílio de gestão. Por outras palavras, a Contabilidade Geral embora sendo essencial, sendo imprescindível, para se levar por diante uma

gestão racional, carece de operacionalidade na planificação, no controlo e na tomada de decisões pelos gestores e empresários.

A Contabilidade Geral não possibilita as informações relativas às funções internas desenvolvidas nas unidades económicas, nem com a assiduidade que cada vez mais se exige. Contudo, como foi dito, a Contabilidade Geral é fundamental para a gestão da empresa, pois permite analisar a evolução do seu património e determinar o resultado conseguido pelas actividades desenvolvidas.

Mas a informação específica sobre a produção, os custos, proveitos imputáveis às diferentes funções, departamentos, secções, postos de trabalho e sobre o processo produtivo, são fornecidas pela Contabilidade Analítica de Exploração.

Com o progressivo crescimento, diversificação e especialização das tarefas realizadas dentro das unidades empresariais durante os últimos anos de intensa internacionalização de capitais, a Gestão passa a sentir uma maior necessidade em conhecer rapidamente a pormenorização dos custos. E *“una de las funciones básicas de la Contabilidad de Gestión, consiste en controlar los costes y la producción para que la gerencia pueda identificar las áreas problemáticas y adopte, si procede, acciones correctoras”* (AECA, 1996, p. 101).

Porém, este detalhe económico incide sobre o desenvolvimento de cada uma das várias actividades, de cada um dos centros de responsabilidade, de cada uma das suas famílias de bens produzidos, dos diferentes produtos e dos serviços prestados.

Mas a Contabilidade Analítica não só pode ficar-se pelo estudo dos aspectos internos da empresa. Este sub-sistema contabilístico tem de passar a interessar-se cada vez mais, pelos mercados e canais de distribuição possibilitando a realização de estudos sectoriais de rentabilidade comercial e contas de exploração elementares, actividade por actividade e segmento de mercado por segmento, zona geográfica por zona. (Margerin, 1990).

Os registos viabilizados pela Contabilidade Analítica derivam das operações realizadas dentro da empresa (industrial, comercial, financeira ou de serviços). Esta Contabilidade preocupa-se com a reclassificação dos custos e dos proveitos por destino, ou seja, pela sua imputação às funções, às actividades, aos departamentos, aos centros de análise ou às secções produtivas.

Os diferentes métodos de cálculo de resultados obtidos pela Contabilidade Analítica, dividem-se em dois grandes grupos, face à competência dos factores produtivos num método de **Absorção**, ou de **Contribuição**.

O primeiro tipo de análise – de **Absorção** - enquadra-se na afectação e imputação de custos aos produtos, situação esta mais verificada nas empresas portuguesas com Contabilidade Analítica.

O raciocínio de **Contribuição** dos factores produtivos integra-se na lógica das empresas mais avançadas, mais organizadas. Não se fica apenas pela imputação e afectação dos custos dos factores produtivos consumidos aos produtos; as tomadas de decisão pelos gestores têm também por base *“(…) as necessidades financeiras a que esse mercado obriga, nomeadamente o montante em necessidades de fundo de maneio (...) e dos activos fixos que lhe são exigidos”* (Jordan, 1999, p. 114).

Quanto à normalização da Contabilidade Analítica, em Portugal, continua a pensar-se em adoptar uma perspectiva sectorial, tanto no POC de 1977 como no de 1989. Relativamente à contabilidade interna, analítica ou de custos, será a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) que aprovará *“planos sectoriais das diversas actividades e das normas regulamentares necessárias (...)”* (DL n.º 410/89, art.º 5.º).

Até hoje, na área da Contabilidade Analítica, não foram publicados planos de contas dos diferentes sectores de actividade económica, com excepção de sectores e entidades ligadas ao Estado: Instituições de Segurança Social (1988), Instituições Particulares de Solidariedade Social (1989), Serviços de Saúde (1991), Serviços Municipalizados e Federações de Municípios (1993), Associações Mutualistas (1993).

Convirá referir que em 1997 foi aprovado o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) onde fica em aberta a classe 9 para a Contabilidade Analítica, pese embora não se tenham avançado normas, ficando estas em *stand by*.

Relativamente ao Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais, aprovado em 1999, ficou também em aberto a classe 9 para a Contabilidade Analítica, mas já foram definidos documentos mínimos e regras para este sub-sistema contabilístico.

O sistema de informação viabilizado pela Contabilidade Analítica, tanto no sector privado, como na administração pública, facilita a mensuração da eficiência e da eficácia económica nos factores produtivos aplicados.

Neste contexto, é essencial introduzir e dinamizar sistemas de Contabilidade Analítica nos diferentes organismos públicos, *“pois se tal não acontecer o Governo será obrigado a aumentar a carga fiscal de modo a cumprirmos o Pacto de Estabilidade”* (Marques, 2000, p. 35) inerente à solidificação da nova política monetária europeia.

1.2 Perspectivas Futuras

A União Económica e Monetária (UEM) tem sido uma ambição constante da União Europeia (UE) desde o final da década de 60, uma vez que simboliza a possibilidade de estabilidade monetária e representa um importante passo no processo de integração europeia.

O sucesso das empresas portuguesas com esta internacionalização de capitais depende do comportamento da própria gestão empresarial, quer em termos endógenos, quer exógenos. Primeiro, tem de mostrar capacidade na consecução de *“gerar e sustentar vantagens competitivas (activos) e, depois, conseguir transferi-las para novos mercados ou defender essas vantagens no mercado”* nacional (Santos, 2000, p. 38).

Na sequência do desenvolvimento da União Económica e Monetária, começa a ser perceptível um impacto assinalável sobre o tecido empresarial, o que vem suscitando desafios de índole estratégica, comercial e organizacional.

No caso Português, em particular, é imperioso uma alteração de cultura de gestão e organização dos gestores e empresários, senão o sucesso empresarial, a nível financeiro, económico e social, será fortemente posto em causa.

Num recente estudo realizado pelo Centro Interdisciplinar de Estudos Económicos (CIDECE) 80% do emprego em Portugal concentrava-se em empresas de pequena dimensão. Em muitas destas empresas concretiza-se uma forma de gestão familiar, levada a cabo por empresários com diminutas habilitações literárias e com uma insuficiente gestão e organização. Estes dirigentes empresariais colocam muitos obstáculos à contratação de técnicos da área de contabilidade e de gestão, apostando maioritariamente em pessoal pouco especializado (Eiras, 2000).

Na generalidade do tecido empresarial português, onde domina a gestão familiar, praticamente apenas se efectua a Contabilidade Geral. Acresce que esta Contabilidade é efectuada quase só para efeitos fiscais, e não para análise, planeamento, controlo e tomadas de decisão.

Então, por um lado, a cultura de gestão empresarial portuguesa está bem afastada da estrutura aplicada na generalidade das empresas dos países da União Europeia. Por outro, as entidades governamentais não criaram um Plano de Contabilidade Analítica para os sectores privados. Tudo isto são factores, objectivos e subjectivos, para a não existência de Contabilidade Analítica na maioria das empresas.

Assim, neste encontro Iberoamericano, se compararmos com o exemplo espanhol, vimos que já em Agosto 1978 o Governo de Espanha fez o desenvolvimento da classe 9 do Plano de Contabilidade, dedicado à Contabilidade Analítica. Estabeleceu “*el principio de voluntariedad, al dejar al empresario la libertad de aplicar o no el modelo oficial*” (Dopico, 1994, p. 375).

Em Portugal, as entidades governamentais foram mais demoradas. Apenas em Fevereiro de 1999 foi aprovado um diploma tendo:

“*em vista a obrigatoriedade da adopção do sistema de **inventário permanente e a elaboração da demonstração dos resultados por funções***”; isto permitirá “*a determinação directa do custo das vendas, o aperfeiçoamento do sistema do controlo interno e a melhoria da qualidade da informação financeira*” (...)

“*O actual regime previsto no (...) Estatuto dos Benefícios fiscais foi introduzido como medida pedagógica incentivadora da adopção voluntária de inventário permanente*” (Decreto - Lei n.º 44 /99).

Relativamente aos três limites do art.º 262 do Código das Sociedades Comerciais:

- a) Total do Balanço: 1.500.000 € (ou 300.723 contos)
- b) Total das Vendas Líquidas e outros proveitos: 3.000.000 € (ou 601.446 contos),
- c) Número do pessoal empregado em média durante o exercício: 50

As empresas que tenham ultrapassado dois deles em 1998, terão de aplicar o inventário permanente no ano 2000; por sua vez, as empresas ficarão dispensadas até ao exercício económico seguinte ao que excederem dois desses limites (Costa, 1997).

Em termos de harmonização contabilística as entidades governamentais portuguesas tiveram de adaptar-se às *Directivas* estabelecidas na União Europeia, criando um processo gradual de introdução do inventário permanente e da elaboração da demonstração dos resultados por funções. Enfim, foi um passo legislativo importante ao incentivo dum grande número de empresas criarem condições necessárias à implementação da Contabilidade Analítica.

Num total de mais de 220.000 empresas, em Portugal, aproximadamente 3% estão nas condições exigidas para serem obrigadas a utilizar o inventário permanente. Os empresários portugueses, a partir do ano em curso, têm, conscientemente, de investir em meios e serviços adequados à valorização das existências.

Mas a avaliação das matérias, dos produtos acabados, dos produtos e trabalhos em curso de fabrico, dos subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos tem de efectuar-se correctamente, nas unidades fabris. Esta avaliação, assim como a determinação do custo das vendas e dos outros custos por função, tem de efectuar-se correctamente. “*Quem não apura o custo do que fabrica e vende, tem de contentar-se com contas de cabeça; age por palpites, segue às apalpadelas e acaba, muitas vezes, por cair numa desorientação completa e frequentemente fatal*”. (Silva, 1991, p. 38).

Mas vejamos dois exemplos preocupantes que existem na sociedade empresarial portuguesa. Nas revistas de fiscalidade, contabilidade e gestão as consultas colocadas nos últimos por empresários ou técnicos de contabilidade, respeitam em exclusivo à relação da Contabilidade Geral com a Fiscalidade.

A única solicitação inerente à Contabilidade Analítica refere-se a **pedidos de adiamento (!)** da elaboração do inventário permanente e da demonstração dos resultados por funções.

Como complemento destes contínuos e desfavoráveis atrasos, a Comissão de Normalização Contabilística – órgão que serve para assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística - já tinha um projecto de alterações do DL n.º 44/99 para apresentar ao Ministério das Finanças. Estas modificações pretendiam solucionar algumas dificuldades insertas no referido decreto, “*nomeadamente quanto às **dispensas e início de obrigatoriedade***” (Araújo, 2000, p. 46).

Portanto, as empresas e entidades, independentes e governamentais, não podem continuamente fazer os possíveis por adiar a implementação correcta da Contabilidade Analítica. A Contabilidade Geral, não pode ser vista exclusivamente numa perspectiva fiscal e tem de ser complementada com a Contabilidade Analítica. Só assim é possível levar por diante uma gestão racional, conseguindo-se uma operacionalidade na planificação, no controlo e na tomada de decisões pelos gestores e empresários.

O segundo caso refere-se a um estudo sobre 15 empresas industriais, apresentado no VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, realizado em Maio passado, em Aveiro. Veja-se uma das conclusões inquietantes deste inquérito sobre a avaliação da produção em curso de fabrico:

Todas as empresas “*consideram esta questão como um **“problema”** que têm obrigatoriamente de resolver pelo menos uma vez por ano, e que todas elas, à excepção de uma empresa de sector cerâmico, admitem não o resolver da melhor forma*”.

No entanto, convirá assinalar pese embora não seja efectuada a correcta avaliação dos produtos, a “*maior parte dos responsáveis pela avaliação das existências tem conhecimento dos métodos teoricamente apontados para uma avaliação mais correcta. Contudo, a utilização de tais métodos equivaleria, na opinião dos responsáveis inquiridos, a custos excessivos de obtenção de informação quando comparados com o acréscimo de informação obtida.*” (Rodrigues, 2000, p. 45).

Em suma, o falseamento da valorização dos produtos é uma realidade; calcular correctamente o custo dos produtos produzidos e vendidos continua a ser um *problema* nacional. Isto mostra que o objectivo prioritário é agir por *palpites*, pois uma informação correcta para estes responsáveis implica custos excessivos.

Enquanto estes entraves culturais, de formação, e de gestão empresarial, não forem superados, muitas das empresas portuguesas *cairão numa desorientação completa e frequentemente fatal.*

1.3 Contabilidade Analítica Tradicional ou Não

Neste trabalho referente à experiência portuguesa, quase seria de dizer que era importante, nesta etapa e dada a dimensão das empresas, que a Contabilidade Analítica deveria ser manifestamente aplicada, e que os custos de produção ou dos serviços prestados deveriam ser calculados correctamente.

Dizendo por outras palavras. Os diferentes métodos de cálculo de resultados obtidos pela Contabilidade Analítica, dividem-se em dois grandes grupos: Método do Sistema de Custeio Parcial e Método do Sistema de Custeio Completo (ou Total).

Em qualquer destes dois métodos, poder-se-á trabalhar com encargos e proveitos históricos, exprimindo-se uma realidade passada pela empresa, ou, alternativamente, com encargos e proveitos pré - determinados, portanto, aqueles que a unidade empresarial pensa vir a suportar num período futuro.

Estamos portanto a dizer que no tecido empresarial português deveria centrar-se na Contabilidade Analítica tradicional, apostando na melhor identificação dos factores produtivos que se repercutem sobre os custos.

O método Activity - Based Costing (ABC) ou sistema de Custeio Baseado nas Actividades (CBA), relaciona-se com lógica de gestão das empresas mais avançadas e organizadas, dos países mais desenvolvidos. Aqui estamos perante a mencionada análise de contribuição, onde se faz a repartição e a optimização dos encargos indirectos pelos diversos tipos de actividade.

No início da década de 90 poucas empresas, em termos mundiais, utilizavam este método. O sucesso da sua aplicação dependia, e depende, da forma como os gestores se colocam e envolvem perante a sua consecução.

Contudo, com o sistema tradicional, e no caso das empresas não efectuarem produções elevadas, têm-se custos menos elevados do que se utilizasse o CBA.

Quando as empresas têm volumes de produções elevados e fabricam muitas gamas de produtos, e apresentam uma gestão rigorosa e actualizada, a implementação do método CBA torna-se mais rentável, pois consomem unitariamente menos custos não relacionados com o volume de actividade.

A experiência da utilização da Contabilidade Analítica no mundo empresarial português é muito débil. Nos dias de hoje tem vindo a deparar com muitos entraves à sua implementação, pelo que será importante, nesta fase, que os responsáveis empresariais compreendam a importância da utilização dos sistemas de custeio tradicionais.

As unidades económicas portuguesas que nos últimos anos tenham implementado a Contabilidade Analítica com sistemas de custeio tradicionais, deverão ter alguma prudência na modificação para o CBA, optando por gradualmente aumentar o número das actividades e a sua organização por centros de responsabilidade.

Hoje muitos autores dizem que a Contabilidade Analítica não deve ficar pela determinação do custo de produção, pois *“cada vez mais se verifica que os maiores custos das organizações se encontram fora da área da produção”* (Almeida, 1997, p. 10).

Na realidade, cada vez mais os custos de comercialização começam a representar um peso significativo no valor acrescentado das empresas.

Hoje, a economia de mercado domina a vivência empresarial das economias da União Europeia, em geral, e de Portugal, em particular. Nessa medida as unidades económicas portuguesas tem de melhorar significativamente a função comercial: publicidade, estudos de mercado, serviços pós venda, estudos comerciais, entre outros.

O grande crescimento dos custos fora da área da produção, como seja o exemplo dos custos comerciais, poderão fazer com que estes sejam afectados ou imputados aos produtos ou serviços prestados.

Em Portugal, segundo os critérios de valorimetria das existências definidos no POC *“os custos de distribuição, de administração geral e os financeiros não são incorporáveis nos custos de*

produção” (DL n.º 410/89, 1989). No entanto, no Plano Contabilístico Francês “os gastos de distribuição específicos” são “afectáveis aos produtos ou às encomendas a que são reportados” e “os gastos de distribuição não específicos são imputados às contas de custo integral das encomendas” (Margerin 1990, p. 70).

As entidades responsáveis portuguesas pela harmonização contabilística, terão de adaptar normativamente o cálculo do custo de produção à forte economia de mercado em que vivemos, face à importância crescente dos custos fora da actividade da produção.

2. OS ESTUDOS PREVISIONAIS

2.1 Contabilidade Orçamental

A Contabilidade, em geral, e a Contabilidade Analítica, em particular, têm de se adaptar às profundas alterações organizacionais, económicas e financeiras que a internacionalização da vida empresarial tem proporcionado ao longo dos últimos anos.

Neste contexto, há uma crescente ligação da Contabilidade Analítica com a *Contabilidade Orçamental*, o que tem vindo a ser bem expresso na constante e “responsável” análise de desvios de custos e proveitos entre o efectivado e o previsto.

Os diferentes agentes económicos sentem necessidade do controlo do meio envolvente e de uma rápida adaptação às mudanças de toda a ordem, bem como a prática generalizada da delegação a técnicos especializados de estudos previsionais adequados, no seio da empresa.

As empresas portuguesas que dispõem de Contabilidade Analítica e de Contabilidade Orçamental não podem efectuar as previsões dentro de um contexto relativamente estático.

Com a Contabilidade Orçamental as diferentes actividades empresariais estão integral e sistematicamente cobertas por previsões e controlo para um período futuro.

As empresas que utilizam a Gestão Orçamental, “o planeamento e a programação a curto prazo devem enquadrar-se no planeamento e programação a médio ou a longo prazo, com os ajustamentos que o grau de realização das previsões destes (...) imponham ou aconselhem” (Caiado, 1997, p. 552). No caso de grande parte do tecido empresarial português, este planeamento e programação, fica-se pelo curto prazo e é muito incompleto. Muitas vezes as empresas portuguesas apenas executam orçamentos das vendas e de prestação de serviços para o exercício económico seguinte, quase só utilizando empiricamente técnicas de previsão.

Esta situação ter-se-á de aprofundar, pois a Contabilidade Orçamental *é uma contabilidade que permite* antecipar o futuro, global e sectorialmente, fazer a associação dos valores constatados com os previstos, e analisar detalhadamente os desvios entre esses mesmos valores. Consequentemente, possibilitará aos gestores actuar para corrigir as acções em curso e actualizar as previsões para o horizonte orçamentado, em função dos primeiros resultados.

Em muitas empresas a Contabilidade Analítica somente ligada à Contabilidade Orçamental é que adquiriu uma nova dimensão, graças à confrontação sistemática entre as previsões e as realizações, e às medidas a implementar face às causas, acidentais ou estruturais, dos desvios.

2.2 As Técnicas de Previsão

As empresas que fazem a Contabilidade Orçamental têm de aplicar técnicas de previsão, não de forma empírica, mas com bases estatísticas adequadas.

A utilização de *técnicas de previsão pertinentes* é essencial para tornar efectivo o acto de prever ao nível de qualquer unidade económica.

Poderemos agrupar em duas grandes classes os Métodos de Previsão utilizados e desenvolvidos: Técnicas Quantitativas e Técnicas Qualitativas.

2.2.1 Os Métodos Quantitativos

A maioria deste tipo de métodos de previsão tem como ponto comum o de partirem de dados históricos indispensáveis preparados pelos técnicos de contabilidade.

As técnicas mais utilizadas são três: i) as médias móveis, ii) o nivelamento exponencial e iii) a análise de regressão simples ou múltipla.

O ponto de partida do conjunto destas técnicas é formado por uma sequência histórica de muita informação relevante, com a ajuda da qual se procura prever o que se passará num período futuro de curto prazo.

Os valores históricos relevantes observados podem incidir sobre diferentes realidades económicas, financeiras, sociais, tais como as quantidades vendidas, o volume de negócios, as entradas e saídas de armazém, o custo unitário da produção, horas de presença, as horas produtivas, os resultados brutos, etc.

A elaboração de uma *previsão baseia-se* na hipótese de se poder encontrar *uma certa tendência* inerente aos factos realizados, enfim de se poder descobrir uma determinada *linha de orientação* relativamente ao que se passou anteriormente.

Posteriormente à identificação dessa tendência, esta servirá como base de previsão para o período seguinte, o que implica admitir que tal “lei”, que tal tendência, é constante pelo menos em dois períodos sucessivos.

Vamos agora passar a analisar três tipos de modelos correspondentes às técnicas quantitativas de previsão, quer ao nível da Contabilidade Analítica, quer ao nível da Contabilidade Orçamental.

i. Modelos em Série Cronológica

Tratam-se de *modelos por extrapolação*, que projectam a evolução do passado no futuro; baseiam-se na *estabilidade ou na continuidade temporal* e implicam que nenhuma perturbação ocorra no espaço económico da empresa.

Qualquer que seja a técnica utilizada, convém representar graficamente a série cronológica. Na Figura 1, em anexo, vêm-se exemplos gráficos de modelos por extrapolação.

ii. Modelos de Causalidade ou Modelos Explicativos

Estes modelos previsionais admitem que o valor da variável que se pretende prever é calculado em função de muitas outras variáveis e não somente do período do tempo considerado.

São os chamados “Modelos Econométricos”, onde se identificam e interligam as variáveis causais, testa-se a validade deste modelo no passado e aplica-se o modelo no futuro, quando o teste de validade é satisfatório.

Em vez de estudar-se a evolução cronológica em função da variável tempo, como nos modelos de série cronológica, agora identificam-se as variáveis causais que influenciam a variável dependente.

iii. Modelos Estatísticos

Estes modelos caracterizam-se pelo facto de poderem dar informações sobre o grau de confiança que se pode conceder às previsões.

Convirá assinalar que após a realização de um teste de correlação entre variáveis, um intervalo de confiança não é tão estreito como aquele que caracterizava essa correlação.

Dentro de um intervalo de confiança a 95% o valor observado tem 95 hipóteses em 100 de aí se encontrar; contudo, tal intervalo pode alargar-se significativamente logo que se afaste a média dos dados observados.

Quando optamos pela técnica de análise da regressão, simples ou múltipla, emprega-se um modelo estatístico que permite avaliar a precisão das previsões em termos de medidas estatísticas.

Estes métodos estatísticos são um precioso meio para a consecução dum planeamento apropriado, dum forte controlo e oportunas tomadas de decisão.

A eficiência da utilização dos métodos estatísticos depende da organização geral das empresas.

Ao nível da Contabilidade Analítica *“las estadísticas representan los estados contables de gestion descriptivos de la actividad realizada en cada período. Son documentos que se obtiene con rapidez del tratamiento informático de los apuntes básicos (...) sirviendo a los directivos de cada área funcional para un conocimiento y control previos del posterior y más elaborado análisis del control de gestión periódico.”*(Mallo, 1997, p. 129).

A utilização da estatística implica o conhecimento de conceitos matemáticos, não obstante as facilidades viabilizadas pelos meios informáticos. Contudo, para a generalidade dos responsáveis – empresários, gestores e técnicos - do tecido empresarial português a estatística e a matemática, só se utilizam nos meios académicos. Por outro lado, é esquecida toda a investigação que nesta área é efectuada nas empresas do grupo dos países mais desenvolvidos.

2.3 Os Métodos Qualitativos

Os Métodos Qualitativos podem ser usados na ausência de suficientes dados históricos relevantes.

O ponto comum de muitas técnicas qualitativas reside na participação de peritos na elaboração de previsões.

Agora não se aplica um determinado modelo estatístico, mas fazem-se previsões em função dum julgamento de peritos. Procuram-se definir limites no interior dos quais os diferentes futuros possíveis se deverão situar.

Por exemplo, os peritos encarregados da previsão formam um painel e tratam de questões específicas, sendo, no entanto, mantidos isolados uns dos outros para não se influenciarem mutuamente.

Este modo de abordagem não pretende fornecer uma única resposta, nem chegar a um consenso entre peritos. Pretende, sobretudo, estreitar o mais possível o campo de respostas, possibilitando opiniões não conformes, desde que justificadas. É um método que pode ser utilizado, tanto interna, como externamente à empresa.

Temos outros dois tipos de Métodos Qualitativos utilizados em Marketing: o método do Painel dos Consumidores e o método dos Estudos do Mercado, através de Inquéritos e de Questionários. Aqui estamos perante a função comercial, que cada vez mais importante para a Contabilidade Analítica e para a Contabilidade Orçamental. Convirá assinalar que a função comercial, em muitas das grandes empresas – multinacionais ou não –, nas últimas duas décadas, tem vindo a implicar custos comerciais que inúmeras vezes ultrapassam os custos de produção.

2.4 O Método Multi-Critérios

Cada vez mais as empresas com uma gestão moderna e de rigor utilizam frequentemente, não todas as técnicas de previsão, mas pelo menos uma combinação entre elas.

A combinação que parece prevalecer actualmente nas empresas de vanguarda é a abordagem de base matemática e estatística, com o auxílio dos equipamentos informáticos, a cargo de um grupo funcional de especialistas em simultâneo com a estimativa intuitiva dos custos e proveitos previsionais a cargo do pessoal técnico especializado das diferentes secções e centros de responsabilidade das empresa.

Por sua vez, as direcções das empresas elaboram planeamentos e programações em função das previsões preparadas pelos especialistas dos métodos quantitativos, em confrontação com previsões intuitivas decorrentes do julgamento de peritos de diferentes centros de responsabilidade.

3. FORMAÇÃO

Nas empresas portuguesas a implementação da Contabilidade Analítica, seja qual for o sistema de custeio a optar, advém do interesse, da consciencialização, e do alcance que os dirigentes empresariais colocarem na sua aplicação.

Para este envolvimento dos empresários, técnicos e gestores seja efectivo tornar imprescindível a dinamização da formação. A formação sobre Contabilidade Analítica e Contabilidade Orçamental tem de ser bem organizada, apresentada com seguras bases científicas e actualizada.

Contudo, as insuficiências pedagógicas e didácticas de muitos formadores em acções públicas e dos docentes em escolas superiores de contabilidade e gestão, em Portugal, é um facto que tem de ser ponderado e ultrapassado.

Neste contexto, vamos fazer uma análise dos objectivos da formação e dos métodos a utilizar no ensino das tecnologias de Contabilidade Analítica e de Contabilidade Orçamental, quer segundo meios mais tradicionais, quer *on-line*.

3.1 Os Equipamentos e Materiais de Ensino

O tipo de relação exercida entre formadores e formandos é um dos factores determinantes da eficácia do processo ensino – aprendizagem.

Evidentemente que a capacidade científica do formador, do orador, assim como a sua aptidão de ministrar os conhecimentos sobre Contabilidade Analítica, Sistemas de Custeio Tradicionais ou

Avançados, de forma ordenada e organizada, é outro factor essencial para a consecução de tal eficácia instrutiva e de aquisição de conhecimentos.

Desde logo, continua ser essencial utilizar os equipamentos e outros recursos mais antigos tais como o quadro, o giz, os marcadores, os textos, livros, as aplicações práticas, entre outros.

Evidentemente, como em qualquer tipo de actividade económica, a tecnologia de ponta tem vindo a ser instalada progressivamente e a conhecer alterações significativas, nas últimas décadas.

Face a esta célere e generalizada aplicação dos modernos produtos pedagógicos, os formadores e os professores têm também de preocupar-se com a utilização eficaz e a evolução das novas tecnologias no ensino dos conhecimentos no campo da Contabilidade e Gestão.

Estas Novas Tecnologias são aplicadas com utilidade em inúmeras instituições de ensino de muitos países da União Europeia, quotidianamente, e podem agrupar-se em três grandes conjuntos:

- audiovisuais: retroprojectores, videos, televisores, gravadores, videoprojectores, cassetes áudio, cassetes video, fotografias, ponteiros laser, entre outros;
- equipamento informático: computadores, programas informáticos, jogos informáticos, internet, etc.
- combinação dos meios audio - visuais com a informática: computadores com datashow ou videoprojectores, videodiscos com um programa informático, videoconferências, etc.

Isto possibilita um grande avanço na coordenação e controlo do processo ensino-aprendizagem, possibilitando a criação de instituições de ensino “sem muros”.

No caso Português, em muitas acções de formação públicas de contabilidade analítica e em escolas superiores, neste ano 2000, já se começa a ver a aplicação desta nova tecnologia. Tem sido um avanço lento, mas promissor.

A utilização deste tipo de tecnologia não significa a substituição do formador, do professor pela informática ou pelos meios audiovisuais.

Porém, este é um obstáculo ainda posto por muitos formadores e docentes, em Portugal, do ramo de ensino da Contabilidade. Por exemplo, no ensino de Contabilidade Analítica em muitas escolas superiores portuguesas, um número significativo de docentes não utiliza os equipamentos informáticos e os vídeo - projectores, como ferramentas auxiliares no processo de ensino- aprendizagem.

Enfim, muitos formadores e docentes do ensino superior de Contabilidade e Administração em Portugal, levantam, na realidade, muitas dificuldades ao uso do computador e programas informáticos, e na sua combinação com meios audiovisuais, nesta viragem de século. Consequentemente, tais professores manifestam um empenho quase imperceptível na investigação destes novos meios pedagógicos, não se preocupando suficientemente com a sua familiarização.

Contudo, a realidade não pode ser esta. A eficácia destes novos equipamentos e materiais é considerada claramente positiva, tornando-se cada vez mais senso comum o seu uso em todos os países da União Europeia onde estamos integrados. Por exemplo, “(...) vinte e duas universidades de oito países do Mediterrâneo assinaram no final” de Janeiro último, “em Marselha, o acto fundador da universidade euromediterrânica “ sem muros apoiada nas novas tecnologias de ensino à distância” (Leiria, 2000, p.29).

No entanto, seja qual for o tipo de material utilizado, inovador ou não, tem de empregar-se uma metodologia pedagógica e didáctica adequada ao seu emprego.

Por exemplo, não se pode utilizar em excesso qualquer tipo de material, pois a transmissão de conhecimentos em vez de ser simplificada, torna-se complicada, torna-se fastidiosa, utilize-se o quadro preto ou fotocópias de textos ou o microcomputador ou o videoprojector.

A utilização da nova tecnologia é importante no âmbito de melhorar a qualidade de informação e de comunicação, por parte de quem está perante um público - alvo; é decisiva na pesquisa e investigação, tanto pelo corpo docente, como discente, assim como para gerar situações virtuais, o que viabiliza um largo horizonte de experimentação.

3.2 Os Métodos e Técnicas

A definição de conteúdos programáticos nas disciplinas ou acções de formação de Contabilidade Analítica e Orçamental, tem por objectivo que os formandos adquiram conhecimentos e competências que lhes permitam entender essas áreas, enquanto sistema de informação, como um instrumento essencial para a tomada de decisões, quer a nível interno, quer externo.

Isto enquadra-se num Sistema de Planificação, que tem de ser bem articulado e coordenado, tendo em vista a consecução de um processo ensino - aprendizagem com eficácia.

A concretização desta planificação insere-se no campo da Pedagogia por Objectivos, os quais que devem ser apresentados pelos formadores aos formandos, sejam estes futuros técnicos ou responsáveis das empresas.

Convirá referir que, muitas vezes, as instituições de ensino superior e/ou os docentes descuram a importância da qualidade científica e pedagógica da matéria a ensinar.

Após a definição apropriada e precisa dos objectivos, tem de atender-se à Gestão Temporal relativa ao conteúdo programático estabelecido; dar a matéria da Contabilidade Analítica a correr é contraproducente, é fastidioso, tornando-se um desperdício temporal do ensino – aprendizagem. Os empresários portugueses que se envolvem na implementação da Contabilidade Analítica, devem investir numa formação cuidadosa dos técnicos responsáveis das suas empresas.

Convirá acrescentar que uma gestão do tempo embaraçosa tanto pode ser um problema estrutural e cultural -deficiente planeamento, para determinado período de tempo- e/ou conjuntural - dificuldades imprevisíveis e pontuais colocadas pela instituição ou atrasos às sessões por parte do docente.

As diferentes sessões, as várias aulas, devem ser planeadas atempadamente, de tal forma que se tornem equilibradas, harmoniosas, e homogéneas.

O nível da aprendizagem sobre Contabilidade Analítica depende da motivação dos formandos, das aptidões metodológicas e da gestão temporal, a qual já se abordou anteriormente.

Quanto à motivação ela desde logo parte dos projectos que têm os formandos -alunos, técnicos de contabilidade, gestores e empresários- quando estão a frequentar um determinado curso ou acção de formação.

Contudo, as aptidões metodológicas da parte dos docentes, ao nível do método e técnica didáctica a adoptar, dos recursos a usar, da sua conduta, em sentido lato, e do controlo que faz sobre os resultados do ensino - aprendizagem, são condicionalismos que podem levar a aumentar, a conter, ou a diminuir a motivação do público alvo.

Convirá aqui referir que as próprias instituições que promovem cursos, acções de formação, congressos, encontros ou colóquios sobre Contabilidade Analítica - os Institutos Superiores de Contabilidade e Administração, a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas Portuguesa, ou Associações Empresariais - têm também um papel determinante na satisfação e motivação do público - alvo.

As salas ou outros locais onde a formação é ministrada deve, desde logo, ter condições apropriadas, nunca esquecendo as antigas e as novas tecnologias multimédia, para se dar uma boa formação, nesta viragem do milénio.

Nos dias de hoje são promovidas muitas acções de formação na área de Contabilidade Analítica e de Gestão Orçamental, sem ser nas escolas. Estas acções de formação por vezes são efectuadas na própria empresa dos formandos.

A experiência portuguesa de muitos formadores mostra que acções de formação que decorrem em salas das próprias empresas são, regra geral, um factor negativo quanto à motivação. Entre outros motivos, pode destacar-se as frequentes interrupções não pedagógicas da acção, as inúmeras saídas dos técnicos para irem resolver problemas da empresa, os atrasos no regresso às acções, e a negativa utilização dos telemóveis, tudo isto bloqueando fortemente a eficácia do processo ensino – aprendizagem.

Têm de tomar-se inúmeras atenções para que estes problemas não se verifiquem. No que respeita aos métodos podemos dizer que estes são conjuntos de princípios estruturados de leccionação, de apresentação de uma temática, e servem de guia ao professor e ao formador para ser conseguida uma aprendizagem favorável.

Ao nível da Contabilidade Analítica deve utilizar-se a associação dos Métodos Dedutivo – Indutivo, pelo que tem de haver uma atitude dinâmica por parte do formador e dos formandos (ver Fig. 3): parte-se de conceitos gerais para depois os relacionar com exemplos e observações de casos concretos; seguidamente parte-se de casos concretos reais para a formalização de conceitos gerais.

Esta metodologia é muito aplicada em Contabilidade Analítica. A dinâmica das unidades didácticas é maior, conseguindo-se uma melhor eficácia do ensino – aprendizagem.

Convirá sublinhar que os professores e técnicos formativos têm de ter um domínio científico do assuntos a tratar, nunca podendo esquecer-se da actualização desses conhecimentos. Portanto, têm de ensinar os sistemas de custeio tradicional, mas também o CBA.

Naturalmente que as aptidões naturais de cada formador também são muito importantes, superando muitas vezes os anos de experiência dos que subestimam a didáctica e a pedagogia, e / ou não têm vocação para o exercício de formador.

A partir de qualquer tipo de método utilizado pelos formadores ordenam-se determinadas operações para serem levadas à prática. Estamos perante as técnicas pedagógicas, perante práticas pedagógicas, como por exemplo, a exposição clássica na aula magistral, a constituição de diversos grupos de estudantes, ou individualmente, a fazerem exercícios ou investigação, a elaboração de um trabalho por 1 ou por grupos 2 ou 3 estudantes, e depois discussão pública dos resultados encontrados, ou formandos utilizarem a nova informação on-line criando empresas virtuais, fazendo-se um trabalho contabilístico e de gestão aproximado da realidade empresarial.

4. CONCLUSÃO

Em Portugal, durante muitos anos a Contabilidade Analítica foi denominada Contabilidade de Custos, pois o registo dos custos por função, actividade e produtos, a sua análise, controlo e previsão foi e, continua a ser, o “núcleo duro” da Contabilidade Analítica, na generalidade das empresas que a implementaram.

Quanto á normalização da Contabilidade Analítica para as empresas privadas, em Portugal, continua a pensar-se em adoptar uma perspectiva sectorial, tanto no POC de 1977 como no de 1989. Até agora não foram publicados planos de contas dos diferentes sectores de actividade económica, com excepção de sectores e entidades ligadas ao Estado.

Na generalidade do tecido empresarial português, onde domina a gestão familiar, praticamente apenas se efectua a Contabilidade Geral, e em inúmeras empresas aquela é efectuada quase só para efeitos fiscais.

Em termos de harmonização contabilística as entidades governamentais portuguesas tiveram de adaptar-se às Directivas estabelecidas na União Europeia, criando um processo gradual de introdução do inventário permanente e da elaboração da demonstração de resultados por funções.

Contudo, devido a problemas culturais e formativos, o apuramento incorrecto do custo de produção é uma realidade nesta viragem de milénio; calcular correctamente o custo dos produtos produzidos e vendidos continua a ser um *problema* português. O objectivo prioritário empresarial é agir por *palpites*, pois uma informação correcta para muitos responsáveis implica custos excessivos.

Nos dias de hoje, têm-se deparado muitos entraves à implementação da Contabilidade Analítica no mundo empresarial português, pelo que será importante, nesta fase, que os dirigentes empresariais compreendam a importância da utilização dos sistemas de custeio tradicionais. Mesmo as unidades económicas portuguesas que nos últimos anos tenham implementado a Contabilidade Analítica com sistemas de custeio tradicionais, deverão ter alguma prudência na modificação para o CBA, optando por aumentar o número das actividades gradualmente e a sua organização por centros de responsabilidade.

As empresas que fazem a Contabilidade Orçamental têm de aplicar técnicas de previsão, não de forma empírica, mas com bases estatísticas adequadas. A utilização de *técnicas de previsão pertinentes* é essencial para tornar efectivo o acto de prever ao nível de qualquer unidade económica.

A eficiência da utilização dos métodos estatísticos depende da organização geral das empresas. A utilização da estatística implica o conhecimento de conceitos matemáticos, algo facilitado pelos meios informáticos. Contudo, para a generalidade dos responsáveis do tecido empresarial português a estatística e a matemática, só se utilizam nos meios académicos, não sendo muitas vezes considerada importante para as empresas. Esquecem-se que toda a investigação nesta área é efectuada nas empresas do grupo dos países mais desenvolvidos.

Para que o envolvimento dos empresários, técnicos e gestores na implementação da Contabilidade Analítica ser efectivo torna-se imprescindível a dinamização da formação. A formação sobre Contabilidade Analítica e Contabilidade Orçamental tem de ser bem organizada, apresentada com bases científicas seguras e actualizada.

Face a uma célere e generalizada aplicação dos modernos produtos pedagógicos, os formadores e os professores têm de preocupar-se com a utilização eficaz e com a evolução das novas tecnologias no ensino dos conhecimentos no campo da Contabilidade Analítica e da Gestão Orçamental.

Contudo, as aptidões metodológicas da parte dos docentes, ao nível do método e técnica didáctica a adoptar, dos recursos a usar, da sua conduta, em sentido lato, e do controlo que fazem sobre os resultados do ensino - aprendizagem, são condicionalismos que podem levar a aumentar, a conter, ou a diminuir a motivação do público alvo.

Convirá aqui referir que as próprias instituições que promovem curso, acções de formação, congressos encontros ou colóquios sobre Contabilidade Analítica em Portugal, têm também um papel determinante na satisfação, na motivação e no aprofundamento de conhecimentos dos técnicos e gestores.

BIBLIOGRAFIA

- AECA (1996): *Principios de Contabilidad de Gestion - Costes Indirectos de Produccion: Localizacio, Imputacion y Control*, 3.ª Edição, Ediciones Ortega, Madrid.
- Almeida, Rui (1997): *Contabilidade de Gestão, Uma perspectiva de Futuro*, Eurocontas – mensário de fiscalidade, contabilidade e gestão, n.º 33 de Dezembro/97, Protocontas, Lisboa.
- Araújo, José (2000): *Notícias da Normalização Contabilística*, Eurocontas – mensário de fiscalidade, contabilidade e gestão, n.º 56 de Janeiro/00, Protocontas, Lisboa.
- Caiado, António (1997): *Contabilidade de Gestão*, Vislis Editores, Lisboa.
- Costa, F. (1997): *Código Comercial*, Rei dos Livros, 8.ª Edição, Lisboa.
- Decreto - Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro (1989)
- Decreto - Lei n.º 44 /99, de 12 de Fevereiro (1999)
- Dopico, María (1994): *Contabilidad de Costes – Análise y Control*, Ediciones Pirámid, Madrid.
- Eiras, Ruben (2000): *Estudo do CIDEDEC – Diplomados e Desempregados*, artigo do jornal semanário “Expresso”, secção “Emprego”, de 8/07/ 2000, Edição n.º 1445, Lisboa.
- Jordan, Hugues, Neves, João e Rodrigues, José (1999): *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores*, 3.ª Edição, Áreas Editora, Lisboa.
- Leiria, Isabel (2000): *Tudo à Distância*, artigo do Jornal Diário “Público”, de 13/2/200, Lisboa.
- Margerin, Jacques e Ausset, Gérard (1990) : *A Contabilidade Analítica – Utensílio de Gestão e Ajuda à Decisão*, Ediprisma, Lisboa.
- Mallo, Carlos e Jiménez, María (1997): *Contabilidad de Costes*, Ediciones Pirámid, Madrid.
- Marques, Ana (2000): *A Contabilidade Analítica e a Gestão Orçamental nas Autarquias Locais*, Revisores e Empresas – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Conta – n.º 8, Janeiro/00, Astralon, Lisboa.
- Rodrigues, Ana; Correia, Elisabete; Fantasia, Manuela e Nunes, Rosa (2000): *Produção em Curso: Problemática da sua Valorização*, VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, 17 a 20 de Maio/00, Aveiro.
- Santos, José (2000): *Internacionalização Económica e Dilemas Competitivos das Empresas Portuguesas*, VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, 17 a 20 de Maio/00, Aveiro.
- Silva, Fernando (1991): *Contabilidade Industrial*, Livraria Sá Costa Editora, 9.ª Edição Revista por Rogério F. Ferreira, Lisboa.

ANEXO - FIGURAS

Figura 1. Modelos em série cronológica obtidos por extrapolação.

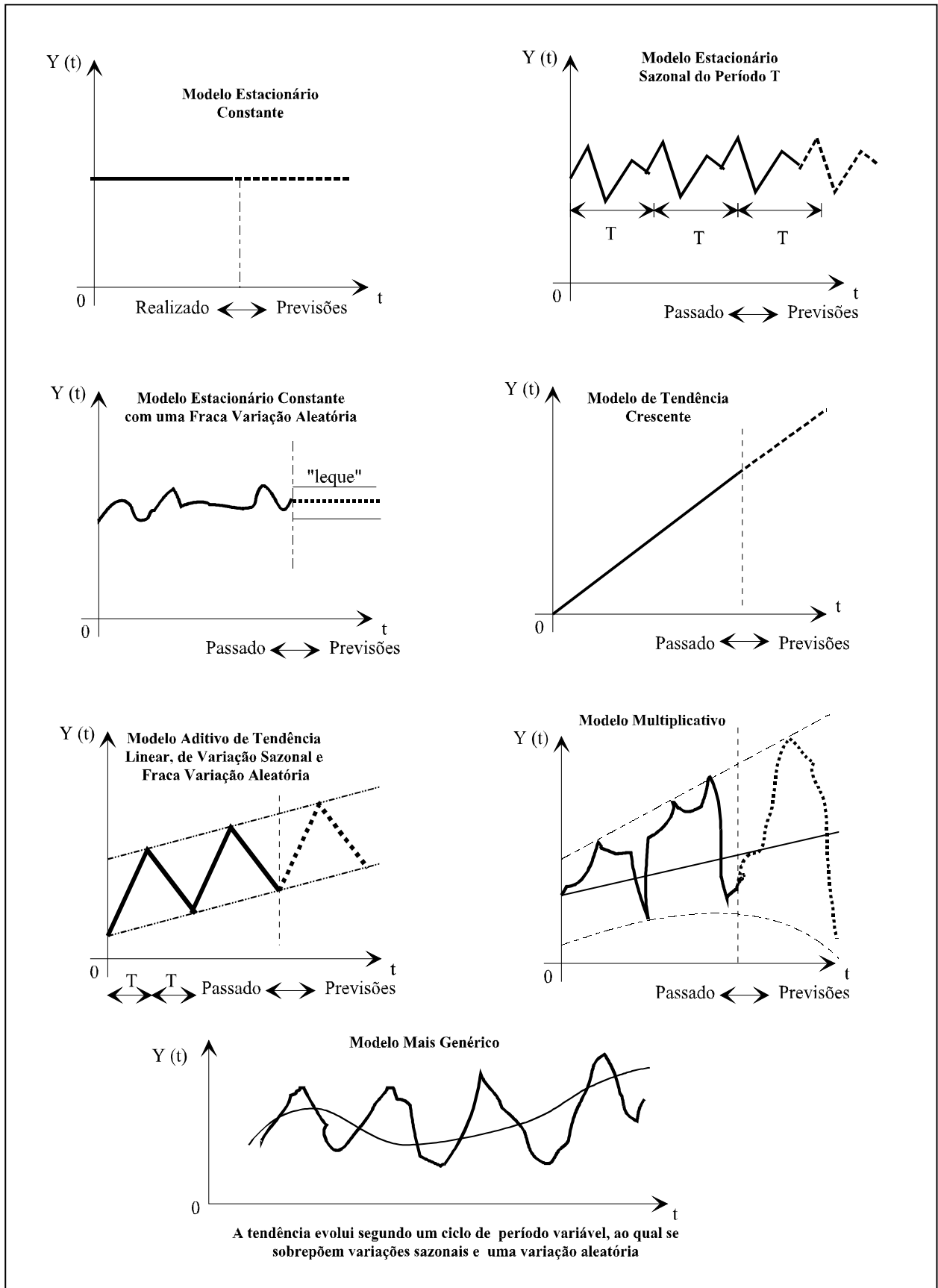


Figura 2 – Correlação entre variáveis e intervalo de confiança

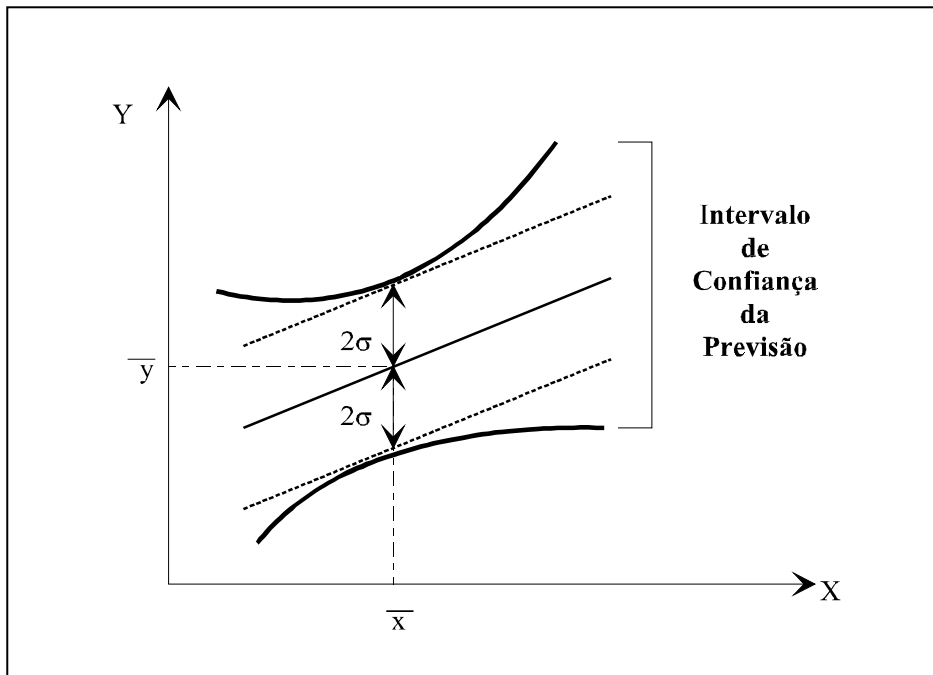


Figura 3 – Associação Método Dedutivo - Indutivo

