

O ENSINO DA DISCIPLINA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PORTUGAL

João Baptista da Costa Carvalho
Óscar Manuel Martins Morais

RESUMEN

O objectivo do presente estudo centra-se no tipo de temáticas que actualmente integram os conteúdos programáticos ao nível dos bacharelatos e licenciaturas em que estas disciplinas são leccionadas.

Os resultados do inquérito realizado aos responsáveis/regentes da disciplina Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão evidenciam, ao nível dos bacharelatos e licenciaturas, um ensino da disciplina cuja ênfase ainda se centra nas temáticas tradicionais, com forte conotação em termos de aplicabilidade prática ao sector da transformação. É ao nível dos cursos de pós-graduação e de mestrado que se observa a inclusão de temáticas mais avançadas, indo de encontro ao ensino da verdadeira Contabilidade de Gestão.

PALABRAS CLAVE: “Contabilidade Analítica ou de Custos”, “Contabilidade de Gestão”, “Ensino da Contabilidade em Portugal”.

ABSTRACT

The purpose of this study is to focus on the type of themes that are included in curriculum programmes of bachelor's and licentiate's degrees where these disciplines are taught.

The results of the questionnaire carried out to professors teaching the discipline: Analytical Accounting, Cost Accounting and/or Management Accounting, show us that according to bachelor's and licentiate's degrees, teaching still emphasizes traditional topics with strong connotation in terms of practices in the manufacturing sector. More advanced issues are included in post-graduation and master's degrees leading to knowledge and teaching of real Management Accounting.

KEY WORDS: “Analytical / Cost Accounting”, “Management Accounting”, “Accounting Education in Portugal”.

1. INTRODUÇÃO

Numa reflexão sobre o futuro da Contabilidade de Gestão, Burns e Yazdifar (2001) alertam para o facto de as instituições a cargo do ensino desta disciplina, nomeadamente as universidades, terem de direccionar o ensino da disciplina para um contexto mais geral, baseado na tecnologia e na estratégia, abreviando o mais possível as temáticas relacionadas com as práticas de Contabilidade de Gestão tradicionais.

O actual estado do ensino da contabilidade necessita de reflexão séria por parte de todos os elementos a ele ligados, quer directa quer indirectamente. Se nos cingirmos ao ramo específico da Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão, essa necessidade é por demais evidente.

O ramo da contabilidade sobre o qual incide este estudo deverá ser parte integrante, numa organização, de um qualquer sector, adequada aos tempos modernos, quer de carácter empresarial quer de carácter público, daquilo que se designa de Sistema de Informação Geral. É, pois, sobre esta premissa, que apresentamos este trabalho nas XV Jornadas Hispano-Lusas de Gestão Científica, cujo principal objectivo será reflectir sobre a actual realidade da disciplina de Contabilidade de Custos, Analítica e/ou de Gestão nas diversas instituições de ensino superior em Portugal.

Para o efeito, apresentamos alguns resultados de um estudo empírico por nós desenvolvido, sobre o ensino daquela(s) disciplina(s) ao nível dos bacharelatos e licenciaturas²⁶⁷, em que se destaca uma análise dos conteúdos programáticos, e o ensino desta(s) disciplina(s) nos diversos cursos de mestrado ou pós-graduação.

A problemática das diferentes designações que se vêm adoptando para este ramo da Contabilidade é alvo de particular atenção neste trabalho, pretendendo-se, desse modo, fundamentar a sua inclusão ao nível da investigação empírica, onde se procura aferir a sensibilidade dos docentes responsáveis pela disciplina para esta questão.

2. A CONTABILIDADE ANALÍTICA (DE CUSTOS) E/OU DE GESTÃO

Em inícios da década dos anos 90 Holzer e Norreklit²⁶⁸ (1991), resumiam as principais críticas apontadas às práticas de Contabilidade de Custos da altura nos EUA nos seguintes pontos:

- A Contabilidade de Custos está pré-concebida para atender às necessidades da Contabilidade Financeira;
- A Contabilidade de Custos recorre a métodos muito simples para a identificação dos custos, especialmente quando se trata de empresas de produção múltipla;
- A Contabilidade de Custos tradicional não pode agregar as necessidades do ambiente tecnológico que actualmente rodeia as empresas.

Os sistemas de Contabilidade de Custos/Analítica desenvolvidos fundamentalmente para avaliação de *stocks* e elaboração dos documentos de prestação de contas, apesar de aperfeiçoados ao longo do tempo, começam a enfrentar críticas resultantes da falta de informação precisa e oportuna para efeitos de gestão. Torna-se necessário que a Contabilidade de Custos/Analítica adopte uma perspectiva mais estratégica, fornecendo informações relacionadas com os mercados da empresa e os seus concorrentes. É então que surge o conceito de Contabilidade de Gestão, como resposta à obsolescência dos modelos e conceitos intrínsecos à denominada Contabilidade de Custos/Analítica tradicional. Digamos que o conceito Contabilidade de Gestão passou a representar a Contabilidade de Custos/Analítica do presente.

A Contabilidade Analítica (ou de Custos), inicialmente, era vista como um instrumento ao serviço da Contabilidade Financeira, ou seja, encarada como a fonte de informação que deverá facilitar a valorização dos

²⁶⁷ Em Portugal um curso de bacharelato, por regra, tem uma duração de 3 anos e é leccionado em Escolas Politécnicas. Por sua vez, uma licenciatura nas áreas de gestão e contabilidade tem uma duração de 4 a 5 anos.

²⁶⁸ Citados por Salvador (1998).

stocks (que figuram no activo) e o custo das vendas por período (cujo valor se reflecte na demonstração dos resultados por funções). Contudo, já data de algumas décadas a progressiva emancipação da Contabilidade Analítica (ou de Custos) face à Contabilidade Financeira, centrando-se nas funções de auxílio à gestão, nomeadamente ao nível da tomada de decisões, relegando para segundo plano o objectivo de valorização de *stocks*. Assumiu, paulatinamente, o papel de instrumento privilegiado ao serviço da gestão. É neste contexto que surge o conceito de Contabilidade de Gestão. “*Para adequar os sistemas de contabilidade interna às exigências informativas dos executivos, a Contabilidade de Custos evolui e transforma-se nos anos 60 na chamada Contabilidade de Gestão ou «Management Accounting». A sua finalidade essencial consiste em obter e comunicar informação adequada para apoiar racionalmente o processo de decisões táticas e operativas (...)»* (Montañés, 1993: 423).

Este conceito, o de Contabilidade de Gestão, é entendido por alguns autores como a nova «face» da tradicional Contabilidade de Analítica (de Custos), sendo-o contudo, para outros autores, não mais do que um alargamento desta última, cujo âmbito e objectivos assumem uma orientação mais abrangente. Certo é que não há ainda, no seio da comunidade académica e profissional, uma posição uniforme acerca desta questão. De facto, existem opiniões divergentes se Contabilidade de Gestão passa a substituir a tradicional Contabilidade Analítica (de Custos) ou se demarca desta, continuando a haver lugar para esta última.

A International Federation of Accountants (IFAC), através do seu Comité de Contabilidade Financeira e de Gestão (*Financial and Management Accounting Committee - FMAC*²⁶⁹), emitiu em Fevereiro de 1989 a 1ª Declaração Internacional sobre Contabilidade de Gestão (*Statement on International Management Accounting*), intitulada «*Management Accounting Concepts*». Neste estudo (1989), a Contabilidade de Gestão é definida como “*o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (quer financeira quer operacional) utilizada pelos gestor para planear, avaliar e controlar internamente uma organização e para assegurar a utilização e a responsabilidade dos seus recursos*” (IFAC - FMAC, 1998, apêndice). Em 1998 este estudo foi revisto, onde a Contabilidade de Gestão tem idêntica definição, referindo ainda que a mesma é uma parte integrante do processo de gestão, devendo permitir a obtenção de informação para:

- Controlar as actividades correntes da organização;
- Planificar as estratégias, e operações futuras;
- Optimizar o uso dos seus recursos;
- Medir e avaliar a *performance*;
- Reduzir a subjectividades no processo de decisão;
- Aumentar interna e externamente a comunicação.

Refere ainda neste estudo que a Contabilidade de Gestão entrou em 1995 no seu quarto estágio²⁷⁰ de desenvolvimento, onde é dado um enfoque à geração e criação do valor através de uma efectiva utilização dos

²⁶⁹ Actualmente designado por “PAIB Committee – Professional Accountants in Business (PAIB) Committee”, destacando-se a publicação de estudos designados por “International Management Accounting Practice Statements”, focando conceitos, procedimentos e técnicas para a gestão e controlo das organizações, reflectindo experiências praticas acumuladas dos autores.

²⁷⁰ O primeiro, antes de 1950, em que a Contabilidade de gestão estava focada para a determinação do custo e o controlo financeiro através do uso de Orçamentos e da Contabilidade de Custos; o segundo, a partir de 1965, focada para obter informação destinada à planificação e controlo da gestão através do uso de tecnologias e análises de decisão; o terceiro, desde 1985, cuja atenção estava focada para a redução de desperdícios na utilização dos recursos usados no processo de gestão.

recursos, através da utilização de tecnologias para avaliar o valor dos clientes, dos accionistas e da inovação organizacional.

Como salientam Mendoza e Bescos (2001), a principal função da Contabilidade de Gestão deve ser o fornecimento de informação relevante para os gestores, para que os seus propósitos de gestão possam ser alcançados. A Contabilidade de Gestão, vem, assim, reforçar a responsabilidade deste subsistema em fornecer informação privilegiada para apoio na tomada de decisões acertadas que, pelo seu carácter esporádico e pouco corrente em algumas entidades, necessitam de uma base de apoio fiável.

Os sistemas tradicionais de apuramento dos custos já não se mostram eficazes perante as mudanças que se vêm operando no meio empresarial de muitas empresas (Brierley *et al.*, 2001). As empresas registam mudanças significativas na sua estrutura organizacional, actuam em ambientes cada vez mais competitivos e assistem a inovações constantes nas tecnologias de informação (AECA, 1997; Rubio e Garcés, 1999; Burns e Scapens, 2000; Burns e Vaivio, 2001), em que os factores-chave que determinam o sucesso se centram na superior qualidade dos produtos oferecidos e dos serviços prestados, ao mais baixo custo e disponibilizados no menor curto espaço de tempo possíveis, serviços de excelência junto dos clientes e atenção para com todo o «*staff*» organizacional (Prieto Moreno, 1999).

A visão deste ramo específico da contabilidade passa a integrar também no seu horizonte preocupação com o futuro. Projectar o médio e longo prazos torna-se crucial para uma empresa. Estar-se preparado e devidamente precavido, de forma a nos adaptarmos rapidamente às mudanças e assim melhor aproveitarmos as oportunidades, pode muito bem vir a constituir uma vantagem poderosa perante os nossos concorrentes mais directos. Trata-se de uma visão de foro estratégico.

Neste seguimento, são três os objectivos primordiais associados a esta vertente previsional da Contabilidade de Gestão (Blanco Dopico, 1991):

- 1º. Ajudar à decisão para a previsão de parâmetros e para a estruturação dos modelos de decisão;
- 2º. Sistema de medida, descrevendo as consequências das acções;
- 3º. Participação no processo de comparação com o realmente percebido com os objectivos e os resultados previstos.

Em conclusão, à Contabilidade de Gestão, reforça-se a missão de sair do marco interno organizacional e orientar-se também para o meio externo que rodeia a empresa, pois é neste meio externo, que se verificam as «*lutas*» pelo aumento de quota de mercado, pela obtenção de vantagens competitivas sustentáveis e duradouras, em resumo, a procura contínua de uma melhor posição das empresas e da sua viabilidade a longo prazo. Cabe acrescentar, que na persecução destes intentos, uma empresa necessita de tomar decisões estratégicas produto/mercado, de forma acertada, para que possa alcançar os objectivos estabelecidos, e que, consequentemente, conduzam à melhoria da posição competitiva da empresa.

Por ultimo, é de salientar que a Contabilidade de Gestão está hoje presente no sector da indústria, do comércio, dos serviços, banca e seguros, e ainda na administração pública²⁷¹ e demais entidades sem fins lucrativos

²⁷¹ Ver, por exemplo, Lapsley e Wright (2004) e Clarke e Lapsley (2004).

3. A DISCIPLINA DE CONTABILIDADE ANALÍTICA (DE CUSTOS) E/OU DE GESTÃO

3.1. A INTEGRAÇÃO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA (DE CUSTOS) NO ENSINO SUPERIOR

Como refere Carqueja (2001:362), “relativamente à entrada da Contabilidade no nosso ensino superior não fomos pioneiros mas também não fomos dos últimos, considerados os países com quem temos relações mais estreitas”.

Embora sem carácter de irrefutabilidade, estudos recentes (Costa Alves, 1999; Lúcia Rodrigues *et al.*, 2003) referem que a introdução no ensino, no caso, ao nível do ensino superior do ramo da contabilidade ocorreu com a criação em Maio de 1759 da «Aula de Comércio»²⁷². No entanto, no início do século XIX, perde alguma da sua importância e é transformada em 30 de Setembro de 1844, na Escola de Comércio, integrada na Secção Comercial do Liceu Nacional de Lisboa, e mais tarde (1869) integrada no recém-criado Instituto Industrial e Comercial com os Cursos Elementar e Complementar. No seguimento de uma reorganização do ensino comercial, em 1888, é constituído um Curso Superior de Comércio, ministrado apenas no Instituto Industrial e Comercial de Lisboa. Em 1891, através do Decreto de 8 de Outubro, ocorre uma organização do Ensino Industrial e Comercial, sob a tutela da Direcção Geral do Comércio e Indústria do Ministério das Obras Públicas, Comércio e Indústria. Esta intervenção (artigo 1º do referido Decreto) veio declarar os Institutos Industriais e Comerciais como estabelecimentos de ensino médio, cuja secção industrial se destinaria a formar mestres ou condutores²⁷³ de Indústria, bem como desenhadores e técnicos industriais; sendo que a secção comercial ficaria incumbida de formar negociantes de pequeno ou de grosso trato, bem como guarda-livros e empregados superiores de contabilidade. Mais tarde, em 1911, o Curso Superior de Comércio é integrado no Instituto Superior de Comércio, após a divisão do Instituto Industrial e Comercial de Lisboa em duas escolas autónomas, o Instituto Superior Técnico e o Instituto Superior de Comércio (Coutinho e Carvalho, 2000).

É através do plano curricular do Curso Superior de Comércio do Instituto Superior de Comércio, regulamentado por Decreto em 1913, que entre as disciplinas do 5º ano do curso encontramos a disciplina «Contabilidade Industrial e Contabilidade de Estado».

No seguimento da nossa pesquisa bibliográfica tivemos acesso a um manual de apontamentos da disciplina de «Escrituração Industrial e Mineira», com data de 1914, de autoria de Raul Dória, fundador da Escola Prática Comercial Raul Dória do Porto²⁷⁴. Nestes apontamentos, podemos verificar que o autor procede a uma clara distinção entre a escrituração comercial e a escrituração industrial (fabril). “A escrituração fabril diverge, pois, da escrituração comercial por esta ter que atender, unicamente, ao lucro ou prejuízo na venda de qualquer artigo, enquanto que na escrituração fabril tem que determinar-se o custo dos produtos fabricados, a existência desses produtos, as despesas de fabrico e consumo de matérias-primas empregadas na sua elaboração” (Dória, 1914: 3).

²⁷² A «Aula de Comércio» começou por ser um curso com a duração de três anos e nele ministravam-se principalmente as seguintes áreas do saber ou matérias: A Aritmética; Os Câmbios, Pesos e Medidas; Seguros; Método de escrever os Livros ou partidas dobradas.

²⁷³ Dever-se-á aqui entender a palavra condutores no sentido de comando ou gerência, e/ou encarregados.

²⁷⁴ “(...) a Escola Prática Comercial de Raul Dória foi pioneira em Portugal no ensino prático do Comércio e da Contabilidade, com uma forte ligação à praxis da altura, ou seja, o seu ensino baseou-se, essencialmente, num modelo que hoje se designa de «simulação empresarial»” (Cunha Guimarães, 2002: 24).

O autor fazia já na altura referência para o registo diário de todo o movimento fabril, como condição necessária para que a escrituração industrial produzisse resultados. Seria preciso determinar a quantidade exacta dos materiais consumidos e da produção de cada produto. Assim sendo, deveriam ser abertas as seguintes contas:

- Matérias-primas
- Produtos em acabamento
- Gastos de fabricação
- Produtos manufacturados
- Máquinas e Utensílios (ou Maquinismo)
- Mão-de-obra
- Combustível
- Lubrificação
- Conservação do material
- Armazém
- Gastos gerais

Das notas explicativas ao funcionamento de cada uma destas contas ressaltam algumas semelhanças com o que ainda hoje é ensinado nas disciplinas de Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão, quando se estuda ou se implementa a classe 9. A título de exemplo temos a descrição para a movimentação das contas «*Matérias-primas*», «*Mão-de-obra*» e «*Gastos de fabricação*». Estas contas teriam de ser creditadas (fechadas) por contrapartida da conta de «*Produtos manufacturados*», que segundo o autor, na indústria, equivalia à conta que no comércio tem o nome de «*Mercadorias*». “(...) *Esta conta (Produtos manufacturados) debita-se todos os meses pelo importe da matéria prima e da mão de obra aplicada aos produtos acabados durante esse período, e , calculando qual a parte dos gastos gerais proporcional aos mesmos produtos, debita-se igualmente esta conta*” (Dória, 1914: 5).

Em 1918, pelo Decreto 5029 de 1 de Dezembro, o ensino da contabilidade passa a ser ministrado no Instituto Comercial de Lisboa, que teve como suporte ao seu regulamento o decreto n.º 5162 de 14 de Fevereiro de 1919. Do leque de disciplinas que integravam os cursos, somente a disciplina de «*Contabilidade Aplicada*» (do 4º ano) poderia, no seu programa, integrar matérias do âmbito da Contabilidade Industrial ou da Escrituração Industrial. Em 1927 é aprovado pelo Decreto n.º 14291 de 14 de Setembro o regulamento dos Institutos Superiores de Comércio de Lisboa e Porto. O ensino a ministrar nestes Institutos compreendia o Curso Geral, com duração de três anos, que daria depois acesso aos seguintes cursos especiais:

- Curso de administração comercial;
- Curso de finanças;
- Curso aduaneiro;
- Curso diplomático e consular;
- Curso complementar de ciências económicas e comerciais.

As disciplinas estavam estruturadas por grupos, sendo que no 5º grupo - Administração comercial e financeira, encontrava-se a 26ª Cadeira - *Contabilidade Industrial*, que era leccionada no curso de Administração Comercial, tratando-se de uma disciplina semestral.

Através da análise ao programa da disciplina de «*Contabilidade Industrial*», do Instituto Superior de Comércio de Lisboa, com data de 1929, podemos destacar a distinção entre matéria-prima e subsidiária, os elementos do custo de produção, as contas industriais e a valorização dos produtos em fabricação.

Posteriormente, em 1931, é criado o Curso de Contabilista na sequência de uma reorganização do *curriculum* dos Institutos Comerciais, com duração de quatro anos, onde figurava no último ano a disciplina de «*Contabilidade Industrial e Agrícola*». Em 1951, o plano curricular daquele curso é alterado, passando de quatro para três anos, constando no 3º e último ano a disciplina de «*Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola*».

Uma análise ao programa da componente Contabilidade Industrial da disciplina de «*Contabilidade Industrial e Agrícola*» da altura (1951) permite-nos constatar, após observação do índice do livro «*Contabilidade Industrial*», de Gonçalves da Silva, 1ª edição, data de 1954, que se verifica uma total concordância, até mesmo na sequência dos capítulos²⁷⁵.

Uma visualização de um programa posterior a 1957, da mesma disciplina (componente industrial), dá-nos indicações de algumas alterações ocorridas, especialmente na sua estrutura e títulos dos principais pontos. A primeira alteração que sobressai tem a ver com a utilização do termo Contabilidade Analítica logo no primeiro subtítulo (*Âmbito da Contabilidade Analítica de Exploração*), no sexto e sétimo pontos da segunda parte (em títulos intitulados, respectivamente, *A Contabilização dos Custos: Autonomia da Contabilidade Analítica e A Contabilidade Analítica e o Balanço*). O manual de autoria de Rogério Fernandes Ferreira, com data de 1960, intitulado «*Casos de Contabilidade Industrial*», é também um bom exemplo do tipo de temáticas que estavam afectas à disciplina, na época, denominada de Contabilidade Industrial, enfatizando os vários métodos de cálculo do custo industrial (o caso da produção conjunta, a fabricação por fases e a fabricação por encomenda), destacando-se ainda os custos básicos e custos padrão e o plano de contas (com análise aos sistemas monistas e ao sistema duplo contabilístico, este último com uma abordagem também em termos do Plano Contabilístico Francês).

Em face da realidade actual, a analogia que se pode estabelecer é que a Contabilidade Industrial daquela época equivale hoje à Contabilidade de Custos das empresas do sector industrial, muito embora, o termo Contabilidade Analítica tenha sido aquele que passou a vigorar com maior predominância ao nível do ensino deste ramo da contabilidade pela maioria das instituições de ensino superior (universitário e politécnico) em Portugal, coexistindo actualmente com o termo Contabilidade de Gestão.

Podemos assim afirmar que foi a partir de inícios do século XX que o ensino deste ramo da contabilidade passou a integrar a estrutura curricular de um curso superior na área do comércio e contabilidade em Portugal e que inicialmente começou por ter preocupações somente ao nível do apuramento interno dos custos industriais. É, no entanto, em 1976, através da conversão dos Institutos Comerciais em Institutos Superiores de Contabilidade e Administração (ISCA's), ao abrigo do Decreto-Lei 327/76 de 6 de Maio, que ocorre o grande impulso em termos do ensino superior da contabilidade em Portugal. Estas instituições foram integradas no subsistema Politécnico do Ensino Superior e passaram a deter a concessão dos graus de bacharelato e licenciatura (licenciatura bi-etápica).

²⁷⁵ O professor Gonçalves da Silva era, na altura, segundo indicação na capa da referida obra, professor do Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras. Mais tarde viria então a ser publicada a referida obra, ano de 1954.

Em 1976 é apresentado o primeiro plano curricular do Bacharelato em Contabilidade e Administração pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), no qual figura, no bloco de disciplinas do 2º ano a disciplina de «*Contabilidade de Custos e Gestão I*» e do 3º ano, a disciplina de «*Contabilidade de Custos e Gestão II*». Já que no que se refere ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC)²⁷⁶, a nossa pesquisa permitiu-nos aferir que desde o ano lectivo 1976/77 até ao ano lectivo 1987/88 a disciplina assumiu a designação de «*Contabilidade Analítica de Exploração*», entre os anos lectivos de 1988/89 e 1995/96 passou a designar-se somente «*Contabilidade Analítica*» e nos anos lectivos de 1996/97 e 1997/98 a denominação passou a ser igual à utilizada pelo ISCAL, ou seja, «*Contabilidade de Custos e Gestão*». Tal, levamos a concluir que se operou uma mudança ao nível da denominação no que respeita à disciplina de «*Contabilidade Industrial*», que passou a denominar-se «*Contabilidade de Custos e Gestão*» no caso do ISCAL e «*Contabilidade Analítica de Exploração*», depois somente «*Contabilidade Analítica*» e ainda «*Contabilidade de Custos e Gestão*», no caso do ISCAC. Da análise ao programa do ano lectivo 1976/77 das referidas disciplinas, ministradas no ISCAL e no ISCAC, verifica-se a continuidade de uma forte influência ao nível das matérias leccionadas da obra de Gonçalves da Silva, sinal de que a alteração da denominação da disciplina em pouco ou nada teve a ver com o âmbito e objectivos lhes atribuídos. Inclusive, o que seria óbvio de prever após o que acabamos de descrever, a obra de Gonçalves da Silva é indicada como bibliografia base no apoio à disciplina. Em suma, exceptuando a denominação, tudo o resto permaneceu imutável desde de meados dos anos 50 até essa data.

Cerca de dez anos depois, a entrada em vigor do Decreto-Lei 443/85, de 24 de Outubro, vem permitir a criação dos Cursos de Estudos Superiores Especializados, em diversas áreas científicas e profissionais, onde estava incluída a área da Contabilidade de Custos.

Assistiu-se, deste modo, desde inícios da década de 70 até meados dos anos 90, a uma proliferação de cursos superiores de Contabilidade ministrados por todo o país, em instituições de ensino universitário, mas especialmente em instituições de ensino politécnico

Em termos de estrutura curricular, estava integrada a disciplina Contabilidade de Custos, sendo que nalguns casos a opção em termos de denominação acabou por ser, inicialmente, a de «*Contabilidade Analítica de Exploração*» e depois «*Contabilidade Analítica*», em grande parte devido à influência do POC francês, bem como de algumas traduções de obras publicadas por autores franceses.

3.2. O ENSINO DA DISCIPLINA NA ÚLTIMA DÉCADA: CARACTERIZAÇÃO E PRINCIPAIS ALTERAÇÕES

A partir de metade da década dos anos 90 denota-se uma significativa mudança de determinadas temáticas em termos do ensino da disciplina, bem como o surgimento da disciplina de «*Controlo de Gestão*». Os livros de Pires Caiado²⁷⁷ e de Caiano Pereira e Vítor Seabra Franco passam a fazer parte da bibliografia de apoio à disciplina, bem como outros manuais direccionados para a área do Controlo de Gestão. A inclusão da temática da gestão estratégica de custos (*Just in Time* e o Modelo de Qualidade Total -TQM), bem como do método ABC (Activity Based Costing System) e o modelo ABM (Activity Based Management), como parte dos conteúdos programáticos da disciplina, não é mais do que o reflexo do progressivo abandono das denominações tradicionais da disciplina para passar, de uma forma generalizada, a denominar-se só «*Contabilidade de Gestão*».

²⁷⁶ Analisamos os conteúdos programáticos dos cursos do ISCAL e ISCAC por serem aqueles em que obtínhamos maior informação.

²⁷⁷ Intitulado «*Contabilidade Analítica – um instrumento para a gestão*».

Ainda que em Portugal a distinção até à data nunca tenha sido alvo de um afloramento objectivo, a inclusão de tais matérias, entre outras, ao nível do ensino da disciplina «*Contabilidade de Gestão*», indicia, comparando com o que foi descrito anteriormente em termos dos conteúdos programáticos, que o âmbito lhe atribuído extrapola as fronteiras da tradicional Contabilidade de Custos ou Contabilidade Analítica.

Também nos anos 90 surgem os primeiros mestrados em Portugal na área da Contabilidade, sendo o factor-chave para o desenvolvimento da investigação em Contabilidade em Portugal. Foi através destes cursos que o termo Contabilidade de Gestão ganhou expressão em Portugal, ao ponto de hoje registar a sua utilização generalizada como disciplina também ao nível dos diversos planos de estudos dos bacharelatos e licenciaturas da área Contabilidade e demais áreas afins.

Quadro 1: Mestrados em Contabilidade em Portugal (ensino público)

Denominação	Instituição(ões)	Ano de Criação	Disciplinas de Contabilidade de Gestão
Contabilidade e Finanças Empresariais	Universidade Aberta (Aveiro) ²⁷⁸	1994	Contabilidade e Controlo de Gestão
Auditoria Contabilística, Económica e Financeira ²⁷⁹	Universidade Autónoma de Lisboa	1995	Contabilidade de Custos
Contabilidade e Auditoria	Universidade do Minho	1997	Tendências Actuais da Contabilidade de Gestão
Contabilidade e Administração	Universidade do Minho, em parceria com a Associação dos Politécnicos do Norte ²⁸⁰	1997	Tendências Actuais da Contabilidade de Gestão
Contabilidade e Auditoria	Universidade Aberta e ISCAC	1998	Contabilidade de Gestão ²⁸¹
Contabilidade	Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, em colaboração com o ISCAL	1999	Contabilidade de Gestão Avançada
Ciências Empresariais: Especialização em Contabilidade	Faculdade de Economia do Porto	1999	Contabilidade de Gestão e Controlo de Gestão
Contabilidade e Finanças	Escola Superior de Gestão de Leiria, em parceria com a Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra e Universidade do Minho	2000	Contabilidade de Gestão
Contabilidade e Auditoria	Universidade de Évora	2001	Teoria da Contabilidade de Gestão
Contabilidade	ISCTE ²⁸² - Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa	2002	Contabilidade de Gestão Avançada

Fonte: Elaboração própria, com apoio em Ferreira e Ferreira (2003).

²⁷⁸ Funcionou até à integração do ISCA de Aveiro na Universidade de Aveiro. Actualmente designa-se por Mestrado em Contabilidade e Auditoria, e é assegurado entre o ISCAA e o Departamento Economia, Gestão e Eng.º Industrial da Universidade de Aveiro (1ª edição no ano lectivo 2003/04).

²⁷⁹ Abriu no ano lectivo 2004/05 a sua 8ª edição.

²⁸⁰ No âmbito deste protocolo, foi leccionado no ISCAP (quatro edições), no Instituto Politécnico de Bragança (uma edição) sendo a próxima edição no Instituto Politécnico de Viana do Castelo.

²⁸¹ A mais recente edição deste mestrado (2003) altera esta designação para «Temas Actuais de Contabilidade de Gestão».

²⁸² O ISCTE abriu este ano (2004) uma nova edição do Mestrado em Contabilidade, passando a figurar no seu plano de estudos as disciplinas de «Contabilidade e Controlo de Gestão» e «*Cost Management Systems*», existindo ainda, como disciplina optativa, «*Contabilidade de Gestão das Instituições Públicas*».

Sobre o perfil da profissão de contabilista e da profissão de Técnico Oficial de Contas (TOC) a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), a Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão (é assim que a CTOC se refere a este ramo da Contabilidade) permanece como disciplina base obrigatória ao nível da estrutura curricular de um bacharel ou licenciado que pretenda ser admitido como membro deste.

A CTOC estabeleceu que o candidato a TOC deve possuir um curso de graduação que integre, de entre outras, a disciplina «*Contabilidade Analítica, de Custos ou de Gestão*», com uma duração mínima de 90 horas de leccionação e que inclua pelo menos os seguintes tópicos:

- Articulação entre a Contabilidade Geral e Analítica;
- Apuramento do custo de produção;
- Sistemas de Custeio;
- Custo Padrão.

Por sua vez, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), que promove o acesso à profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC), estabelece²⁸³ no módulo 5 (Contabilidade e Controlo de Gestão), pertencente ao 2º Grupo, ao abrigo do seu regulamento de inscrição e exame, como pontos do seu programa os seguintes:

- Introdução;
- Informação Básica;
- Contabilidade de Gestão e tomada de decisão;
- Processo previsional;
- Contabilidade e performance empresariais.

Relativamente a estudos sobre os conteúdos programáticos nos cursos de graduação e pós-graduação, destacamos os artigos publicados por Ferreira *et al.* (1996), Ferreira e Ferreira (2003) e Pistoni e Zoni (2000).

No artigo publicado por Ferreira *et al.* (1996) sobre as práticas e o ensino da Contabilidade de Gestão e dos sistemas de controlo em Portugal são referidos como principais temas abordados ao nível do ensino da Contabilidade de Gestão os seguintes:

- Tipos de custos;
- Relação Custo-Volume-Resultados;
- Localização e imputação dos custos;
- Custos standard;
- Técnicas de orçamentação.

Posteriormente, Ferreira e Ferreira (2003), em artigo sobre a Contabilidade de Gestão em Portugal os temas acima elencados voltam a ser referidos como integrando, sob um ponto de vista geral, o conteúdo programático mínimo em termos do ensino da disciplina em Portugal, sendo acrescentadas temáticas como: sistemas de planificação e controlo, orçamentos, técnicas de análise de desvios, preços de transferência e centros de responsabilidade. Denota-se também uma preocupação por parte dos autores em se referirem ao ensino da Contabilidade de Gestão e ao ensino da Contabilidade de Custos. Tal, em nosso entender, poder-se-á explicar pelo facto de ao nível dos cursos de bacharelato e licenciaturas se ensinar com maior predominância temáticas do

²⁸³ Ao nível do que se pode considerar temáticas de âmbito da Contabilidade de Gestão.

foro de uma Contabilidade de Custos e ao nível de pós-graduações e cursos de mestrado serem leccionadas e discutidas matérias que vêm sendo enquadradas na denominada Contabilidade de Gestão.

Ao ensino da Contabilidade de Custos os autores afectam temáticas como:

- Conceitos básicos de custos;
- Estrutura de sistemas de custos;
- Centros de custos;
- Métodos de repartição dos custos conjuntos pelos produtos;
- Custeio por processos e por encomenda (por pedido);
- Custos Standard e análise de desvios.

Pistoni e Zoni (2000) publicaram os resultados de um estudo que levaram a cabo sobre o ensino da Contabilidade de Gestão em alguns países da Europa em cursos ministrados por instituições de ensino superior. Portugal foi um dos 16 países²⁸⁴ integrados neste estudo. O questionário foi enviado para 126 endereços, correspondentes a 84 instituições, relativas aos 16 países. A metodologia adoptada para a selecção daquelas instituições baseou-se no seguinte:

- Todas as instituições são ou já foram membros da EAA (European Accounting Association);
- As instituições seleccionadas em cada país constituem uma amostra representativa.

De salientar que, relativamente a Portugal, o questionário foi enviado para o ISCAC, o ISCAL, o ISCAP, a Escola Superior de Estudos Industriais e de Gestão do ISCAP, o Instituto Superior de Matemáticas e Gestão, a Universidade Católica Portuguesa e a Universidade dos Açores. Todas estas instituições responderam, sendo, aliás, Portugal o único país que registou 100% ao nível da taxa de resposta nesta fase. Foram considerados 10 questionários válidos, referentes às 7 instituições contactadas no nosso país. De referir que Portugal, fruto de ter registado a maior taxa de resposta (100%), foi considerado o segundo país com a maior percentagem de contribuição (18%), só ultrapassado pelo Reino Unido, que ficou com 26% em termos de contribuição global para o estudo.

Dos resultados obtidos deste estudo no que se refere às matérias apontadas como fazendo parte do conteúdo programático da disciplina, ressalta deste logo o tópico «*Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão*», com 40 registos, em termos da sua inclusão no conteúdo programático, tendo-lhe sido atribuído o valor 3 em termos de relevância numa escala de 1 a 10, com o 1 a representar o mais importante e o 10 o menos importante. O método ABC, com 34, foi o segundo tópico mais apontado, seguindo-se temáticas como:

- Análise Custo-Volume-Resultado (31);
- Custeios de absorção *versus* custeio variável (30);
- Classificação de custos (29);
- Sistemas de custo padrão (standard) (28);
- Análise de desvios (28);
- Preços de Transferência (28);
- Imputação de custos no apuramento do custo de produção (27);
- Tomada de decisões e informação contabilística (27).

²⁸⁴ Áustria, Bélgica, Dinamarca, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Irlanda, Itália, Holanda, Noruega, Portugal, Espanha, Suécia, Suíça e Reino Unido.

Os resultados relativos a Portugal evidenciaram que se ocupa a maior parte do tempo afecto à leccionação da disciplina com a abordagem às temáticas associadas à componente custos (76% do tempo total). Aliás, países como a Bélgica, França e Espanha, superam mesmo Portugal nesse aspecto, sendo que só um dos países apresenta uma percentagem inferior a 50%, a Suécia (30,8%). Saliente-se, contudo, as percentagens situadas entre os 50% e os 60%, registadas pela Áustria (51%), Holanda (50%), Reino Unido (52,3%) e Suíça (59,6%). O restante tempo é ocupado com a abordagem a temáticas afectas à componente controlo e ainda aos tópicos como: *balanced scorecards*²⁸⁵, métodos de registo de custos de capacidade, medidas de *performance*, gestão estratégica de custos, etc.). Realce-se aqui a Suécia, cujos resultados (20,3%) no que se refere ao tempo dispendido na abordagem a estes tópicos evidenciaram um distanciamento significativo comparativamente à grande maioria dos restantes países. Os países que mais se aproximaram foram a Áustria (8,3%) e a Finlândia (8,6%).

4. INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA

Atendendo aos objectivos gerais do estudo, torna-se vital procurar resposta para algumas das questões/interrogações levantadas ao longo da revisão de literatura. O caminho escolhido foi o da análise empírica, apoiada nas construções teóricas existentes que de uma certa forma se inter-relacionam com o fenómeno em estudo.

Assim sendo, e após concluída a análise teórica, que resultou da consulta efectuada à literatura escrita considerada relevante para o estudo, conjugado com o tratamento teórico dado à restante informação recolhida, dá-se corpo, neste ponto, à abordagem dos principais aspectos no que respeita à metodologia subjacente à investigação empírica levada a cabo no âmbito do presente estudo.

O desenho da investigação empírica a que nos propusemos assenta na obtenção dos dados necessários à análise a efectuar sobre o fenómeno alvo de estudo (através de uma das técnicas de recolha de dados – o inquérito por questionário), e posterior tratamento dos dados obtidos, recorrendo ao «*software*» SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*).

O principal propósito intrínseco a esta componente do nosso estudo prende-se com o tipo de temáticas que actualmente integram os conteúdos programáticos da(s) disciplina(s) Contabilidade Analítica/de Custos/de Gestão nos diversos cursos em que esta(s) disciplina(s) é/são leccionada(s). Concluiremos com uma análise comparativa entre os resultados obtidos através desta análise e algumas das ilações tiradas da análise dos conteúdos programáticos da disciplina de Contabilidade de Gestão²⁸⁶, leccionada ao nível dos cursos de pós-graduação e mestrado na área da Contabilidade e áreas afins.

4.1. POPULAÇÃO ALVO

O questionário foi enviado para um total de 67 instituições de ensino superior, i.e., todas as instituições nas quais é ministrado um ou mais cursos que integram no seu plano de estudos a(s) disciplina(s) Contabilidade Analítica/de Custos/de Gestão. Deste total, 30 das instituições integram-se no ensino superior público, distribuídas, por sistema de ensino, da seguinte forma:

²⁸⁵ Sobre este tema, ver artigo de Annick Bourguignon *et al.* (2004).

²⁸⁶ Salientar que em alguns casos, em cursos de mestrado que não estão especificamente direccionados para a área da Contabilidade, ainda que não integrem a disciplina de Contabilidade de Gestão na sua estrutura curricular, verifica-se a inclusão da disciplina de **Controlo de Gestão**, na qual acabam também por ser tratadas matérias de âmbito da Contabilidade de Gestão.

- Universidades (Escolas, Faculdades, Institutos Superiores, etc.): 14;
- Institutos Politécnicos (Escolas e Institutos Superiores): 16.

Salvo situação de impossibilidade, foi solicitado que a resposta ao questionário, por instituição, ficaria a cargo do responsável/regente pela(s) disciplina(s) de Contabilidade de Custos, Analítica e/ou de Gestão.

4.2. CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

O inquérito incidiu sobre toda a população alvo definida para este estudo (67 entidades). Foram recebidas 38 respostas (taxa de resposta de 52,2%), sendo que 3 destas respostas não puderam ser consideradas válidas. Foi definido como premissa base para este estudo empírico uma estimativa de um único responsável/regente por cada estabelecimento de ensino.

Do total de respostas sujeitas a tratamento tem-se que, os elementos do sexo masculino constituem, ainda que ligeiramente, a parcela maior (54,3%). O número de respostas providas do ensino público destaca-se com alguma diferença relativamente ao sector privado, com 65,7%. Referir que nenhum dos inquiridos indicou estar a desempenhar funções de docência em ambos os sectores. Quanto ao tipo de instituição, sobressai a maior taxa de respostas para os institutos superiores/institutos politécnicos (60%). Apresenta-se ainda os dados referentes à categoria profissional dos inquiridos:

Quadro 2: Categoria profissional

Instituição de Ensino	Prof. Catedrático	Prof. Associado	Prof. Auxiliar	Assistente	Outra	Total
Universidade	0	2	4	7	1	14
	Prof. Coordenador	Prof. Adjunto	Assistente 2º Triénio	Assistente 1º Triénio	Equiparado	Total
Inst. Superior/Inst. Politécnico	2	7	4	3	5	21

Ao nível dos inquiridos que pertencem ao ensino universitário é de registar o número de respostas para assistente e que, em consonância com o regime de progressão de carreira, pressupõem a detenção do grau de mestre. No que concerne ao quadro para o ensino politécnico ou a ele equiparado, verifica-se um número de respostas, também ele digno de registo, para a categoria de Prof. Adjunto (categoria que neste sistema de ensino pressupõe, por regra²⁸⁷, a detenção do grau de mestre).

A primeira parte do questionário tinha ainda como finalidade, além da recolha de informação relativa às variáveis tratadas no ponto anterior, obter algumas referências adicionais acerca do inquirido alvo.

Na questão relativa à situação presente em termos de formação, dos 34 inquiridos que responderam a esta questão, 45,7% das respostas indicaram que sim, tendo sido indicada mais vezes a opção mestrado (56,3%), contra os 43,8% da opção doutoramento. Em ambas as situações a área da contabilidade foi a mais indicada para investigação por aqueles que responderam a esta questão (73,3%). No entanto, só 27,3% indicaram a área

²⁸⁷ Como alternativa ao concurso documental poderá ser aberto um concurso de provas públicas, não sendo exigido o grau de mestre de acordo com a legislação vigente.

específica da Contabilidade de Analítica/Contabilidade de Gestão/Contabilidade Estratégica como área de investigação.

Por fim, e no que concerne à experiência de leccionação da disciplina, os resultados obtidos encontram-se resumidos no quadro seguinte:

Quadro 3: Experiência de leccionação da disciplina

N.º de Anos	Respostas (n.º)	Respostas (%)
Menos de 1 ano	1	2,9
≥ 1 ano e < 5 anos	18	51,4
≥ 5 anos e ≤ 10 anos	8	22,9
> 10 anos	7	20
Não Respondeu	1	2,9
Total	35	100

O segundo escalão foi o mais apontado (51,4%), o que revela uma média ao nível da experiência de leccionação da disciplina entre 1 e 5 anos. De realçar os 20% do último escalão, que atribui uma experiência de leccionação da disciplina acima dos 10 anos. Como informação complementar no que toca a esta variável, é no sector público que se concentra a maioria (85,7%) dos docentes com experiência superior a 10 anos.

Sublinhe-se que estes resultados são os referentes apenas ao inquirido alvo por nós definido, ou seja, o responsável/regente pela disciplina.

4.3. OS RESULTADOS REFERENTES AO ENSINO DA DISCIPLINA

A análise que se segue resulta do tratamento dos dados obtidos através da segunda parte do questionário, toda ela composta por variáveis respeitantes ao ensino da disciplina.

a) A designação da disciplina

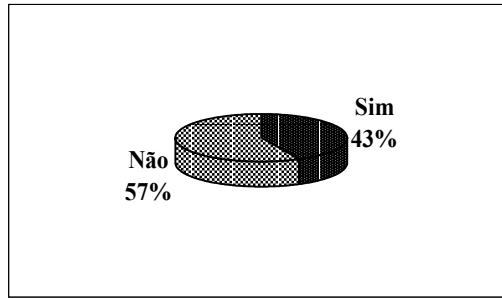
Na primeira questão da parte do questionário reservada para o ensino da disciplina, procurou-se aferir qual das diferentes designações assume, hoje, maior predominância ao nível dos planos curriculares dos cursos de graduação em que a mesma está integrada.

Quadro 4: As designações em uso

Disciplinas	Referências (n.º)	Referências (%)
Contabilidade de Custos	5	11,6
Contabilidade Analítica	20	46,5
Contabilidade Analítica e de Gestão	2	4,7
Contabilidade de Gestão	12	27,9
Contabilidade Analítica e Gestão Orçamental	4	9,3
Total	43	100

A designação Contabilidade Analítica é a que recolhe o maior número de referências (num total de 20), seguindo-se a designação Contabilidade de Gestão com 12. De salientar as quatro referências para a disciplina Contabilidade Analítica e Gestão Orçamental, onde figura, mais uma vez, a designação Contabilidade Analítica. Ainda sobre esta temática, decidimos incluir uma questão sobre a aceitabilidade da coexistência entre todas estas designações.

Figura 1: Coexistência das diferentes designações



Não se registou qualquer resposta em branco, sendo que todas as respostas recaíram nas duas primeiras das três alternativas dadas para efeito de resposta a esta questão. Verifica-se uma ligeira supremacia (57%) para o lado da opinião desfavorável à coexistência de todas estas designações, nomeadamente em termos dos planos curriculares.

Para os inquiridos que manifestaram a sua discordância quanto à aceitabilidade da coexistência de todas estas designações, colocamos a questão acerca da homogeneização em termos de denominação. Foram 20 os inquiridos questionados, tendo somente dois deles demonstrado não serem favoráveis à homogeneização em termos de designação. Resulta assim que, 90% defendem a utilização de uma só designação. Questionados, estes últimos, sobre qual das designações deveria passar a representar este ramo da Contabilidade, cerca de 50% indicou a designação Contabilidade de Gestão, como podemos ver no quadro que se segue:

Quadro 5: Designação seleccionada

Designações	Respostas (n.º)	Respostas (%)
Contabilidade Analítica	3	16,7
Contabilidade Analítica e de Gestão	6	33,3
Contabilidade de Gestão	9	50
Total	18	100

Sublinhar que dos dois inquiridos que responderam não concordar com a representação deste ramo da Contabilidade através de uma só designação, um indicou que deveria passar a existir somente as designações Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão, e o outro apontou a coexistência das designações: Contabilidade Analítica e Contabilidade de Gestão.

b) Conteúdos programáticos

O tópico de maior interesse ao nível da componente empírica prende-se com o conteúdo programático que actualmente é ministrado nos diferentes cursos de atribuição do grau de bacharelato e licenciatura. Os resultados obtidos através das respostas ao questionário constituem a base para uma análise comparativa com o ensino desta(s) disciplina(s) nos diversos cursos de mestrado ou pós-graduação.

Relativamente a esta questão, o principal objectivo era o de aferir quais as temáticas que mais se leccionam actualmente nas disciplinas de Contabilidade Analítica, Contabilidade de Custos e Contabilidade de Gestão em termos dos cursos de bacharelato e licenciatura. Dos resultados obtidos constituímos 4 níveis relativos aos temas tratados na disciplina:

- Nível 1: temas tratados em mais de 85% das disciplinas
- Nível 2: temas tratados entre 75% e 85 das disciplinas
- Nível 3: temas tratados entre 20% e 35 das disciplinas
- Nível 4: temas tratados em menos de 20% das disciplinas

Verifica-se a existência de dois grandes grupos: nível 1 e 2 em que as matérias são normalmente leccionadas nas licenciaturas; nível 3 e 4 em que estas matérias são ainda muito pouco leccionadas.

Quadro 6: Temáticas leccionadas

Nível 1: mais de 85%
Principais conceitos e classificações de custos e proveitos
Componentes do custo de produção (Matérias directas, MOD e GGF)
Custos não industriais
Principais contas da contabilidade analítica (conta 9)
Método dos custos por ordens de produção (Método directo)
Produção defeituosa
Centros de custos (Método das secções homogéneas)
Custos básicos e custos padrão
Demonstração dos resultados por natureza (POC) e demonstração dos resultados por funções (Directriz Contabilística N.º 20)
Sistemas de custeio (custeio total, racional e variável)
Método dos custos por processos ou fases (Método indirecto)
Produção conjunta, subprodutos e desperdícios
Análise Custo/Volume/Resultado (Análise CVR)
Nível 2: entre 75% e 85%
Custeio baseado nas actividades (Activity Based Costing)
A gestão orçamental e o controlo orçamental (análise de desvios)

ACCOUNTING TRENDS

Nível 3: entre 20% e 35%

Orçamentação baseada nas actividades (OBM)

Preços de transferência

Just-in-time

Custos de qualidade e de não qualidade

Nível 4: menos de 20%

Balanced Scorecard

Target Costing

Contabilidade directiva e/ou estratégica

Custos ambientais

As razões apontadas por alguns dos inquiridos para o facto de alguns tópicos não integrarem o programa da disciplina, pode-se dizer que, se concentraram, fundamentalmente, na carga horária semanal e/ou uma distribuição da disciplina em termos de semestres lectivos insuficiente, no facto de algumas das temáticas integrarem o programa de outra disciplina e ainda por razões de não relevância de algumas das temáticas tendo em conta a natureza do curso.

Dos 30 inquiridos que responderam a esta questão, 16 deles referiram a existência de uma outra disciplina, na qual eram abordadas algumas das temáticas por nós discriminadas no questionário. Contudo, somente 6 indicaram a(s) disciplina(s) em causa. A disciplina «*Controlo de Gestão*» registou o maior número de referências, ou seja, foi apontada por dois destes inquiridos. As disciplinas «*Contabilidade Estratégica*» e «*Gestão Orçamental*», registaram uma referência cada. Relativamente aos outros dois casos, a referência foi para o facto de existir a disciplina de «*Contabilidade de Gestão*» como complemento à disciplina de «*Contabilidade Analítica*», e integrada a jusante desta em termos de plano curricular.

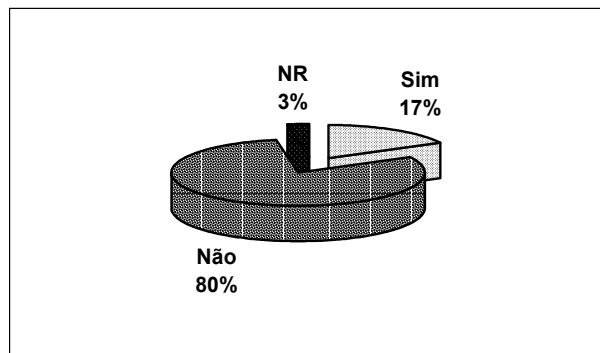
A recolha de alguns programas da disciplina Contabilidade de Gestão ministrada em pós-graduações e cursos de mestrado na área da Contabilidade e demais áreas afins a decorrer em Portugal permite-nos fazer uma comparação face aos dados que figuram no quadro 6. As temáticas que apresentam um índice mais baixo de leccionação são as que depois se desatacam nos programas da disciplina Contabilidade de Gestão ministrada em cursos de pós-graduações e de mestrado. No quadro da página seguinte são indicadas as principais temáticas leccionadas neste tipo de cursos.

Quadro 7: Temáticas leccionadas em cursos de pós-graduação e de mestrado

Temáticas (ordenadas por frequência de integração nos programas)
1. ABC System e ABM
2. Gestão Estratégica de Custos
3. Indicadores (Medidas) de <i>Performance</i>
4. Quadro de Comando (Balanced Scorecard)
5. Fixação de Preços. Preços de Transferência
6. Teoria das Limitações
7. Custos de qualidade e de não qualidade
8. Just-in-time
9. Contabilidade de Gestão Estratégica
10. A Contabilidade de Gestão e a Criação de Valor
11. Custos ambientais

c) Outros dados

Relativamente à questão acerca do grau de exigência e de profundidade na leccionação deste ramo da Contabilidade em cursos cujas saídas profissionais subjacentes são distintas, os resultados denotam uma clarividente tendência ao nível da opinião dos inquiridos, tal como se pode ver na figura seguinte:

Figura 2: Grau de exigência e profundidade

Apenas um dos inquiridos não respondeu a esta questão. Dos que responderam, somente 17% são de opinião que o grau de exigência e profundidade deve ser igual, independentemente do curso em que a disciplina esteja integrada em termos de plano de estudos.

Ainda no seguimento desta questão, os inquiridos foram questionados se este tipo de problemática, ou seja, o grau de profundidade, exigência, tipo de matérias a abordar e como abordá-las, de acordo com o enquadramento da disciplina nos diferentes cursos em que é leccionada, já foi ou não alvo de debate ou preocupação no seio do departamento ou grupo disciplinar em que a disciplina está inserida na instituição. Dos 33 inquiridos que

responderam a esta questão, 57,1 % seleccionaram a opção SIM, o que evidencia que esta questão tem sido alvo de debate na maioria dos departamentos ou grupos disciplinares.

Questionados sobre a forma de abordar as temáticas intrínsecas a este ramo da Contabilidade em cursos diferentes, 94,1% dos inquiridos que responderam (34) a esta questão manifestaram-se a favor da adequação das temáticas aos objectivos de formação e qualificação subjacentes a cada um dos cursos. Os restantes (5,9%) indicaram não ter opinião sobre esta questão.

Aos inquiridos que responderam favoravelmente no que respeita à adequação das temáticas à natureza dos cursos em que a disciplina é leccionada, foi solicitada a opinião sobre se seria lógico o desencadear de esforços no sentido de se homogeneizar os conteúdos programáticos da disciplina a ministrar por curso. Dos inquiridos que responderam a esta questão, 77,4 % é de opinião que seria lógico esse desenvolvimento de esforços, sendo que apenas 16,1% dos inquiridos demonstraram opinião contrária a esta, havendo ainda 6,5%, correspondentes a 2 inquiridos, que manifestaram não ter opinião.

As últimas questões do questionário visavam a recolha de informação relativa à reestruturação/actualização dos conteúdos programáticos. O quadro seguinte expressa o primeiro bloco dos resultados obtidos sobre esta questão, havendo a salientar que são apenas elencados os resultados referentes aos inquiridos que responderam à questão subjacente aos resultados apresentados:

Quadro 8: Periodicidade das reestruturações/actualizações dos conteúdos programáticos

Opções de resposta	Respostas (n.º)	Respostas (%)
Este ano lectivo	13	39,4
No ano lectivo anterior	6	18,2
Há dois anos	5	15,2
Há mais de dois anos	6	18,2
Não sei/Não me lembro	3	9,1
Total	33	100

Estes primeiros resultados evidenciam uma actuação recente ao nível da reestruturação e/ou actualização dos conteúdos programáticos da disciplina, uma vez que a conjugação das duas primeiras opções de resposta corresponde a 57,6%. No entanto, verifica-se que existem ainda casos em que esse tipo de actuação já não se processa há mais de dois anos.

Aos inquiridos, e no que respeita ainda a esta questão, foi solicitada opinião sobre a necessidade de actualizações regulares ao nível dos conteúdos programáticos da disciplina, tendo em conta as constantes mutações que actualmente caracterizam o mundo empresarial, derivado, essencialmente, da crescente globalização das economias dos países. Todos os inquiridos responderam, sobressaindo, de uma forma esclarecedora, a taxa de resposta (91,4%) referente à opinião de que deverá proceder-se a uma actualização regular ao nível das matérias a abordar, como forma de ajustar o mais possível a componente ensino às práticas empresarias.

CONCLUSÕES

A investigação empírica na área da Contabilidade tem registado um desenvolvimento assinalável nos últimos anos, inclusive em Portugal, mercê, fundamentalmente, dos trabalhos e dissertações alvo de consecução por parte dos alunos dos diversos mestrados que actualmente são ministrados em Portugal na área da Contabilidade. O contexto de mudança que hoje caracteriza qualquer economia, onde o aumento da concorrência, derivado da crescente globalização da economia, a concepção de novas estruturas organizacionais e sobretudo a explosão tecnológica, impõe uma nova atitude. Quando o meio empresarial, e mesmo o sector público, delegam cada vez mais incumbências à agora profusamente denominada Contabilidade de Gestão, não parecem restar quaisquer dúvidas que o ensino desta disciplina, hoje mais do que nunca, se deve ajustar a essas exigências.

Os resultados do inquérito evidenciam que o docente responsável pela disciplina de Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão detém, em média, uma experiência de leccionação da disciplina entre 1 a 5 anos. A coexistência das diferentes designações (Contabilidade Analítica; Contabilidade de Custos; Contabilidade de Gestão) é uma realidade no nosso país ao nível dos planos de estudos dos cursos de bacharelato e licenciatura. Do inquérito realizado constata-se que dos docentes que se manifestaram a favor da homogeneização em termos de designação, metade defende a existência de uma só designação para representar este ramo da contabilidade. A designação «*Contabilidade de Gestão*» foi a apontada por estes docentes para passar a ser adoptada em detrimento de todas as outras designações.

Quanto ao conteúdo programático ministrado nesta(s) disciplina(s) nos diversos cursos de bacharelato e licenciatura, os resultados do inquérito, quando comparados com a análise aos programas da disciplina de Contabilidade de Gestão ministrada em pós-graduações e cursos de mestrado na área da Contabilidade e áreas afins, conduzem ao seguinte: nos cursos de bacharelato e licenciatura em que este ramo da contabilidade é leccionado (ensino universitário e politécnico; público e privado) decorre, essencialmente, o ensino das temáticas afectas à tradicionalmente denominada Contabilidade Analítica ou de Custos, ao passo que ao nível dos cursos de pós-graduações e de mestrado se verifica o ensino da Contabilidade de Gestão propriamente dita. Assim, ao nível das matérias leccionadas em cursos de graduação, ressalta a ênfase dada ao apuramento dos custos de produção, descurando-se algumas das novas temáticas que actualmente são frequentemente abordadas na Contabilidade de Gestão, como por exemplo, custos diferenciais, preços de transferência, valor actual, balanced scorecards, gestão estratégica de custos, teoria das limitações, custo do capital, entre outras. No entanto, verifica-se que estas temáticas são abordadas em cursos de pós-graduação e de mestrado. Deste modo, regra geral, será necessário a frequência de um curso de pós-graduação para a obtenção dos conhecimentos agora exigidos ao gestor em matérias relacionadas com a Contabilidade de Gestão ou, na nossa opinião, será necessário uma mudança de mentalidades por parte dos professores desta disciplina, de modo a que seja dada uma menor relevância a temas da designada Contabilidade de Custos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1990): “Principios de Contabilidad de Gestión”, Documento N.º 1 - *El Marco de la Contabilidad de Gestión*, Madrid.
- AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1997): “Principios de Contabilidad de Gestión”, Documento N.º 3 - *La Contabilidad de Costes: Conceptos y Metodologías Básicas*, Madrid.
- BOURGUIGNON, A., MALLERET, V. e NORREKLIT, H. (2004): “The American balanced scorecard versus the french tableau de bord: the ideological dimension”, *Management Accounting Research*; vol. 15; nº 2, June, pp 107-134.
- BRIERLEY, J. A., COWTON, C. J. e DRURY, C. (2001): “Research into product costing practice: a European perspective”, *The European Accounting Review*, vol. 10, nº 2, pp. 215-256.

- BURNS, J. e SCAPENS, R. W. (2000): “Conceptualising management accounting change: an institutional framework”, *Management Accounting Research*, vol. 11, nº 1, March, pp. 3-25.
- BURNS, J. e VAIVIO, J. (2001): “Management accounting change”, *Management Accounting Research*, vol. 12, nº 4, December, pp. 389-402.
- BURNS, J. e YAZDIFAR, H. (2001): “El futuro de la contabilidad de gestión”, *Harvard Deusto – Finanzas y Contabilidad*, nº 44, Nov./Dic., pp. 60-65.
- CARQUEJA, H. O. (2001): “Entrada da Contabilidade no Ensino Oficial, e Depois no Ensino Superior”, *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, nº 424, Janeiro, pp. 362-364.
- CLARKE, P. e LAPSLEY, I. (2004): “Management accounting in the new public sector”, *Management Accounting Research*, vol. 15, nº 3, September, pp 243-245.
- COSTA, C. B. e ALVES, G. C. (1999): “Contabilidade Financeira (3ª ed.)”, Lisboa, Vislis Editores.
- COUTINHO, M. S. e CARVALHO, R. L. (2000): “O Ensino da Contabilidade em Portugal – Necessidade de uma ruptura”, Comunicação apresentada no XI Encontro Nacional de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior, Viseu.
- DOPICO, M. B. (1991): “La Contabilidad Estratégica como Respuesta de la Contabilidad de Gestión frente a las Tecnologías Innovadoras”, *Técnica Contable*, nº 506, Febrero, pp. 61-68.
- DÓRIA, R. (1914): “Escrituração Industrial e Mineira – Apontamentos”, Porto, Escola Prática Comercial Raúl Dória.
- FERREIRA, L. F., REGOJO, P. e CABRAL, J. (1996): “The Practice and the Teaching of Management Accounting and Control Systems in Portugal”, in Catturi, G. e Riccaboni, A. (eds), *Management Control and National Culture: A Comparative Survey of the Mediterranean Area*, Série Monografias, nº 16, Siena, CEDAM, pp. 155-170.
- FERREIRA, R. F., REGOJO, P. e FERREIRA, L. F. (1996): “La Contabilidad de Gestión en Portugal”, in Álvarez, J. L. (ed.), *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, Madrid: AIC-AECA, pp. 287-301.
- FERREIRA, R. F. e FERREIRA, L. F. (2003): “La Contabilidad de Gestión en Portugal”, *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión*, vol. I, nº 1, Enero-Junio, pp. 109-136.
- Financial and Management Accounting Committee - FMAC (1998): “Management Accounting Concepts (Revised March 1998)”, International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)**
- GUIMARÃES, J. C. (2002): “Centenário (1902-2002) da Escola Prática Comercial Raul Dória.”, *TOC*, nº 33, Dezembro, pp. 20-25.
- LAPSLEY, I. e WRIGHT, E. (2004): “The diffusion or management accounting innovation in the public sector: a research agenda”, *Management Accounting Research*, vol. 15, nº 3, September, pp 355-374.
- MENDOZA, C. e BESCOS, P. L. (2001): “An explanatory model of managers information needs: implications for management accounting”, *The European Accounting Review*, vol. 10, nº 2, pp. 257-289.
- MONTAÑÉS, M.ª J. (1993): “Introducción a la Contabilidad de Gestión”, *Técnica Contable*, Tomo XLV, pp. 423-426.
- MORENO, M. P. (1999): “Management Accounting as an Instrument for Influencing Behaviour and Increasing Knowledge and Innovation”, in The Role of Management Accounting in Creating Value, *Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC)*. (<http://www.ifac.org>)
- PISTONI, A. e ZONI, L. (2000): “Comparative management accounting in Europe: an undergraduate education perspective”, *The European Accounting Review*, vol. 9, nº 2, pp. 285-319.
- RODRIGUES, L. P., GOMES, D. R. e CRAIG, R. (2003): “Aula de Comércio: primeiro estabelecimento de ensino técnico profissional oficialmente criado no Mundo?”, *TOC*, nº 34, Janeiro, pp. 46-54.
- RUBIO, J. B. e GARCÉS, L. F. (1999): “Are present accounting criteria suitable to evaluate business managers conduct? Capability of corporate managers to deal with processes of value creation”, Comunicação apresentada na 22ª Conferência Anual da E.A.A., Bordéus, França.
- SALVADOR, V. S. (1998): “Base Conceptual de los Nuevos Modelos de Costes: perfeccionamiento e innovación”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXVII, nº 96, Julio-Septiembre, pp. 679-708.
- SILVA, F. V. Gonçalves da (1954): “Contabilidade Industrial”, Famalicão, Centro Gráfico de Famalicão.