

Contabilidade de Gestão: perspectivas de futuro para o ensino da disciplina

Óscar Manuel Martins Morais

João Baptista Da Costa Carvalho

Resumo:

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, principalmente nos tempos que correm. O objectivo deste ?paper? centra-se naquilo que se considera que poderá vir a influenciar o ensino da Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão, uma disciplina que continua a marcar presença na maioria dos planos de estudos dos cursos ligados às áreas da Contabilidade, Gestão, Economia, Finanças e demais áreas afins.

Área temática: *Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos*

Contabilidade de Gestão: perspectivas de futuro para o ensino da disciplina

Óscar Manuel Martins Morais (Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Mirandela – Instituto Politécnico de Bragança - Portugal) omorais@ipb.pt

João Baptista da Costa Carvalho (Escola de Economia e Gestão – Universidade do Minho - Portugal) icarvalho@eeg.uminho.pt

Resumo

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, principalmente nos tempos que correm. O objectivo deste “paper” centra-se naquilo que se considera que poderá vir a influenciar o ensino da Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão, uma disciplina que continua a marcar presença na maioria dos planos de estudos dos cursos ligados às áreas da Contabilidade, Gestão, Economia, Finanças e demais áreas afins.

Palavras-chave: Contabilidade analítica ou de custos, Contabilidade de gestão, Ensino da contabilidade de gestão.

Área Temática: Ensino e Pesquisa na Gestão de Custos.

1. Introdução

Segundo Lavoie e Gowler e Legge (citados por ATKINSON *et al.*, 1997) a Contabilidade é um instrumento de comunicação, a linguagem do mundo dos negócios.

A Contabilidade Analítica (de Custos), ainda hoje, é considerada por muitos autores como um instrumento ao serviço da Contabilidade Financeira. É encarada como a fonte de informação que deverá facilitar a valorização dos *stocks* (que figuram no activo) e a determinação do custo das vendas por período (cujo valor se reflecte na demonstração dos resultados por funções). Contudo, já data de algumas décadas atrás a progressiva emancipação da Contabilidade Analítica (de Custos) face à Contabilidade Financeira. Foi-se centrando 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 um outro conceito, o de Contabilidade de Gestão.

A Contabilidade de Gestão 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. Neste seguimento, somos de opinião que passará pelo ensino o primeiro passo no que respeita à afirmação deste subsistema de informação como instrumento privilegiado no auxílio à tomada de decisões por parte dos órgãos de direcção e gestores operacionais.

Foi, pois, sob esta premissa, que decidimos dar corpo a um trabalho sobre as perspectivas de futuro ao nível do ensino da disciplina de Contabilidade Analítica, de Custos e/ou de Gestão.

2. A Contabilidade Analítica (de Custos) e/ou de Gestão

Em inícios da década dos anos 90 Holzer e Norreklit¹ (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 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 (MORENO, 1999).

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 adote 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.

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.

A International Federation of Accountants (IFAC), através do seu Comité de Contabilidade Financeira e de Gestão (*Financial and Management Accounting Committee* - FMAC²), 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 estágio³ de desenvolvimento, onde é dado um enfoque à geração e criação do valor através de uma efectiva utilização dos 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.

A visão deste ramo específico da contabilidade passa a integrar também no seu horizonte preocupação com o futuro. Neste seguimento, são três os objectivos primordiais associados à 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.

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 pública⁴ e demais entidades sem fins lucrativos.

3. Perspectivas de futuro para o ensino da Contabilidade de Gestão

O ensino da Contabilidade de Gestão tem vindo a ser alvo de debate desde os anos 70, nomeadamente no que respeita aos tópicos que deveriam ser ministrados, no sentido de preparar adequadamente os alunos para desempenhos futuros em matéria de Contabilidade de Gestão (TAN *et al.*, 2004).

Booth⁵ (1996), numa reflexão pessoal sobre o futuro da Contabilidade de Gestão, destaca três variáveis independentes a considerar ao nível das mudanças em curso, com influência directa no futuro desta disciplina:

- Competitividade;
- Tecnologias de informação;
- Estrutura organizacional.

Blanco Dopico (1991, p. 67), já há doze anos atrás fazia como que um «*apelo*» à:

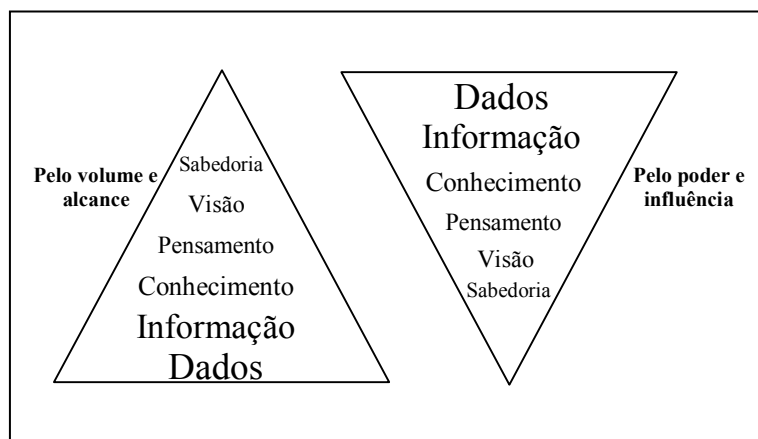
“necessidade de mudança, derivada tanto das modificações estruturais e orgânicas como do crescente interesse dos custos indirectos (quando as técnicas de análise e controlo se têm centrado tradicionalmente nos custos indirectos, considerando como base de distribuição destes percentagens ou coeficientes, na maioria das vezes centrados na mão de obra directa). (...) esta mudança pressupõe um novo desenho e o desenvolvimento de enfoques mais flexíveis para a Contabilidade de Gestão e a construção de um controlo de gestão com umas medidas de rendimento mais eficientes, através de uma maior compenetração entre as fórmulas analíticas ou de desenho e as observações do processo de produção”.

Data de algum tempo o início de uma nova era no que concerne a esta disciplina, desde a adopção generalizada do termo «*Contabilidade de Gestão*», sob o pretexto de se adequar às novas incumbências atribuídas a este ramo da Contabilidade, até à concepção de melhores sistemas de custeio (Activity-Based Costing e Target Costing), do desenvolvimento de novos indicadores (não financeiros) de medição da «*performance*», de que são exemplo os chamados Factores Críticos de Sucesso, e introdução de sistemas de medição e gestão da qualidade (*Total Quality Management – TQM*).

Pelas mais recentes movimentações em alguns países (especialmente nos EUA) em redor da disciplina de Contabilidade, e mais concretamente em relação à disciplina específica de Contabilidade de Gestão, somos levados a concluir que é mais do que certo que ocorrerão mudanças. Booth (1996) projectava já esta realidade quando referia:

“Assumindo uma visão extrema, a disciplina específica denominada Contabilidade de Gestão desaparecerá. A contabilidade, base quantitativa da actual Contabilidade de Gestão, fundir-se-á com as demais áreas que integram o chamado Controlo de Gestão Geral. Deste modo, a Contabilidade de Gestão será integrada na Gestão como parte da nova disciplina «Controlo de Gestão» (...)”.

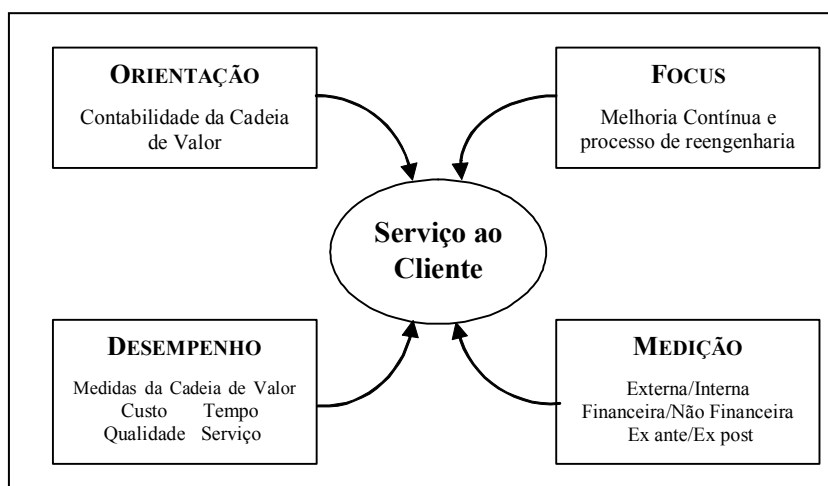
Segundo o autor, a razão lógica para esta mudança encontra-se na necessidade de direccionar uma disciplina que até à data se centrava, essencialmente, no tratamento de dados passados, para uma disciplina baseada na utilização de técnicas analíticas de dados, recorrendo cada vez mais às tecnologias da informação e baseada ainda no conhecimento do negócio. Tenderá a ser uma disciplina-chave, cuja informação proporcionada será extremamente útil para a sobrevivência de uma empresa, possibilitando a sua integração no que o autor chama de «*nova era empresarial*».



Fonte: Peter Booth (IFAC, 1996)

Figura 1 – Pirâmide do Conhecimento

Será uma disciplina que auxiliará cada vez mais as acções dos gestores, abandonando as funções mais rígidas a que estava afecta a tradicional Contabilidade de Gestão, nomeadamente ao nível do controlo e avaliação. Booth, referenciando Armitage *et al.* (1994), destaca o facto de esta nova disciplina, «*Management Control*», eleger a figura do cliente como um dos focos principais:



Fonte: Peter Booth (IFAC, 1996)

Figura 2 – A Contabilidade de Gestão e o cliente no centro da análise

Estas quatro formas de medição de «*performance*» constituem o alicerce dos novos sistemas de controlo de gestão da «*nova era empresarial*».

Shields (1997)⁶, num artigo no qual aborda a investigação em Contabilidade de Gestão por autores norte americanos nos anos 90, argumentava já que todas as mudanças que se vinham operando, quer ao nível do ambiente que rodeia as empresas quer ao nível organizacional, implicariam que a Contabilidade de Gestão se tornasse no que não é, cessando com o que supostamente deveria ser. O autor vai mais longe, quando refere que um dos cenários em hipótese seria o facto do termo Contabilidade de Gestão ficar cada vez mais limitado a um simples conceito, sendo substituído por um outro termo, que o autor avança como sendo a «*Contabilidade Organizacional*». Segundo o autor, este conceito mais amplo, possibilitará a

incorporação de mais tipos de Contabilidade e responsabilidades organizacionais, subunidades organizacionais, e relações inter-organizacionais. O autor refere-se à presente Contabilidade de Gestão como demasiado focalizada para o auxílio aos gestores intermédios, não tendo assim em atenção a informação que outros agentes, directa ou indirectamente ligados à organização, procuram e/ou necessitam.

Esta discussão tem-se vindo a acentuar mais recentemente nos EUA, muito por via da necessidade de atribuir novas competências, dentro da organização de que faz parte, ao denominado «*contabilista de gestão*». Em Matos Carvalho (2002), podemos constatar que recentes publicações oriundas dos EUA⁷ evidenciam alterações profundas no papel do contabilista de gestão naquele país. Este, com a introdução de sistemas de informação cada vez mais avançados, fruto da evolução tecnológica a que se vem assistindo, deixou, paulatinamente, de exercer funções única e exclusivamente de carácter operativo, de escrituração e cálculo. Exige-se, hoje, que este profissional da contabilidade saiba analisar e interpretar dados, participando inclusivamente nos processos de tomada de decisão⁸.

A crescente mudança e o aumento da competitividade no ambiente empresarial internacional levou a que os profissionais da Contabilidade de Gestão tivessem a oportunidade de assumir um papel com maior intervenção ao nível de gestão das organizações (RUSSELL *et al.*, 1999).

Claro está que esta realidade terá reflexos directos no ensino da Contabilidade, que ao que parece é o que já se está a verificar nos EUA. É defendido um ensino das matérias necessárias ao Contabilista de Gestão diferente daquele que vinha sendo praticado, i.e., menos orientado para o desenvolvimento de rotinas de cálculo e mais para o desenvolvimento do raciocínio e de determinadas competências. Aquilo que nos EUA se designa por KSA (*Knowledge, Skills and Abilities*), i.e., «*Conhecimentos*», «*Competências*» e «*Capacidades*». Os futuros licenciados deverão possuir alargados e profundos conhecimentos, bem como capacidades de comunicação escrita e oral e de resolução de problemas abertos. Um facto, que de certa forma, constitui também uma preocupação recente da UE, expressa através do célebre processo da Declaração de Bolonha⁹, cujos objectivos gerais se centram ao nível da:

- competitividade do Sistema Europeu de Ensino Superior;
- mobilidade e empregabilidade no Espaço Europeu.

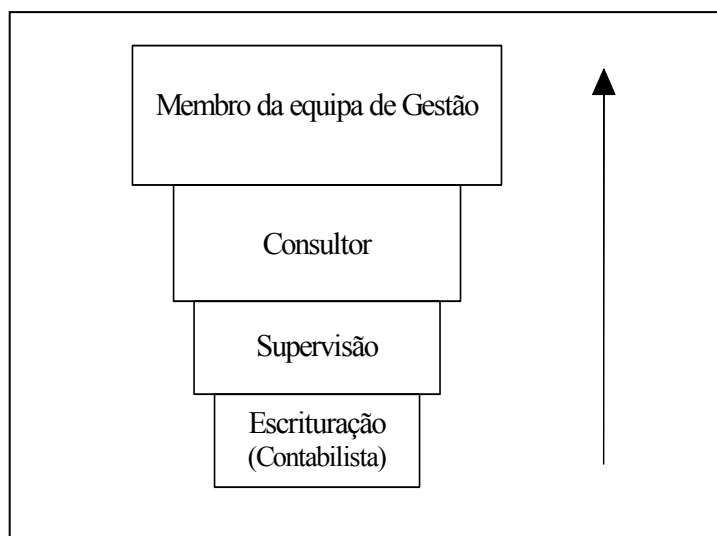
A crescente automatização de determinados serviços, onde se inclui actualmente a Contabilidade, conduz a um menor trabalho executório e a uma maior exigência ao nível de: raciocínio, análise, comunicação e decisão. Dotações imprescindíveis no desempenho das mais diversas actividades das organizações modernas. Os estudantes do ensino superior devem desenvolver competências tecnológicas (nomeadamente ao nível dos sistemas informáticos), de pensamento analítico e crítico e também de tomada de decisão.

Booth (1996) fazia já referência ao progressivo declínio da profissão de Contabilista de Gestão. A tendência seria para uma nova afectação deste tipo de profissionais ao serviço das organizações, integrando-os nos processos de gestão¹⁰. Pretende-se um papel proactivo deste profissional da contabilidade ao nível da gestão das organizações. Deverá ser capaz de assumir um papel de relevo no desenvolvimento de modernos sistemas de controlo de gestão, tendo para isso que possuir conhecimentos suficientes para explorar o potencial das novas tecnologias de informação. Em suma, este profissional, segundo o autor, para continuar a ter lugar dentro de uma organização moderna, terá de possuir a capacidade de entender a forma como a organização trabalha e obtém sucesso.

Para o autor, as alterações ao nível da Contabilidade de Gestão e do papel do ainda existente Contabilística de Gestão, pressupõe, inevitavelmente, mudanças em termos do ensino da disciplina.

Hertenstein e Platt (1998), advogam a importância dos profissionais da Contabilidade de Gestão no seio das equipas encarregues do design e concepção de novos produtos, uma vez que podem beneficiar do conhecimento e experiência para controlo dos custos dos produtos. O seu papel neste campo permitirá, segundo os autores, minimizar os custos dos novos produtos.

Granlund e Lukka (1998), num estudo sobre a profissão do Contabilista de Gestão na Finlândia¹¹, esquematizam a expansão ocorrida relativamente ao papel deste profissional da contabilidade:



Fonte: Granlund e Lukka (1998, p. 187)

Figura 3 – Descrição da expansão do papel do Contabilista de Gestão

Através da figura anterior podemos constatar que o papel do Contabilista de Gestão foi sofrendo como que um acréscimo de responsabilidades e participação nas decisões dentro da organização, esperando-se no presente e futuro que este profissional actue junto dos órgãos de gestão, participando activamente na tomada de decisões e delineação de estratégias. Aliás, em Russell *et al.* (1999), podemos constatar que nos EUA, o profissional da Contabilidade de Gestão, nos últimos anos, tem dispendido a maior parte da sua actividade em funções de consultor interno ou analista de negócios. Muitos destes profissionais foram, progressivamente, abandonando o departamento de contabilidade e assumindo funções ao nível de equipas de gestão intermédias e participando cada vez mais na tomada de decisões. Também Parker (2002) vem referir os principais factores que influenciaram estas alterações, a saber:

- Internacionalização e globalização;
- O surgir de concorrentes de outras áreas e alianças;
- Tecnologias da informação;
- Exigências mais sofisticadas por parte dos consumidores;
- Procura de maior responsabilidade;

- Mudanças ao nível das equipas de trabalho e atitudes.

Francis e Minchington (1999), num estudo que incidiu sobre o ensino dos futuros profissionais da Contabilidade de Gestão e a realidade prática ao nível do exercício das suas funções (no papel de Contabilistas de Gestão), lançam a questão sobre se os licenciados nesta área serão capazes de compreender na totalidade e interpretar os resultados a que chegam, se nunca tiveram ao nível do ensino preparação e treino para tal.

Albrecht e Sack (2001)¹² alertam para a quebra significativa nas inscrições em cursos de Contabilidade no EUA, em detrimento de áreas como: Sistemas de Informação, Finanças, Logística, Gestão de Aprovisionamento e Estratégia. Este facto denota a percepção por parte dos estudantes que se trata de uma profissão, pelo menos nos moldes em que até há pouco tempo vinha a ser enquadrada no seio das empresas, actualmente em extinção naquele país. Referir que o relatório em causa é resultado de um projecto levado a cabo por aqueles dois autores, sob o patrocínio da AAA, o AICPA, e o IMA, juntamente com cinco grandes empresas da área da Contabilidade dos EUA, com o intuito de se debruçar sobre o futuro do ensino da Contabilidade nos EUA.

Russell *et al.* (1999), em divulgação de alguns dos resultados constantes do relatório de 1999 do IMA¹³, intitulado «*Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession*», evidenciam as mudanças que os profissionais da Contabilidade de Gestão em termos de futuro antevêm no que respeita às suas funções:

- Consultor em decisões de gestão;
- Mais planeamento/estratégia;
- Mais tecnologia computadorizada;
- Mais envolvimento na formação de equipas/tomada de decisões;
- Mais envolvimento na avaliação da eficiência da organização.

Evidências de tempos de mudança são já uma realidade, pois o título da revista do IMA, «*Management Accounting*», ou seja, Contabilidade de Gestão, passou a ser «*Strategic Finance*», que na nossa língua significa Finanças Estratégicas. Segundo Böer (2000), trata-se de uma mudança que visa dar uma nova imagem a este sistema de informação contabilístico por parte, essencialmente, dos profissionais da Contabilidade de Gestão dos EUA. No entanto, o autor levanta a questão sobre o que o custo dos produtos, a orçamentação e análise de desvios, ou a imputação dos custos, terão a ver com a estratégia financeira.

“Não vamos abandonar a Contabilidade de Gestão, mas sim alargar os nossos horizontes” (SWANSON, IMA, 1999, p. 6).

Do Reino Unido surge também uma posição de mudança por parte do CIMA, que alterou o título da sua revista de «*Management Accounting*» para «*Financial Management*», ou seja, de Contabilidade de Gestão para Gestão Financeira. Convém no entanto sublinhar que o CIMA publica ainda a revista «*Management Accounting Research*», a qual permanece, por enquanto, sem alteração da sua denominação.

Um estudo levado a cabo por Pistoni e Zoni (2000) sobre o ensino da Contabilidade de Gestão em alguns países da Europa, evidencia que a percepção dos professores de Contabilidade de Gestão para o que a disciplina tenderá a ser no futuro, vai no sentido de incorporar temáticas como: conceitos de marketing, impactos dos sistemas de informação de gestão na contabilidade, maior enfoque sobre as empresas de serviços e entidades sem fins lucrativos, e as relações entre a avaliação da *performance* estratégica e a gestão.

Trata-se, pois, de uma discussão que nos últimos anos tem sido mais assiduamente promovida, mas que não teve ainda, em nossa opinião, os desenvolvimentos esperados. Böer (2000) refere que qualquer desenvolvimento ao nível de um qualquer sistema de informação exige um conhecimento e um entendimento concretos das decisões que os gestores tomam enquanto responsáveis pela gestão das empresas. Só mediante uma completa percepção de todos os factores que estão por detrás da tomada de decisões, o contabilista estará em condições de desenvolver um sistema de informação que potencie a formulação de alternativas credíveis junto dos gestores em termos da tomada de decisões.

“Entender a estratégia da empresa é crucial para a criação de sistemas de Contabilidade de Gestão válidos; um sistema de Contabilidade de Gestão que atende à estratégia da empresa cria valor, mas um sistema de Contabilidade de Gestão que ignora a estratégia da empresa destrói valor (...)” (BÖER, 2000, p. 325).

Quer o autor com isto dizer que, um sistema de Contabilidade de Gestão que crie valor para a empresa, tenderá a suportar directamente as decisões dos gestores, actuando igualmente na implementação da estratégia da empresa.

A actual visão atribui, assim, novas responsabilidades à Contabilidade de Gestão. Em países como os EUA, onde existe a profissão de Contabilista de Gestão, pretende-se, já no presente e com continuidade no futuro, que este profissional crie valor ao nível do processo de decisão.

Será assim, por tudo o que foi exposto, com alguma expectativa que se aguardam novos desenvolvimentos neste domínio, principalmente nos EUA, com, mais tarde ou mais cedo, reflexos em todo o globo terrestre.

Porém, e quanto à projecção da realidade a curto prazo, vários têm sido os estudos e artigos publicados que aludem para a crescente adopção por parte das empresas de novas técnicas e sistemas de indicadores não financeiros, com particular incidência para a metodologia ABC e ABM, e ainda o Just-in-Time (JIT), a Total Quality Management (TQM), sistemas de medida (indicadores) de *performance* não financeiros, balanced scorecards, target costing, gestão estratégica de custos, orçamento de capital, técnicas de benchmarking, análise da cadeia de valor, entre outros (BOISVERT, 1994; HORNGREN, 1995; LIBBY e WATERHOUSE, 1996; FOSTER e YOUNG, 1997; CHENHALL e LANGFIELD-SMITH, 1998, 1999 e 2000; BURNS e SCAPENS, 2000; BÖER, 2000; MAHER, 2000; SHARMA, 2000; GARG *et al.*, 2003).

Böer (2000), numa análise às mudanças na economia americana ao longo do século XX, alude para o progressivo declínio do sector industrial face, especialmente, ao sector dos serviços, em termos da sua importância na economia do país. Esta mudança acabou por, a pouco e pouco, direccionar o interesse dos investigadores na área da Contabilidade de Gestão também para as especificidades subjacentes às entidades enquadradas no sector dos serviços. As tradicionais temáticas relativas ao apuramento dos custos de produção, com destaque para matérias directas («*materials*»), mão de obra directa («*direct labor*») e gastos gerais de fabrico («*overhead costs*»), deixaram de constituir o grosso das temáticas abordadas nos manuais de Contabilidade de Gestão publicados mais recentemente.

“No futuro começar-se-á a ver muito mais sobre as organizações que se inserem no sector dos serviços nos manuais de Contabilidade de Gestão, comparativamente ao «*focus*» sobre os custos de produção (sector industrial) dos actuais manuais” (BÖER, 2000, p. 331).

Tópicos como: custos diferenciais, preços de transferência, valor actual, balanced scorecards, gestão estratégica de custos, teoria das limitações, custo do capital, entre outros, passaram também a ser alvo de especial relevância nos manuais de Contabilidade de Gestão, ocupando no entanto pouco peso nos conteúdos programáticos adstritos à disciplina, nomeadamente ao nível dos bacharelatos e licenciaturas¹⁴.

Notar ainda a referência do autor para a progressiva introdução de modelos matemáticos na resolução de determinados problemas e na procura de soluções no âmbito da Contabilidade de Gestão.

A constatação da realidade para a qual acabamos de fazer referência, impõe, inevitavelmente, uma reorientação do ensino da disciplina, no curto prazo, por forma a ajustar-se às novas práticas em matéria de Contabilidade de Gestão que se vão operando no mundo empresarial da actualidade. Como referem Burns *et al.* (1999), o ensino desta área deverá ter em atenção também o papel mais proactivo que um profissional da Contabilidade, onde se inclui o ramo da Contabilidade de Gestão, deverá desempenhar no seio de uma organização dos tempos modernos.

Aliado a este facto temos ainda, e já referenciado anteriormente, a crescente pressão a que se vem assistindo no sentido de promover um tipo de ensino que ajude os alunos a aprender a aprender, a pensar, e a serem criativos. Para que tal se afigure como exequível, torna-se necessário introduzir nas aulas uma metodologia de ensino que promova a elaboração de relatórios por parte dos alunos, baseados em métodos de pesquisa.

Uma orientação que já não é de agora, tal como se pode ver em Stout¹⁵ (1996), quando menciona exactamente estas directrizes, emanadas pela AAA em 1986, através do AAA Bedford Committee Report. Posteriormente, e citando ainda este mesmo autor, estas orientações alargaram-se (AICPA, 1988) a outros *itens*, tidos como cruciais para uma boa integração no mercado de trabalho, como sejam a capacidade de comunicar, quer sob a forma escrita quer sob a forma oral. Orientações essas, que ao longo dos últimos quinze anos não têm sido adoptadas, pelo menos de uma forma generalizada, ao nível do ensino.

4.Considerações finais

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.

Apesar das reticências que actualmente se colocam em torno do ensino da «*Contabilidade de Gestão*», e não obstante as modificações a que a mesma estará sujeita, é nossa convicção que esta disciplina permanecerá como um dos pilares ao nível da formação dos futuros profissionais da contabilidade, gestão, economia, finanças, e demais áreas afins.

“No fecho do século XX, a Contabilidade de Gestão como disciplina académica está viva e marca presença assídua no currículo das escolas que ministram formação direccionada para o ramo dos negócios” (MAHER, 2000, p. 341).

Referências

- 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.
- ALBRECHT, W. S. & SACK, R. J. (2001) - The Perilous Future of Accounting Education. *The CPA Journal*, Vol. 71, n.3, March, p. 17-23.
- ATKINSON, A. A., BALAKRISHNAN, R., BOOTH, P., COTE, J. M., GROOT, T., MALMI, T., ROBERTS, H., ULIANA, E. & WU, A. (1997) - New Directions in Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, p. 79-107.
- AZZONE, G. & MASELLA, C. (1994) - Management Accounting in the Year 2004, in *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- BARBERA, M. (1994) - Management Accounting in 2004: Na Australian Perspective, in *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- BOISVERT, H. (1994). A View of Tomorrow: Management Accounting in 2004, in *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- BÖER, G. (2000) - Management Accounting Education: Yesterday, Today, and Tomorrow. *Issues in Accounting Education*, Vol. 15, n.2, May, p. 313-334.
- BOOTH, P. (1996) - The Future of Management Accounting. *Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC)*. (<http://www.ifac.org>)
- BRIERLEY, J. A., COWTON, C. J. & DRURY, C. (2001) - Research into product costing practice: a European perspective. *The European Accounting Review*, Vol. 10, n.2, p. 215-256.
- BURNS, J., EZZAMEL, M. e SCAPENS, R. (1999) - Management Accounting Change in the UK. *Management Accounting*, Vol. 77, n.3, March, p. 28-30.
- BURNS, J. & SCAPENS, R. W. (2000) - Conceptualising management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, Vol. 11, n.1, March, p. 3-25.
- BURNS, J. & VAIVIO, J. (2001) - Management accounting change. *Management Accounting Research*, Vol. 12, n.4, December, p. 389-402.
- CARVALHO, J. M. (2002) - Contabilidade de Gestão – Uma Designação Moribunda?. *Jornal de Contabilidade*, n.303, Junho, p. 166-170.
- CARVALHO, J. B. C. & MORAIS, O. M. M. (2005) – *O Ensino da Disciplina de Contabilidade de Gestão em Portugal*. Comunicação apresentada nas XV Jornadas Hispano-Lusas de Gestión Científica, CD-ROM. Sevilla, Espanha.
- CHENHALL, R. H. & LANGFIELD-SMITH, K. (1998) - Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, Vol. 9, n.1, March, p. 1-19.
- CHENHALL, R. H. & LANGFIELD-SMITH, K. (1999) - Innovations in Management Accounting. *Australian CPA*, Vol. 69, n.8, September, p. 76-78.
- CHENHALL, R. H. & LANGFIELD-SMITH, K. (2000) - The Implementation of Innovative Management Accounting Systems. *Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC)*. (<http://www.ifac.org>)
- CLARKE, P. & LAPSLEY, I. (2004) - Management accounting in the new public sector. *Management Accounting Research*, Vol. 15, n.3, September, p. 243-245.
- COPPAGE, R. E. & FRENCH, G. R. (2002) - Restructuring Management Accounting Education. *Journal of Cost Management*, Vol. 16, n.2, March/April, p. 40-45.
- DOPICO, M. B. (1991) - La Contabilidad Estratégica como Respuesta de la Contabilidad de Gestión frente a las Tecnologías Innovadoras. *Técnica Contable*, n.506, Febrero, p. 61-68.

- Financial and Management Accounting Committee - FMAC (1998): *Management Accounting Concepts (Revised March 1998)*, International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- Financial and Management Accounting Committee - FMAC (1999): *The Role of Management Accounting in Creation Value*. International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- FOSTER, G. & YOUNG, S. M. (1997) - Frontiers of Management Accounting Research. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, p. 63-77.
- FRANCIS, G. & MINCHINGTON, C. (1999) - Quantitative skills: is there an expectation gap between the education and practice of management accountants? *Accounting Education*, Vol. 8, n.4, December, p. 301-319.
- FRANCISCO, B. & KELLY, A. (2003) - Beyond Albrecht and Sack: A Comparison of Accounting Professionals and College Students. *American Institute of Certified Public Accountants*. (http://www.aicpa.org/download/career/edu/Beyond_Albrecht_Sack.pdf)
- GARCÉS, L. F. & ARRIAGA, E. M. (1999) - *Ampliación del Modelo Contable. La Gestión del Valor en la Empresa*. Comunicação apresentada no VI Congresso Internacional de Custos, CD-ROM. Braga, Portugal.
- GARG, A., GHOSH, D., HUDICK, J. & NOWACKI, C. (2003) - Roles and practices in management accounting today. *Strategic Finance*, Vol. 85, n.1, July, p. 30-35.
- GRANLUND, M. & LUKKA, K. (1998) - Towards increasing business orientation: Finnish management accounting in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, Vol. 9, n.2, June, p. 185-211.
- HERSTENSTEIN, J. H. & PLATT, M. B. (1998) - Why Product Development Teams Need Management Accountants. *Management Accounting*, Vol. 79, n.10, April, p. 50-55.
- HORNGREN, C. T. (1995) - Management accounting: this century and beyond. *Management Accounting Research*, Vol. 6, n.3, September, p. 281-286.
- KAJÜTER, P. (2003) - Cost Management: Creating Value. *Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC)*. (<http://www.ifac.org>)
- KLAMMER, T. (1994) - Management Accounting in 2004 : A View Through a Fuzzy Looking Glass, in *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- LAPSLEY, I. & WRIGHT, E. (2004) - The diffusion or management accounting innovation in the public sector: a research agenda. *Management Accounting Research*, Vol. 15, n.3, September, p. 355-374.
- LEBAS, M. (1994) - Management Accountants: The Challenges of the Next Decade, in *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- LIBBY, T. & WATERHOUSE, J. H. (1996) - Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, p. 137-150.
- LUSVARGHI, V. (1994). Management Accountancy in the Year 2004, in *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- MAHER, M. W. (2000) - Management Accounting Education at the Millennium. *Issues in Accounting Education*, Vol. 15, n.2, May, p. 335-346.
- MENDOZA, C. & BESCOS, P. L. (2001) - An explanatory model of managers information needs: implications for management accounting. *The European Accounting Review*, Vol. 10, n.2, p. 257-289.
- MORAIS, O. M. M. (2004) - *O Ensino da Contabilidade Analítica (de Custos) em Portugal nas Instituições de Ensino Superior*. Dissertação de Mestrado. Braga, Portugal.
- 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>)
- PARKER, L. (2002) - Advance and be recognised. *Financial Management*, April, p. 32-33.
- PISTONI, A. & ZONI, L. (2000) - Comparative management accounting in Europe: an undergraduate education perspective. *The European Accounting Review*, Vol. 9, n.2, p. 285-319.

- RUBIO, J. B. & 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.
- RUBIO, J. B. & GARCÉS, L. F. (2000) - *La Gestión Basada en la Creación / Reparto del Valor Económico. Análisis Financiero*, n.82, p. 22-38.
- RUBIO, J. B. & GARCÉS, L. F. (2000) - *Importancia del Reporting para la Implementación de las Técnicas de Gestión Basadas en el Valor*. Comunicação apresentada no IX Congresso da Associação Espanhola de Professores Universitários de Contabilidade (ASEPUC), Las Palmas, Espanha.
- RUBIO, J. B. & GARCÉS, L. F. (2000) - *Desarrollo de Técnicas para la Implementación de la MB/EVC. El Modelo FIEC*. Comunicação apresentada na VI Jornada de Trabalho sobre Análise Contabilística - ASEPUC, Almería, Espanha.
- RUBIO, J. B. & GARCÉS, L. F. (2001) - *Los Informes Contables Propuestos para Fines de Gestión Basada en el Valor. Reflexiones para su Adaptación*. Comunicação apresentada no VII Congresso do Instituto Internacional de Custos, León, Espanha.
- RUBIO, J. B., GARCÉS, L. F. & ARRIAGA, E. M. (2002) - *La Gestión del Valor Económico y la Recuperación de la Relevancia de la Información Contable Convencional*. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.232, Vol. LVIII, 4º Trimestre, p. 841-867.
- RUSSELL, K. A., SIEGEL, G. H. & KULESZA, C.S. (1999) - *Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession*. *Strategic Finance*, Vol. 81, n.3, September, p. 39-44.
- SALVADOR, V. S. (1998) - *Base Conceptual de los Nuevos Modelos de Costes: perfeccionamiento e innovación*. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XXVII, n.96, Julio-Septiembre, p.679-708.
- SHARMA, R. (2000) - *From Relevance Lost to Relevance Regained: Management Practice in the New Millennium*. *Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC)*. (<http://www.ifac.org>)
- SHERIDAN, T. (1994) - *Management Accountancy in the Year 2004, in A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- SHIELDS, M. D. (1997) - *Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s*. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, p. 3-61.
- SIEGEL, G. & KULESZA, C. S. (1996) - *The Coming Changes in Management Accounting Education*. *Management Accounting*, Vol. 77, n.7, January, p. 43-47.
- STOUT, D. E. (1996) - *Experiential Evidence and Recommendations Case-Based Teaching in Undergraduate Cost Accounting*. *Journal of Accounting Education*, Vol. 14, n.3, pp. 293-317.
- SWANSON, R. M. (1999) - *Is Management Accounting a Dead Profession?* *Strategic Finance*, Vol. 81, n.1, July, p. 6.
- TAN, L. M., FOWLER, M. B. & HAWKES, L. (2004) - *Management accounting curricula: striking a balance between the views of educators and practitioners*. *Accounting Education - An International Journal*, Vol. 13, n.1, March, p. 51-67.
- ULIANA, E. O. (1994) - *Management Accounting in South Africa in 2004, in A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)
- WILSON, R. (1994) - *Management Accounting in the Year 2004, in A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*. Financial and Management Accounting Committee (FMAC) of the International Federation of Accountants (IFAC). (<http://www.ifac.org>)

Notas

¹ Citados por Salvador (1998).

² 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.

³ 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.

⁴ Ver, por exemplo, Lapsley e Wright (2004) e Clarke e Lapsley (2004).

⁵ Professor da disciplina de Contabilidade de Gestão na «*University of Technology*», em Sydney, Austrália.

⁶ Estudo baseado em 152 artigos, publicados durante os primeiros sete anos da década de 90 nas seguintes revistas: *Accounting; Organizations and Society; The Accounting Review; Contemporary Accounting Research; Journal of Accounting and Economics; Journal of Accounting Research; Journal of Management Accounting Research*.

⁷ O autor menciona o IMA, cuja tradução para português resulta em Instituto de Contabilistas de Gestão (EUA), que num primeiro relatório, datado de 1999, procede a uma análise da profissão do contabilista de gestão nos EUA (relatório apresentado por Siegel e Sorensen).

⁸ Um estudo levado a cabo por Garg *et al.* (2003) corrobora esta mesma realidade. Vários autores, em representação do seu país de origem, haviam já alertado para esta realidade há 10 anos atrás (Veja-se Barbera (Austrália); Boisvert (Canadá); Lebas (França); Azzone e Masella (Itália); Lusvarghi, (Itália); Uliana (África do Sul); Sheridan (Reino Unido); Wilson (Reino Unido); Klammer (EUA)).

⁹ Assinada em 19 de Junho de 1999 pelos Ministros da Educação de 29 países europeus.

¹⁰ A IFAC (1999), através do FMAC, publicou as contribuições mais relevantes por parte de autores do todo o mundo, desta feita dedicado ao papel da Contabilidade de Gestão na criação de valor para as organizações. Ao longo desta compilação de artigos, é defendida a continuidade em termos de relevância da Contabilidade, alertando-se para o facto de a função da Contabilidade de Gestão dever assumir uma posição mais proactiva, expandindo o seu papel à fomentação de competências ao nível da criação de valor para as organizações.

Sobre este assunto (criação de valor) ver ainda: Garcés e Arriaga (1999), Rubio e Garcés (1999; 2000; 2001), Rubio *et al.* (2002) e Kajüter (2003).

¹¹ Estudo que, segundo os autores, encontrou motivação nas publicações de alguns autores (Mattsson, 1987; Olve, 1990; Kaplan, 1995; Sillince e Sykes, 1995; Cooper, 1996; Friedman e Lyne, 1997), em redor da análise sobre a necessidade de mudança ao nível do papel do Contabilista de Gestão perante as mais recentes alterações nos ambientes empresariais.

¹² Sublinhe-se que se trata da divulgação de resultados que haviam já sido publicados em 2000, em relatório elaborado sob a orientação destes mesmos autores, e que se debruçou sobre o ensino da contabilidade nos EUA (intitulado «*Accounting Education: Charting the Course Trough a Perilous Future*» - Francisco e Kelly (2003) fazem também uma análise aos resultados provenientes deste relatório). Ainda sobre este assunto, referir que Coppage e French (2002) destacam os seis trabalhos que nos últimos anos mais contribuíram para o alertar da necessidade de algumas mudanças no ensino da Contabilidade, onde se inclui a Contabilidade de Gestão.

¹³ Intitulado «*The 1999 Practice Analysis of Management Accounting*»). Referir que já em 1995 o IMA havia elaborado «*The 1995 Practice Analysis of Management Accounting*», o qual despoletou a discussão sobre o “gap” existente entre o ensino e a prática (SIEGEL e KULESZA, 1996).

¹⁴ Sobre este assunto ver estudo de Pistoni e Zoni (2000) e ainda, para o caso específico de Portugal, Morais (2004) e Carvalho e Morais (2005).

¹⁵ Em estudo publicado sobre a introdução da componente de análise de casos nas aulas na disciplina de Contabilidade de Custos.