

CARLOS REIS DE SOUSA
AMÉLIA FERREIRA DA SILVA
HELENA COSTA OLIVEIRA

A
DINÂMICA DAS
ORGANIZAÇÕES
E CONCEPÇÃO DE
UM SISTEMA DE
CONTABILIDADE

CARLOS REIS DE SOUSA
AMÉLIA FERREIRA DA SILVA
HELENA COSTA OLIVEIRA

A
DINÂMICA DAS
ORGANIZAÇÕES
E CONCEPÇÃO DE
UM SISTEMA DE
CONTABILIDADE

Editora chefe	
Prof ^a Dr ^a Antonella Carvalho de Oliveira	
Editora executiva	
Natalia Oliveira	
Assistente editorial	
Flávia Roberta Barão	
Bibliotecária	
Janaina Ramos	2023 by Atena Editora
Projeto gráfico	Copyright © Atena Editora
Camila Alves de Cremo	Copyright do texto © 2023 Os autores
Luiza Alves Batista	Copyright da edição © 2023 Atena
Nataly Evilin Gayde	Editora
Imagens da capa	Direitos para esta edição cedidos à
iStock	Atena Editora pelos autores.
Edição de arte	Open access publication by Atena
Luiza Alves Batista	Editora



Todo o conteúdo deste livro está licenciado sob uma Licença de Atribuição Creative Commons. Atribuição-Não-Comercial-NãoDerivativos 4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0).

O conteúdo do texto e seus dados em sua forma, correção e confiabilidade são de responsabilidade exclusiva dos autores, inclusive não representam necessariamente a posição oficial da Atena Editora. Permitido o download da obra e o compartilhamento desde que sejam atribuídos créditos aos autores, mas sem a possibilidade de alterá-la de nenhuma forma ou utilizá-la para fins comerciais.

Todos os manuscritos foram previamente submetidos à avaliação cega pelos pares, membros do Conselho Editorial desta Editora, tendo sido aprovados para a publicação com base em critérios de neutralidade e imparcialidade acadêmica.

A Atena Editora é comprometida em garantir a integridade editorial em todas as etapas do processo de publicação, evitando plágio, dados ou resultados fraudulentos e impedindo que interesses financeiros comprometam os padrões éticos da publicação. Situações suspeitas de má conduta científica serão investigadas sob o mais alto padrão de rigor acadêmico e ético.

Conselho Editorial

Ciências Humanas e Sociais Aplicadas

- Prof. Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí
Prof. Dr. Alexandre de Freitas Carneiro – Universidade Federal de Rondônia
Prof. Dr. Alexandre Jose Schumacher – Instituto Federal de Educação, Ciência e Tecnologia do Paraná
Prof. Dr. Américo Junior Nunes da Silva – Universidade do Estado da Bahia
Prof^a Dr^a Ana Maria Aguiar Frias – Universidade de Évora
Prof^a Dr^a Andréa Cristina Marques de Araújo – Universidade Fernando Pessoa
Prof. Dr. Antonio Carlos da Silva – Universidade de Coimbra

- Prof. Dr. Antonio Carlos Frasson – Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Prof. Dr. Antonio Gasparetto Júnior – Instituto Federal do Sudeste de Minas Gerais
Prof. Dr. Antonio Isidro-Filho – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Arnaldo Oliveira Souza Júnior – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Carlos Antonio de Souza Moraes – Universidade Federal Fluminense
Prof^a Dr^a Caroline Mari de Oliveira Galina – Universidade do Estado de Mato Grosso
Prof. Dr. Crisóstomo Lima do Nascimento – Universidade Federal Fluminense
Prof^a Dr^a Cristina Gaio – Universidade de Lisboa Prof. Dr. Daniel Richard Sant'Ana – Universidade de Brasília
Prof. Dr. Deyvison de Lima Oliveira – Universidade Federal de Rondônia
Prof^a Dr^a Dilma Antunes Silva – Universidade Federal de São Paulo
Prof. Dr. Edvaldo Antunes de Farias – Universidade Estácio de Sá
Prof. Dr. Elson Ferreira Costa – Universidade do Estado do Pará
Prof. Dr. Eloi Martins Senhora – Universidade Federal de Roraima
Prof^a Dr^a Geuciane Felipe Guerim Fernandes – Universidade Estadual de Londrina
Prof. Dr. Gustavo Henrique Cepolini Ferreira – Universidade Estadual de Montes Claros
Prof. Dr. Humberto Costa – Universidade Federal do Paraná
Prof^a Dr^a Ivone Goulart Lopes – Istituto Internazionale delle Figlie de Maria Ausiliatrice
Prof. Dr. Jadirson Marinho da Silva – Secretaria de Educação de Pernambuco
Prof. Dr. Jadson Correia de Oliveira – Universidade Católica do Salvador
Prof. Dr. Jodeylson Islony de Lima Sobrinho – Universidade Estadual do Oeste do Paraná
Prof. Dr. José Luis Montesillo-Cedillo – Universidad Autónoma del Estado de México
Prof^a Dr^a Juliana Abonizio – Universidade Federal de Mato Grosso
Prof. Dr. Júlio Cândido de Meirelles Junior – Universidade Federal Fluminense
Prof. Dr. Kárpio Márcio de Siqueira – Universidade do Estado da Bahia
Prof^a Dr^a Kátia Farias Antero – Faculdade Maurício de Nassau
Prof^a Dr^a Keyla Christina Almeida Portela – Instituto Federal do Paraná
Prof^a Dr^a Lina Maria Gonçalves – Universidade Federal do Tocantins
Prof^a Dr^a Lucicleia Barreto Queiroz – Universidade Federal do Acre
Prof. Dr. Luis Ricardo Fernandes da Costa – Universidade Estadual de Montes Claros
Prof. Dr. Lucio Marques Vieira Souza – Universidade do Estado de Minas Gerais
Prof^a Dr^a Natiéli Piovesan – Instituto Federal do Rio Grande do Norte
Prof^a Dr^a Marianne Sousa Barbosa – Universidade Federal de Campina Grande
Prof^a Dr^a Marcela Mary José da Silva – Universidade Federal do Recôncavo da Bahia
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campinas
Prof. Dr. Marcelo Pereira da Silva – Pontifícia Universidade Católica de Campina s
Prof^a Dr^a Maria Luzia da Silva Santana – Universidade Federal de Mato Grosso do Sul
Prof. Dr. Miguel Rodrigues Netto – Universidade do Estado de Mato Grosso
Prof. Dr. Pedro Henrique Máximo Pereira – Universidade Estadual de Goiás
Prof. Dr. Pablo Ricardo de Lima Falcão – Universidade de Pernambuco
Prof^a Dr^a Paola Andressa Scortegagna – Universidade Estadual de Ponta Gross
a Prof^a Dr^a Rita de Cássia da Silva Oliveira – Universidade Estadual de Ponta Grossa
Prof. Dr. Rui Maia Diamantino – Universidade Salvador
Prof^a Dr^a Sandra Regina Gardacho Pietrobon – Universidade Estadual do Centro-Oeste
Prof. Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares – Universidade Federal do Piauí
Prof. Dr. Urandi João Rodrigues Junior – Universidade Federal do Oeste do Pará
Prof^a Dr^a Vanessa Bordin Viera – Universidade Federal de Campina Grande
Prof^a Dr^a Vanessa Ribeiro Simon Cavalcanti – Universidade Federal da Bahia / Universidade de Coimbra
Prof. Dr. William Cleber Domingues Silva – Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro
Prof. Dr. Willian Douglas Guilherme – Universidade Federal do Tocantins

A dinâmica das organizações e concepção de um sistema de contabilidade

Diagramação: Natália Sandrini de Azevedo
Correção: Soellen de Britto
Indexação: Amanda Kelly da Costa Veiga
Revisão: Os autores
Autores: Carlos Reis de Sousa
Amélia Ferreira da Silva
Helena Costa Oliveira

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)	
S725	Sousa, Carlos Reis de A dinâmica das organizações e concepção de um sistema de contabilidade / Carlos Reis de Sousa, Amélia Ferreira da Silva, Helena Costa Oliveira. – Ponta Grossa - PR: Atena, 2023. Formato: PDF Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader Modo de acesso: World Wide Web Inclui bibliografia ISBN 978-65-258-1243-4 DOI: https://doi.org/10.22533/at.ed.434231204 1. Contabilidade. 2. Organizações. I. Sousa, Carlos Reis de. II. Silva, Amélia Ferreira da. III. Oliveira, Helena Costa. IV. Título.
CDD 657	
Elaborado por Bibliotecária Janaina Ramos – CRB-8/9166	

DECLARAÇÃO DOS AUTORES

Os autores desta obra: 1. Atestam não possuir qualquer interesse comercial que constitua um conflito de interesses em relação ao conteúdo publicado; 2. Declararam que participaram ativamente da construção dos respectivos manuscritos, preferencialmente na: a) Concepção do estudo, e/ou aquisição de dados, e/ou análise e interpretação de dados; b) Elaboração do artigo ou revisão com vistas a tornar o material intelectualmente relevante; c) Aprovação final do manuscrito para submissão; 3. Certificam que o texto publicado está completamente isento de dados e/ou resultados fraudulentos; 4. Confirmam a citação e a referência correta de todos os dados e de interpretações de dados de outras pesquisas; 5. Reconhecem terem informado todas as fontes de financiamento recebidas para a consecução da pesquisa; 6. Autorizam a edição da obra, que incluem os registros de ficha catalográfica, ISBN, DOI e demais indexadores, projeto visual e criação de capa, diagramação de miolo, assim como lançamento e divulgação da mesma conforme critérios da Atena Editora.

DECLARAÇÃO DA EDITORA

A Atena Editora declara, para os devidos fins de direito, que: 1. A presente publicação constitui apenas transferência temporária dos direitos autorais, direito sobre a publicação, inclusive não constitui responsabilidade solidária na criação dos manuscritos publicados, nos termos previstos na Lei sobre direitos autorais (Lei 9610/98), no art. 184 do Código Penal e no art. 927 do Código Civil; 2. Autoriza e incentiva os autores a assinarem contratos com repositórios institucionais, com fins exclusivos de divulgação da obra, desde que com o devido reconhecimento de autoria e edição e sem qualquer finalidade comercial; 3. Todos os e-book são *open access*, desta forma não os comercializa em seu site, sites parceiros, plataformas de e-commerce, ou qualquer outro meio virtual ou físico, portanto, está isenta de repasses de direitos autorais aos autores; 4. Todos os membros do conselho editorial são doutores e vinculados a instituições de ensino superior públicas, conforme recomendação da CAPES para obtenção do Qualis livro; 5. Não cede, comercializa ou autoriza a utilização dos nomes e e-mails dos autores, bem como nenhum outro dado dos mesmos, para qualquer finalidade que não o escopo da divulgação desta obra.

RESUMO	1
PARTE I – EVOLUÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA	
INTRODUÇÃO	4
A PROBLEMATICA ATUAL DA GESTÃO	6
NOÇÃO E PAPEL DA CONTABILIDADE	16
TENDÊNCIAS DA CONTABILIDADE.....	21
Evolução histórica	21
A nova problemática da gestão.....	22
As metodologias mais recentes	23
A problemática das fronteiras da contabilidade	27
A problemática da escolha das metodologias a aplicar	34
CONCLUSÃO	40
PARTE II - CONTRIBUTOS PARA UMA METODOLOGIA DE CONCEÇÃO DE UM SISTEMA DE ANÁLISE DO NEGÓCIO E DO DESEMPENHO (SAND)	
INTRODUÇÃO	55
REQUISITOS DO SISTEMA	60
OBJECTIVOS DA GESTÃO E DO SISTEMA	61
PROCESSO E ORGANIZAÇÃO	64
ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA.....	65
AS VARIAVEIS ESTRUTURAIS	65
Objetos de gestão	65
Classificação dos custos e rendimentos.....	72
AS VARIAVEIS FUNCIONAIS.....	79
INFORMAÇÃO A GERAR PELO SISTEMA.....	86
AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO	88
SISTEMA DE AQUISIÇÃO, CODIFICAÇÃO E NOTAÇÃO DE DADOS.....	99

SUMÁRIO

REFERÊNCIAS	110
SOBRE OS AUTORES	112

RESUMO

A multiplicidade de metodologias que têm sido propostas para apoio à resolução de problemas específicos de gestão justifica uma caracterização, classificação e sistematização das diferentes abordagens. Este trabalho é fundamental, não só para analisar a natureza contabilística ou não contabilística dessas metodologias – e os requisitos que esta classificação implica – mas também para identificar as possíveis linhas de desenvolvimento de novas abordagens contabilísticas.

Associada a esta problemática está a questão da identificação dos critérios em que se deve basear a escolha das metodologias mais adequadas a uma determinada entidade tanto mais que, a crescente abertura da economia à concorrência externa está a expor as empresas a um contexto cada vez mais agressivo e exigente. A sustentabilidade da atividade é cada vez mais determinada pela excelência no funcionamento e, este na da gestão e, consequentemente cada vez mais um problema de informação e do uso eficiente dessa informação.

Uma das principais dificuldades na adoção de um sistema contabilístico para a análise e avaliação dos custos, produção, rendimentos, contexto próximo e desempenho resulta do facto da gestão não possuir uma ideia clara dos principais parâmetros que devem definir a estrutura destes sistemas.

Esta falta de percepção conduz à adoção de sistemas pouco ajustados às necessidades da empresa – tanto mais que o desenho final condiciona não só os objetivos que podem ser atingidos, mas também a capacidade de, no futuro, serem atingidos novos objetivos. Este risco existe quer quando a empresa adquire um sistema pré-formatado – ainda que parametrizável – quer quando se procede a um desenvolvimento próprio, apesar dos riscos serem mais acentuados na primeira solução. De facto, no caso da aquisição de software genéricos a empresa defronta-se normalmente com uma estrutura base inultrapassável e insuficiente ou condicionadora da informação que se pode obter.

Reconhecida a crescente importância da informação para sucesso de qualquer negócio é fundamental conceber sistemas de informação eficazes e eficientes. O presente estudo pretende apresentar, no contexto do negócio, as principais variáveis que devem ser consideradas num sistema de informação vocacionado para o apoio à gestão.

Este trabalho está desenvolvido em duas partes:

Na primeira parte, o mundo atual dos negócios e a dinâmica das organizações é apresentada como o contexto em que a contabilidade de gestão se assume como apoio aos gestores no seu papel de aumentar o valor dos clientes e acionistas através da utilização eficiente e eficaz dos recursos organizacionais. Neste sentido, será destacada a evolução

da contabilidade de gestão e dos seus modelos de análise, destacando-se o caminho feito desde uma abordagem mais operacional associada ao cálculo dos custos de produção, até a uma abordagem mais estratégica de apoio à tomada de decisão e controlo de gestão.

Na segunda parte, serão desenvolvidos os princípios orientados da conceção de um sistema de análise do negócio e do desempenho (SAND). Além de serem identificadas as suas variáveis estruturais, são tratados de forma direta os problemas práticos mais comuns que as empresas enfrentam na fase de implementação e utilização dos seus sistemas de informação, alertando assim para a importância da uma adequada conceção. A abordagem seguida é eminentemente prática e suportada em exemplo.

PARTE I – EVOLUÇÃO DAS ORGANIZAÇÕES E OS SISTEMAS DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA

INTRODUÇÃO

Desde a sua conceção até muito recentemente a contabilidade focou, de forma exclusiva, a sua atenção no conjunto de bens, direitos e obrigações detidos por uma mesma unidade económica. Durante mais de quatro séculos a contabilidade alargou os eventos objeto da sua análise, alargou a perspetiva temporal em que esses factos são considerados, alargou os objetivos a atingir, mas o foco no património de uma só unidade económica foi sendo mantido.

Nas últimas décadas o modelo de funcionamento do mundo económico tem vindo a sofrer uma autêntica revolução, principalmente, em virtude da abolição das barreiras alfandegárias à circulação de mercadorias, capitais e, em alguns casos, pessoas. Esta evolução é sentida ao nível da gestão, essencialmente pelo aumento do número de intervenientes no mercado, pelos diferentes modelos de participação/posicionamento no mercado e, consequentemente, pelas novas problemáticas de gestão. Para responder a estas novos problemas foram desenvolvidos novas filosofias e ferramentas apoiadas pela introdução dos meios informáticos na pesquisa, recolha, classificação/sistematização e geração da informação para apoio à gestão.

Como é evidente a contabilidade não foi imune a todas estas alterações. Mesmo a contabilidade dita financeira (na realidade deveria ser denominada de contabilidade patrimonial), apesar da rigidez das suas normas, não passou completamente ao lado desta nova realidade, tendo-se, infelizmente, em muitos casos (países), convertido essencialmente numa contabilidade fiscal ou tributária. É, todavia, no âmbito da contabilidade mais vocacionada para o apoio à gestão que as alterações são mais relevantes. Esta contabilidade que já foi conhecida por industrial ou analítica de exploração e, atualmente, é representada pela contabilidade de custos, de gestão, de gestão avançada ou de gestão estratégica de gestão, estava inicialmente focada na determinação do custo dos produtos e no controlo da eficiência, mas ganhou ultimamente múltiplos objetivos, conceitos e designações.

Esta multiplicidade de metodologias levanta desde logo duas questões: dessa miríade de metodologias quais devem ser eleitas por uma empresa concreta? E todas essas metodologias poderão (e deverão) ser classificadas como contabilísticas?

É evidente o interesse prático da primeira questão. Apesar de algumas das metodologias em causa se sobrepor – isto é, visarem objetivos iguais por caminhos diferentes – existem outras que têm objetivos completamente distintos, eventualmente, complementares. Existem metodologias que visam toda a atividade da empresa e outras apenas parte dessa atividade. Existem metodologias que visam os custos (a maioria) e

outras que visam os rendimentos. Existem metodologias que visam produtos existentes, outras que visam produtos em desenvolvimento ao passo que outras se focam nas atividades. Se em alguns casos a escolha das metodologias a aplicar se pode fazer em função do grau de rigor que se pretende atingir (e do custo que se pretende suportar) noutras esta escolha terá de basear-se na ideia clara dos objetivos pretendidos.

Pelo contrário, a segunda questão, parece apontar para uma problemática mais teórica (o que é a contabilidade?) mas na realidade também possui uma forte vertente prática: definir as áreas de aplicação das técnicas contabilísticas, numa conjuntura em que estas são muitas vezes reduzidos a meras expressões matemáticas ou soluções de um algoritmo informático e em que filosofias de gestão especializadas procuram desenhar modelos específicos para a análise dos custos das suas áreas de intervenção. A identificação dessas técnicas como contabilísticas representa um meio de garantir a independência e rigor da informação gerada já que estas duas características são inerentes às regras de tratamento contabilístico. A assunção pela contabilidade de uma resposta adequada aos objetivos das várias áreas funcionais assegura igualmente a economia no tratamento da informação – evitando, sempre que possível, que esta tenha um tratamento autónomo e destacado em cada metodologia aplicada.

Não é objetivo deste trabalho realizar uma história da contabilidade ou elaborar uma qualquer teoria contabilística. Pretende-se apenas contextualizar as novas metodologias contabilísticas.

A PROBLEMATICA ATUAL DA GESTÃO

Não carece de grande justificação a afirmação de que os problemas colocados e analisados e solucionados pelos gestores de qualquer unidade económica, em meados do século passado, são radicalmente diferentes dos que se colocam atualmente, no dia-a-dia, das mesmas unidades económicas - tal como seriam diferentes se esta comparação fosse realizada entre estes e os do início do século¹. Esta situação ocorre apesar de, no essencial, os elementos constitutivos de qualquer unidade económica se manterem. De facto, na sua essência, uma unidade económica continua a ser um conjunto de recursos produtivos organizados de forma racional, sujeitos a uma gestão única que os emprega para que possam atingir um objetivo ou resultado comum. Neste sistema aberto de recursos/produtos/gestão/objetivos todos os elementos mantêm a sua essência inalterada. Todavia só relativamente aos objetivos podemos afirmar, com alguma margem de convicção que não se registaram alterações de conteúdo radicais². Analisemos detalhadamente cada um dos elementos que constituem qualquer organização económica com fins lucrativos.

A **gestão** é a atividade que, atentos os objetivos a atingir, define políticas, processos e procedimentos, assegura a disponibilidade dos recursos necessários e adequados, organiza a distribuição racional dos mesmos pelas atividades e garante a realização destas, de forma a obter o máximo resultado e menor gasto de recursos (custo). Desde pelo menos a revolução industrial que a gestão mantém a sua essência inalterada: obter e organizar os recursos e resolver todos os estrangulamentos/obstáculos que vão surgindo na atividade ou no contexto envolvente, por forma a garantir que os objetivos fixados são, da forma mais eficiente, atingidos.

Todavia na sua materialização a gestão apresenta profundas alterações. Na realidade todas as variáveis que condicionam ou determinam a gestão são agora, no seu conteúdo, distintas (recursos, produtos, organização, contexto). Para enquadrar devidamente todas estas alterações estão permanentemente a surgir novas formas de organização e controlo, novas filosofias, técnicas e ferramentas de gestão. Mesmo que todos os elementos que constituem o objeto da gestão se mantivessem inalterados a simples modificação do meio envolvente iria provocar alterações profundas na forma de gerir. Ao nível do contexto as alterações criaram problemas (da livre circulação de recursos e produtos, por exemplo), agravaram outros (do preço, por exemplo) mas também resolveram ou anularam outros (da dimensão do mercado ou da informação, por exemplo). O novo contexto impõe agora a necessidade de decisões rápidas e a ponderação dos

1. Não só é diferente a problemática como também são diversas as ferramentas disponíveis para a abordar.

2. A obtenção de resultados positivos continua a ser fator fundamental para a sobrevivência a médio e longo prazo de qualquer empresa.

potenciais efeitos a curto, médio e longo prazo dessas decisões³. Também a necessidade de decisões rápidas conduziu igualmente à adoção de novas estruturas organizacionais e de estratégias de descentralização da decisão (que vieram atribuir maior relevância às necessidades de controlo). A dimensão e dispersão geográfica das estruturas produtivas e/ou de distribuição incentivou aquela necessidade e revolucionou a forma como a gestão é executada. Nas empresas de média e grande dimensão, atualmente a gestão é realizada por não proprietários do capital, isto é, na maioria dos casos, por quadros com maior preparação académica – o que não significa mais competentes⁴. A profissionalização da gestão, o facto de os gestores não terem «nascido» e crescido no sector, a existência de objetivos predeterminados e as exigências permanentes de apresentação de resultados, acentua a necessidade de informação atempada e de qualidade. A realidade é que também, a par com uma gestão mais profissionalizada, encontramos pequenas e médias empresas geridas pelos seus proprietários, de uma forma mais centralizada, preocupada nos resultados imediatos do negócio e em que o «felling», o perfil e conhecimento pessoal do negócio são fundamentais para o sucesso. Também estas empresas se não alterarem o perfil da sua gestão acabam por não conseguir acompanhar a evolução do mercado e estagnar ou morrer.

Os **recursos** são todos os meios materiais e imateriais utilizados no apoio ou incorporados numa determinada atividade. Apesar de o tipo básico de recursos se manter (humanos, tecnológicos, energéticos, organização, conhecimento, capacidade criativa, ...) registam-se, ao longo do tempo, alterações profundas no mix básico de recursos aplicados. Ainda que, no mesmo sector de atividade, possamos encontrar unidades com composições (mix) muito diferenciadas de recursos, as empresas líderes caracterizam-se, usualmente, por um peso elevado dos recursos tecnológicos e imateriais – conhecimento, capacidade criativa e marca (notoriedade e reconhecimento) – que se traduzem, normalmente, na necessidade de grandes recursos financeiros, investimentos e capacidades produtivas. A dimensão dos recursos exigidos faz com que, em muitas situações, se verifique que algumas empresas já não pretendem obter e gerir todos os recursos e conhecimentos necessários à produção de um produto preferindo, muitas vezes, assegurar o concurso de outras empresas para a prestação de serviços especializados ou fornecimento de componentes. Para a empresa é apenas indispensável controlar a parte do processo e/ou conhecimento e/ou do reconhecimento do produto pelo mercado de forma a impedir que outros o reproduzem e se tornem concorrentes. A esta tendência adiciona-se outra

3. A dicotomia dos efeitos a curto prazo e a médio e longo prazo pode constituir um fator de conflito – principalmente quando os efeitos positivos a curto prazo põem em causa a sustentabilidade da atividade futura. O aumento permanente do nível de concorrência transformou um futuro semelhante ao presente num futuro cada vez mais incerto.

4. Esta dicotomia (interesses dos proprietários/interesses dos gestores), se não for gerida de forma competente, é suscetível de criar objetivos a médio e longo prazo contraditórios entre os gestores e os proprietários.

propensão, de resto já manifestada no século passado, de dispersão geográfica dos recursos e atividades (muito embora existam sectores em que se registam experiências de concentração da cadeia de valor num mesmo polo industrial, em alguns casos, com circuitos de abastecimento diretos ao processo produtivo da empresa de montagem). Formam-se assim cadeias de valor complexas em que a liderança é assumida pela entidade que detém a chave do negócio, normalmente imaterial, como uma marca ou patente ou o domínio dos canais de distribuição.

No século passado a obtenção do lucro constituía o **objetivo** praticamente exclusivo da gestão de qualquer empresa. Atualmente, apesar de este objetivo não poder deixar de estar presente, uma preocupação maior parece ser a de garantir a sustentabilidade da atividade, em condições de rentabilidade, isto é, de garantir que a empresa vai renovando as condições que lhe asseguram a manutenção e/ou crescimento da sua quota de mercado em condições que permitam um retorno de capital aceitável pelos proprietários do mesmo⁵. Não é assim o objetivo fundamental que se alterou mas apenas o período de referência – a uma perspetiva de lucro imediato junta-se agora uma exigência de lucro a longo prazo.

Não se considera que o objetivo central de qualquer empresa possa ser exclusivamente a satisfação do cliente. Este objetivo apenas poderá ser eleito como prioritário para as entidades sem fins lucrativos – e mesmo assim, muitas delas, também procuram manter fundos que sustentem a atividade futura. A satisfação do cliente é apenas um objetivo instrumental, departamental ou de marketing, necessário para atingir o verdadeiro objetivo da empresa. Na realidade, se não existir o crivo do resultado, a satisfação do cliente é o objetivo mais fácil de alcançar. Uma vez que o grau de satisfação do cliente está associado à sua percepção do rácio custo/benefício ou a um melhor custo total de propriedade, então é seguro que a satisfação do cliente aumenta mediante a obtenção de um preço menor. Todavia este caminho pode ser desaconselhável para a empresa se o preço não assegurar a cobertura dos custos totais suportados. A satisfação do cliente sem assegurar a sustentabilidade da empresa não faz sentido. Este facto não desvaloriza o objetivo de satisfação do cliente (desde que suportada na prática de um preço superior ao custo completo). É óbvio que sem vendas não se recuperam os custos e a atividade deixaria de fazer sentido⁶. Mas também é óbvio que, numa situação de vendas com resultados negativos persistentes, o ciclo de exploração acabará por não ter condições para se renovar. A satisfação do cliente é um fator indispensável para a sustentabilidade, mas, simultaneamente, não a pode pôr em causa.

5. É conhecido que algumas entidades, com objetivos muito específicos, se extinguem depois de alcançado essa meta, mas estas são exceções à regra geral. Também não se inserem nesta regra as designadas «startups» cujos proprietários almejam obter, a longo prazo, super lucros através de uma forte valorização do capital, perspetiva que os predispõe a assumir elevados riscos.

6. Salvo, como é óbvio, se se tratar de uma organização sem fins lucrativos.

OBJETIVOS DA GESTÃO

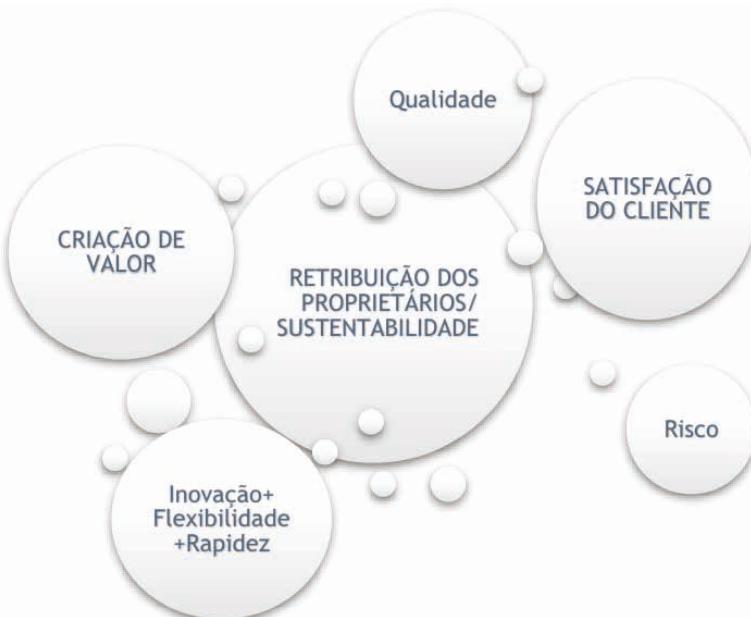


Figura 1 – Objetivos da gestão

Em síntese, sustentabilidade⁷ pode definir-se como sendo a capacidade da empresa para, no mínimo, manter, no futuro, o nível da sua atividade atual e simultaneamente retribuir os proprietários. A obtenção de resultados positivos imediatos pode não constituir o objetivo para um determinado período e empresa. É a sustentabilidade, suportada na obtenção de resultados positivos, que deve constituir o objetivo fundamental da gestão.

É preciso ter presente que muitas vezes a retribuição dos proprietários assume a forma de um dividendo, mas do aumento do valor de mercado do capital investido ou simultaneamente destes dois tipos de retribuição. Apesar da geração de valor para os proprietários obedecer a um mecanismo relativamente independente dos resultados – mais complexo e, portanto, mais difícil de acompanhar, controlar e corrigir – a realidade é que dificilmente uma empresa sobrevive à geração continuada de resultados negativos – desde logo porque apesar do valor para o proprietário poder continuar a aumentar, se exigirá que reforce o capital ou prescinda da sua posição relativa para que outros entrem com mais capital. Mesmo assim a retribuição imediata do proprietário não pode ser – não é – o objetivo exclusivo da gestão⁸. A retribuição financeira deve ser acompanhada de resultados

7. A competitividade traduz a capacidade de praticar um preço e condições comerciais idênticos ou melhores que dos restantes concorrentes e obter resultados positivos. É um conceito similar ao da sustentabilidade. Contudo parece apontar para uma preocupação a curto prazo pelo que preferimos o conceito de sustentabilidade que realce à perspetiva de médio e longo prazo.

8. Sob pena da empresa se descapitalizar.

positivos de montante igual ou superior. A par deste objetivo em função do contexto, da estrutura do mercado e da empresa podem ser leitos outros objetivos instrumentais.

A problemática da identificação dos objetivos está cada vez mais relacionada com a problemática dos horizontes de gestão. Apesar de, numa lógica ideal, os objetivos imediatos, a curto prazo e a médio e longo prazo deverem estar todos alinhados num caminho que permita a concretização destes últimos, nem sempre tal alinhamento é possível. A complexidade da realidade força muitas empresas a adotarem uma atitude aparentemente errática ou irracional assumindo objetivos imediatos ou a curto prazo aparentemente contraditórios com os objetivos a médio e longo prazo.

A par com aqueles objetivos e, em algumas situações específicas pode ser eleito como objetivo fundamental a redução rápida do risco (o que de resto também contribui para o aumento de valor da empresa).

Em síntese, apesar de considerarmos que o objetivo central e último de qualquer empresa é o de procurar a retribuição dos proprietários e a sustentabilidade - tal como a de qualquer ser vivo - e que estes não são possíveis sem a satisfação do cliente, a realidade é que este objetivo supremo vai ter de coexistir com objetivos temporários ou conjunturais que transitoriamente se podem sobrepor àqueles. Por outras palavras, o objetivo de sustentabilidade da atividade, pode implicar, em períodos curtos, o sacrifício da retribuição dos proprietários. Qualquer um destes objetivos nunca será possível sem a satisfação do cliente.

O **produto** é um bem material ou imaterial (serviço) oferecido no mercado, a um determinado preço, com o objetivo de satisfazer uma ou mais necessidades. A característica básica de qualquer produto continua a ser, no essencial, a mesma: a capacidade para satisfazer as necessidades dos clientes. Longe vão os tempos em que as empresas podiam afirmar que os seus clientes tinham liberdade para escolher a cor dos seus carros - desde que esta fosse a preta.

Todavia, com o tempo, os produtos ganharam múltiplas facetas. Alguns produtos apresentam múltiplas capacidades ou funcionalidades, outros podem ajustar-se aos desejos específicos de um cliente ou ganham capacidade para evoluir ao longo do tempo ou passam a incluir serviços futuros ou adotam técnicas que exigem a aquisição futura de produtos complementares ou, - quiçá a característica mais relevante – são associados a determinadas características imateriais que os distinguem radicalmente de produtos funcionalmente gémeos. O produto pode ser do tipo “canivete suíço”, do tipo “à medida”, ou do tipo “lego” ou ..., ser uma novidade ou simplesmente conceder estatuto social ao seu proprietário. As características imateriais do produto, são em alguns casos, mais importantes que os atributos físicos ou funcionais.

O produto com (maior) valor já não é, em muitos casos, aquele que pode satisfazer da forma mais eficaz uma necessidade física dos consumidores. Na verdade, o valor acrescido a um produto, por razões imateriais ou psicológicas (marca, design, reconhecimento social,), pode multiplicar várias vezes o valor do produto básico equivalente, isto é, daquele a que não sejam reconhecidas aquelas características imateriais⁹.

ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE UMA UNIDADE ECONÓMICA



Figura 2 – Elementos constitutivos de uma qualquer unidade económica

Outra alteração relevante, ao nível do produto, é aquela que resultou da aceleração do ritmo de desenvolvimento científico e tecnológico, que conduziu, graças ao maior poder de compra dos consumidores, à redução da duração do ciclo de vida da generalidade dos produtos. É evidente que desta necessidade de inovação permanente não se pode dissociar a necessidade das empresas de se diferenciarem da concorrência através da comercialização de produtos únicos para os quais possam definir preços singulares.

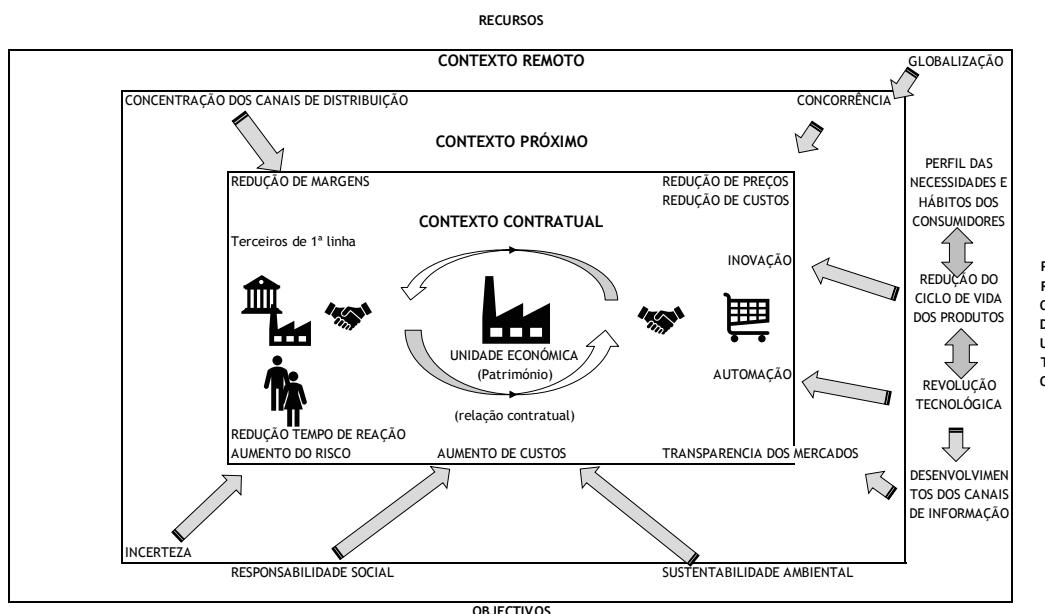
O **contexto** é o conjunto de variações jurídicas, políticas, económicas, comerciais, sociais, naturais, tecnológicas e contratuais que condicionam a atividade e desenvolvimento da empresa. Apesar de cada empresa ser completamente independente para traçar o seu caminho, a sua vida não decorre no interior de uma bolha completamente imune aos efeitos do contexto que a envolve. Cada empresa é única na sua gestão, na estrutura dos recursos de que dispõe, na forma como estão organizados estes meios e como se apresenta no mercado, mas o contexto é universal.

Todos os elementos envolvidos na atividade da empresa estão sujeitos a uma enorme pressão proveniente do contexto que condiciona a escolha da estratégia, do

9. E como é sabido nenhum aumento de produtividade (física) do trabalho pode proporcionar este acréscimo de valor. De resto nas empresas ou economias subcontratadas ou que se limitem a fabricar produtos básicos - os aumentos de produtividade tendem a não se traduzir em aumentos de rendimento já que a concorrência tende a beneficiar os clientes

modelo de negócio, da estrutura e dos custos, dos rendimentos e do desenvolvimento. Neste contexto a globalização, potenciada pela revolução nos meios de transporte, da logística e da comunicação, a par com as alterações no perfil das necessidades e hábitos dos consumidores, potenciadas pelo aumento do rendimento médio per capita, pelas políticas/técnicas de crédito ao consumo, pela urbanização, pelo marketing e pela revolução tecnológica constituem as principais variáveis que determinam a evolução atual do contexto envolvente da atividade. No contexto próximo da empresa este envolvimento traduz-se numa maior concorrência, na necessidade de diferenciação material ou imaterial dos produtos, na automatização crescente dos processos e na intensificação dos processos de inovação e consequente redução do ciclo de vida dos produtos – principalmente ao nível dos produtos de moda, como já referimos.

O CONTEXTO DO NEGÓCIO



Notas:

Contexto contratual - Envolvente da empresa composta pelas entidades com as quais se relaciona de forma direta e imediata (isto é, entidades de primeira linha) através da contratualização de transações comerciais, com o correspondente, enquadramento legal e fiscal. São terceiros de primeira linha: Proprietários, Clientes, Fornecedores, Estado, Entidades Bancárias, Entidades Reguladoras, Segurança Social, Autoridade Tributária, Seguradoras, Trabalhadores, ...

Contexto próximo – Envolvente que condiciona as relações de natureza contratual realizadas. Neste contexto próximo devem enquadrar-se todas as relações de segunda e terceira linhas da cadeia de valor e as cadeias de valor concorrentes.

Contexto remoto – Envolvente que abrange todos os eventos de carácter tecnológico, económico, político ou jurídico que podem vir a ter consequências na atividade futura da empresa. Exemplo: novos avanços científicos ou tecnológicos, novas patentes, normas sobre circulação de pessoas, capitais e bens, medidas de defesa do ambiente, ...

Figura 3 – O contexto do negócio

Não pudemos igualmente esquecer que fruto de todos estes fatores se verificou uma profunda alteração dos canais de distribuição, com profundos reflexos na sustentabilidade dos sectores a montante. Registou-se e regista-se uma concentração dos canais de distribuição a retalho (por absorção do canal comércio por grosso). Esta evolução conduziu a uma forte redução dos custos de distribuição, mas teve como consequência, pelo menos em alguns sectores, a alteração da relação de forças negocial, em favor da distribuição. Este desequilíbrio constitui mais um fator de pressão sobre os preços – quer sejam justificados por promoções, campanhas, exposição, marca branca, descontos de pronto pagamento, etc., etc.

É evidente que as características do contexto não possuem todas a mesma força, a mesma capacidade de influenciar a atividade e, consequentemente, a gestão da empresa. Maior exposição ou abertura ao contexto significa maior interação entre o contexto e a atividade. Todavia maior proximidade do contexto relativamente à atividade arrasta maior influência mas a influência na exploração depende da estratégia, do modelo de negócio, dos fatores críticos do sucesso e das vantagens competitivas associadas e da estrutura da empresa. Assim a influência do contexto contratual e próximo é operacionalmente muito mais relevante do que aquela que é exercida pelo contexto remoto. A influência do contexto próximo ou remoto é muito maior numa empresa que comercializa um produto básico do que aquela que comercializa um produto diferenciado (ainda que para as mesmas necessidades básicas).

O papel da gestão é o de tentar identificar e compreender todas estas características e tendências, custos e preços de venda, e de as aceitar, contornar ou rejeitar procurando tecnologias, ideias/produtos, perfis de negócio, nichos de mercado ou regiões com características distintas das sustentadas em determinado momento a atividade. O papel da gestão é, portanto o de identificar e potenciar o efeito das forças competitivas presentes no contexto ou, pelo contrário, no caso delas serem desfavoráveis ao crescimento e sustentabilidade da empresa, encontrar caminhos que permitam à empresa proteger-se ou tornar essas forças. De todas as variáveis com que a gestão de qualquer empresa tem de lidar, as forças externas constituem, sem sombra de dúvida, no século atual, as mais problemáticas – exceto se estivermos em presença de empresas que se vocacionaram em mercados locais, de muito pequena dimensão ou que possuem regime de monopólio ou oligopólio¹⁰. De facto, o grau de exposição da atividade de qualquer empresa ao contexto envolvente tem vindo, nas últimas décadas, a aumentar de forma drástica conduzindo, em alguns casos, à aniquilação completa de sectores de atividade de um país – e não

10. E estas situações podem ser agora alcançadas de uma forma imaterial. As entidades reguladoras destes sectores deveriam desempenhar, para estas entidades, o papel das forças do mercado. A realidade demonstra que este objetivo está longe de ser alcançado, pelo que a situação destas empresas é ímpar.

apenas das empresas marginais de um determinado sector¹¹. A preocupação, por parte da generalidade das empresas, com o contexto envolvente, resulta não só do grau de influência que este pode ter, mas também do facto de ser impossível caracterizar, com rigor, esse contexto (dadas as múltiplas variáveis independentes em causa), de prever a sua evolução futura (por insuficiência do conhecimento e caracterização dos fatores determinantes) ou de condicionar essa evolução. O afastamento da generalidade das empresas (e países ...) dos centros de decisão que condicionam o mercado global constitui um fator adicional para esta incerteza e, consequentemente, do aumento do risco.

É este contexto que justifica que tenha passado para o centro da preocupação da gestão de qualquer empresa a sustentabilidade da atividade, associada, a curto ou médio prazo, com a necessidade de retribuição e aumento do valor para o proprietário. Para que estes objetivos genéricos sejam assegurados a empresa tem de conseguir definir com rigor e de forma clara uma estratégia¹² e de ser capaz de a comunicar a todos os seus trabalhadores, de a implementar, de motivar todos os seus trabalhadores para a necessidade da sua concretização e de, se necessário, a ajustar, de acordo com as alterações de contexto.

NECESSIDADES BASICAS DE INFORMAÇÃO DE GESTÃO



PRINCIPIO: Não existe atividade sem decisão
Não existem resultados sem actividade

11. De facto, em termos económicos, temos de aceitar que as empresas que são expulsas do mercado continuam a ser apenas as empresas marginais. A grande diferença é que atualmente, esta classificação resulta de uma análise ao nível da economia global e não apenas ao nível nacional ou regional.

12. A estratégia não é mais que o caminho escolhido pelos responsáveis pela gestão para atingir os objetivos fixados para o médio e longo prazo (em princípio, pelos proprietários do capital).

Para conseguir atingir os seus objetivos a empresa necessita de dispor de informação rápida, tão exata quanto possível, simultaneamente, analítica e sintética, barata, abrangendo toda a atividade, a cadeia de valor em que se insere, as cadeias de valor suas concorrentes e todo o restante contexto envolvente. A informação deverá ser simultaneamente histórica e previsional, preferencialmente quantitativa, referida a fluxos ou stocks, a entidades e a períodos identificados. O âmbito concreto desta de informação vai depender da dimensão e estruturas da própria empresa, do grau de domínio/subordinação que detém na cadeia de valor e da estratégia, modelo de negócio e dimensão.

NOÇÃO E PAPEL DA CONTABILIDADE

O conceito de contabilidade não é indiferente quando se pretende perspetivar as tendências futuras da sua evolução. De facto, para além da contabilidade, existem outras formas, de tratar dados e contribuir para a resolução de problemas de gestão das empresas – como por exemplo a estatística – pelo que é necessário saber, face a novas necessidades, se as novas metodologias propostas ainda se enquadram no âmbito da contabilidade ou se devem de ser classificados como tendo outra natureza.

A palavra **contabilidade** tanto pode ter origem na palavra contar, calcular, computar, como na palavra «contadoria» utilizada, na península ibérica, para designar o trabalho de controlo das contas reais. A origem da palavra também pouco poderá esclarecer a discussão sobre se a contabilidade é, e continua a ser, uma ciência social, uma arte ou uma técnica. Esta discussão ultrapassa os objetivos do presente trabalho, mas não deixa de ser interessante referir que há quem defende que a verdadeira contabilidade está morta. Já a afirmação de que o objeto de estudo da contabilidade é o património e os fenómenos que com ele se relacionam parece (mais) pacífica. De facto, mesmo aqueles que defendem que o objeto principal da contabilidade é o crédito, a conta, o controlo, o equilíbrio patrimonial ou a informação têm de associar estes conceitos ao património de uma qualquer unidade económica. Em cada uma daquelas definições estamos perante o resultado de um património, as contas representativas de um património, o controlo de um património ou a informação sobre um património e suas alterações. Em conclusão, de uma forma imediata ou mediata, não é possível definir contabilidade sem referir o conceito de património.

Para os objetivos da presente análise quiçá o mais relevante é definir se a contabilidade vai realizar o acompanhamento da evolução do património através de meras operações de recolha, **classificação, registo e informação** ou deve procurar identificar e **explicar** os fenómenos que afetaram ou podem vir a afetar a composição de um determinado património e o seu valor. Em nosso entender a contabilidade não se deve limitar a classificar, registar e sistematizar devendo também informar, explicando, não só a posição atual, como se chegou a esta posição, mas também de que forma a posição atual e o percurso recente podem determinar/condicionar a posição futura.

Em síntese a contabilidade procura acompanhar e analisar os eventos relativos a um património, reais, previstos ou potenciais através do seu recolha, classificação, registo, sistematização e interpretação. Uma vez que o **património** representa o conjunto de bens, direitos e obrigações, com valor monetário, propriedade de uma determinada unidade económica e sendo um dos objetivos centrais da maior parte dessas organizações o aumento do seu património, fácil é compreender a relevância da contabilidade. A contabilidade

constitui o único meio universalmente aceite para comprovar qual é o património de uma qualquer entidade e, consequentemente, em que medida e como se registaram as suas variações ao longo do tempo¹. A **conta**, por sua vez, não representa mais que um conjunto de elementos de um património que por possuírem, de forma exclusiva, uma certa característica comum, são distintos de todos os restantes elementos. Na capacidade para as contas representarem o proteiformíssimo do património, isto é, a sua constante mutação, por efeitos dos factos contabilísticos, reside o poder da contabilidade.

Definido património, conta e os objetivos da contabilidade a realização da contabilidade depende apenas da adoção técnicas que permitam recolher, classificar, registar, sistematizar, e interpretar os resultados obtidos. Na prática estas técnicas acabam por se confundir com a contabilidade propriamente dita.

AS TÉCNICAS CONTABILÍSTICAS (CONTABILIDADE PATRIMONIAL OU FINANCEIRA)

CLASSIFICAÇÃO E REGISTO	CONTROLO	INFORMAÇÃO (Comunicação)	INTERPRETAÇÃO
Escritação (digráfica ou unigráfica)	Balancete (auto controlo) Inventários Análises comparativas Auditoria	Balanço e conta de Resultados Anexo às contas Origens e Aplicações de Fundos Fluxos de Caixa Painel de controlo	Analises de Balanços (rácios, índices, ...) Relatórios

Nota: os documentos de informação constituem elles próprias formas de controlo e de interpretação e não apenas de mera comunicação.

Figura 4 – Técnicas contabilísticas

As mutações do património, materializadas nos vários eventos ou factos contabilísticos, assumem um papel central na contabilidade. As mutações são explicadas pelos factos e, estes, salvo raras exceções, são explicadas pelas decisões tomadas – quer estas assumam ou não uma forma contratual e tenham sido automáticas ou implícitas. Na realidade, mesmo nas situações em que aparentemente parece não existir necessidade de uma decisão esta está subentendida sendo assumida automaticamente em função de políticas e/ou procedimentos anteriormente aprovados ou da cultura da empresa. É certo que, em casos específicos, algumas mutações do património são determinadas unilateralmente ou quase unilateralmente por terceiros, que em circunstâncias particulares

1. Mesmo para as unidades económicas que não têm o lucro como o seu principal objetivo, como entidades juridicamente autónomas dos associados, têm de ter o seu património devidamente identificado e controlado e lutam pela sua conservação e crescimento.

impõem uma decisão unilateral². Existe ainda um outro conjunto de mutações do património que resultam de alterações do enquadramento legal ou fiscal ou de factos naturais ou similares a estes – estes sim que a empresa não controla nem tem possibilidades de controlar. Apesar de todas as mutações apresentarem o mesmo valor contabilístico é evidente que do ponto de vista da análise a sua distinção é fundamental.

Na definição ou desenho de qualquer sistema contabilístico é fundamental a identificação dos objetivos a atingir pelo sistema já que estes condicionam a forma como devem ser classificados e sistematizados os dados. Só uma adequada classificação dos dados permite que a informação final obtida seja capaz de atingir ou auxiliar a atingir os objetivos de gestão aprovados. É, portanto, natural que a alteração, ao longo do tempo, dos objetivos de gestão imponha novos objetivos à contabilidade e tivesse de ser acompanhada por novas metodologias contabilísticos. Como acontece frequentemente, noutras áreas ou campos do conhecimento, uma qualquer evolução não arrasta a extermínio das soluções anteriores, mas antes a disponibilidade de um leque mais vasto de técnicas, métodos ou sistemas alternativos ou complementares (note-se que os novos objetivos para a contabilidade também não corresponderam a uma anulação dos objetivos anteriores, mas sim a uma adição aos anteriormente definidos).

No caso da contabilidade esta evolução conduziu a uma dicotomia de metodologias. De um lado um sistema capaz de identificar o património e as suas variações (resultado) de forma a ser aceite e fazer prova perante terceiros – e, portanto, sujeito a um conjunto de normas e princípios rígidos. Do outro lado, sistemas que não se preocupam com esse papel demonstrativo, mas apenas informar e amparar a gestão nas suas decisões. É provável que subjacente a este desenvolvimento da contabilidade esteja uma evolução do grau de complexidade da atividade, dos produtos e dos contextos, e, consequentemente, dos objetivos e papel fixado para a contabilidade. Esta evolui da simples identificação do património e dos resultados para a determinação do custo dos produtos, para controlo da atividade e para a geração da informação para a tomada de decisões. Por este motivo temos de um lado a chamada contabilidade financeira e do outro um conjunto de sistemas cuja designação foi, à medida que se alterava o objetivo do seu desenvolvimento, evoluindo da contabilidade industrial para contabilidade analítica de exploração, de custos, de gestão e estratégica.

Foi assim que às duas preocupações da contabilidade financeira (património e resultados), com o tempo, acabaram por se adicionar novas problemáticas. À medida que a atividade, e, consequentemente, a gestão se tornar mais complexa e aumenta

2. Normalmente quando a contraparte se encontra numa situação de fragilidade ou de dependência ou não possui força jurídica, financeira ou comercial para defender os seus interesses e objetivos (muitas vezes também para evitar cair nesta situação é necessária informação).

a necessidade de segurança nas decisões, foram-se adicionando novos problemas subjacentes à necessidade de garantir a sustentabilidade e diminuir o risco. A fixação de novos objetivos para a contabilidade fez assim surgir novas metodologias.

Durante todo este período de desenvolvimento a contabilidade financeira não se manteve completamente estática e, seguramente, continuará a evoluir (apesar dos seus objetivos se manterem inalterados). Com o desenvolvimento económico a rede de relações entre a empresa e os seus parceiros passou muitas vezes a assentar em operações de crédito pelo que a necessidade de avaliação da situação económica e financeira, por parte de terceiros alheios à empresa, aumentou exponencialmente. A adoção de normas gerais, a que deverão obedecer os registos contabilísticos, usualmente designados por «princípios geralmente aceites», visa garantir a inequívoca interpretação da informação gerada. Apesar destes princípios constituírem um dos alicerces em que assenta a realização da contabilidade, como a própria designação dá a entender, não estamos perante dogmas ou princípios inalteráveis, mas simplesmente regras que podem evoluir – e tem evoluído - em função de novas necessidades dos seus utilizadores (desde que essa evolução adquira um estatuto de «geralmente aceite»). O papel destes princípios é portanto o de garantir o conteúdo e significado dos valores apurados e publicamente divulgados constituindo uma garantia para que, um qualquer analista externo, possa alcançar uma interpretação genuína da informação.

Se estes princípios, pelo seu carácter genérico, não criam grande entrave à contabilidade como fonte principal de informação para a gestão, o mesmo já não se pode afirmar com as crescentes e sistemáticas exigências de informações de carácter fiscal a prestar. Face a esta realidade a contabilidade financeira está rapidamente a transformar-se numa contabilidade fiscal ou tributária uma vez que a principal preocupação destes registos passou a ser a clara demonstração do valor dos impostos a pagar e das informações contabilísticas legais a prestar. O vasto conjunto de informações que se poderiam extraír dos registos da contabilidade financeira não é aproveitado não só porque esta preocupação paira, em alguns países, sobre toda a contabilidade, mas também pela construção dos registos com base em múltiplos subsistemas de informação e pela manifesta falta de sensibilidade dos principais utilizadores para a importância da contabilidade para a gestão³. É certo que a necessidade, para efeitos de gestão, de ser criado um sistema contabilístico autónomo é anterior a este afunilamento dos objetivos e interesses da contabilidade financeira, mas não deixa de ser preocupante a desvalorização das informações disponibilizadas por este sistema contabilístico para efeitos de gestão.

Resumindo, o património não apenas na sua expressão e variação quantitativa e

3. Marginalmente, o facto da contabilidade financeira apresentar atrasos permanentes não facilita aquele objetivo.

qualitativa⁴ tem constituído o foco da contabilidade. Este foco justifica-se porque o património está em constante mutação e os seus proprietários desejam comprovar a sua variação e identificar as chaves que justificam essas alterações, enquanto terceiros desejam, para efeitos contratuais, conhecer essa informação (ainda que de uma forma mais sintética) e o Estado exige o conhecimento específico e detalhado de um conjunto de transações e informação. Se é verdade que o património pode ser decomposto em contas não são estas que justificam as suas mutações. As contas apenas apresentam as mutações.

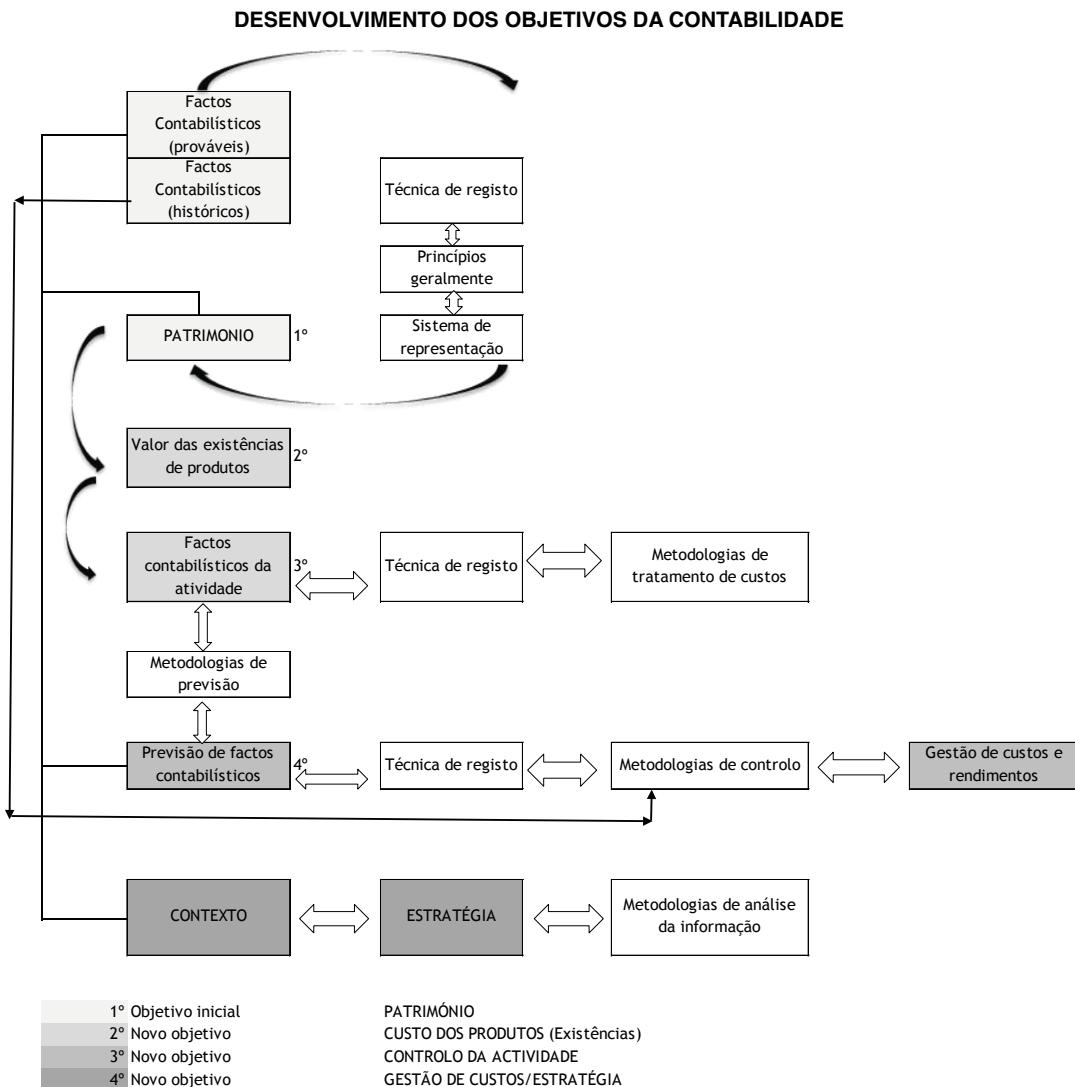


Figura 5 – Fases do desenvolvimento da contabilidade

4. As variações quantitativas do património decorrem essencialmente da atividade desenvolvida muito embora também possuam resultar da simples passagem do tempo (obsolescência dos ativos tangíveis, por exemplo) ou de eventos inesperados (perdas propriamente ditas).

TENDÊNCIAS DA CONTABILIDADE

EVOLUÇÃO HISTÓRICA

A contabilidade nasceu para responder a dois **objetivos** claros e básicos:

- 1º. – Conhecer com rigor a situação patrimonial de uma qualquer unidade económica, isto é, identificar e quantificar os bens, créditos e débitos de que é titular (Balanço);
- 2º. – Apurar as diferenças entre os rendimentos e os custos de um determinado período, isto é, medir a variação do património dessa unidade económica e explicar os motivos por que a variação é essa e não outra (Resultados).

Para responder a estes objetivos bastava à contabilidade preocupar-se com os eventos que modificam diretamente o valor quantitativo ou a composição qualitativa do património de uma determinada unidade económica.

Vão decorrer séculos até que as necessidades empresariais imponham alterações profundas à contabilidade. De facto, é só com a Revolução Industrial¹ que vão surgir, de uma forma estruturada, as duas questões básicas que estão por detrás dessa evolução: Qual o preço (mínimo) que a devemos vender o nosso produto? Qual o custo de cada unidade de produto (ou se preferimos, qual o valor do stock final de produtos)? É evidente que a segunda pergunta é fundamental para que se puder responder à primeira – mas também para apurar os resultados (um dos focos da contabilidade dessa época). É um pouco mais tarde, com a massificação da produção que ocorre no início do século XX, que surgem novas necessidades e a contabilidade dá um novo salto qualitativo – traduzida na necessidade de antecipação dos factos contabilísticos e de controlo. Mesmo quando os objetivos contabilísticos iniciais se alargam e passam a incluir a determinação do custo dos produtos, o controlo da atividade ou mesmo o seu planeamento, o foco continua a estar centrado no mesmo tipo de factos (os que alteram um património). Mesmo na perspetiva ex-ante ou previsional o foco é sempre a identificação, quantificação, classificação, registo e, neste caso, também a periódificação dos factos que se prevê venham modificar diretamente o património (como é o caso, por exemplo, dos sistemas orçamentais). Todos estes factos contabilísticos têm origem no contexto que caracterizamos como contratual e nas operações internas de transformação ou, residualmente, em acontecimentos inesperados (naturais ou equivalentes a estes).

Em resumo, para responder a estas novas necessidades a contabilidade abandonou a fronteira definida pelos factos contratuais históricos e preocupou-se, numa fase inicial, com os fenómenos que ocorrem no seu interior – desprezados quando o foco está centrado

1. É natural que a necessidade de cálculo do custo do produto pré-existisse a esta época – apenas como cálculo e não como problema contabilístico.

nas relações com terceiros e, posteriormente, com a antecipação desses mesmos factos. O alargamento do campo de aplicação e análise contabilística registou-se, portanto, a vários níveis:

1º. – Recolha, classificação, registo e análise de *quantidades* não monetárias de alguns eventos;

2º. – Recolha, classificação, registo e análise de eventos não envolvendo terceiros (*operações internas*):

3º. – Previsão, registo e análise de *eventos previsionais* – e não apenas factos reais.

Mas mesmo, nesta fase evolutiva, as preocupações dos novos sistemas contabilísticos continuaram a estar centradas no património, na sua variação (resultado), na sua utilização (controlo da eficiência e eficácia) e nas operações de venda (preço de venda da produção/atividade).

A NOVA PROBLEMÁTICA DA GESTÃO

Apesar de continuarem a ser objetivos fundamentais da contabilidade há muito que os objetivos iniciais (património, resultados e, mesmo, o cálculo e controlo da atividade e dos custos) foram ampliados. De facto, uma contabilidade focada no apuramento dos resultados não apresenta capacidade ou flexibilidade para assegurar o contributo necessário para a resolução de alguns problemas básicos de gestão atual.

Para a gestão da generalidade das empresas o preço é uma variável exógena ao sistema. Perante esta realidade, para atingir os seus objetivos, as empresas possuem dois caminhos. Desenvolver estratégias que impeçam que o preço:

1. Se mantenha como variável exógena e seja superior aos custos;
2. Seja um problema, isto é, que o custo seja sempre inferior ao preço.

No primeiro caso a gestão poderá estar preocupada em saber se:

- ✓ O custo de diferenciação do produto consegue ser recuperado pelo acréscimo do preço de venda e assegurar a margem de lucro desejada?
- ✓ Os produtos atualmente em desenvolvimento vão permitir praticar o preço admissível pelo mercado e assegurar a margem de lucro desejada?
- ✓ Qual o efeito dos projetos de inovação & desenvolvimento sem sucesso nos resultados?

No segundo caso a empresa poderá questionar-se sobre:

- ✓ O peso dos custos não industriais é razoável para a atividade desenvolvida?
- ✓ Quais os custos desnecessários ou de não qualidade que a empresa atualmente suporta?

- ✓ Devemos aumentar as atividades de prevenção e controlo da qualidade?
- ✓ Quais os clientes ou o canal de distribuição que garante maior rentabilidade?
- ✓ Para satisfazer um aumento consolidado da procura a empresa deve investir, aumentar o período de laboração, subcontratar ou comprar o produto?
- ✓ Quais os produtos que a empresa deve procurar vender?
- ✓ É possível, sem investimento, aumentar a capacidade produtiva?

Em muitos casos estamos perante decisões com forte impacto na sustentabilidade futura da atividade e cuja reversibilidade, a curto prazo, se pode revelar impossível ou com custos incomportáveis. Por este motivo, há muito que algumas empresas passaram a sentir necessidade de fundamentar as suas decisões em informações credíveis, analíticas, atempadas e focadas no problema que pretendem resolver e, numa fase posterior, em controlar e quantificar os efeitos dessas decisões. E estes objetivos estão longe de poderem ser alcançados com a contabilidade financeira ou por uma contabilidade focada exclusivamente no contexto transacional e interno.

AS METODOLOGIAS MAIS RECENTES

A multiplicidade de novos problemas que se colocam à gestão de qualquer empresa, principalmente a partir do processo de globalização conduziu a um desabrochar de novas metodologias de apoio à gestão². Apesar de algumas dessas metodologias ainda não terem atingido, em nosso entender, a sua maturidade e formato final, não deixaremos de as referir. Para a presente análise existiu a preocupação de identificar o número máximo de metodologias referidas na literatura atual.

Em anexo apresenta-se a caracterização sintética das metodologias vocacionadas para a prestação de informação à gestão (que inclui mesmo as metodologias mais antigas) e que procuraremos, nos parágrafos seguintes, classificar. A classificação adotada é independente dos métodos de identificação/repartição dos custos tendo sido construída e/ou estruturada em função dos critérios seguintes:

- ✓ Objeto que constitui o foco da análise
- ✓ Fluxo económico, base de registo e avaliação
- ✓ Período de referência
- ✓ Perspetiva temporal de análise, e
- ✓ Objetivos a atingir

Apesar do nível de detalhe do tratamento da informação ser relevante não

2. Algumas destas metodologias surgiram muito antes, mais concretamente, no fim da segunda guerra mundial como resultado dos problemas específicos encontrados pelas empresas de alguns países.

consideramos que exista uma escala objetiva que permita a sua identificação, pelo que este critério não se encontra entre os eleitos. A relevância do nível de análise resulta do facto de normalmente a um maior grau de detalhe corresponder a um maior grau de exatidão³, mas também um maior período para a prestação da informação e custo, sem que, necessariamente, esta maior exatidão produza benefícios adicionais que assegurem a compensação do dispêndio de recursos. Por razões idênticas, a exatidão não pode ser critério de classificação – tanto mais que esta depende de uma apreciação subjetiva.

CARATERIZAÇÃO DAS METODOLOGIAS CONTABILÍSTICAS DE APOIO Á GESTÃO

OBJETO	FLUXO ECONÓMICO DE REGISTO E AVALIAÇÃO	PERÍODO DE REFERÊNCIA	PERSPECTIVA TEMPORAL DE ANÁLISE (1)	OBJETIVOS DA METODOLOGIA/ CÁLCULO (5)
Património	Custo (monetário/ não monetário)	Microgestão (2)	Ex-post	Determinação do Património / Resultado
Processo (global ou específico) ou o resultado do mesmo (produto)	Rendimento (monetário/não monetário)	Gestão (3)	Ex-ante	Análise e avaliação de objetos de gestão (produtos, atividades, departamentos, clientes, ...) (custos e/ou rendimentos)
Negócio	Resultado/Margem	Operacional (Exercício económico)		Análise e avaliação da capacidade (tecnologia, investimento, custos e ou rendimentos)
Cadeia de valor	Valor	Estratégico (período de vida ou de planeamento) (4)		Aprendizagem (melhoria contínua) / Gestão de custos
Ciclo de Vida				Análise e avaliação do desempenho/ controlo
Contexto				Análise e avaliação de preço e valor
				Análise e avaliação do risco associado à atividade e ao contexto
				Análise e avaliação das vantagens competitivas (sustentabilidade e competitividade)
				Análise e avaliação das componentes imateriais do negócio

Nota: (1) – Qualquer metodologia construída numa perspetiva ex-ante, para ser eficaz, tem de considerar sempre a perspetiva ex-post, (2) – Normalmente, uma hora, um turno ou um dia de trabalho. (3) – Normalmente, o mês uma vez que uma quota importante dos custos é mensalmente recorrente.

3. É preciso não desprezar o facto de um maior detalhe corresponde também a uma maior necessidade de distribuição de custos comuns a vários objetos – situação que pode conduzir à perda de objetividade.

(4) – A duração do período estratégico é muito variável, mas será sempre superior a um exercício económico. (5) – Os objetivos das várias metodologias poderiam ser sistematizados de acordo com o tipo de gestão que se destinam a apoiar: gestão micro (ou de chão de fábrica), gestão operacional ou gestão estratégica. Uma vez que o período de referência já permite esta distinção optamos por um critério de classificação diferente - o da ideia central subjacente a cada metodologia.

O conjunto de metodologias atualmente em aplicação ou desenvolvimento podem sistematizar-se, de acordo com os critérios definidos anteriormente, da forma constante do quadro seguinte.

METODOLOGIAS DE ANÁLISE ATUALMENTE EM APLICAÇÃO

METODOLOGIAS	OBJETO	FLUXO ECONÓMICO DE REGISTO E ANALISE	PERÍODO DE REFERÊNCIA	PERSPECTIVA TEMPORAL DE ANÁLISE (*)	OBJETIVOS DO CÁLCULO
Financeira ou patrimonial	Património	Custos, rendimentos e resultados	Operacional	Ex-post	Património/ Resultados
De custos reais, com recurso ao método direto (1)	Processo (produtivo)	Custos	Gestão	Ex-post	Objetos de gestão (produto, departamentos) / Resultados
De custos reais, com recurso ao método indireto (1)	Processo (produtivo)	Custos	Gestão	Ex-post	Objetos de gestão (produto, departamentos) / Resultados
GPK	Processo (global)	Custos	Gestão	Ex-post	Objetos de gestão (produto, departamentos) / Resultados
Do custo padrão/«standard cost accounting»	Processo (produtivo)	Custo	Gestão	Ex-ante	Objetos de gestão (produto, departamentos) / Resultado/ Desempenho/ Controlo
Dos recursos/«Resource consumption accounting»	Processo	Custos	Gestão	Ex-post	Objetos de gestão (produto, departamentos) / Resultados
Simplificada/«Backflush accounting»	Processo (produtivo)	Custos	Gestão	Ex-post	Objetos de gestão (produto, departamentos) / Resultados
De rendimentos/«throughput accounting»	Processo (global)	Rendimentos/ Resultados	Gestão	Ex-post	Capacidade/ Produtos (mix)/ Rendimentos/ Resultados
Orçamental/«Budgeting»	Processo (global)	Custos, rendimentos e resultados	Gestão	Ex-ante	Controlo/ desempenho

Orçamentos específicos/ cadernos de encargos (2)	Processo (parcial ou produto)	Custos	Gestão	Ex-ante	Atividade de inovação/ controlo de custos e atividades/ preço
Da melhoria contínua/ «Kaizen costing»	Processo (parcial)	Custos	Gestão/ Estratégico	Ex-ante	Aprendizagem/ gestão de custos
Do custo alvo/ «Target costing»	Negócio (produto novo)	Custos, rendimentos, resultados	Estratégico	Ex-ante	Custos, preços, resultados (pré-avaliação)
Do custo de qualidade	Processo (global)	Custos	Gestão/ Estratégico	Ex-post	Desempenho/ gestão de custos
Do custo logístico	Processo (parcial)	Custos	Gestão	Ex-post	Desempenho/ gestão de custos
Custeio por atividades/ ABC/TDABC (3)	Processo (global)	Custos	Gestão	Ex-post	Objetos de gestão (produto, atividades) / gestão de custos
Do ciclo de vida dos produtos/ «Life cycle cost accounting»	Ciclo de vida	Custos, rendimentos, resultados	Estratégico	Ex-post	Produto/Risco/ Investimento
Do custo total propriedade	Vida do produto	Custos	Estratégico	Ex-ante, Ex-post	Gestão de custos
Por atributos ou funcionalidades/ «Attribute or feature costing»	Processo (produto)	Custos	Gestão/ Estratégico	Ex-post, Ex-ante	Produto/ resultados
Aberta/ «Open-book accounting» (5)	Cadeia de valor	Custos, rendimentos, resultados	Estratégica	Ex-post	Sustentabilidade/ Competitividade
Dos clientes	Negócio	Custos, rendimentos, resultados	Gestão	Ex-post	Desempenho/ gestão de custos/ Sustentabilidade
Dos concorrentes	Negócio	Custos, rendimentos, resultados	Estratégico	Ex-post	Sustentabilidade
Magra/ «Lean accounting»	Processo	Custos	Microgestão	Ex-post	Desempenho/ controlo
Do posicionamento competitivo	Negócio/ Contexto	Custos, rendimentos, resultados	Estratégico	Ex-ante	Sustentabilidade/ Desempenho
Custo, volume, resultado / «Cost-volume-profit»	Processo (global)	Custos, rendimentos, resultados	Gestão, operacional	Ex-post	Produtos (mix)/ Capacidade/ Sustentabilidade/ Gestão de custos
«Benchmarking»	Processo/ Negócio	Custos, rendimentos e resultados	Estratégico	Ex-post	Objetos de gestão
Dos fatores determinantes do custo	Processo (global)	Custo	Estratégico	Ex-post	Sustentabilidade/ Gestão de custos

Do valor	Negócio/ Contexto	Valor	Estratégico	Ex-post	Sustentabilidade
Da marca	Negócio	Valor	Estratégico	Ex-post	Sustentabilidade
Orçamento estratégico	Negócio	Custos, rendimentos, resultados	Estratégico	Ex-ante	Sustentabilidade/ Competitividade/ Controlo
Painel de gestão	Processo	Custos, rendimentos, resultados	Gestão/ Operacional	Ex-post	Resultados/ Controlo/ Desempenho
BSC	Processo/ Negócio	Custos, rendimentos, resultados	Estratégico	Ex-post	Sustentabilidade/ Controlo/ Desempenho

Notas: (1) – Estas metodologias podem recorrer à utilização de alguns custos predeterminados ou teóricos; (2) – Existem metodologias específicas que para além de controlarem os custos controlam o calendário de realização. Trata-se, por exemplo, de metodologias associadas ao cálculo de custos de um projeto/serviço ou de desenvolvimento de um produto. (3) – Algumas destas metodologias podem ser aplicadas quer em termos ex-post quer ex-ante. (4) – Todas as metodologias que tem como objetivo os controlos exigem sempre a fixação prévia de metas e a confirmação posterior dos resultados pelo que tem de assumir sempre uma dupla perspetiva ex-ante e ex-post. (5) – A exigência de demonstração do custo/preço de alguns clientes aos seus fornecedores tem de enquadrar-se nesta perspetiva.

A PROBLEMÁTICA DAS FRONTEIRAS DA CONTABILIDADE

Perante um conjunto tão vasto de metodologias o problema das fronteiras da contabilidade coloca-se, portanto em saber

- se eventos em que a empresa não figura nem virá a figurar como titular, mas que podem vir a atingir o património, a atividade, o negócio e consequentemente condicionar ou determinar decisões (eventos do contexto próximo ou remoto);
- se a projeção de eventos condicionados, com contornos ainda indefinidos e incertos, dependentes de uma decisão futura, em que a empresa poderá vir a figurar como titular (por exemplo, eventos no âmbito do desenvolvimento de novos produtos), também devem constituir objeto do estudo da contabilidade.

Atualmente a contabilidade já considera no seu âmbito

- os factos com efeito imediato e direto no património (transações e outras operações);
- os factos que podem vir a ocorrer no futuro e ter efeitos diretos no património, mesmo que o seu montante exato seja desconhecido (transações e outras operações);
- a projeção da atividade futura, isto é, as operações esperadas ou desejadas, com repercussão direta no património futuro.

Por outras palavras atualmente a contabilidade já considera no seu âmbito todos

os factos, em que a entidade figura como uma das partes, que diretamente influenciam o património (valor e/ou composição), aceitando que estes sejam considerados em três perspetivas: factos reais, factos com ocorrência provável no futuro ou meras previsões de factos. O que não está claramente definido é se factos em que a empresa não é parte interveniente direta também podem ser englobados na contabilidade. Por outro lado, também carece de clarificação, se factos dependentes de uma decisão futura, devem ser tratados contabilisticamente.

Formular o problema desta forma corresponde a excluir desde logo todos os factos que nem direta nem indiretamente tem qualquer relação com o património, a atividade, o negócio ou a gestão ou por outras palavras, que não podem, através de um desenvolvimento perfeitamente racional ou previsível, influenciar nenhuma daquelas realidades.

Concretizando, uma empresa produtora de concentrado de tomate deve contabilizar – isto é, recolher, registar, controlar e interpretar – o estado do tempo nas regiões de plantação do tomate? Deve contabilizar a área plantada com tomate? Deve contabilizar o nível de ondulação do mar? Parece evidente que as duas primeiras informações podem vir a ter influência no futuro próximo da atividade da nossa empresa e, consequentemente, no seu património. É evidente que o efeito que se venha a registar é sempre indireto uma vez que:

1º. – Não se verifica um facto em que a empresa figure como titular;

2º. – Quando ocorrer a decisão – e, consequentemente, o evento que pode ser influenciado por aquelas informações (a compra de tomate para transformação) os efeitos no património vão ainda depender da força da empresa no mercado, das relações pré-contratuais com os potenciais fornecedores, da força dos fornecedores e dos restantes concorrentes e, como é óbvio, do comportamento posterior do preço de venda⁴.

Pensamos que não existem dúvidas sobre a relevância deste tipo de informação para a gestão de qualquer empresa. Já que já atualmente os gestores, através da sua rede de contactos e da informação pública procuram obter dados de natureza igual ou similar (ou pelo menos estão atentos à sua divulgação) sem, todavia, em muitos casos, procederem a um registo específico da mesma. É certo que, em algumas empresas, a procura deste tipo de informação já é efetuada de uma forma permanente e sistemática, recorrendo muitas delas à contratação de serviços de informação especializados⁵. Também é claro que a relevância desta informação para a gestão resulta do facto de serem fundamentais para a

4. Apesar de a eficiência no processo de compra das matérias primas poder não determinar o sucesso de qualquer empresa transformadora não devem existir dúvidas que comprar bem representa um dos alicerces desse sucesso – e esse alicerce será tanto maior quanto maior for a taxa de incidência das matérias primas ou da influência da qualidade da matéria na qualidade do produto.

5. Veja-se o caso das empresas que comercializam informações diárias sobre o mercado das chamadas «commodities», realizam estudos de mercado ou informações financeiras.

tomada de algumas decisões críticas e, consequentemente, para o sucesso da empresa.

Podemos, portanto, afirmar que a par dos factos tradicionalmente considerados como contabilísticos (isto é, com efeitos diretos no património) existem outros factos relevantes para a gestão – que num sentido mais amplo podemos incluir nos factos contabilísticos. A questão fundamental é saber se a relevância de uma determinada informação para a gestão justifica o seu tratamento contabilístico, isto é, a recolha, classificação, registo e posterior análise da informação compilada e processada ou se, pelo contrário, se deve tratar essa informação de uma forma descriptiva (pontual) ou estatística. Não podemos deixar de ter presente que é o grau de sucesso na tomada de decisão que, em grande parte, condiciona a evolução mais ou menos positiva do património e da capacidade para remunerar os proprietários.

A primeira conclusão é de que apenas a informação de natureza económica ou financeira, de natureza quantitativa, cuja incidência, direta ou indireta, a curto, médio ou longo prazo no património, na atividade, no negócio, isto é, na tomada de decisão possa vir a ser relevante deve ser objeto de registo contabilístico.

O UNIVERSO DOS EVENTOS NA PERSPECTIVA DE UMA EMPRESA

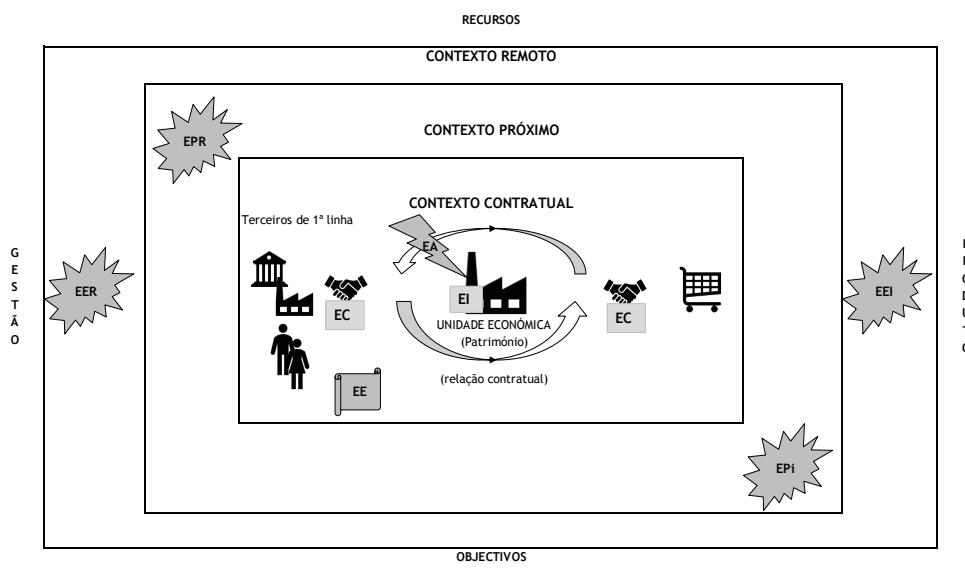


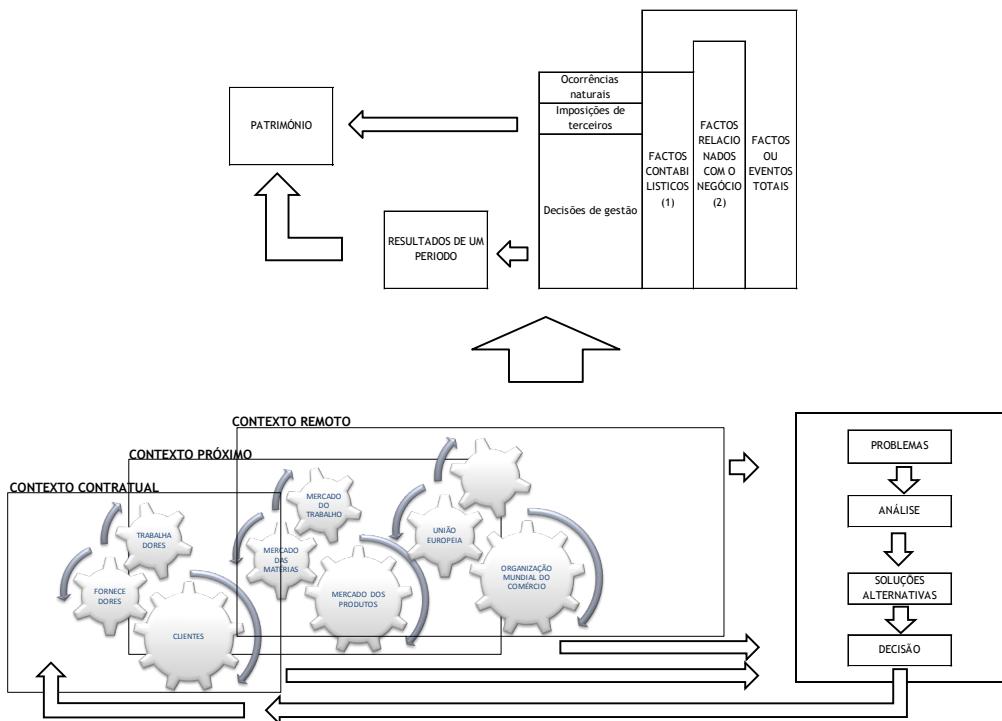
Figura 6 – O universo dos eventos

Analisemos mais detalhadamente os eventos à volta ou no interior de qualquer empresa (Fig. 5). O mundo dos eventos, na perspetiva do património de uma unidade económica, pode ser organizado de acordo com o contexto em que estes ocorrem e os efeitos que provocam. Normalmente estes eventos ou factos são uma consequência dessas decisões (ou, eventualmente, das decisões de terceiros ou de eventos inesperados) que vão gerar informações que determinam decisões futuras. À medida que se alarga o universo da análise atenua-se a relação entre os elementos ou eventos que constituem cada contexto e o património de uma qualquer empresa em concreto. Apesar da natureza comum do contexto cada empresa é livre para assumir a forma como pretende relacionar-se ou interagir com o contexto (nomeadamente, através da estratégia e modelo de negócio) para fazer face às alterações do mesmo. Cada empresa tem de definir as armas com que pretende conquistar o mercado e defender a sua posição. Por este motivo as necessidades de informação para gestão são diferentes de empresa para empresa. É, portanto, evidente que enquanto o primeiro grupo de factos – do contexto contratual - está perfeitamente caracterizado (todos aqueles em que a empresa figura como titular de um bem, um direito ou obrigação) os grupos de eventos subsequentes têm de ter a sua relevância reconhecida pela gestão - já que é em função das necessidades de gestão que deve ser estabelecido o âmbito dos factos relevantes⁶.

A segunda conclusão é que os eventos relevantes do contexto próximo ou remoto que interessam à contabilidade são apenas aqueles que podem influenciar o património, a atividade, o negócio ou a gestão, cuja identificação tem de ser realizada pela gestão de cada empresa.

6. Pela dimensão desta informação seria irrealista e antieconómico registar e analisar toda a informação deste universo.

A ORIGEM DOS EVENTOS CONTABILISTICOS



Nota (1) – Eventos contabilísticos tradicionais, com relação direta com o património. Alguns factos podem não ser objeto de registo imediato. (2) – Factos relativos ao negócio, que para além de incluir os factos tradicionais, podem resultar de decisões políticas relativas ao enquadramento jurídico ou macroeconómico, decisões dos concorrentes, decisões regulatórias ou de associações do sector e similares.

Figura 7 – A Origem dos eventos contabilísticos

A questão fundamental não é, portanto se este tipo de informação – de que a empresa não é um dos titulares e que não respeita diretamente ao património - é ou não relevante para a gestão – já que alguma dela seguramente que o é. A questão central é saber se essa informação pode e deve ser classificada como contabilística e tratada como tal. Para ser contabilística essa informação não tem de ser passível de registo de forma gráfica. Para ser contabilística essa informação não tem de ser registada num diário e num razão. A informação tem apenas de ser tratada de acordo com as técnicas contabilísticas.

A terceira conclusão é que para ser contabilística a informação necessita apenas de:

1. Apresentar uma relação inequívoca, direta ou indireta, quantitativa ou qualitativa, imediata ou postecipada, com o património/atividade/negócio da entidade.
2. Ser registada de forma sistemática e organizada, em classes (contas)

- representativas de entidades, recursos ou departamentos/atividades homogéneas.
3. Consequentemente, ser tratada de forma a gerar novas informações que permitam satisfazer os objetivos da gestão.
 4. Ser auditável.

As vantagens no tratamento contabilístico da informação são evidentes. O registo em classes permite a sua posterior exploração com base em múltiplos critérios. Acresce ainda que também a qualquer momento será possível verificar qual a origem da informação, a correção da sua classificação e valor. Será igualmente possível, através de processos de balanceamento, implantar procedimentos de auto controlo que impedem a ocorrência de erros grosseiros. É evidente que a par destes pontos fortes os sistemas contabilísticos apresentam um custo que pode levar a empresa a optar por outros sistemas de registo ou mesmo pelo não registo.

A quarta conclusão é que a mesma informação poderá ser tratada de uma forma contabilística ou extracontabilística. O tratamento da informação como contabilística depende de uma decisão da gestão.

Alargando-se o âmbito dos eventos contabilísticos é evidente que a qualidade da informação disponível passa a ser muito diversa. A informação original (dados) relevante para gestão assume formas e origens muito diversificadas pelo que para ser tratada como contabilística necessita de ser selecionada.

A seleção dos dados pode ser realizada de uma forma bastante simples: toda a informação que possa introduzir ruido no problema e na decisão deve ser excluída, isto é, toda a informação que nada clarificar sobre a natureza do problema e as consequências de cada solução alternativa deve ser desprezada. Assim devem ser excluídos os dados que:

- 1º. – Correspondam a meras opiniões ou constituam meras suposições;
- 2º. – Cuja qualidade não é credível (por exemplo, os textos promocionais devem ser objeto de uma análise crítica antes de serem considerados);
- 3º. – Estejam expressos apenas em termos qualitativos, opinativos ou descritivos (logo, subjetivos);
- 4º. – Não sejam claros quanto ao período ou data de referência, à entidade ou entidades envolvidas, ou à atividade a que se referem.

Dada a amplitude dos períodos de referência e das diferentes origens da informação, o grau de rigor dos dados relativos ao contexto próximo e remoto é sempre muito variável. A realidade é que os dados e a informação gerada não necessitam, muitas vezes, de possuir um grau de certeza absoluta, uma vez que para efeitos de gestão a informação,

na maior parte dos casos, não necessita de ser rigorosa, mas apenas confiável, isto é, o importante é que a margem de erro subjacente à informação não possa conduzir a uma decisão diferente daquela que vai ser tomada⁷.

Tão importante como selecionar a informação relevante é a identificação das fontes dessa informação e a forma de acesso, de forma atempada, sem distorções, sem grande esforço e custo. O tratamento contabilístico não é compatível com fontes de informação intermitentes ou ocasionais.

A quinta conclusão é, portanto, que só devem ser aplicados métodos contabilísticos se estiverem identificadas as fontes onde os dados podem ser recolhidos de forma sistemática e completa (isto é, incluindo todas as características necessárias à aplicação da metodologia escolhida e geração da informação pretendida), aos quais seja atribuído um grau de objetividade aceitável.

Mas não é apenas em termos do âmbito que a posição da contabilidade se está a alterar. As alterações de contexto têm conduzido a uma relevância cada vez maior dos horizontes de gestão e de decisão. Em termos de **análise temporal** da informação existem duas visões claras: a visão dos factos passados e a visão dos factos futuros.

Os factos passados do contexto contratual e interno são o que são, apesar de, em alguns casos, poder existir ainda um espaço de tempo razoável até serem completamente conhecidos ou quantificados os seus efeitos. Estes factos, titulados pela empresa, possuem um carácter operacional ou estratégico conforme a natureza imediata ou prolongada dos seus efeitos ou, no momento de análise e controlo, de acordo com o calendário dos objetivos fixados.

Os efeitos futuros, de origem contratual, não respeitam apenas às decisões que no passado foram tomadas sobre a capacidade produtiva e investimentos associados, mas também, por exemplo, quanto ao modelo de negócio ou quanto à especificação do produto. De facto a estrutura de custos é em grande parte determinada por decisões passadas e apenas vai ser preenchida pelas decisões atuais. Se excluirmos os efeitos da evolução do contexto, grande parte dos eventos futuros são, em qualquer momento, perfeitamente quantificáveis⁸. Também o carácter operacional ou estratégico dos eventos resulta do prazo para a sua concretização.

As informações relativas ao contexto próximo ou remoto, passadas ou previsíveis, apesar de puderem condicionar decisões operacionais, devem ser tratadas como tendo carácter estratégico.

A sexta conclusão é que no contexto contratual o registo da informação não

7. É evidente que esta afirmação não se aplica à contabilidade financeira

8. Esta quantificação resulta do facto de uma parte dos custos se encontrar pré-formatada e só uma parte residual ser resultado de decisões operacionais – que quando previstas são, regra geral, automáticas.

necessita de ser desagregado em factos operacionais e factos estratégicos já que esta distinção se realiza essencialmente na fase de controlo através da fixação de metas a médio e longo prazo. Já a informação do contexto próximo ou remoto deve ser toda tratada como estratégica.

A PROBLEMÁTICA DA ESCOLHA DAS METODOLOGIAS A APLICAR

A multiplicidade de objetivos, por um lado, e a diversidade dos dados de base, por outro, tornam difícil a hipótese de desenvolvimento de uma metodologia global, vocacionada para o negócio, capaz de responder a toda a problemática de gestão⁹. Acresce ainda que a dimensão total da informação com interesse para a gestão (factos relevantes para o negócio) torna pouco racional e económica a aplicação de todas as metodologias conhecidas – o que pressuporia o registo de toda a informação necessária para o efeito. Face a um leque tão alargado e diversificado de metodologias a pergunta lógica é: mas qual ou quais aplicar? A resposta fácil e lógica, em função da exposição anterior, é: as que forem adequadas aos objetivos que se pretendem atingir. Para concretizar um pouco mais esta resposta temos de abandonar a visão genérica das metodologias anteriormente apresentadas e identificar as características do processo e contexto¹⁰.

Não sendo racional nem económico tratar exaustivamente toda a informação, a atenção deverá ser focada nas áreas ou fatores que sejam determinantes para o sucesso da empresa e nas causas que possam contribuir para a perda de valor relativo dessas áreas ou fatores. Como já referimos, na escolha das metodologias é também necessário ter em atenção, em alguns casos, que não sendo a empresa um dos titulares, destinatários ou simples canal de circulação da informação é obrigatório identificar as fontes de informação, os canais de acesso à informação e o grau de fiabilidade da informação assim obtida.

Para além da dimensão e qualidade dos dados e das múltiplas perspetivas em que os mesmos podem ser classificados, não se pode deixar de chamar a atenção para a maior ou menor estabilidade do contexto envolvente e das consequências desta instabilidade ao nível da gestão. O facto de, para a generalidade dos produtos, não existirem barreiras legais à entrada no mercado, das estratégicas de posicionamento no mercado, de promoção e inovação dos concorrentes não serem antecipadamente conhecidas ou de a estratégia dos diferentes participantes na cadeia de valor poder evoluir faz com que as

9. Esta conclusão não deve impedir que se procure um registo único, detalhado e completo para cada informação de forma a permitir múltiplas análises posteriores.

10. Não se devem generalizar os problemas de um determinado sector económico, com múltiplas combinações possíveis de recursos, origens das matérias primas e canais de distribuição alternativos, na sua concorrência com produtos de origem externa ou produtos sucedâneos, para todas as empresas que o formam. Alguns desses problemas (de gestão) serão comuns, mas muitos outros serão específicos de cada empresa. A forma como a empresa se posiciona no mercado e o seu perfil de gestão é fundamental para identificar o perfil de problemas.

necessidades de informação de um período possam ser diferentes das necessidades do período anterior – não só porque alguns dos problemas podem já ter sido já solucionados mas, essencialmente, porque surgem novos problemas e necessidades de informação.

Por estas razões e em termos genéricos a gestão tem de estar atenta numa perspetiva de ganhar ou consolidar vantagens competitivas:

- a. À eficiência na aquisição e utilização dos recursos e na realização das atividades;
- b. Ao surgimento de melhores práticas nos processos e tecnologias empregues na empresa ou na cadeia de valor ou cadeias de valor;
- c. Às alterações da dimensão e perfil dos concorrentes, do seu nível de inovação e diferenciação;
- d. Às alterações das modas e gostos dos clientes no mercado dos produtos;
- e. Às alterações no mercado dos produtos sucedâneos ou similares;
- f. Às restantes modificações do contexto envolvente quer elas estejam em curso quer se preveja que se venham a concretizar.

Como princípio podemos fixar as seguintes metodologias básicas a aplicar a qualquer empresa:



A contabilidade financeira, de acordo com a legislação em vigor na generalidade dos países, é obrigatória. As necessidades de informação para efeitos operacionais, sobre a atividade e o negócio, dificilmente dispensam a adoção de um sistema global de registo, classificação, tratamento e análise dos custos e rendimentos globais. Cumprida a necessidade de valorização da produção todos estes sistemas devem estar focados na avaliação do desempenho e no apoio à tomada da decisão.

Figura 12 - Sistematização dos sistemas contabilísticos

Uma abordagem possível para a definição das metodologias adequadas a uma qualquer empresa é, portanto, identificar os processos e eventos críticos para o património, a atividade, o negócio e, consequentemente, a gestão. Para efetuar esta seleção as questões básicas a responder devem ser, em nosso entender, as seguintes:

1º. – OBJECTIVOS DA GESTÃO: garantir a retribuição dos proprietários e a sustentabilidade da atividade, traduzida a curto prazo pela rentabilidade dos capitais investidos e, a longo prazo, pela manutenção e/ou melhoria dos fatores críticos de sucesso.

2º. – ESTRATÉGIA E VANTAGENS COMPETITIVAS: Qual o foco da estratégia genérica atual da empresa? preço ou diferenciação? Quais os fatores críticos do sucesso?

A adoção de uma estratégia tem subjacente uma visão do contexto e a assunção de um determinado tipo de comportamento por parte da empresa. A atividade desta só será eficaz se conseguir identificar os fatores críticos do sucesso e procurar criar e consolidar as vantagens competitivas relativamente aos seus concorrentes, isto é, a gestão tem de se preocupar com os objetos em que assenta a estratégia, sejam eles, produtos, clientes processos, ou outro qualquer elemento ou evento. Todavia, deve ser claro que apesar da estratégia genérica se focar num determinado tipo de vantagem é recomendado que empresa não despreze a complementaridade que existe com todas as restantes.

A identificação da estratégia global adotada apenas tem utilidade para assegurar existe uma sincronização desta com os objetivos do sistema de informação.

Uma estratégia de preço terá de centrar-se em metodologias de análise dos custos totais enquanto uma estratégia de diferenciação deverá dar origem a metodologias que se preocupem com os produtos diferenciados, com os fatores que asseguram essa diferenciação (marca, inovação, serviço, qualidade, ...), com os custos necessários para alavancar essa diferenciação e os benefícios que daí resultam. É evidente que mesmo as empresas que optaram por uma estratégia de diferenciação não podem desprezar os aspetos relativos aos custos – tanto mais que não sabem quando podem ser forçadas a optar por outro tipo de estratégia.

A estratégia de nicho exige metodologias que permitam acompanhar o segmento de mercado concreto em que está focada a atividade mas também do custo global ou da diferenciação conforme a abordagem realizada ao nicho.

Só em condições muito particulares o sucesso de uma empresa depende de um único fator. Normalmente o sucesso está associado a um mix de fatores, cujo contributo individual para o sucesso é variável. Quando, numa empresa, o valor atingido por um desses fatores ou pelo mix permite distinguir o produto/serviço da empresa de todos os restantes competidores estamos em presença de uma vantagem competitiva. Todavia raramente essa vantagem será eterna, uma vez que o contributo de um determinado fator para o sucesso da empresa pode desaparecer

ou diminuir, relativamente aos concorrentes, quer por efeitos de fatores internos (FI) quer externos (FE).

FACTORES DE DEGRADAÇÃO DAS VANTAGENS COMPETITIVAS

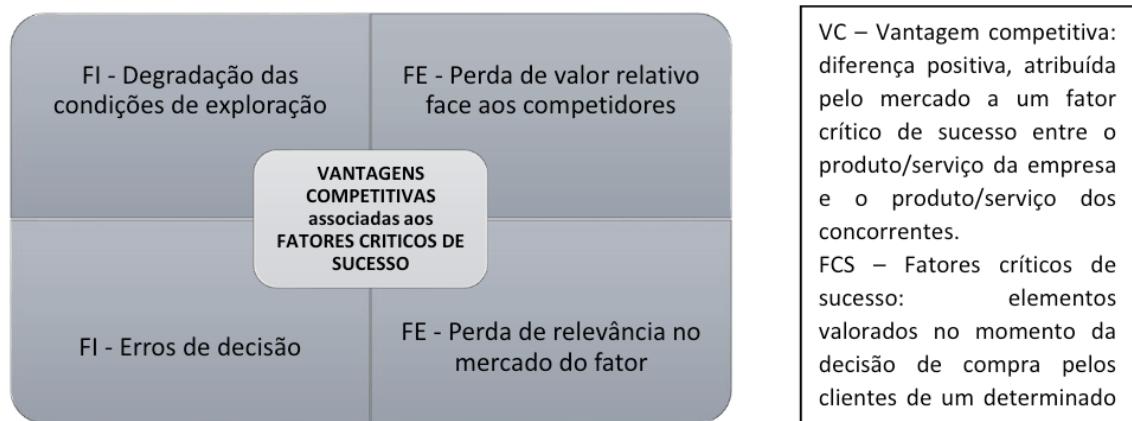


Figura 8 – Fatores de degradação das vantagens competitivas

Para um mesmo mercado os fatores críticos de sucesso terão tendência a manter-se estáveis, mas não imutáveis. Os processos e atividades críticas também tenderão a ser estáveis. A alteração, nomeadamente, do peso relativo do contributo de cada fator para a decisão de compra raramente acontecerá de uma forma brusca. As metodologias escolhidas, pelo menos enquanto se mantiver a estratégia (e os fatores críticos de sucesso) tenderão a ser eficazes.

3º. – **PROCESSOS CRÍTICOS:** Tendo em atenção a estratégia, o modelo de negócio e os fatores críticos de sucesso, quais os **processos críticos** para o sucesso da empresa? Nesses processos quais as atividades que são críticas?

Por processos críticos devem entender-se aqueles que estão associados aos fatores críticos de sucesso e que, portanto, suportam vantagens competitivas, ou, pelo contrário geram desvantagens competitivas. Devem ser consideradas críticas as atividades que se relacionam diretamente com os fatores críticos de sucesso. Apesar de nenhuma das atividades poder ser desprezada o foco deve estar naquelas cujos custos (inputs) ou resultados (outputs) mais se afastem das melhores práticas do mercado e, consequentemente, possam pôr em causa o desempenho de um processo crítico.

Esta análise pode também ser realizada ao nível da cadeia de valor. Constituirá um péssimo sinal para sustentabilidade da empresa se o processo/atividade critica se situe fora do âmbito da gestão da empresa – o que, por exemplo, no caso das empresas subcontratadas ocorrerá frequentemente. A empresa deve sempre tentar

melhorar as suas vantagens competitivas de forma a acompanhar ou suplantar os concorrentes, ou, simplesmente, a acompanhar as tendências do mercado. A alteração dos processos e das atividades, ao nível da empresa, tanto pode ocorrer rapidamente – por processos de reengenharia, por exemplo – como gradualmente – como resultado de processos de melhoria contínua – e, no caso de serem processos e atividades críticas devem ser escolhidas metodologias adequadas ao seu acompanhamento.

As empresas que participam num mesmo mercado/segmento adotam a mesma estratégia e modelo de negócio similar são condicionadas por fatores críticos de sucesso comuns. Teoricamente o peso relativo de cada um desses fatores é igual para todo o mercado/segmento¹¹. Na prática essa valorização é diferente para diferentes segmentos ou nichos do mesmo mercado. Os processos, as atividades ou eventos associados aos fatores críticos de sucesso podem assumir dois papéis: o de sustentar positivamente as vantagens da empresa ou o de penalizar essas vantagens.

4º. – INFORMAÇÕES CRÍTICAS: Quais são as informações relevantes para manter ou aumentar essas vantagens competitivas? Nas atividades quais são os eventos críticos e quais são as decisões críticas?

Conhecidos os fatores, processos e atividades críticas a identificação das decisões críticas é automática. Devem considerar-se críticas todas as decisões que podem afetar de forma relevante a posição competitiva da empresa e/ou os objetivos estabelecidos. As decisões críticas são aquelas que devem ser mais analisadas e controladas. Para estas decisões as informações relevantes são, quer em termos qualitativos quer em termos quantitativos, todas aquelas que condicionam o sentido da decisão.

Em síntese a identificação da informação necessária a determinada empresa e das metodologias que se devem aplicar para as obter depende da resposta a todas as questões anteriores. Apenas a informação relativa ao custo do produto é transversal a todas as atividades e empresas. De facto, mesmo que a empresa detenha a posição ideal no mercado (uma posição monopolista, por exemplo) o nível da procura é condicionado pelo preço (e, consequentemente, pelo custo). Custos elevados implicam necessariamente preços elevados, que implicam menor procura, menores rendimentos e, provavelmente, menores resultados.

Com base nesta perspetiva devem ser adotadas as metodologias de tratamento de dados adequadas aos objetivos que as atividades e decisões críticas vão exigir. Estas metodologias terão de abranger, simultaneamente, as perspetivas operacionais e

11. Na prática esta diferenciação só ocorre ao nível dos diferentes segmentos ou nichos do mercado.

estratégicas.

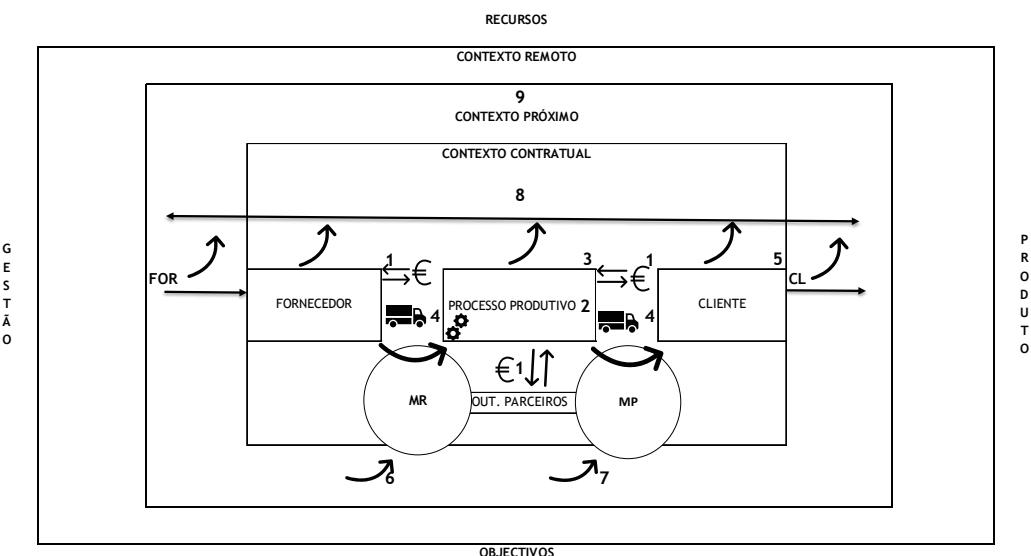
O sistema ideal é aquele que para além de permitir a rápida elaboração de relatórios mensais sobre a atividade desenvolvida, focado nos fatores críticos e nas vantagens competitivas, disponibilize, permanentemente, indicadores simples e significativos sobre esses mesmos fatores quer eles sejam sintetizados num Balanced Scorecard, num painel de gestão ou em KPIs (indicadores chave de performance).

CONCLUSÃO

A contabilidade deve focar-se em todos os eventos que direta ou indiretamente podem modificar, condicionar ou determinar o valor ou composição do património, a atividade ou o negócio, e consequentemente, a gestão – já que, mais tarde ou mais cedo, com maior ou menor intensidade, vão ter consequências no próprio património. Por outras palavras a contabilidade deve preocupar-se com todos os eventos diretos ou indiretos, imediatos, diferidos, prováveis ou projetados, reais ou previstos, de natureza económica e financeira, relacionáveis com o património, quer os que resultam da atividade e do modelo de negócio quer do contexto, capazes de potenciarem ou criarem obstáculos ao sucesso do negócio.

Se atendermos aos elementos definidores da empresa e do contexto envolvente que temos vindo a caracterizar podemos estruturar da forma seguinte o potencial de aplicação das metodologias contabilísticas.

VISÃO SISTEMATIZADA DO NEGÓCIO (EM TERMOS DO PROCESSO E DO CONTEXTO)



Notas:

- 1 – Relações com terceiros:** todas as transações realizadas com terceiros, incluindo todas as alterações do património resultantes de factos naturais ou outros;
- 2 – Operações internas:** todas as operações de transformação realizadas internamente desde a compra de recursos necessários à atividade até à venda de produtos dela resultantes;
- 3 – Produtos:** todos os fatores que podem influenciar a gestão do produto, nomeadamente, o ciclo de vida, o preço de venda e a margem de contribuição;

4 – **Operações logísticas**: todas as atividades de abastecimento de materiais físico de materiais e de distribuição física de produtos acabados, mesmo que não asseguradas pela empresa;

5 – **Clientes**: todas as atividades relacionadas com clientes, nomeadamente, preços, custos de servir, margens e ciclo de vida ou retenção;

6 – **Mercados de recursos**: todos os fatores que caracterizam o mercado dos vários recursos, nomeadamente, relativamente a potenciais fornecedores, qualidade, preço, oferta e procura de recursos alternativos, nomeadamente, subcontratação;

7 – **Mercado de produtos acabados**: todos os fatores que caracterizam o mercado, nomeadamente, relativamente a potenciais clientes e fornecedores, qualidade, preço, oferta e procura de produtos alternativos ou sucedâneos;

8 – **Cadeia de valor**: identificação dos principais participantes, contributo qualitativo e quantitativo para a cadeia e comparação com cadeias concorrentes;

9 – **Contexto**: situação dos principais fatores condicionantes do negócio, da estratégia e da sustentabilidade da empresa.

Figura 9 – Visão sistematizada do negócio

De uma forma mais analítica aquelas áreas podem ser apresentadas da forma constante do quadro seguinte.

SISTEMATIZAÇÃO DAS ÁREAS DE POTENCIAL DE APLICAÇÃO DAS METODOLOGIAS CONTABILISTICAS

Âmbito		Problemáticas/perspetivas	Algumas metodologias de análise conhecidas (exemplos)
1	Património	Transações reais e operações similares	Contabilidade Financeira
		Transações projetadas e operações similares	Orçamental
2	Processos e operações internas	Custos totais/Estrutura de custos (mix de fatores)	Método direto/ Método indireto. Departamentalização/ ABC/TDABC.(1)

		Capacidade/ Produção/ Mix de produtos	Contabilidade de rendimentos
		Stocks	Contabilidade de rendimentos
		Logística interna	
		Qualidade	Custos de qualidade e não qualidade. TQM (3)
		Aprendizagem	Melhoria continua. Curva de aprendizagem
		Inovação	
		Recursos Humanos	Orçamentos. Custo Alvo
		Tecnologia	Avaliação do desempenho (BSC/ Painel de gestão/KPI). Curva de aprendizagem
		Sustentabilidade ambiental (energia e outros)	Avaliação do desempenho (BSC/ Painel de gestão/ KPI). Benchmarking. Contabilidade marginal (4)
		Gestão/Desempenho	Orçamental. Padrões. Avaliação do desempenho (BSC/ Painel de Gestão/KPI). Contabilidade «lean»
		Controlo	
3	Produtos	Custos	Custo total de propriedade
		Mix de produtos/ Rendimentos	Modelo custo-volume-resultado. Contabilidade de rendimentos
			Custo no ciclo de vida
		Perfil do produto	Custos por atributos
		Novos produtos	Custo alvo. Orçamentos
4	Transportes	Custos de distribuição e de abastecimento	Custos logísticos. ABC. TDABC
		Fornecedores	Avaliação fornecedores
		Trocas compensatórias	Modelo custo-volume-resultado.
5	Clientes	Custos específicos	ABC, TDABC
		Perfil dos clientes (rentabilidade)	ABC
		Ciclo de vida dos clientes	ABC
		Canais de distribuição/ Rendimentos	ABC
6	Mercado de recursos	Custos	Custo total de propriedade

	Matérias primas	Perfil de recursos (qualidade, condições comerciais, ...)	
	Pessoal	Trocas compensatórias	Modelo custo-volume-resultado
	Tecnologia	Perfil dos mercados	
	Subcontratação	Cadeia de abastecimento	Custos logísticos
		Taxas de cambio	
		Novos recursos	
7	Mercado do produto	Preço de venda/valor	Precificação
		Perfil dos produtos	
		Perfil dos mercados (segmentação e concorrência)	
		Marcas/Concorrência	
		Canais de distribuição	
		Ações promocionais	
8	Cadeia de valor	Custos e margens	Contabilidade aberta
		Trocas compensatórias	
		Cadeias concorrentes	
9	Contexto	Fatores críticos do sucesso	
		Conjuntura económica	
		Posicionamento competitivo	
		Planeamento Estratégico	

Notas: (1) – As metodologias para abordar a problemática dos custos dependem da classificação destes em diretos ou indiretos e das opções realizadas ao nível do planeamento contabilístico (2) – O JIT é uma filosofia de gestão que pode ter uma influência determinante na gestão de stocks e ao nível da contabilidade não financeira. (3) – O TQM é uma filosofia que procura promover a meta de zero defeitos (fazer bem à primeira, em todas as tarefas realizadas na empresa). O TQM tem uma particular influencia nos processos contabilísticos, mas não é uma metodologia contabilística. (4) - São múltiplos os problemas que se colocam à gestão de qualquer empresa pelo que são múltiplas as metodologias a que se deve/pode de recorrer. A contabilidade marginal ou custo-volume-resultados são apenas uma delas. O Benchmarking é uma metodologia que procura identificar, para qualquer atividade as melhores práticas conhecidas e promover a sua adoção por parte da empresa. Tem por isso efeitos diretos ao nível do custo, mas a sua aplicação não se resume a estes. (5) – Teoricamente o ciclo de vida é determinado essencialmente pelo mercado, na prática, através da inovação, as empresas podem contribuir para acelerar a morte dos seus próprios produtos.

Podemos, portanto, afirmar que atualmente são seis os focos da contabilidade: património, atividade, negócio, valor, contexto e gestão e que os eventos contabilísticos podem ser sintetizados no quadro seguinte.

FOCOS ATUAIS DA CONTABILIDADE

EVENTOS DE NATUREZA ECONÓMICA OU FINANCEIRA SUSCETIVEIS DE TRATAMENTO PELAS TECNICAS CONTABILISTICAS	
TODAS AS TRANSACÇÕES REAIS E OPERAÇÕES SIMILARES ENVOLVENDO O PATRIMÓNIO	TODAS AS OPERAÇÕES REAIS DE TRANSFORMAÇÃO INTERNA (INERENTES À ATIVIDADE DA EMPRESA)
PREVISÃO DE TRANSACÇÕES E OPERAÇÃO INTERNAS REFERIDAS A UM DETERMINADO PÉRIODO	
EVENTOS REAIS OU PREVISIVEIS DO CONTEXTO QUE PODEM TER IMPACTO DIRETO OU INDIRETO NO PATRIMÓNIO, ATIVIDADE OU NEGÓCIO E CONSIDERADOS RELEVANTES	EVENTOS CONDICIONADOS A UMA DECISÃO FUTURA CONSIDERADOS RELEVANTES

Figura 10 – Os focos da contabilidade

CARACTERIZAÇÃO DAS METODOLOGIAS CONTABILISTICAS EM USO						
DESIG	CARACTERIZAÇÃO	REQUISITOS	OBJECTIVOS	PONTOS FORTES	PONTOS FRACOS	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS
FINANCEIRA	Registo gráfico, em princípio pelo valor histórico ou de mercado, de todos os factos, relativos a um determinado património	Indiferentes (contabilidade obrigatória)	Assegurar a determinação de uma imagem verdadeira e apropriada, quantitativa e qualitativamente, do património de uma entidade e das suas variações num determinado período (resultado)	Rigor. Capacidade de prova perante terceiros. Identificação do património. Identificação do resultado do período.	Rigidez das normas contabilísticas. Fraca consideração das necessidades de gestão. Necessidade de apoio de outra metodologia para o cálculo do custo das existências. Tempo necessário para a realização dos registos.	Rodrigues, A. M. (2010). SNC-Sistema de Normalização Contabilística. Áreas Editora, 2.

SISTEMA DE CUSTOS REAIS COM ADOPÇÃO DO MÉTODO DIRECTO	<p>Registo sistemático de todos os custos efetivos de um determinado período, com identificação dos custos diretos aos produtos, através de folhas de custeio ou documentos similares e dos custos indiretos através de um qualquer método de imputação destes custos aos produtos.</p> <p>Pode envolver a utilização, ao longo do exercício, de custos teóricos para a imputação da mão de obra e dos gastos gerais de fabrico e o apuramento e repartição final de diferenças de imputação.</p>	<p>Processos com gestão da produção em lotes de produtos.</p>	<p>Cálculo do custo real da produção.</p>	<p>Simplicidade. Rigor no cálculo dos custos diretos. Controlo dos custos indiretos.</p>	<p>Dificuldade em avaliar a eficiência na incorporação dos recursos diretos. Eventual subjetividade na imputação dos custos indiretos. Foco nos custos e menosprezo do tratamento dos ganhos. Foco nos custos industriais e menosprezo dos custos não industriais. Tempo necessário e custo suportado para a obtenção dos custos de produção.</p>	<p>Coelho, M. H. M. (2019). <i>Contabilidade Analítica: cálculo e análise de custos para a gestão</i>. Vida Económica Editorial.</p>
SISTEMA DE CUSTOS REAIS COM ADOPÇÃO DO MÉTODO INDIRECTO	<p>Registo sistemático de todos os custos efetivos de um determinado período, com identificação dos custos diretos com os períodos e segmentos de produção e distribuição pelos produtos, através da homogeneização da produção e dos custos indiretos através de um qualquer método de imputação destes custos aos produtos.</p> <p>Pode envolver a utilização, ao longo do exercício, de custos teóricos para a imputação da mão de obra e dos gastos gerais de fabrico e o apuramento e repartição final de diferenças de imputação.</p>	<p>Qualquer tipo de processo desde que os produtos possam ser padronizados - pelo menos em termos de recursos diretos.</p>	<p>Cálculo do custo real da produção.</p>	<p>Simplicidade. Controlo dos custos diretos e indiretos.</p>	<p>Necessidade de mensuração da produção de cada período. Não identificação das causas das ineficiências. Foco nos custos e menosprezo do tratamento dos ganhos. Foco nos custos industriais e menosprezo dos custos não industriais e dos ganhos. Dificuldade de adoção do regime de inventário permanente/ Apuramento dos custos apenas no final do período de gestão..</p>	<p>Coelho, M. H. M. (2019). <i>Contabilidade Analítica: cálculo e análise de custos para a gestão</i>. Vida Económica Editorial</p>

SISTEMA DE CUSTOS MARGINAIS REAIS	<p>Registo sistemático de todos os custos efetivos de um determinado período, com identificação dos custos diretos e indiretos, fixos e variáveis.</p>	<p>Qualquer tipo de processo desde que os produtos possam ser padronizados - pelo menos em termos de recursos diretos.</p>	<p>Cálculo do custo real da produção. Auxiliar a tomada de decisão</p>	<p>Apuramento da margem de contribuição/distinção entre custos fixos e variáveis. Geração de informação para a tomada da decisão. Controlo dos custos.</p>	<p>Necessidade de mensuração da produção de cada período. Não identificação das causas das ineficiências. Menosprezo dos ganhos. Dificuldade de adoção do regime de inventário permanente/ Apuramento dos custos apenas no final do período de gestão..</p>	<p>Kilger, Wolfgang – <i>Flexivel Plan-kostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung.</i></p>
SISTEMA DE CUSTOS PADRÓES	STANDARD COST ACCOUNTING	<p>Determinação de um custo previsional, em condições de normalidade, para a produção e registo de toda a produção a esse custo, simultaneamente com o apuramento dos custos reais ocorridos em cada período. Apuramentos dos desvios entre os custos reais e o custo padrão da produção, identificação das respetivas causas e, se necessário, lançamento de um plano de ações correctivas para evitar a sua repetição futura.</p>	<p>Qualquer tipo de processo desde que os processos/produtos possam ser padronizados.</p>	<p>Cálculo do custo real da produção. Melhorar a eficiência da incorporação de recursos.</p>	<p>Simplicidade. Melhoria do conhecimento dos processos e produtos. Capacidade de avaliação do grau de eficiência e de desempenho. Controlo de toda a atividade. Necessidade de antecipar a atividade. Ferramenta para implementar uma gestão por exceção. Foco na responsabilidade.</p>	<p>Fraca adaptabilidade a processos pouco padronizados ou sujeitos a metodologias de melhoria contínua. Apuramento dos desvios, suas causas e definição do plano de ações apenas muito depois de ocorridas as ineficiências. Perspetiva de controlo de custos e não de gestão de custos. Focos nos custos e menosprezo dos ganhos. Eventual subjetividade na imputação dos custos indiretos. Custos de implementação.</p> <p>Gillespie, C. (1962). <i>Standard and direct costing.</i> Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.</p>

SISTEMA DE CUSTOS PELO CONSUMO DOS RECURSOS	RESOURCE CONSUMPTION ACCOUNTING	<p>Conjugação dos princípios do custeio marginal com o ABC, assente nos consumos quantitativos e nas capacidades, baseado nos recursos e nas transações reais, respeitando a multiplicidade das relações entre os recursos e os objetos de gestão,.</p>	<p>Qualquer tipo de processo.</p>	<p>Cálculo do custo real da produção. Cálculo do custo de outros objetos de gestão. Auxiliar a tomada de decisão</p>	<p>Apuramento da margem de contribuição/ distinção entre custos fixos e variáveis. Geração de informação para a tomada da decisão. Foco nas relações de causalidade que justificam a geração dos custos dos recursos.</p>	<p>Modelo teórico desenvolvido por especialistas aparentemente ainda sem grande aplicação prática.</p>	<p>Van Der Merwe, A., & Keys, D. E. (2002). The case for resource consumption accounting. <i>Strategic Finance</i>, 83(10), 30.</p>
CONTABILIDADE DE GANHOS	THROUGHPUT ACCOUNTING	<p>Metodologia de análise de processos com o objetivo de determinar, sistematicamente, o principal ponto de estrangulamento da capacidade produtiva e promover a sua sistemática eliminação, de forma a permitir maximizar o rendimento, considerando uma classificação radical dos custos em fixos e variáveis por forma a assegurar a produção prioritária dos produtos com maior contribuição para os resultados ao mesmo tempo que promove a redução de stocks.</p>	<p>Qualquer tipo de processo, desde que estes e os produtos estejam padronizados.</p>	<p>Modelo teórico desenvolvido por especialistas aparentemente ainda sem grande aplicação prática.</p>	<p>Identificação dos produtos com maior margem face ao fator de estrangulamento da capacidade. Estudo da capacidade produtiva. Racionalização da gestão de stocks de produtos em curso de fabrico. Persistência na persecução dos objetivos.</p>	<p>Dificuldade de aplicação a produção muito diversificada. Possibilidade de distorção dos resultados pela adoção de uma classificação demasiado purista. Aparente menosprezo pelos custos e pelos efeitos de uma eficiente gestão de custos. Objetivos limitados (apesar de relevantes).</p>	<p>Goldratt, E. M., & Cox, J. (2016). <i>The goal: a process of ongoing improvement</i>. Routledge.</p>

SISTEMA ORÇAMENTAL	BUDGETING	<p>Sistema integrado de projeção da atividade económica e financeira, eventualmente, com base em planos de Ação, nos custos correntes e preços correntes e nas condições de abastecimento e comercialização previstas para um determinado período, para determinar em primeiro lugar se os objetivos previstos são financeiramente possíveis e economicamente adequados e, em segundo lugar e, à posteriori, para permitir controlar a atividade realizada.</p>	Aplicação genérica	<p>Modelo vocacionado para o controlo de empresas descentralizadas em ambientes económicos estáveis.</p>	<p>Antecipação do futuro. Fixação de objetivos a atingir. Capacidade de avaliação do grau de eficácia e do desempenho. Possibilidade de associação a outras metodologias. Foco na responsabilidade.</p>	<p>Custo e tempo aplicado na implantação e manutenção do sistema. Possibilidade de perpetuização das ineficiências. Gestão com base no orçamento. Controlo apenas depois de realizada a atividade.</p>	<p>Bragg Steven, M. (2017). <i>Budgeting: A Comprehensive Guide. Accounting Tools. Inc., Centennial, Colorado.</i></p>
ORÇAMENTOS PARCIAIS / CADERNO DE ENCARGOS		<p>Metodologia de previsão limitada de custos, relativos a um determinado projeto ou produto, com base nas condições de exploração correntes ou previstas e num calendário de execução, com o objetivo de estabelecer o preço de venda (no caso de se tratar de um orçamento de um produto) e controlar a realização do projeto ou produto, quer em termos de custos quer em termos de prazo de realização</p>	Aplicação a novo projeto/ produtos que necessitem de um prazo dilatado para serem concretizados.	<p>Capacidade de avaliação do grau de eficácia e desempenho no desenvolvimento de novos projetos/ produtos. Informação para implementação de medidas corretivas. Possibilidade de conjugação com outras metodologias.</p>	<p>Risco dos custos e/ou tempo de execução serem sobreestimados para prevenir eventuais variações. Dificuldade de prever custos e tempos de novas atividades.</p>	<p>Modelo adequado ao controlo de custos de desenvolvimento de novos produtos e de custos de encomendas de serviços/ produtos específicos.</p>	<p>Callahan, K. R., Stetz, G. S., & Brooks, L. M. (2011). <i>Project management accounting: Budgeting, tracking, and reporting costs and profitability</i> (Vol. 565). John Wiley & Sons.</p>
SISTEMA DE CUSTOS DE MELHORIA CONTINUA	KAIZEN COSTING	<p>Metodologia para identificação e seguimento de eventos considerados ineficientes e geradores de custos desnecessários que, mediante a identificação da causa mais relevante, assegura o desencadear de ações corretivas para anulação ou diminuição dessa causa.</p>	Aplicação genérica, de que os processos e produtos estejam padronizados.		<p>Simplicidade. Seleção ajustável de objetivos. Envolvimento de todos os trabalhadores. Capacidade para reduzir, a médio prazo, os custos. Persistência na persecução dos objetivos. Metodologia independente de outras que venham a ser adotadas.</p>	<p>Exige uma cultura de melhoria contínua e pessoal motivado e qualificado. Efeitos reduzidos a curto praz. Ausência de quantificação em termos de custos monetários.</p>	<p>Imai, M. (2012). <i>Gemba kaizen: A commonsense approach to a continuous improvement strategy</i> 2Ed. McGraw-Hill</p>

SISTEMA DE CUSTO ALVO	TARGET COSTING	<p>Metodologia que partindo do preço de venda adequado ou possível para um novo produto e de uma margem de lucro, determina o custo admissível e, em cada momento do desenvolvimento, procura analisar o custo provável do novo produto em comparação com o custo admissível para, caso necessário, desencadear ações que assegurem que o custo provável não ultrapasse o custo admissível, ou, em alternativa, recomendar o abandono do desenvolvimento.</p>	<p>Aplicação genérica a empresas com processos de desenvolvimento complexos e prolongados</p>		<p>Planeamento dos resultados. Intensificação das relações com todos os participantes na cadeia de valor. Análise do mercado. Pré-avaliação dos novos produtos. Redução dos custos por insucesso económico dos novos produtos. Metodologia independente de outras adotadas.</p>	<p>Risco de atraso no lançamento de novos produtos. Objetivos imitados. Custo de funcionamento. Dificuldade de determinação do custo provável do produto, nas fases iniciais do desenvolvimento.</p>	<p>Cooper, R. (2017). <i>Target costing and value engineering</i>. Routledge.</p>
SISTEMA DE CUSTOS DE QUALIDADE		<p>Metodologia de classificação de todos os custos, na perspetiva de uma filosofia de qualidade total, em custos da qualidade, para a obtenção da qualidade e de não qualidade, com o objetivo de assegurar uma gestão mais eficiente dos custos.</p>	<p>Aplicação genérica, principalmente, a empresas que adotem uma filosofia de qualidade total.</p>		<p>Identificação de custos de não qualidade. Possibilidade de medir os efeitos de ações para a obtenção da qualidade. Instrumento para a gestão dos custos na perspetiva da qualidade.</p>	<p>Dificuldade de aplicação do conceito de qualidade/não qualidade a todos os custos da empresa. Dificuldade em quantificar alguns efeitos económicos da não qualidade, nomeadamente, os custos não contabilísticos.</p>	<p>Ross, J. E. (2017). <i>Total quality management: Text, cases, and readings</i>. Routledge.</p>
SISTEMA DE CUSTOS LOGÍSTICOS		<p>Metodologia de análise dos custos logísticos com o objetivo de assegurar eficiência destes processos.</p>	<p>Aplicação genérica a empresas com processos logísticos complexos</p>		<p>Identificação dos custos logísticos. Capacidade para avaliar os efeitos económicos de trade-offs logísticos. Integração com outras metodologias que venham a ser adotadas.</p>	<p>Objetivos limitados da análise.</p>	<p>Faria, A. C. D., & Costa, M. D. F. G. D. (2005). Gestão de custos logísticos. <i>São Paulo: Atlas</i>, 147-161.</p>

SISTEMA DE CUSTEIO POR ACTIVIDADES	ABC	<p>Metodologia de tratamento dos custos indiretos relativamente aos produtos que assenta na desagregação da empresa em processos e atividades e na identificação dos fatores que determinam a ocorrência dos custos dos recursos e das atividades (cost drivers) para determinar o custo destas, dos cost drivers e dos objetos de custo.</p>	<p>Aplicação genérica, mas preferencialmente a empresas organizadas e geridas por processos.</p>		<p>Maior rigor na afetação dos custos indiretos. Identificação dos custos de todas as atividades/processos realizados e da razão para a sua ocorrência. Apoio à gestão de custos (custos de atividades desnecessárias ou sem valor acrescentado e ineficientes). Foco na causa dos custos.</p>	<p>Distribuição de custos com base em entrevistas pode conduzir a respostas e resultados subjetivos. Desenvolvimento, atualização e manutenção do sistema pesado (como consequência do elevado número de atividades). Desprezo do facto de a atribuição do custo de algumas atividades aos produtos não poder ser efetuada diretamente. Desprezo da existência de custos fixos e variáveis.</p>	<p>Robert S. Kaplan, & Robin Cooper. (1998). <i>Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance</i>. Harvard Business Press.</p>
SISTEMA DE CUSTOS POR ACTIVIDADES EM FUNÇÃO DO TEMPO	TDABC	<p>Metodologia de tratamento dos custos indiretos relativamente aos produtos que assenta na desagregação da empresa em processos e atividades e na identificação dos fatores que determinam a ocorrência dos custos dos recursos e das atividades (cost drivers) e na conversão destes em tempo, para determinar o custo dos objetos de custo.</p>	<p>Aplicação genérica, mas preferencialmente a empresas organizadas e geridas por processos padronizados.</p>	<p>Modelo teórico desenvolvido por especialistas aparentemente ainda sem grande aplicação prática.</p>	<p>Facilidade de integração em sistemas de informação. Análise dos níveis e custos da ociosidade ou inatividade. Simplificação do cálculo do custo. Explicitação da distribuição do tempo/custo de cada objeto por atividades. Foco na causa dos custos.</p>	<p>Dificuldade de aplicação a empresas com processos não padronizados ou instáveis. Erro na determinação do custo quando os objetos de custo não utilizam os recursos do mesmo processo na mesma proporção e intensidade. Necessidade de adaptação da equação do tempo a processos totalmente automatizados.</p>	<p>Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). <i>Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits</i>. Harvard business press.</p>

SISTEMA DE CUSTO NO CICLO DE VIDA LIFE CYCLE COST ACCOUNTING	<p>Metodologia que procura quantificar os produtos e os custos de cada produto ao longo do seu ciclo de vida, por forma a avaliar a recuperação do investimento inicial e a necessidade de desencadear ações, em cada fase daquele ciclo, com o objetivo de garantir, pelo menos, a recuperação do investimento em desenvolvimento. Também pode ser aplicado para identificar os custos definidos na fase de desenvolvimento dos custos que são posteriormente gerados.</p>	<p>Aplicação genérica, principalmente, a empresas com processo de inovação intensivos que procuram a antecipação da saída dos produtos do mercado.</p>		<p>Capacidade para avaliar o interesse económico em prolongar a vida do produto. Avaliação do desempenho, a longo prazo, dos produtos. Gestão dos custos futuros na fase de desenvolvimento.</p>	<p>Impossibilidade real de conhecer a duração do ciclo de vida do produto e das suas fases (salvo se a sua morte for decretada pelo fabricante).</p>	<p>Norris, G. A. (2001). Integrating life cycle cost analysis and LCA. <i>The international journal of life cycle assessment</i>, 6, 118-120.</p>
SISTEMA DO CUSTO TOTAL DE PROPRIEDADE	<p>Metodologia do cálculo do custo total, efetivo ou estimado, de um produto, desde o momento de identificação da necessidade de compra até ao seu descarte.</p>	<p>Aplicação genérica, mas preferencialmente a produtos cuja utilização decorre ao longo de um período vasto e apresentam custos de funcionamento e descarte relevantes.</p>	<p>Metodologia adequada a auxiliar a decisão de compra de um produto entre várias alternativas possíveis.</p>	<p>Críterio racional para as decisões de compra entre vários produtos/serviços. Integração com outras metodologias que venham a ser adotadas.</p>	<p>Dificuldade em prever ou avaliar custos futuros. Dificuldade em estabelecer a vida útil dos produtos. Objetivos limitados.</p>	<p>Ellram, L. M. (1993). A framework for total cost of ownership. <i>The International Journal of Logistics Management</i>. Vol. 4 (2), 49-60</p>
SISTEMA DE CUSTOS POR ATRIBUTOS ATTRIBUTE COSTING	<p>Metodologia do cálculo do custo de um produto com base na soma dos custos de cada funcionalidade ou atributo reconhecidos no mesmo</p>	<p>Aplicação genérica, mas preferencialmente a empresas a cujos produtos são atribuídos diferentes funcionalidades alternativas, normalmente associados a diferentes componentes técnicas específicas.</p>	<p>Modelo teórico desenvolvido por especialistas aparentemente ainda sem grande aplicação prática.</p>	<p>Instrumento para gerir o perfil do produto de acordo com a valorização dos atributos pelo mercado.</p>	<p>Risco de subjetividade na identificação dos atributos dos produtos ou nas componentes que os asseguram. Subjetividade na determinação do valor que o mercado atribui a cada atributo. Dificuldade em calcular o custo dos atributos imateriais.</p>	<p>Walker, M. (1999). Attribute Based Costing: For Decision Making, Management Accounting, June. 9(2), 210-217.</p>

CONTABILIDADE DE GESTÃO	OPEN BOOK ACCOUNTING	Metodologia de divulgação contabilística e de gestão entre os participantes de uma cadeia de valor	Aplicação genérica a cadeias de valor	Melhorar a eficiência da cadeia de valor e garantir uma distribuição equilibrada de resultados.	Formalização das relações na cadeia de valor. Capacidade de gerir trade-offs com vantagens mútuas. Racionalizar processos na cadeia de valor. Melhorar competitividade global.	Risco de perda de capacidade negocial pelo menos nos mais fracos da cadeia de valor. Incapacidade de comprovar a informação recebida.	Suomala, P., Lahikainen, T., Lylly-Yrjänäinen, J., & Paranko, J. (2010). Open book accounting in practice—exploring the faces of openness. <i>Qualitative Research in Accounting & Management</i> , 7(1), 71-96.
CONTABILIDADE MAGRA	LEAN ACCOUNTING	Metodologia que visa a apresentação de informação imediata a todos os participantes de um processo	Aplicação genérica	Assegurar a correção imediata dos erros cometidos. Melhorar o desempenho.	Simplicidade. Efeitos corretivos imediatos. Capacidade da adaptabilidade a múltiplas situações.	Exigência de descentralização da decisão.	Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L. (2011). <i>Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise</i> . CRC Press.
AVALIAÇÃO DE CLIENTES		Metodologia de avaliação da rentabilidade de cada cliente	Aplicação genérica	Definir objetivos para o planeamento comercial e de marketing	Apoio à gestão comercial. Visão global de cada cliente (ganhos e custos). Possibilidade de extensão a outros objetos de gestão comercial. Integração com outras metodologias que venham a ser adotadas.	Risco de subjetividade no tratamento dos custos comerciais e de marketing indiretos.	Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry—A managerial accounting approach. <i>Industrial marketing management</i> , 36(6), 757-769.
ANALISE DO POSICIONAMENTO COMPETITIVO		Metodologia de identificação dos fatores críticos do sucesso, da sua relevância para a competitividade e do respetivo valor para a empresa e para os concorrentes.	Aplicação genérica	Identificar e sustentar as vantagens competitivas.	Identificar os fatores críticos de sucesso. Detetar alterações de estratégia dos competidores.	Qualidade muito variável da informação externa reunida. Análise a longo prazo.	Ward, K. (2012). <i>Strategic management accounting</i> . Routledge.
ANALISE DOS FACTORES DETERMINANTES DOS CUSTOS		Metodologia que procura identificar os fatores que determinam os custos, quer estruturais quer operacionais	Aplicação genérica	Gestão de custos	Auxiliar a gestão eficiente dos custos.	Dificuldade de aplicação prática (cada custo pode ter múltiplas causas).	Anderson, S. W. (2006). <i>Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management</i> . <i>Handbooks of Management Accounting Research</i> , 2, 481-506.

	ANALISE DA MARCA	Metodologia que procura identificar os fatores que determinam o valor da marca de forma a mensurar a sua evolução e expressão	Aplicação genérica a empresas que comercializam os seus produtos sob marca própria	Gestão da marca	Identificar os fatores que aumentam o valor da marca e acentuam a diferenciação do produto. Auxiliar a gestão dos custos de marketing e comerciais. Melhorar as vantagens competitivas.	Subjetividade da relevância de alguns fatores.	Roslender, R., & Hart, S. J. (2006). Interfunctional cooperation in progressing accounting for brands: the case for brand management accounting. <i>Journal of Accounting & Organizational Change</i> .
	ORÇAMENTO ESTRATÉGICO	Metodologia de apoio ao planeamento estratégico através da validação da coerência dos objetivos definidos e convertendo em valores monetários aqueles objetivos.	Aplicação genérica	Gestão estratégica	Fixação de objetivos quantitativos a médio e longo plano. Validação económica e financeiras dos planos e objetivos. Controlar a evolução do negócio.	Peso dos fatores subjetivos na previsão a médio e longo prazo, nomeadamente, dos que resultam do contexto. Elevado grau de incerteza.	Taylor, A. (2009). How strategic budgeting can control cost while improving performance. <i>Journal of Corporate Accounting & Finance</i> , 20(3), 53-58.
PANEL DE BORDO	TABLEAUX DE BORD	Metodologia de apresentação de um conjunto sistemático de indicadores financeiros e não financeiros	Aplicação genérica	Gestão operacional	Visão geral da evolução operacional da atividade. Utilização de dados contabilísticos e não contabilísticos. Integração com outras metodologias.	Elevado número de indicadores. Dificuldade de construção - se os indicadores não forem automáticos.	Voyer, P. (2011). <i>Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance: 2e édition</i> . PUF.
BSC	BSC	Metodologia de apresentação de um conjunto reduzido de indicadores financeiros e não financeiros estruturados em quatro áreas (financeiros, de mercado, processos Internos e aprendizagem) que procuram controlar os fatores críticos do sucesso	Aplicação genérica	Gestão operacional/ estratégica	Visão geral da evolução operacional / estratégica da atividade. Utilização de dados contabilísticos e não contabilísticos. Integração com outras metodologias. Número reduzido de indicadores.		Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2015). <i>Balanced Scorecard Success: The Kaplan-Norton Collection (4 Books)</i> . Harvard Business Review Press.

**PARTE II - CONTRIBUTOS PARA UMA METODOLOGIA
DE CONCEÇÃO DE UM SISTEMA DE ANÁLISE DO
NEGÓCIO E DO DESEMPENHO (SAND)**

INTRODUÇÃO

Uma das principais dificuldades na adoção de um sistema contabilístico para a análise e avaliação dos custos, produção, rendimentos, contexto próximo e desempenho resulta do facto da gestão não possuir uma ideia clara dos principais parâmetros que devem definir a estrutura destes sistemas.

Esta falta de percepção conduz à adoção de sistemas pouco ajustados às necessidades da empresa – tanto mais que o desenho final condiciona não só os objetivos que podem ser atingidos mas também a capacidade de, no futuro, serem atingidos novos objetivos. Este risco existe quer quando a empresa adquire um sistema pré-formatado – ainda que parametrizável – quer quando se procede a um desenvolvimento próprio, apesar dos riscos serem mais acentuados na primeira solução. De facto no caso da aquisição de software genéricos a empresa defronta-se normalmente com uma estrutura base inultrapassável e insuficiente ou condicionadora da informação que se pode obter.

Reconhecida a crescente importância da informação para sucesso de qualquer negócio é fundamental conceber sistemas de informação eficazes e eficientes. O presente estudo pretende apresentar, no contexto do negócio, as principais variáveis que devem ser consideradas num sistema de informação vocacionado para o apoio à gestão.

Existem três conceitos básicos para o desenvolvimento do presente estudo: sistema, empresa – ela própria considerada também um sistema aberto e negócio.

Geralmente por **sistema** entende-se um conjunto complexo e organizado de elementos que, com base em regras de funcionamento ou de processamento pré-definidas, se relacionam e articulam com o objetivo de atingirem um determinado resultado. Assim sendo quando pretendemos construir ou caracterizar um sistema teremos de identificar os objetivos a atingir, os elementos ou componentes que o vão constituir e as normas de processamento ou atividade. É este trabalho que, atendendo ao conceito de empresa e de negócio, tentaremos fazer nos pontos seguintes.

A visão global e sistematizada de qualquer **empresa** é normalmente representada por um sistema aberto, com três fluxos contínuos que constituem o cerne da atividade: materiais ou físicos, monetários e de informação. Destes fluxos apenas o relativo aos materiais é linear (o que sai só em caso de falha volta a entrar) já que os restantes são circulares.

Nos fluxos físicos a linearidade traduz-se no facto de existir uma diferenciação entre os fluxos de entrada (recursos, custos) e de saída (produto acabado, rendimentos). Por razões amplamente discutidas na literatura o foco dos sistemas contabilísticos para informação de gestão costuma estar centrado nos custos e, consequentemente, no desenho

de sistemas de análise e avaliação de custos (sistemas de custos reais ou previsionais).

Apesar de se reconhecer a validade destes argumentos o esforço que qualquer entidade tem de desenvolver para implementar um sistema de informação recomenda que, ainda de uma forma faseada no tempo, se tenham em vista objetivos mais amplos que a identificação e análise dos custos. Por este motivo entendemos que o foco do sistema deve ser colocado no negócio.

Por **negócio** entendemos o processo através do qual uma empresa transaciona, com criação de valor, bens ou serviços, produzidos ou adquiridos a terceiros. O negócio caracteriza-se assim por

- ✓ Um conjunto de pessoas;
- ✓ Um processo de criação de valor;
- ✓ Um processo de aprovisionamento, eventualmente, transformação, venda, distribuição e processos complementares, nomeadamente, de gestão, por detrás dos quais pode existir um processo de criação, inovação e desenvolvimento;
- ✓ Um ou vários produtos ou serviços
- ✓ Um conjunto de clientes (mercado)
- ✓ Um preço ou um conjunto de preços

Do ponto de vista económico, o negócio só é sustentável se criar valor para todos os intervenientes ou parceiros. Este princípio pode, em períodos transitórios sofrer algumas violações¹, mas a médio e longo prazo os ganhos tem de abranger todos os intervenientes – sob pena de deixarem de estar asseguradas as condições de reproduтивidade do negócio.

Para acompanhar, controlar e fazer evoluir o negócio a gestão necessita de, no mínimo, conhecer:

- ✓ Os recursos utilizados e os seus custos;
- ✓ Os produtos/serviços fabricados e/ou comercializados e os rendimentos gerados;
- ✓ As fontes de criação de valor e o valor desejado por cada um dos intervenientes;
- ✓ O contexto do negócio, nomeadamente a cadeia de valor em que se insere, e as cadeias de valor concorrentes;

Um sistema de análise e avaliação do negócio e do desempenho (SAND) constitui um elemento fundamental de qualquer sistema de informação de gestão. Todavia a realidade parece indicar que a generalidade das PMEs desconhece os benefícios da existência de um sistema deste tipo ou desvaloriza os potenciais benefícios face aos custos

1. Esta regra apenas não se aplica aos clientes. Regra geral, ao contrário dos restantes intervenientes, o cliente não está amarrado ao negócio. A insatisfação do cliente conduz quase imediatamente à interrupção da relação.

que a implantação e funcionamento necessariamente arrasta². Não é por isso de estranhar que a generalidade das PMEs esteja essencialmente focada apenas nos aspetos mais simples de um sistema de custos: a distribuição dos custos por centros de custo (tarefa normalmente associada à contabilidade financeira) e o cálculo do custo do produto (para efeitos de valorização de stocks e de análise e/ou proposta de preços de venda).

Apesar da adoção, por parte das empresas de maior dimensão, de sistemas ERP («Enterprise Resource Planning», isto é, Planeamento de Recursos Empresariais) ter vindo gradualmente a alterar o panorama anteriormente descrito a realidade é que muitos destes sistemas acabam por se focar numa informação departamentalizada sem apresentarem de forma sistemática e periódica informações relevantes para a gestão. Um sistema que não se preocupe com as variáveis relevantes para a gestão representa, de facto, um custo. Para que este seja admissível o sistema tem de constituir uma ferramenta de identificação e antecipação de potenciais problemas na rentabilidade e sustentabilidade da atividade, de análise dos mesmos e formulação de soluções. Caminhar (de preferência correr) à frente dos competidores, com base numa estratégia, constitui sempre um suporte sólido para o sucesso. A antecipação criadora não é possível sem informação.

Pretende-se com o presente estudo contribuir a identificação dos eixos em que deve assentar um SAND, mas também, apresentar, desde já, algumas propostas de solução para algumas das variáveis que é necessário definir.

DETERMINANTES DO SISTEMA DE ANALISE DO NEGÓCIO E DE AVALIAÇÃO DESEMPENHO

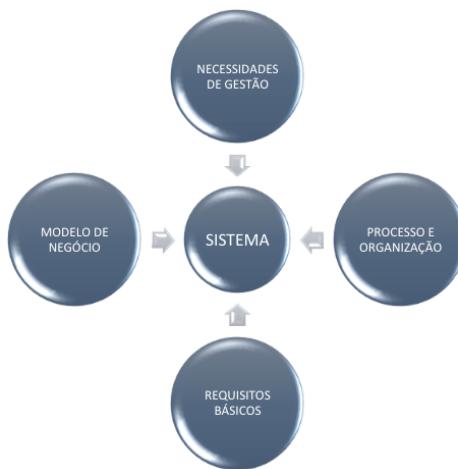


Figura 11 – Determinantes do sistema

O desenho de um qualquer sistema de informação contabilístico é modelado por um conjunto de quatro forças fundamentais. Cada uma destas forças é constituída por múltiplos fatores. O sistema poderá valorizar alguns fatores em relação a outros mas não poderá desprezar qualquer um deles.

As forças de natureza interna são elas próprias condicionadas ou determinadas por fatores externos que, desta forma, influenciam as opções que devem ser tomadas ou determinam mesmo os próprios modelos e análise.

2. Para esta situação também contribui o facto dos custos de sistema serem certos e conhecidos enquanto que os potenciais benefícios aparecem diluídos na redução de custos, do aumento dos rendimentos, na redução do risco ou simplesmente em evitar que os custos aumentem ou os rendimentos diminuam. O facto de os benefícios não serem contabilisticamente visíveis dificulta a visualização dos mesmos e qualquer análise de custo benefício.

As necessidades de gestão constituem o foco de qualquer SAND. Todavia como a formulação destas necessidades pode relevar-se superficiais ou insuficientes recomenda-se que as necessidades do sistema tenham também em consideração a estratégia e o modelo de negócio. Na fase da conceção deve também ser tomado em consideração o processo produtivo e a estrutura organizacional da empresa.

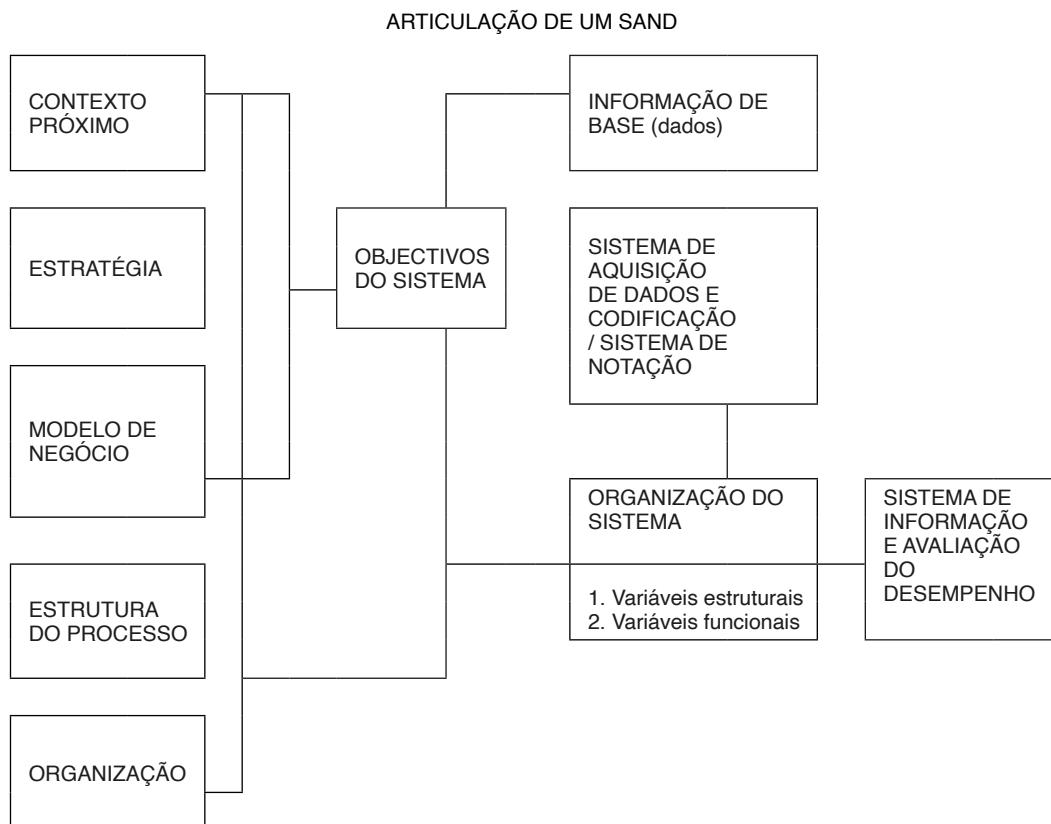


Figura 12 – Articulação de um SAND

Os objetivos definidos para o sistema vão determinar a informação que deve ser gerada e, consequentemente, os dados (informação não tratada pelo sistema) que têm de ser recolhidos e registados. Os dados vão ter de ser acomodados às regras de funcionamento estabelecidas uma vez que só dessa forma podem contribuir para gerar a informação pretendida. Os dados relativos ao universo interno e ao contexto contratual englobam todas as transações e eventos que envolvam custos ou rendimentos. Neste caso o que poderá ser diferente de sistema para sistema é a forma de tratamento destes dados. Já a informação sobre o contexto próximo, dada a sua dimensão, deve ser, em função dos objetivos de gestão, seletiva e limitada.

Identificados e caracterizados os objetivos e os dados necessários, ser definidos todas as variáveis de natureza técnico-contabilístico que, por um lado, vão formatar os dados (elementos ou componentes do sistema) e, por outro, processar esses dados. A definição destas variáveis não pode deixar de ter em atenção os objetivos eleitos e a organização da empresa.

Definidos os objetivos e as variáveis técnico contabilísticas deve ser delineado o sistema de aquisição ou recolha e codificação da informação – que, se a empresa possuir outros subsistemas de informação, pode automaticamente abastecido e, consequentemente, apresentar baixos custos de funcionamento. Finalmente a conceção do sistema não pode deixar de incluir o sistema de notação ou registo dos dados.

Em síntese o SAND é composto por um conjunto de objetivos e subsistemas que podem ser sistematizados da forma seguinte:

- ✓ Sistema de processamento da informação
- ✓ Sistema de informação e avaliação do desempenho
- ✓ Sistema de aquisição de dados e codificação
- ✓ Sistema de notação.

REQUISITOS DO SISTEMA

Como qualquer sistema similar, o SAND tem de cumprir um conjunto de requisitos básicos que garantem que:

- ✓ Toda e qualquer informação similar é classificada e interpretada da mesma forma;
- ✓ Em período idênticos e perante a mesma informação de base, os resultados obtidos são sempre os mesmos.

Para este efeito é necessário garantir o cumprimento de alguns requisitos na recolha, classificação/análise, registo e avaliação da informação. Os requisitos básicos do sistema sintetizam-se no quadro seguinte.

REQUISITOS TÉCNICOS DO SISTEMA

INTEGRIDADE E UNIVERSALIDADE

- Toda a informação sobre custos, produções e rendimentos é corretamente transferida/introduzida. Toda a informação relativa ao contexto próximo, considerada relevante, é recolhida. Toda a informação é tratada de acordo com os critérios eleitos. Informação de natureza idêntica terá um tratamento similar.

RASTREABILIDADE

- É sempre possível identificar a origem de qualquer informação.

RACIONALIDADE/RAZOABILIDADE

- Todas as informações são tratadas com base em critérios de racionalidade ou razoabilidade económica.

DESENVOLVIMENTO ANALITICO

- Todo o objeto de gestão pode ser analisado detalhadamente com base em multiplas perspetivas.

CUSTO

- Toda a informação existentes noutras subsistemas de informação é reconhecida e aproveitada.

Figura 13 – Requisitos técnicos do sistema

Apesar de grande parte destes requisitos poderem ser garantidos através do software que deve assegurar o tratamento dos dados, na definição das variáveis funcionais do sistema, devem ser adotadas algumas soluções que reforcem o cumprimento dos requisitos básicos do sistema.

OBJECTIVOS DA GESTÃO E DO SISTEMA

É evidente que os objetivos nucleares prosseguidos, em termos gerais, por qualquer unidade económica são comuns – pelo menos daquelas que visam e dependem da obtenção do lucro.

À medida que o contexto envolvente das empresas ganhava complexidade – com o agravamento da concorrência e dos fatores de incerteza – o objetivo fundamental da gestão deixou de ser a obtenção imediata de lucro, para se centrar em assegurar que a sustentabilidade da atividade e a criação de valor para os proprietários.



Figura 14 - Objetivos genéricos da gestão

Esta afirmação não é incompatível com a definição, a curto prazo, de outros objetivos – mesmo que possam ser, aparentemente, contraditórios com aqueles. À gestão interessa assegurar condições para retribuir o investimento realizado pelos proprietários e garantir condições que sustentem a atividade, isto é, que garantam, hoje e no futuro, a competitividade da empresa e a obtenção de resultados positivos. Estes objetivos pressupõem que os clientes continuem a preferir realizar negócios com a empresa – e não com os seus concorrentes. Normalmente esta preferência resulta do preço praticado mas também de outros fatores mais ou menos objetivos, dentre os quais salientamos a reputação, o design, a novidade, a qualidade, o serviço de atendimento e pós-venda, a flexibilidade ou rapidez na resposta, por exemplo.

Mas não são estes – ou apenas estes – os objetivos que devem suportar as exigências ao SAND. Na realidade os objetivos do sistema de informação devem ser determinados por três fatores fundamentais:

- ✓ A forma como a empresa pretende criar valor para todos os intervenientes no processo e sustentar a atividade, isto é, o modelo de negócio;
- ✓ O caminho que foi eleito pela gestão para atingir os objetivos gerais e específicos da empresa, isto é, a estratégia;
- ✓ Os obstáculos que a gestão identifica para concretizar aquele caminho e os objetivos;
- ✓ Os recursos de que a empresa dispõe para construir o negócio, a estratégia e atingir os objetivos;

Apesar de ser genérica a preocupação com a análise dos custos, o nível de detalhe e a forma como é realizada esta análise, a análise dos rendimentos e da criação de valor está em grande medida dependente da resposta às questões anteriores.

O conjunto de questões que podem ser colocadas para identificar as preocupações da gestão e, consequentemente, os objetivos para o SAND são resumidos no quadro seguinte.

QUESTÕES BASICAS ASSOCIADAS AOS OBJETIVOS DO SAND

Quais os fatores criticos do sucesso prevalentes no mercado ?

- Preço, prazo de entrega, qualidade, garantia, serviço pós-venda, ...

Qual a estratégia genérica eleita pela empresa ?

- Preço, diferenciação ou nicho.

Quais as vantagens competitivas da empresa relativamente aos concorrentes?

- Preço; Qualidade; Inovação; Flexibilidade; Reputação comercial

A empresa conhece os seus principais concorrentes (estratégia, modelo de negócio, objetivo, quota de mercado, preço, ...)?

- Conhece; Não conhece;

Para a concretização de uma qualquer venda qual a condição mais discutida com o cliente?

- Preço; Prazo de entrega; Qualidade (Garantia); Quantidade Mínima; Personalização do produto;

Quais as variação das margens brutas e dos custos de servir de cliente para cliente?

- Elevadas; Reduzidas

Qual o esforço económico da empresa em áreas não industriais (I&D Qualidade, Logística, ...)?

- Elevadas; Reduzidas (por área)

A eficiência de cada processo/atividade depende da velocidade do equipamento ou do esforço do pessoal?

- Equipamento/Pessoal (por atividade)

A subcontratação é uma operações sistemática ou esporádica ?

- Esporádica; Sistemática

A gestão considera relevante a fixação de objetivos para os vários níveis hierárquicos ?

- Sim; Não

Figura 15 – Questões básicas associadas aos objetivos do sistema

Independentemente dos objetivos concretos que sejam definidos por cada empresa estes podem ser sistematizados com base na sua área de referência:

- ✓ Processos internos
- ✓ Cadeia de valor
- ✓ Fatores críticos de sucesso.

PROCESSO E ORGANIZAÇÃO

No caso das indústrias transformadoras as opções realizadas ao nível da estrutura e organização do processo produtivo – nomeadamente quanto à forma como são dadas as instruções para início das operações e controlada a evolução do mesmo – são fundamentais para o desenho do SAND. Mas esta preocupação pela identificação dos processos e organização não deve ficar limitada à área fabril e deve ser estendida a toda a empresa.

Os fatores mais relevantes para a definição das opções a realizar são os constantes do quadro seguinte.

FACTORES CRITICOS PARA A DEFINIÇÃO DO SISTEMA

TIPO DE GESTÃO PRATICADA
• Descentralizada; Centralizada
TIPO DE ESTRUTURA ORGANIZACIONAL
• Hierarquica.; Funcional; Matricial
NUMERO DE PRODUTOS FABRICADOS
• Um (Prod. Uniforme); Mais de um (Prod. Multipla)
TIPO DE PRODUÇÃO MULTIPLA
• Conjunta; DiJunta
REGIME DE FABRICO
• Continuo; Descontinuo (Em série ou por encomenda ou misto)
ESTRUTURA DO PROCESSO
• Linear e integrada; Montagem; Misto
ORIGEM DE UM PRODUTO ESPECIFICO
• Várias origens (produção, subcontratação, compra), uma origem
TIPO DE LAY-OUT
• Por processo, funcional
ESPECIFICAÇÃO DO PRODUTO ACABADO
• Rígorosamente conhecida antes do inicio da produção. Não conhecida ou adaptável
EXISTENCIA DE TRAÇABILIDADE DO PRODUTO
• Sim; Não
QUALIDADE E RENDIMENTO Á PRIORI DAS MATÉRIAS PRIMAS
• Definida, desconhecida e variável
AFETAÇÃO DO PESSOAL
• Tarefas rígidas e homogêneas; Tarefas variáveis; Tarefas não homogêneas

Figura 16 – Fatores críticos para a definição do sistema

ORGANIZAÇÃO ESTRUTURAL DO SISTEMA

Existem essencialmente dois tipos de variáveis base que tem de ser definidas no sistema:

- I. Variáveis estruturais
- II. Variáveis funcionais

As variáveis estruturais são as ancoras do sistema e, em princípio, são iguais para todas as empresas e constituem as variáveis com referência às quais são tratados os custos, os rendimentos e demais informação. As variáveis funcionais são aquelas que determinam as operações de tratamento da informação. Os dados têm de ser trabalhados com base em determinadas regras para que possam gerar o output de estabelecido. Todavia alguns problemas apresentam múltiplas soluções técnicas que tem de ser clarificado pelas opções efetuadas ao nível das variáveis funcionais.

AS VARIÁVEIS ESTRUTURAIS

As variáveis estruturais são aquelas que constituem os pilares de qualquer SAND e com referência às quais tem de ser efetuado a classificação de toda a informação de base. Estas variáveis são constituídas pelos objetos de gestão e pelas classificações de custos e rendimentos.

Consideramos **objetos de gestão** as entidades ou elementos que constituem o foco da gestão diária, operacional ou estratégica de cada empresa. Estas entidades estão no centro da atenção/preocupação da gestão porque estão na base da origem dos custos, rendimentos, e, consequentemente, dos resultados ou simplesmente são agentes que facilitam, alavancam ou dificultam a obtenção dos mesmos. Na perspetiva mais ampla do negócio não pudemos deixar de considerar como objetos de gestão todos os elementos, eventos ou entidades que podem constituir uma ameaça ou oportunidade para o mesmo – normalmente por suportarem ou se encontrarem em concorrência com esse negócio.

O registo e tratamento de grandes quantidades de dados sem a sua sistematização de acordo com os critérios que forem considerados adequados. Esta sistematização é paralela e complementar àquele que é proporcionada pelos próprios objetos de gestão. A adoção de múltiplos critérios de classificação é indispensável face aos múltiplos objetivos do sistema e à necessidade de obter informação sobre múltiplas perspetivas.

Objetos de gestão

Os objetos de gestão podem ser agrupados por famílias (os produtos, os segmentos de mercado, ...) cuja importância para a gestão pode variar de período para período, mas

também, em função do horizonte de gestão.

Neste conjunto de objetos de gestão internos podemos distinguir três grupos: existem objetos de primeira linha ou primários, de segunda linha ou secundários e sub-primários. Os objetos primários são aqueles merecem a atenção permanente da gestão e nos quais, em consequência, se concentram todos os esforços de tratamento das produções, custos, rendimentos e informação do contexto. Os objetos de segunda linha ou secundários são todos aqueles que resultam – normalmente por simples agregação ou acumulação – dos objetos primários.

Definidos os objetos de gestão primários, em alguns casos pode acontecer que os dados a considerar nesse objeto sejam mais facilmente obtidos por agregação ou soma, de objetos de menor dimensão. Estes objetos de menor âmbito relativamente aos objetos primários, constituem o que designamos por objetos sub-primários. Nestes casos o que se recomenda é que a origem dos dados não seja desprezada – de forma a que alguns indicadores (específicos) também possam ser determinados ao nível destes objetos sub-primários¹.

São múltiplas entidades que podem ser eleitos objetos de gestão primários. Todavia existem três famílias que são fundamentais para qualquer SAND:

- I. Produtos ou encomendas²
- II. Unidades de gestão³
- III. Clientes

A estes objetos e dependendo do peso do custo das matérias primas na estrutura de custos podemos ainda adicionar os fornecedores. Os trabalhadores, apesar da sua relevância para o resultado apurado são considerados objetos sub-primários.

A perspetiva do negócio obriga a que sejam considerados como relevantes entidades e outros elementos ou informações não relacionados diretamente com a empresa. No caso dos clientes, fornecedores e produtos a criação destes objetos de gestão, pode, apesar das informações a tratar serem completamente distintas, ser efetuada, em paralelo, no mesmo cadastro. Todavia, para além destes objetos impõe-se a criação de uma nova família de

1. Por outras palavras, o que pode distinguir os vários objetos – para além da sua diferente natureza – é o seu diferente âmbito. Os objetos de gestão primários não têm de ser necessariamente os de menor âmbito. Caso não o sejam algumas das informações relativas podem resultar da soma dos valores apurados ao nível de objetos sub-primários (que não são relevantes para o SAND mas representam informação mais analítica e específica válida para outro nível de informação). Por exemplo, os tempos de produção por produto obtêm- se através do somatório dos tempos de produção das operações realizadas para fabrico do mesmo

2. Consideramos sempre o conceito de produto em sentido lato, isto é, englobando os serviços.

3. Por razões explicadas no próprio texto preferimos esta designação à de centro de custos. Existem dois critérios básicos para desagregar a empresa em unidades menores. Uma perspetiva organizacional pode definir uma hierarquia de órgãos começando pela direções, departamentos, secções e postos de trabalho ou células que, regra geral, vão originar os designados por centros de custos ou de responsabilidade. Numa perspetiva tecnológica poderemos definir cadeia de valor, macroprocesso, processo, atividade, tarefas e operação que, em termos contabilísticos e nesta perspetiva, conduz à consideração da atividade como unidade fundamental.

objetos de gestão: os concorrentes.

Os produtos ou encomendas constituem o foco central da gestão de qualquer unidade económica, uma vez que todo o modelo de negócio tem de ser construído à volta das características próprias do que se comercializa. É através do seu desenvolvimento e eventual produção, negociação e comercialização que vão ser gerados os rendimentos necessários à cobertura dos custos e à geração dos resultados. No caso das empresas que produzem e comercializam produtos adaptados às necessidades ou desejos específicos do cliente o foco da gestão deixa de ser o produto para passar a ser a encomenda.

Pelos motivos anteriores os produtos ou as encomendas não poderiam deixar de constituir um dos pilares de qualquer sistema. De facto, sendo este o foco do negócio, uma parte relevante da atividade, dos custos e dos rendimentos está focada nestes objetos.

A caracterização dos produtos enquanto objeto de gestão pode apresentar algumas dificuldades, principalmente nos casos de produtos compósitos, complementares, conjuntos ou «packs»⁴. Os problemas podem surgir ao nível da identificação dos custos (produtos conjuntos), da identificação dos rendimentos («packs»⁵, no caso de terem composições variáveis, ou mesmo no caso dos produtos compósitos – se a política de preços definida tiver como objetivo garantir a aquisição do produto principal) ou mesmo da caracterização do produto. A definição dos produtos deve assentar essencialmente na oferta que é realizada junto do mercado. Todavia sempre que existam ligações de natureza tecnológica, funcional ou comercial entre os produtos deve ser assegurado que a análise possa ser realizada quer para esse produto quer para as componentes/produtos que o compõem⁶.

No caso de a unidade de comercialização ser distinta da unidade de produção deve ser eleita como unidade de controlo o primeiro tipo de unidade. Nestes casos, para além da obrigatoriedade de definir uma tabela de conversão entre unidades devem ser realizados testes frequentes de controlo da equivalência teórica (principalmente quando a relação entre as duas unidades é condicionada pela densidade ou pelo peso por m² ou linear).

Se a produção for realizada mediante encomenda específica do cliente, para além da análise produto a produto sugere-se a análise por famílias de produtos. Nos casos em que estas encomendas correspondam apenas a uma personalização do produto base a análise deve igualmente ser realizada para este produto base – e para cada um dos elementos da personalização (que normalmente têm um preço distinto).

4. Os produtos compósitos são aqueles que resultam da montagem de várias componentes – em que as componentes podem também ser vendidas individualmente. Os produtos complementares são aqueles em que se verifica a existência de um produto principal e de produtos complementares ou acessórios, isto é, funcionalmente complementares ao produto principal. Os produtos conjuntos são aqueles que resultam simultaneamente do mesmo ciclo de produção, isto é, da mesma incorporação de matérias primas e das mesmas operações produtivas.

5. Incluímos neste conceito as promoções de um produto com oferta de outro(s) distinto(s).

6. A análise por componentes/produtos individuais levanta o problema de desagregação do rendimento global. A sugestão é a margem global destas vendas seja aplicada na distribuição dos rendimentos.

A perspetiva do negócio traz ao sistema uma dificuldade adicional: a necessidade de identificação dos produtos fabricados com os produtos similares existentes no mercado. Dois aspetos são fundamentais para a realização desta tarefa:

1º. Os produtos semelhantes podem não ser aqueles que possuem características físicas e funcionais exatamente iguais. A única equivalência válida para comparar os produtos é aquela que é realizada pelo mercado.

2º. Esta equivalência não necessita de ser realizada para todos os produtos. Basta que seja realizada para os produtos líder do mercado – ou no caso de produtos indiferenciados ou locais com aqueles que mais frequentemente surgem em concorrência na concorrência direta com a empresa.

A gestão necessita de informação detalhada sobre os custos e rendimentos da unidade económica e esse detalhe só consegue ser apresentado se essa unidade for «cortada» em unidades de menor dimensão. O critério para este corte é objeto de inúmeras discussões – que não cabem no âmbito deste trabalho. Diremos portanto que a unidade económica vai originar múltiplas **unidades de gestão (UG)**. Podemos definir UG como um conjunto de diferentes operações ou tarefas realizadas com meios económicos dedicados,, com o objetivo de prestar um serviço ou fornecer de um produto, que possuem uma gestão própria que, apesar de coordenada e integrada com as restantes UGs e com a gestão global, é independente. Tarefas, meios económicos próprios, produtos/serviços distintos e gestão própria devem constituir os elementos distintivos das UGs.⁷ A existência de um produto ou serviço exige que ao nível de cada UG seja definida uma unidade de medida da sua produção.

Na teia complexa de relações entre as diferentes UGS – indispensáveis ao racional funcionamento da unidade económica – estas unidades assumem o duplo papel de clientes e fornecedores internos e, algumas delas, assumem esse papel perante terceiros. O tratamento dos custos ganha complexidade quando as mesmas UGs assumem o papel de clientes e fornecedores entre si.

DUPLA POSIÇÃO RECÍPROCA DAS UGS



Figura 17 - UGs fornecedora/cliente recíproco no mesmo período

7. É evidente que esta definição permite que o corte seja realizado a vários níveis de detalhe. Na realidade tanto pode ser considerado como produto/serviço distinto o que é realizado ao nível de cada posto de trabalho como aquele que é realizado ao nível de um conjunto de postos de trabalho. É no momento do desenho do sistema que deve ser definido o nível de detalhe pretendido – que de resto não tem de ser uniforme para todas as funcionalidades do sistema.

Mas a característica mais relevante das UGs não é o seu enquadramento relativamente às restantes UGs mas a sua relação com o produto/serviço objeto da atividade comercial. De facto existem UG que realizam as operações inerentes ao fabrico do produto (ou prestação do serviço) e outras que apenas procuram melhorar a eficiência ou garantir a comercialização e distribuição dos produtos/serviços ou assegurar as funções básicas de gestão da unidade económica ou de relacionamento com a comunidade.

É assim usual distinguir UG Principais (as que constituem o processo de fabrico do produto), UG Auxiliares (as que apoiam as restantes UG com o objetivo de melhorar a sua eficiência) e UG de Gestão.

A crescente relevância de algumas das tarefas ou atividades anteriores recomenda que possam ser criadas UG equivalentes a principais – UG que apesar de não realizarem diretamente operações no produto/serviço devem ser consideradas de forma autónoma e direta no custo desse produto/serviço. É o caso por exemplo das UG de Investigação & Desenvolvimento ou de Qualidade, quando existem e são significativas para as vantagens competitivas e para a estrutura de custos.

Em síntese, qualquer unidade económica que possua mais do que um trabalhador – pressupondo que as suas tarefas são diferenciadas –, é constituída por várias UG, que para efeitos de gestão, custo e rendimento, devem ser perfeitamente delimitadas e caracterizadas. Apesar das funções básicas serem comuns à generalidade das unidades económicas é óbvio que a criação das UGs é um problema interno da gestão – tanto mais que o nível a que é realizado o corte é fundamental para a definição das UGs⁸.

Os clientes constituem o terceiro objeto de gestão fundamental do SAND. Quando o foco do sistema é colocado no negócio, o mercado não pode deixar de constituir um objeto primário. Todavia existe uma diferença fundamental entre este objeto e os dois anteriores. De facto, pelo menos no que respeita aos custos, a parcela mais relevante destes (custo das vendas) será apurado por agregação dos valores apurados ao nível dos produtos ou das encomendas.

Ao contrário do que acontece com outros objetos de gestão não existe qualquer dificuldade em definir os clientes – uma vez que eles constituem uma entidade externa à empresa perfeitamente caracterizada do ponto de vista jurídico – tal como o são as transações realizadas entre estas duas entidades. Todavia a existência de entidades com vários estabelecimentos ou centros de logística próprios dificulta a análise por objetos relacionados com o cliente – dificuldades idênticas podem existir quando várias entidades

8. Este nível é também fundamental para o rigor no cálculo dos custos. Em regra quanto menor for o âmbito da UG menor é o número de custos que se podem identificar com essa UG (custos diretos à UG) e maiores serão os custos comuns a várias UGs e, consequentemente, as necessidades de realizar distribuição de custos comuns a várias UGs. Todavia UGs de menor âmbito realizam tarefas homogéneas enquanto que nas de maior âmbito se pode perder a homogeneidade técnica.

criam uma central de compras comum. Nestes casos a identificação da localização ou segmento do mercado pode revelar-se impossível.

Deve salientar-se que na perspetiva de análise do negócio o sistema deve igualmente englobar os não clientes (mas potenciais clientes). Esta análise não necessita de ser exaustiva mas para o sistema ser eficaz devemo-nos assegurar que são incluídos, pelo menos, todos os grandes clientes⁹.

Tão importante como a identificação dos objetos de gestão primários é o estabelecimento da sua relação com os objetos de segunda linha. Consideremos por exemplo o caso das empresas que elegem como um dos objetos de custo primários as encomendas dos seus clientes. Neste caso pode existir uma verdadeira explosão de objetos de gestão de segunda linha.

A EXPLOSÃO DE OBJETOS DE GESTÃO

(Na perspetiva dos custos)

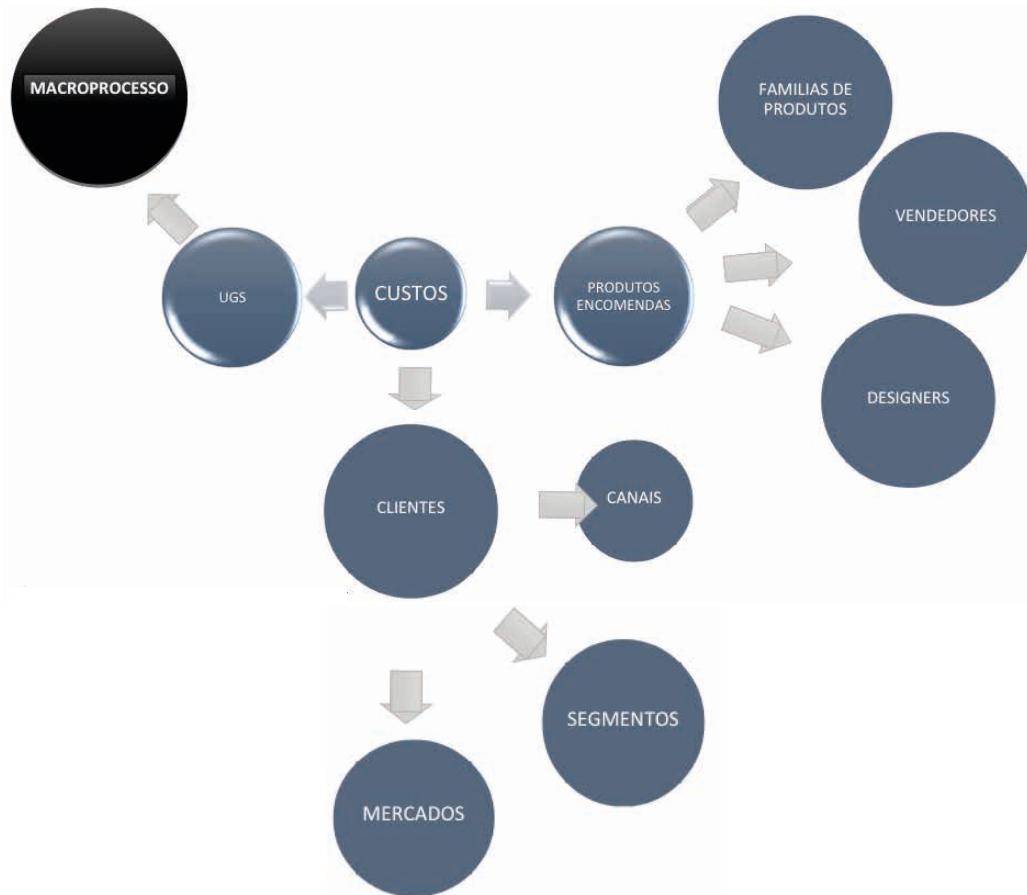


Figura 18 – Explosão de objetos de gestão

9. De resto algumas técnicas de gestão comercial já exigem a existência do cadastro dos clientes potenciais.

É evidente que se o objeto de gestão for o produto parte desta teia de relações apenas pode ser estabelecida a partir do momento em que se regista a venda, isto é, a partir do momento em que existe encomenda do cliente.

Iguais tipos de relações devem ser criados com origem nas UGs – mas, em nosso entender a relação fundamental deve ser estabelecida com os macroprocessos (e a estrutura de custos).

Um sistema de contabilidade focado no negócio tem de abranger mais entidades do que aquelas que se enquadram no contexto contratual da empresa. A análise e compreensão da evolução do negócio só é portanto possível mediante a caracterização e inclusão de novos objetos de gestão e, mesmo relativamente aos objetos anteriormente definidos, pelo tratamento de informação que ultrapassa o contexto contratual. Por este motivo, como já referimos, a informação relativa aos produtos e clientes deve igualmente permitir o registo de informação não contratual. No quadro seguinte apresenta-se alguma da informação que, neste âmbito pode ser sistematicamente recolhida.\

INFORMAÇÕES RELEVANTES PARA O CONTEXTO PRÓXIMO DO NEGÓCIO

PRODUTOS

- Marca/modelo equivalente por fornecedor
- Preços de venda ao consumidor final e ao retalhista
- Quota de mercado
- Principais componentes funcionais
- Vantagens/Desvantagens competitivas
-

CLIENTES

- Volume de vendas e compras totais na área de negócio da empresa
- Quota conquistada por cada um dos principais concorrentes
- Quota do mercado global detida pelo cliente
- Estratégia do cliente
- Vantagens competitivas do cliente perante o mercado
- Rentabilidade e margens brutas.

FORNECEDORES

- Capacidade produtiva
- Volume de negócios na área de negócio da empresa
- Principais clientes e quota de compras
- Preços dos principais produtos
- Estrutura de custos
- Rentabilidade e margens brutas...

COMPETIDORES

- Objetivos e estratégia
- Capacidade produtiva
- Estrutura da cadeia de valor
- Vantagens/desvantagens competitivas. Pontos fortes e fracos
- Produtos, preços praticados e vendas
- Principais clientes e quota nas vendas
- I&D: Nº. de trabalhadores e custos. Ritmo de lançamento de novos produtos
- Estrutura de custos
- Rentabilidade e margens brutas
-

Figura 19 – Informações relevantes no contexto próximo

Nota: As informações para os produtos podem ser estendidas ao cadastro das matérias primas. Mais que as informações globais interessam as informações relativas à área de negócio da empresa. As informações devem apenas incluir as entidades mais relevantes. Apesar da aparente complexidade na recolha desta informação a realidade é que os trabalhadores que estão contacto com estas entidades

(vendedores/compradores/gestores de produto, por exemplo) vão adquirindo um vasto conjunto que informação sobre as entidades com que se relacionam.

Classificação dos custos e rendimentos

A classificação de custos (e rendimentos) constituem o segundo pilar do SAND. A classificação dos custos é fundamental em duas vertentes:

- ✓ Definição de estruturas de custos analíticas
- ✓ Definição da forma como os custos vão ser tratados contabilisticamente.

As classificações podem portanto assumir um duplo papel: por um lado definem elementos agregadores de custos ou rendimentos que permitem uma análise perspetivada dos valores ocorridos ou previstos ocorrer e por outro lado assegurar a sua arrumação contabilística. As estruturas dependem dos critérios de referência com base nos quais os custos – e em alguns casos os rendimentos – podem ser organizados. Nesta perspetiva constituem, desde logo, entidades estruturantes os próprios objetos de gestão. As estruturas de custos e rendimentos são fundamentais para auxiliar a análise de qualquer problema não só porque permitem uma visão mais sistemática e alternativa – em princípio, mais ajustada a uma problemática de gestão – mas também porque análises comparativas permitem detetar eventuais problemas. Acresce ainda que a solução de determinados problemas encontrada desprezando determinados custos/rendimentos pelo que a sua análise fica facilitada se se dispuser de adequadas estruturas de custos.

As UGs são relevantes por permitirem a desagregação da totalidade dos custos por um maior ou menor número de unidades, cuja re-agregação permitirá a uma nova estrutura de custos. É preciso ter sempre presente que, como já referimos, quanto maior for o âmbito da entidade maior será o volume de custos que se conseguem identificar com essa entidade e, consequentemente, maior o rigor no apuramento do custo dessa entidade.

A estrutura do custo contabilístico do produto e os custos para a construção dos vários níveis de custeio podem ser criados com base nos custos das UGs já que a associação destes aos macroprocessos ou funções permite elaborar uma estrutura de custos por funções e a conjugação desta com a natureza dos custos permitirá definir as classes ou elementos de custos. A partir das UGs podemos definir:

- 1º. - Custo total dos macroprocessos¹⁰
- 2º. - Classes de custo
- 3º. - Elementos de custo.

As UGs e os macroprocessos são os definidos por cada empresa. Sugere-se – se

10. Por macroprocesso consideramos o conjunto de processos que fazem parte da mesma função empresarial.

tal se justificar – a criação dos seguintes agregados máximos de custo e correspondentes aos macroprocessos correntes para a generalidade das empresas.

- M1 – Custo de operar (ou produzir)¹¹
- M2 - Custo de abastecer
- M3 - Custo de desenvolver
- M4 - Custo de qualidade
- M5 – Custo de servir
- M6 – Custo de financiar
- M7 – Custo de responsabilidade social
- M8 – Custo de gerir

Esta estrutura não deve ser considerada universal. Por exemplo, na estrutura anterior não se identificam os custos de logística – que para algumas empresas pode ser uma informação muito relevante. Na solução apresentada estes custos constituem uma componente dos custos de abastecer (logística de entrada) e de servir (logística de saída). Noutros casos, em que se justifique a sua autonomia deverão ser criadas rubricas próprias.

A um nível intermédio de agregação encontram-se as **classes** e os **elementos de custo**. Podemos definir classe de custo como um conjunto de custos, relativos à produção (operações) que se caracterizam pela mesma natureza, classificação e tratamento contabilístico. Tradicionalmente as classes de custo são apenas definidas ao nível dos custos de operar (produzir) constituindo o seu somatório o nível designado por **custo industrial**. Essas classes são tradicionalmente três mas, numa perspetiva mais ampla, podemos definir desde já as seguintes¹²:

- C1 – Matérias Primas (MP)
- C2 – Mão de Obra Direta (MOD ou MO)
- C3 – Subcontratos (SUB)
- C4 – Outros Custos de Operação Variáveis (OCOV)
- C5 – Outros Custos de Operação Fixos (OCOF)
- C6 – Sobrecarga para cobertura de defeituosos

11. A designação de custos industriais ou de custos de produção ou de fabrico afigura-se demasiado restritiva do âmbito das entidades que podem ser abrangidas por uma designação deste tipo. O conceito de gestão de operações – e da operação de uma qualquer entidade – contribui para um conceito mais abrangente. A operação – e o custo da operação ou de operar – abrange todas as tarefas que contribuem diretamente para o fabrico do produto, para a prestação do serviço ou para a realização das atividades que constituem o «core business» da empresa.

12. No caso da definição de UG equivalentes a principais as classes de custo devem ser as que se encontram definidas para as UG auxiliares – se for decidido que o seu custo deva ser desagregado.

Vamos considerar como englobados na classe de MP o custo de todos os materiais incorporados no produto/serviço e que são identificados com o mesmo. O custo com MO será constituído com os custos com o pessoal que realize as operações (de fabrico ou similares) e que sejam identificados com o produto/serviço. A criação de uma classe para os subcontratos só se justifica se, de forma sistemática, a empresa contratar com terceiros uma parte do seu processo de operações. O recurso a subcontratações esporádicas ou intermitentes pode ser tratada de uma forma diferente. Todos os restantes custos de operação serão classificados como OCO, sendo englobados na classe dos variáveis ou dos fixos conforme o seu comportamento face à produção/vendas. A distinção entre os OCO variáveis e fixos pode ser realizada ao nível dos elementos de custo – se a dimensão custos variáveis não justificar a sua autonomia. A existência normal de produção defeituosa pode conduzir a uma de duas soluções: agravar o custo de cada classe de custo ou calcular o respetivo custo de forma autónoma. Esta última hipótese – assumida na estrutura de custo apresentada – possui a vantagem de assegurar a visualização imediata dos custos de não qualidade.

Dentro de cada classe de custos (ou dentro dos custos dos restantes macroprocessos) podem ser criados elementos de custo (subclasses de custos) definidas normalmente em função da natureza específica dos respetivos gastos. No caso das classes de custo (isto é, dos custos de operar) a criação de elementos de custo pode justificar-se ao nível das MP, dos SUB e também dos OCO. No caso das MP a desagregação pode ser necessária se existir uma ou mais matérias que sejam relevantes na estrutura de custos. Idêntico critério pode ser seguido nos subcontratos – neste caso para chamar, permanente a atenção, para o problema de saber qual a opção mais económica (produção interna ou subcontratação). Nesta perspetiva ao nível dos OCO podemos definir:

- E01 – Matérias indiretas e outros materiais
- E02 - Mão de obra indireta ou pessoal
- E03 - Depreciações e Amortizações
- E04 – Outros custos diretos
- E05 – Outros custos indiretos

Como é evidente os elementos de custos dependem da estrutura de custos da empresa e só se justificam (na situação sugerida) se os gastos com o pessoal e os custos com depreciação e amortização assumirem um peso relevante. Por exemplo, ao nível dos custos de servir, a possível existência de muitos custos variáveis, pode fundamentar a criação de elementos de custos específicos:

- E06 – Comissões
- E07 – Royalties
- E08 – Transportes e seguros
- E09 – Descontos e custos financeiros
- E10 – Indemnizações a clientes

Neste caso estamos em presença de custos (com exceção do último) que se podem considerar como variáveis com as vendas pelo que se não forem criados estes elementos de custo é conveniente separar nos outros custos (elemento de custo E04) os variáveis dos fixos.

São os objetivos definidos para o SAND que devem determinar as restantes classificações a aplicar. Todavia algumas destas classificações são também imperativas em virtude de facilitarem o tratamento contabilístico genérico dos custos e dos rendimentos ou serem de tal forma básicas que não podem deixar de ser assumidas e implantadas. Em nosso entender esses critérios de classificação e tipos são as constantes do quadro seguinte.

CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

CRITÉRIOS DE CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS



Figura 20 – Critérios de classificação dos custos

A primeira classificação visa distinguir entre os custos que devem contribuir para o apuramento dos resultados operacionais (custos normais) daqueles que, por resultarem

de eventos inesperados não desejados pela gestão, de decisões da gestão mas são alheios à atividade operacional ou ainda relativos a exercícios anteriores não devem ser considerados no apuramento daquele resultado. Os rendimentos também podem ser normais ou anormais.

A segunda classificação permite distinguir os custos englobados no custo contabilístico dos produtos – e cujo montante para além de gerar o custo da variação da produção irá determinar o custo das vendas – daqueles que são considerados diretamente na conta de resultados. Racionalmente a produção deve englobar os custos gerados no processo de produção pelo que o custo contabilístico dos produtos engloba, por norma, apenas os custos de operação. Isto é o custo contabilístico dos produtos é determinado ao nível do custo industrial. Esta classificação aplica-se apenas aos custos considerados normais uma vez que os custos anormais irão sempre ser considerados separadamente na conta de resultados. Os rendimentos também devem ser sujeitos a esta classificação.

A terceira classificação visa distinguir os custos em que é possível estabelecer uma relação direta entre o recurso consumido e o objeto de custo – e esta relação é contabilisticamente relevante - (custo direto) dos restantes que, nomeadamente, por serem comuns a vários objetos ou porque aquela relação não é considerada contabilisticamente relevante são considerados indiretos¹³. A aplicação desta classificação exige a eleição de uma família de objetos de gestão uma vez que se baseia no tipo de relação entre o consumo do recurso e o objeto. Considerando os objetivos correntes do sistema o objeto de gestão prioritário é a família dos produtos/encomendas e numa etapa seguinte ou paralela as UG¹⁴. Os rendimentos das vendas são sempre diretos aos objetos de gestão primários produtos/encomenda e clientes. Todavia a forma como algumas empresas calculam alguns descontos (por exemplo, de rappel anual) pode fazer perder a relação direta destes valores com o produto¹⁵. Esta classificação é fundamental para o funcionamento do sistema uma vez que uma parte relevante deste está associada a esta classificação.

São considerados variáveis os custos cujo valor monetário acompanha as alterações do volume da produção e/ou das vendas e, pelo contrário, serão considerados fixos todos aquele cujo valor monetário não se modifica em função daquelas alterações. Esta classificação também é fundamental em termos de tratamento dos custos¹⁶.

13. A relevância ou não relevância contabilística da relação esta relacionada com o peso relativo custo na estrutura de custos e com o custo do tratamento contabilístico como custo direto.

14. O sistema tanto pode classificar todos os custos por UG como pode apenas classificar aqueles que são considerados indiretos relativamente aos produtos.

15. Esta situação pode resultar do facto de ser o cliente a fazer o cálculo e emitir o respetivo documento mas também de a empresa, para facilitar o trabalho administrativo, fazerem apenas os cálculos de forma global e não documento a documento. Como é óbvio se a empresa pretende ter informação para gestão estas situações têm de ser evitadas.

16. Para efeitos de gestão a classificação dos custos fixos deverá ser aprofundada distinguindo os custos fixos estruturais ou técnicos dos custos fixos programados ou operacionais. Os custos fixos estruturais são todos aqueles que resultam da estrutura básica da empresa, representando recursos cuja existência é imprescindível para garantir a disponibilidade de uma certa capacidade produtiva. Pelo contrário os custos fixos operacionais visam o crescimento e a

Uma vez que todas as entidades já classificam os custos de acordo com a sua natureza específica e, normalmente, também por UG (que deve originar uma classificação funcional) o mesmo custo, para além da classificação em termos contabilísticos, é sujeito a seis classificações distintas. Todavia, muitas destas classificações podem ser associadas às próprias contas da contabilidade financeira (isto é, por natureza específica) – ainda que para se atingir este objetivo possa ser necessário criar algumas subcontas adicionais. É ao nível do cadastro de cada conta ou dos artigos – para o caso dos materiais – que devem ser estabelecidas as ligações com cada uma das classificações. Só desta forma será garantida a automatização deste processo. Apenas a classificação por UGs exige uma classificação manual. Mesmo neste caso muitos gastos poderão assumir uma classificação automática. É o caso, por exemplo, dos gastos com o pessoal ou com as depreciações e amortizações. Mesmo no caso dos materiais, a par com artigos de utilização genérica (Ex: material de manutenção elétrica) podemos encontrar artigos com utilização específica por uma UG – que deverá ficar imediatamente sinalizada no respetivo cadastro. Mesmo no caso dos FSE o trabalho de identificação com as UGs pode ser facilitado mediante a adoção de algumas regras de organização:

- a. Exigência de requisição prévia para a aquisição de bens ou serviços ao exterior (pelo menos a partir de um montante considerado relevante);
- b. Elaboração de um cadastro de contratos de fornecimentos de bens e serviços realizados com entidades terceiras, com indicação da UG a que respeita ou, caso de respeitarem a várias UGs, com a chave para a repartição do respetivo custo (pelos menos para os contratos que abranjam vários períodos de gestão)¹⁷;

Ambos estes procedimentos para além de facilitar a classificação dos custos – mesmo na contabilidade financeira – permitem uma gestão mais eficiente dos custos.

Em síntese o ciclo de tratamento dos gastos pode resumir-se da forma seguinte.

melhoria da eficiência da produção, por forma a garantir o total aproveitamento daquela capacidade.

17. Este cadastro é igualmente importante para realizar uma previsão dos gastos (orçamento) aproximada da realidade.

TRATAMENTO CONTABILISTICO DOS CUSTOS

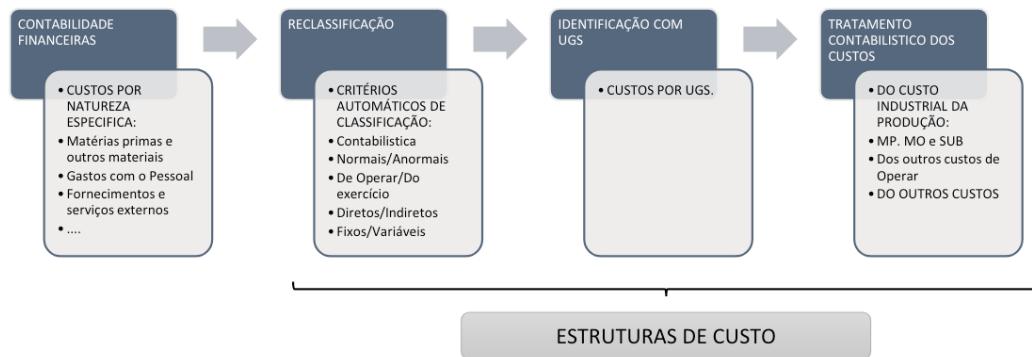


Figura 21 – Tratamento contabilístico dos custos

Nota: De forma automática (em função do código da conta na contabilidade financeira) os custos são classificados em normais ou anormais. Os custos normais são classificados em custos de operar e do exercício conforme a UG com que foram identificados, sendo os primeiros ainda classificados por classes e elementos de custo de acordo com a natureza dos gastos e as opções contabilísticas. A classificação dos custos normais em custos variáveis ou fixos e em diretos e indiretos é também automática em função do código da conta financeira (e pode ser relacionada com as classes/elementos de custo). A classificação como custo direto vai implicar a identificação com um produto/encomenda¹⁸ (no caso dos custos de operar) ou com uma UG (no caso dos custos do exercício¹⁹). Os custos indiretos são sempre identificados ou repartidos entre as UGs.

Na generalidade das empresas os principais rendimentos resultam das vendas. O valor destas é calculado através da emissão de faturas que tem de indicar claramente o cliente, produto e respetiva quantidade e valor. Por este motivo o processo de análise dos rendimentos é distinto do dos custos uma vez que são imediata e automaticamente passíveis de identificação os produtos/encomendas e clientes e todos os objetos secundários que se relacionem diretamente com estes objetos de gestão. Já o relacionamento com as UGs é mais problemático. Normalmente o número de UGs cujo output é efetivamente comercializado é reduzido – algumas UGs geram outups suscetíveis de ser vendidos a terceiros mas esses semielaborados ou serviços destinam-se exclusivamente ao abastecimento interno – pelo que a análise dos rendimentos por UGs (pelo menos pelas principais) exigirá a utilização de metodologias mais complexas e discutíveis²⁰.

A classificação dos rendimentos deve, sempre que possível, ser sujeita a classificações idênticas às referidas para os custos. Assim os rendimentos devem ser

18. Na realidade existem métodos de cálculo de custos em que é apenas realizada uma identificação destes custos com as UGs principais – para posterior repartição entre os produtos/encomendas. Por razões de análise e controlo a identificação dos custos diretos com as UG, apesar de desnecessária, deve ser realizada.

19. Alguns destes custos podem ser diretos a produtos/encomendas ou mesmo a clientes. Nestes casos a identificação do produto/encomenda é uma opção do sistema.

20. Nomeadamente, dos preços de transferência. Apesar de, regra geral, todas as UG contribuirem para o valor do produto oferecido é impossível medir exatamente o contributo de cada uma delas para o preço de venda tenha sido o que foi.

classificados de acordo com relação com a atividade operacional (rendimentos normais ou anormais), sendo possível a sua classificação em função da sua variabilidade em função do tempo (rendimentos variáveis ou fixos).

Na generalidade das empresas a caracterização de cada cliente é realizada ao nível do subsistema de informação comercial. Não pudemos deixar de chamar a atenção para a necessidade de assegurar que este cadastro englobe a identificação de todas as perspetivas (objetos de gestão) que podem vir a ser relevantes em termos de gestão²¹ e com base nas quais poderá ser analisada a origem das vendas e prestação de serviços. Assim o cadastro deve permitir, nomeadamente, a definição dos seguintes parâmetros: região, mercado, segmento de mercado, canal de distribuição, vendedor²². Como poderão existir sempre diferenças entre as informações existentes ao nível do cadastro e cada transação em concreto terá de existir o cuidado de, no momento da emissão de cada fatura, alterar ou confirmar os parâmetros do cadastro (é, nomeadamente, o caso do vendedor).

AS VARIAVEIS FUNCIONAIS

Definidos os objetos de gestão e as classificações de custos e de rendimentos o processamento dos dados a realizar pelo SAND vai depender da definição das variáveis funcionais. Mais uma vez um conjunto relevante destas variáveis é relativa ao tratamento dos custos. Esta constatação não resulta de qualquer preferência, ao nível do sistema, pelos custos, mas de uma realidade simples: é ao nível dos custos que se colocam mais problemas contabilísticos - já que os rendimentos reais são o que são (conforme documento emitido pela empresa e aceite por uma terceira entidade, o cliente)²³.

As variáveis funcionais têm como papel definir, dentro das várias alternativas técnicas de cálculo possíveis, as opções a realizar ao nível do SAND. Estas variáveis vão decidir essencialmente as opções ao nível de:

- 1º. - Momento do cálculo do custo (anterior e/ou posterior à sua ocorrência) e, caso necessário, a especificação da forma de cálculo;
- 2º. – Modo de articulação dos custos com o objeto de gestão;
- 3º. – Inclusão ou não de todos os custos de operação no custo dos objetos;

21. Esta é de resto uma preocupação que deve percorrer toda a empresa. Depois de aberto o cadastro de qualquer entidade – muitas vezes incompleto – a tendência é para que fique esquecido até ao dia em que se conclua que a informação gerada é inconsistente com a realidade. A abertura de entidades com cadastro incompleto, semi-inventado ou criativo é também usual (para desenrascar...).

22. Alguns destes parâmetros podem ser definidos ao nível do cadastro do produto (por exemplo, o segmento de mercado).

23. Este princípio apresenta exceções. Por exemplo no caso das empresas com relações de capital, de gestão ou com maioria do capital comum, os rendimentos entre as duas empresas são apenas os desejado ou planeados. A emissão de faturas pelo fornecedor também é uma exceção àquele princípio. Por outro lado aquele princípio não significa que os rendimentos não possam ser diferentes – se as vendas fossem realizadas noutro mercado ou a outros clientes, por exemplo, seguramente que seriam diferentes (como certamente os custos de gestão e comerciais).

4º. – Valorimetria dos stocks de produtos;

5º. – Estrutura de registo da contabilidade para gestão (forma de articulação de contas e representação contabilística da conta de operações (laboração);

6º. – Período de análise e apuramento de resultados (período de gestão).

No quadro seguinte procuramos sintetizar todas as variáveis funcionais que devem ser definidas e todas as alternativas possíveis.

SAND – UNIVERSO INTERNO E CONTEXTO CONTRATUAL

S01. SISTEMA DE CUSTOS APLICAVEL

Custos reais	KR	
Custos padrões	KP	
Orçamental	KO	

S02. AMBITO DA APLICAÇÃO DO SISTEMA AO NIVEL DO PROCESSO

Total	
Parcial	
Por fatores	

S03. CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS (K) E RENDIMENTOS (R) APLICAVEIS

Relação com a atividade operacional	K	R
Relação com o exercício económico		
Relação com o objeto de gestão		
Relação entre a variação do custo e a variação do nível de atividade		

S04. CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS POR UNIDADES DE GESTÃO

Obrigatória para todos os custos	
Obrigatória apenas para os custos indiretos	

S05. CLASSIFICAÇÃO DE CUSTOS POR UNIDADES DE GESTÃO

M1	Custo de operar	
M2	Custo de abastecer	
M3	Custo de desenvolver	
M4	Custo de qualidade	

M5 Custo de servir

M6 Custo de financiar

M7 Custo de responsabilidade social

M8 Custo de gerir

M9 Custo de logística



S06. CLASSES DE CUSTOS (CC) E ELEMENTOS DE CUSTO (EC)

C1 MATÉRIAS PRIMAS

C7 COMPONENTES

C8 SEMIELABORADOS

C2 MÃO DE OBRA

C3 SUBCONTRATOS

C4 OUT. CUSTOS DE OPERAR VARIAVEIS

C5 OUT. CUSTOS DE OPERAR FIXOS

C6 SOBRECARGA PARA COBERTURA PROD. DEFEITUOSA

CC

	M1	M2	M3	...	M8	M9
E01	Matérias indiretas e out. materiais					
E02	Mão de obra indireta					
E03	Depreciações e Amortizações					
E04	Custos ug auxiliares (distribuição)					
E05	Outros Custos indiretos					

S07. CUSTOS DE SERVIR DIRETOS: ELEMENTOS DE CUSTOS

E06 Comissões

E07 Royalties

E08 Transportes e seguros

E09 Descontos e custos financeiros

E10 Indemnizações de clientes



S08. AMBITO DA APLICAÇÃO DO SISTEMA NA VALORIMETRIA DOS STOCKS

Matérias-primas e outros materiais

Produtos em curso de fabrico

Produtos acabados

KP	KR

Critério valorimétrico:

S09. MÉTODO DE ACUMULAÇÃO E CUSTEIO DOS PRODUTOS (CUSTOS DIRETOS)

Método direto

T	P	Objetos de gestão:
		OF/Encomendas

Método indireto

T - Total; P – Parcial

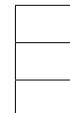


S10. PERIODICIDADE DE CALCULO DO CUSTO PADRÃO DE UM PRODUTO OU FATOR .

Trimestral

Semestral

Anual



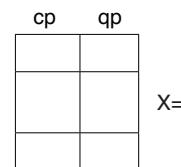
S11. CONDIÇÕES DE REVISÃO DO CUSTO PADRÃO

Apenas anualmente

Se se registarem alterações superiores a X%

Na revisão do orçamento de gastos ou da capacidade produtiva

cp - custo padrão do fator; qp - consumo padrão



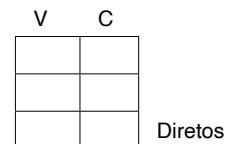
S12. NIVEL DE CUSTEIO DA PRODUÇÃO

Primário

Industrial

Comercial

V - Valorimetria; C – controlo



S13. EXTENSÃO DOS CUSTOS

Custeio total

Custeio variável

Custeio racional



S14. SISTEMA DE ARTICULAÇÃO DE CONTAS

Dualista - duplo contabilístico

Dualista - duplo misto

Monista



S14. REPRESENTAÇÃO CONTABILISTICA

Global

Segmentada



S15. PERÍODO DE GESTÃO

Mensal

Trimestral

Semestral

Notas:

S02 - O sistema de custos padrões pode ter apenas uma aplicação limitada (por exemplo, às matérias primas). Nestas circunstâncias, para os restantes custos teremos de utilizar os custos reais.

S03 - Se o sistema eleito for de custos padrões, terá de se definir o critério valorimétrico adotado em relação às matérias-primas e outras materiais, já que em relação aos produtos a opção terá de ser sempre o custo padrão. Esta opção é importante para desencadear o cálculo dos desvios nos custos de aquisição das matérias-primas e para a valorimetria dos stocks.

S04 - A opção sobre a forma de identificação e acumulação dos custos com os produtos (apresentação dos custos por OF (método direto) ou por processos (método indireto) é tratada ao nível de cada unidade de gestão, admitindo-se, em termos genéricos, que algumas produções possam ser realizadas em contínuo e outras por encomenda. Se se verificar a ocorrência desta hipótese, pressupõe-se que são as últimas unidades de gestão do processo produtivo (a indicar) que correspondem a esta última opção.

S05 - O lançamento de qualquer novo produto exige o cálculo prévio do respetivo custo padrão. A evolução da atividade (nomeadamente a sua maior repetibilidade ou as alterações qualitativas na realização das operações ou do próprio produto), da estrutura, do meio envolvente e os próprios erros análise e apreciação tornam necessário que se proceda à revisão periódica do custo padrão (dos produtos e dos fatores). Tendencialmente esta revisão deverá ser realizada apenas anualmente (no final de cada exercício, para vigorar no ano seguinte). Todavia na fase de arranque do sistema sugerem-se revisões em períodos menores (semestrais ou trimestrais) que possibilitem a correção de erros realizados na fase de previsão.

S08 - Indicar qual o patamar a que é calculado o custo dos produtos. Isto é, este critério possibilita, ao sistema diferenciar o tratamento dos custos em:

Custos a incluir no custo contabilístico do produto (e, consequentemente, no custo das vendas ou dos stocks de produtos) e Custos a transferir para resultados que correspondem às duas únicas alternativas de tratamento dos custos de um determinado período. Não estamos aqui a considerar a hipótese de uma parte dos custos poderem vir a constituir ativos da empresa. Admite-se que, para efeitos de controlo, o nível de custeio possa ser diferente do elegido para efeitos da valorimetria dos produtos. De facto, existem custos que são diretos às encomendas/faturas, isto é, que são originados por uma determinada venda/expedição e que por esse motivo podem ser igualmente objeto de um controlo específico.

S09 - Indica, com base na classificação entre custos fixos e variáveis, para os vários níveis de custeio, qual o tipo de custos que pretendemos incluir no custo contabilístico dos produtos. As opções são: variáveis + fixos (Custeio total), variáveis (Custeio variável) ou variáveis + fixos, com exclusão nestes de alguns custos de inatividade (Custeio racional). O objetivo deste parâmetro é, relativamente ao tratamento dos custos, idêntico ao da alínea anterior (indicar os custos que não estão incluídos no custo contabilístico dos produtos e os que não estão) mas tendo agora em atenção a (in)variabilidade dos custos e não a função onde ocorreram.

S10 - Tem como objetivo identificar a forma de articulação entre os registos da contabilidade financeira e os da contabilidade para efeitos de gestão: monismo ou dualismo e neste último utilizando a digrafia (sistema duplo-contabilístico) ou unigrafica (sistema misto). Neste último caso o sistema apenas gerará os mapas de apoio sem se preocupar com a realização, em termos digráficos, dos registos nas respetivas contas (logo não será necessário a definição de um plano de contas). Esta opção não é fundamental para o funcionamento do sistema. Admite-se que numa fase inicial se opte pelo sistema duplo contabilístico, muito embora se nos afigure ser o sistema misto mais adequado e eficaz. A única vantagem desta opção é aproveitar o controlo intrínseco à digrafia para assegurar que todos os cálculos

estão elaborados com dados corretos e que não existem transações omissas. De facto, desde que seja calculado autonomamente o valor do saldo final de uma conta, a igualdade do total dos débitos e dos créditos, ao nível de qualquer conta permite que se adquira a certeza sobre uma parte relevante do tratamento e cálculo dos custos.

S11 - Os fluxos e stocks de produção serão registados numa única ou em várias contas de Laboração. Esta(s) conta(s) não será sujeita a qualquer desagregação (por recursos ou por produtos, por exemplo) concentrando-se todos os eventos numa conta global.

S12 - Identifica a periodicidade com que pretendemos gerar as análises de rentabilidade e eficiência. O processo produtivo decorre ao longo do tempo e, consequentemente, as tarefas administrativo-contabilísticas de captação, registo, controlo e tratamento dos factos deverão ser organizadas sistematicamente através de ações cíclicas, de periodicidade maior ou menor, que se repetem ao longo do período de planeamento da empresa. Toda a informação deve ser registada, quotidianamente, à medida que ocorre, pelo que regra geral não carece de ser calendarizada. Apenas as tarefas de análise têm de ser organizadas de forma a cobrir os factos de um determinado de período. Estes podem ter uma dimensão maior ou menor, consoante o que foi definido pela gestão. Também neste parâmetro se pode admitir alguma evolução, condicionada ao grau de desenvolvimento do sistema. O objetivo deve ser fixar como período de gestão o mês de calendário. A eleição do mês como período de gestão por excelência resulta do facto de muitos custos já se encontrarem referidos a este período de tempo: remunerações do pessoal, alugueres, comunicações, energia elétrica e outros, pelo que a adoção de períodos inferiores ao mês conduziria, sem qualquer vantagem real em termos de informação, à necessidade de divisão de alguns custos em períodos menores. A adoção de períodos mais largos poderá ter como consequência que erros sistemáticos estejam a ser cometidos, sem correção, durante um período mais vasto.

SAND - ORÇAMENTOS

O1. AMBITO ORÇAMENTAL

Não aplicável
Global
Orçamentos para padrões



O2. FILOSOFIA DE ORÇAMENTAÇÃO (Se a opção for também por possuir um sistema orçamental global)

Período de referência
Ano de calendário
12 meses evolutivos



Nível de atividade de referência
Um, rígido
Vários, definidos
Um, ajustável



O3. MODELO ORÇAMENTAL

Base de construção
Histórica
Base zero



Processo de construção
Centralizado
Participativo



Notas:

O1 – Informação destinada a definir se o sistema orçamental vai constituir uma ferramenta adicional e autónoma de controlo de gestão ou se o seu âmbito está limitado às tarefas necessárias à construção dos custos padrões.

O2 – Opções destinadas à parametrização do sistema orçamental como ferramenta de controlo.

O3 – Opções indispensáveis para definir, em qualquer das hipóteses referidas, a base de construção e o processo de orçamentação.

SAND – PREÇOS DE TRANSFERENCIA

P1. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Modelo de cálculo

Não

Sim

Nota:

P1 – Indicação sobre se a transferência dos fluxos entre unidades de gestão se fará com base no custo ou no preço de transferência.

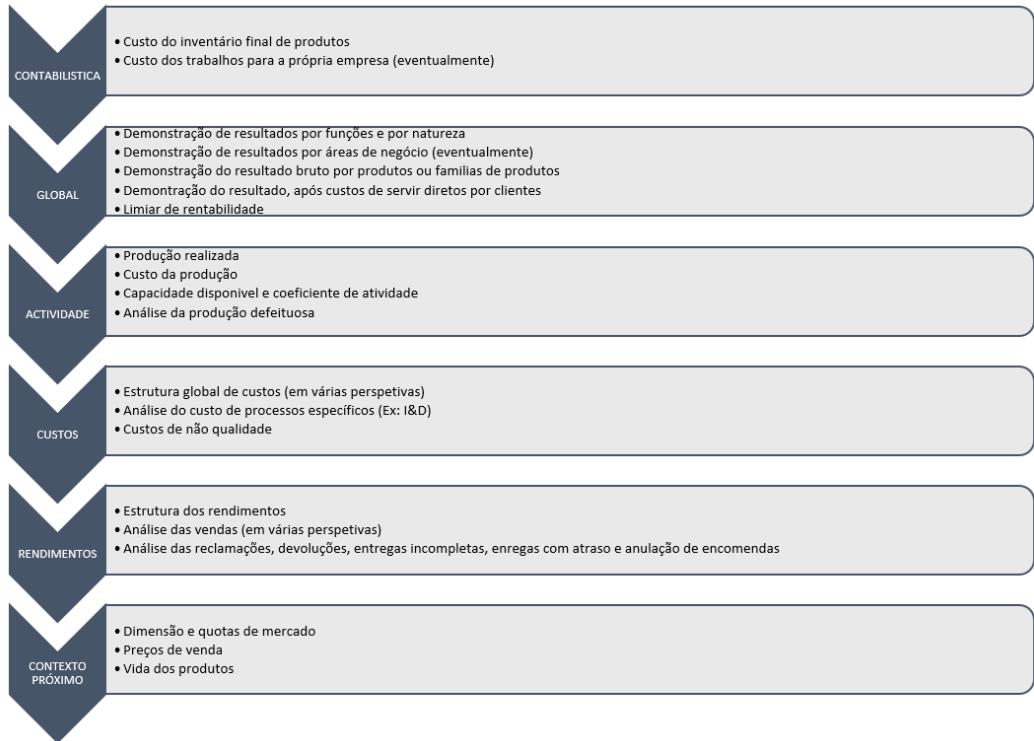
Ao nível do contexto no existem variáveis funcionais a definir. Na realidade o processamento desta informação vai resumir-se ao seu registo uma vez que será utilizada essencialmente na fase de avaliação. O problema é portanto, essencialmente, de definição do conteúdo da informação.

INFORMAÇÃO A GERAR PELO SISTEMA

Definidas as variáveis estruturais e as variáveis funcionais, o processo de cálculo dos custos e dos rendimentos deve ser realizado em conformidade com as escolhas realizadas ao nível das variáveis e que se, excluirmos o caso particular dos custos indiretos ou da produção conjunta, não levantam grandes dificuldades técnicas. Não consideramos por isso relevante incluir neste trabalho (focado na conceção do sistema) a solução calculatória inerente a cada uma das soluções alternativas.

Situação diferente é aquela que ocorre com a análise do contexto próximo em que ocorrem os principais eventos que condicionam a estratégia, o modelo de negócio e algumas decisões operacionais. A análise da cadeia do valor própria e dos concorrentes, das vantagens competitivas e dos mercados para além de representarem temas ainda em desenvolvimento contabilístico, depende do formato e qualidade da informação obtida. A informação pública, disponibilizada de forma voluntária ou obrigatória, é, na generalidade dos casos, global e insuficiente para uma análise mais profunda – principalmente, porque a generalidade das empresas não se dedica apenas a um produto ou atividade. Assim, apenas em casos de parcerias ou de acordos de cooperação, será possível obter informação que permita uma análise mais exaustiva dos custos, rendimentos e resultados – alheios e que portanto está limitada às empresas com relações comerciais diretas de cliente/fornecedor ou pertencentes a uma mesma cadeia de valor.

Todavia consideramos útil apresentar, desde já, uma sumula dos principais resultados exigíveis, no final de cada período de gestão, ao SAND – sendo certo que o detalhe e a forma de apresentação estão dependentes dos objetivos definidos.



AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

Apesar de intimamente relacionada com o tratamento dos custos, da produção, dos rendimentos e dos resultados a avaliação do desempenho apresenta várias particularidades que consideramos interessante realçar.

Numa visão restrita, por **desempenho** consideramos o nível de execução atingido, num determinado período, por uma qualquer entidade, no âmbito das funções que lhe estão atribuídas, quando comparado com o nível desejado. Assim todos as entidades a que é atribuída a responsabilidade pela realização de uma determinada tarefa podem ser avaliados relativamente à forma como foi realizada essa tarefa e aos resultados obtidos. Nesta perspetiva a avaliação pressupõe a existência de uma responsabilidade pela concretização de um determinado objetivo/resultado. No caso da avaliação de tarefas é igualmente exigível que as tarefas e os resultados tenham um mínimo de padronização. Se a forma de realização da tarefa for discricionária e/ou os resultados inconstantes e variáveis não será possível estabelecer de forma fiável um resultado exigível e realizar uma avaliação objetiva.

Definido desta forma o conceito de desempenho desde logo ressaltam as questões fundamentais para a sua avaliação:

- I. Resultados a avaliar
- II. Perspetiva temporal a avaliar
- III. Perspetivas e indicadores do nível de execução
- IV. Definição dos objetivos
- V. Organização do sistema de avaliação
- VI. Entidades avaliar

Vejamos mais detalhadamente cada uma destas questões.

I. Resultados a avaliar

Todas os valores registados no SAND – eventos, inputs ou outputs - podem ser objeto de avaliação. Todavia uma solução deste tipo é contraproducente. A análise e avaliação deve focar-se num número reduzido de variáveis (4 ou 5) de preferência focando diferentes perspetivas. O foco num número reduzido de variáveis deve ser entendido como referido a cada responsável e não a toda a empresa. A generalidade das empresas está organizada em estruturas hierarquizadas. As necessidades de informação e avaliação estendem-se a todos estes níveis. Cada nível de responsabilidade deve, de acordo com os seus atributos e competências, examinar a avaliação dos seus resultados. Há medida cresce o nível de responsabilidade deve aumentar o nível de agregação da informação e,

em algumas situações, a justificação de um desempenho pode ser encontrada nos níveis de execução a montante. Assim cada nível hierárquico para além da sua autoavaliação, analisa e discute a avaliação dos seus subordinados e defende o seu desempenho perante o seu superior hierárquico.

Numa empresa em contexto concorrencial, o foco da gestão só pode estar concentrado em dois objetivos: a retribuição dos proprietários e a garantia de sustentabilidade da atividade, isto é, da salvaguarda do capital e da retribuição. Por este motivo a escolha das variáveis a analisar devem assentar em dois critérios fundamentais:

- ✓ Determinantes da retribuição do proprietário
- ✓ Determinantes das vantagens competitivas (fatores críticos do sucesso)

A avaliação da retribuição dos proprietários não levanta grandes discussões metodológicas uma vez que está concentrada em três variáveis relevantes: capital investido, resultados/dividendos e valor da empresa. Já a explicação do nível de retribuição atingido pode ser mais complexa. Todavia como a análise se resume a um número reduzido de variáveis a justificação de qualquer indicador é, ainda assim, relativamente simples.

Pelo contrário a avaliação dos fatores críticos do sucesso e das vantagens competitivas associadas é mais complexa. Os fatores que levam um cliente a preferir a aquisição de um produto em detrimento de outro similar são complexas e subjetivas, variam de acordo com os mercados, os segmentos e, obviamente, os consumidores. Para compreender esta dificuldade basta referir que, se estivermos perante um produto de consumo final, os consumidores possuem diferente poder de compra, diferente cultura, diferentes gostos e, talvez por estas razões, sentem as suas necessidades com diferente intensidade e premência. Cada consumidor define os seus próprios critérios de escolha, isto é, cada consumidor é completamente livre nas escolhas que realiza. Na realidade, em termos globais, estes fatores acabam por não apresentar grandes variações (até porque estão cada vez mais condicionados pelas técnicas de publicidade e similares) pelo que é possível segmentar o mercado de acordo com os perfis básicos de decisão e consumo. Por outro lado, o posicionamento que cada empresa escolhe condiciona não só a sua oferta mas também necessariamente o seu perfil como comprador de recursos.

Independentemente da sua diferente valorização individual, são conhecidos, em termos genéricos, o conjunto de fatores normalmente considerados pelo cliente no momento de uma compra racional¹. É evidente que existe uma sobreposição de muitos destes fatores. O preço, por exemplo, não pode ser dissociado das condições de pagamento, das condições de entrega (quando estas não têm um preço autónomo), das garantias,

1. É evidente que existem fatores que determinam a compra que estão relacionados com o local de venda e o posicionamento nesse local (como, por exemplo, no caso das compras por impulso). Nestes casos, o que está em causa não é o produto em si mas a política de promoção comercial.

das funcionalidades oferecidas, Da mesma forma o custo total de propriedade resulta do somatório do preço, com os custos de manutenção e assistência técnica, os custos associados às condições de pagamento, de entrega e garantias, Numa primeira fase, porventura nos casos mais frequentes, o cliente realiza uma análise simples, em que pondera apenas dois fatores (preço e marca/moda/design/inovação) e dependente do tipo de aquisição (e de consumidor) a análise irá refinar-se. Apesar desta análise preferimos manter em aberto todos os fatores críticos do sucesso uma vez que cada empresa deve identificar aqueles que os seus clientes mais valorizam.



Figura 22 – Fatores críticos do sucesso

Se é verdade que o sucesso da empresa só começa com a realização do primeiro negócio, o sucesso só é garantido com a continuidade do relacionamento com o cliente, isto é, com a satisfação do cliente. Por este motivo o fundamental não é garantir, momentaneamente, o sucesso mas a relação com o cliente suportada nas vantagens competitivas.

Assim as ocorrências no contexto próximo ou remoto não podem deixar de ser consideradas. A realidade é que o contexto é fundamental para definir os objetivos, a estratégia, o modelo de negócio, os fatores críticos do sucesso, considerando não só a situação atual destes contextos mas principalmente a previsão da sua evolução. Os resultados obtidos estão, em maior ou menor grau, fortemente condicionados pelo contexto. É evidente que relativamente ao contexto – que a empresa está longe de controlar e, consequentemente, de corrigir – não podem ser fixados objetivos. Neste caso é a previsão da evolução que deve ser considerada na avaliação das variáveis externas à empresa².

2. Mesmo para uma rigorosa previsão da atividade a curto prazo o contexto e a sua evolução não podem deixar de ser considerado. É também com base numa determinada projeção do contexto que devem ser definidos os objetivos estratégicos e os planos da empresa. É a concretização destas previsões que deve ser avaliada.

II. Perspetivas temporais a avaliar

É usual a classificação da gestão de acordo com os horizontes temporais a que se reportam os objetivos e decisões: imediatas, operacionais e estratégicas, estando as primeiras focadas em decisões que devem produzir resultados em muito curto prazo (1 hora, 1 turno, um dia), as segundas em prazos de uma semana, um mês ou um trimestre e as últimas quando visam prazos superiores a um ano³.

Esta simples divisão da linha do tempo permite-nos chamar atenção para o facto de os objetivos estratégicos terem de ser suportados em objetivos operacionais e de estes terem de ser construídos com base em objetivos imediatos, por exemplo. Se assim não for só por mero acaso os objetivos estratégicos serão alcançados. Por este motivo, sempre que tecnicamente seja possível, o mesmo objetivo deve ser desagregado e avaliado em todas as perspetivas temporais.

III. Perspetivas e indicadores do nível de execução

Os resultados internos são sempre fruto da realização de uma tarefa ou de um conjunto de tarefas, durante um determinado período, arrastando o consumo/gasto de um ou mais recursos. Por outro lado qualquer uma destas realidades (**output/tarefa/evento/input**) pode ser medida em termos **quantitativos ou qualitativos**, sendo ainda certo que a mensuração em todas as perspetivas pode ainda ser realizada em termos de unidades físicas ou monetárias. Se os resultados não são obtidos por geração espontânea, a realidade também demonstra que, na generalidade dos casos, também não são obtidos de forma instantânea. Por este motivo às perspetivas anteriores temos de adicionar mais uma: **tempo necessário para a obtenção do resultado** ou **tempo passado** numa determinada situação (retenções necessárias a garantir que os fluxos decorrem sem ruturas ou porque a capacidade foi excedida). Grande parte da atividade empresarial assenta em transações (parte das quais são meras trocas internas) cuja continuidade está dependente do grau de satisfação dos parceiros.

Para além da perspetiva que se pretende avaliar tem de ser definida a forma como vai realizada a avaliação, isto é, qual o tipo de comparação considerado mais adequado. O valor quantitativo da comparação entre o objetivo fixado e o resultado alcançado é um indicador do desempenho cujo significado depende da perspetiva considerada para a avaliação e do tipo ou forma de comparação.

3. Estes limites são meramente indicativos e cada empresa deverá estabelecer os seus próprios horizontes de gestão – geralmente intrinsecamente relacionados com os diferentes níveis de responsabilidade. É geralmente aceite o prazo de um ano o horizonte operacional o qual é, para efeitos de controlo, desagregado em períodos menores.

TIPOS DE INDICADORES

INDICADORES DE:

EP-EFICIÊNCIA OU PRODUTIVIDADE

- Significado: Indicam os recursos necessários para obter a produção de uma unidade (eficiência) ou produção realizada por unidade de recurso (produtividade).
- Forma de cálculo: Relacionar a produção realizada com a quantidade de recursos aplicados ou o inverso.
- Exemplos: Taxa de rendimento das matérias-primas; Vendas per capita;

EF-EFICIÁCIA

- Significado: Mostram o nível de cumprimento de um objetivo.
- Forma de cálculo: Relacionar, por diferença ou quociente, a quantidade real obtida/aplicada com a quantidade prevista.
- Exemplos: Desvio (valor absoluto);

CD-CAPACIDADE OU DIMENSÃO OU DISPONIBILIDADE

- Significado: Identificam o volume de determinado recurso disponível, utilizado ou não utilizado.
- Forma de cálculo: Calcular a quantidade total de um determinado recurso disponível para produzir ou quantidade que pode ser fabricada (capacidade) ou relacionar a produção ou não produção com aquela capacidade (expressa num qualquer tipo de unidade).
- Exemplos: Capacidade produtiva; Coeficiente de atividade; Coeficiente de inatividade;

QF-QUALIDADE OU FALHA

- Significado: Identificam o nível de qualidade ou de não qualidade.
- Forma de cálculo: Calcular a totalidade de ocorrências relacionadas com a não qualidade (falhas, defeitos, reclamações, devoluções, ações de correção ou prevenção, ou reclamar esse valor com a produção realizada outro elementos de referência).
- Exemplos: Produção defeituosa; Número de entregas incompletas; Número de entregas fora de prazo; Taxa de defeituosos

TV-TEMPO OU VELOCIDADE OU ROTAÇÃO

- Significado: Indicam o tempo necessário para concretizar uma determinada operação, a quantidade por unidade de tempo (velocidade) ou o número de vezes que a mesma é realizada num determinado período (rotação).
- Forma de cálculo: Calcular a totalidade do tempo para um evento ou operação ou quociente de numero de eventos ou uma produção pelo tempo total da sua realização ou o quociente de um stock por um fluxo relacionado multiplicado por 12 ou 365, conforme seja expresso em meses ou dias.
- Exemplos: Tempo de ciclo; Tempo de set-up; Produção por hora; Prazo médio de rotação de stocks

RE-RENDIBILIDADE

- Significado: Indicam a aptidão para gerar rendimento ou valor em excesso deste relativamente a um custo.
- Forma de cálculo: Calcular o valor dos rendimentos, a diferença entre estes e um determinado custo ou esta diferença a dividir por uma variável relacionada.
- Exemplos: Vendas, preço de venda, resultado líquido, margem bruta, margem de contribuição, rendimento.

CR-CUSTO OU RETRIBUIÇÃO

- Significado: Indicam os sacrifícios suportados para a obtenção de algo ou compensação a terceiros pela cedência de determinados bens ou serviços ou pela disponibilidade de horas para trabalho.
- Forma de cálculo: Valor total dos custos suportados ou relação entre estes e as quantidades de recursos disponibilizadas, incluindo a retribuição dos proprietários.
- Exemplos: Custo das vendas, salário per capita, dividendos, retribuição do capital.

SA-SATISFAÇÃO

- Significado: Indicam o grau de agrado com que os vários parceiros se relacionam com a empresa.
- Forma de cálculo: Entidades satisfeitas/entidades totais ou Entidades com relações no período anterior/entidades totais (retenção).
- Exemplos: Taxa de retenção de trabalhadores, Taxa de retenção de clientes

SR-SEGURANÇA E RISCO

- Significado: Indicam o nível de segurança ou risco subjacente à atividade desenvolvida
- Forma de cálculo: Conforme o tipo de indicadores
- Exemplos: Margem de segurança

SC-SUSTENTABILIDADE E COMPETITIVIDADE

- Significado: Indicam a capacidade que a empresa possui para realizar uma oferta ganhadora aos clientes e obter o nível de retribuição dos proprietários pretendida.
- Forma de cálculo: Relacionam os valores atingidos pela empresa com os valores alcançados pela concorrência
- Exemplos: Quota de mercado.

Figura 23 – Tipos de indicadores

Apesar da avaliação de qualquer variável ser mais eficiente quando realizada em termos comparativos (por quociente ou por diferença), em alguns casos justifica-se também a apresentação de valores absolutos. Os indicadores comparativos ganham em informação se estiverem também disponíveis, no momento da análise, os valores em confronto em vez de ser apresentado apenas o resultado da comparação.

IV. Definição de objetivos

A avaliação do desempenho exige a identificação de um padrão para comparação.

Esse padrão pode ser determinado com base em diferentes perspetivas de análise:

TIPOS DE PADRÃO DE AVALIAÇÃO

VALOR REAL RELATIVO A UM PERÍODO ANTERIOR

- Valor efetivo registado em termos históricos (por exemplo, período de homólogo do ano anterior)

OBJETIVO A ATINGIR NO PERÍODO

- Objetivo que foi definido pela gestão ou que é necessário atingir para que se cumpra aquele objetivo

VALOR NORMAL

- Valor que deve ser atingido, considerando que a atividade decorre normalmente e que não se registam alterações no contexto próximo

BENCHMARK

- Valor atingido em empresas ou em processos similares de excelência

Figura 24 – Tipos de padrão de avaliação

Se excluirmos o padrão definido através do processo de benchmarking a valia de qualquer outro tipo de meta é equivalente. No caso das metas de benchmarking, a determinação do padrão com base nas melhores práticas de outras empresas ou de processos similares internos, atribui a este um valor estratégico que os restantes padrões não possuem.

No caso dos objetivos internos é fundamental o reconhecimento, por parte do responsável pela execução, da rationalidade. Se tal não acontecer, rapidamente a avaliação vai passar a ser realizada à forma como foram fixados os objetivos e não aos resultados obtidos. No caso dos valores históricos é necessário verificar se o contexto é similar já que se assim não se verificar poderemos estar a exigir metas completamente irrealistas.

V. Organização do sistema de avaliação

Existem duas opções básicas conhecidas de avaliação do desempenho: sistema orçamental e sistema de indicadores. Consideramos que este último sistema deve ser o recomendado, fundamentalmente, pela sua maior flexibilidade. Temos todavia que reconhecer que apesar dos pontos fracos apontados ao sistema orçamental – grande parte dos quais tecnicamente ultrapassáveis – a fixação de objetivos com base nas expectativas da atividade própria só pode ser realizada depois de ser avaliada a coerência/compatibilidade e consequências ao nível da sustentabilidade da atividade – o que só pode ser realizado por sistema orçamental ou similar.

Num sistema de avaliação por indicadores a organização pode ser aleatória (KPIs), por unidade de gestão ou departamento (tipo painel de gestão (TB)) ou por áreas de gestão perfeitamente definidas (tipo Balance Score Card (BSC), que propõe uma distinção em quatro classes de indicadores financeiros, aprendizagem e crescimento, processos internos

e clientes)⁴. Sendo claro que para uma melhor compreensão os indicadores devem ser apresentados de uma forma sistemática também se afigura evidente que, na fase atual de desenvolvimento dos sistemas de tratamento automático da informação, esta opção não é critica. Na realidade os resultados da avaliação podem e devem ser apresentados com base em múltiplas perspetivas de organização.

Em face dos objetivos da gestão (retribuição dos proprietários e sustentabilidade) a avaliação do desempenho deve ser dividida nas seguintes áreas:

ORGANIZAÇÃO SISTEMÁTICA DA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

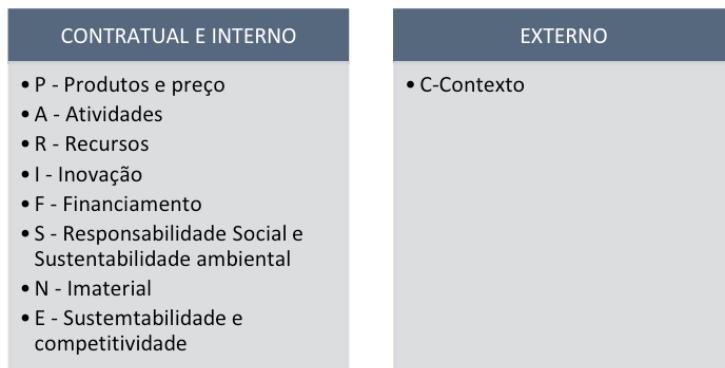


Figura 25 – Organização do sistema de avaliação do desempenho

Uma solução radical para esta estrutura seria a sua organização de acordo com os fatores críticos de sucesso. Não seguimos essa organização porque, para garantir os objetivos da empresa, é necessário garantir o funcionamento racional da atividade e, normalmente, os responsáveis estão identificados por processos ou departamentos e não por fatores críticos para o sucesso. É todavia fundamental que neste painel estejam perfeitamente identificados os indicadores diretamente relacionados com aqueles fatores.

Alguns esclarecimentos adicionais a esta classificação devem ser tomados em consideração:

- ✓ A estrutura definida tem uma explicação simples. São definidas duas áreas de interação com o contexto (Produtos e Preços e Recursos) distintas da área interna. A inovação pode constituir uma opção estratégica, com elevados custos associados, pelo que deve ser autonomizada. A responsabilidade social e a sustentabilidade ambiental apresentam um valor crescente para o mercado pelo que devem também ser apreciadas de forma autónoma. O mesmo se pode afirmar relativamente aos fatores imateriais. A qualidade não foi considerada de

4. É evidente que não é a diferente forma de organização que, fundamentalmente, distingue o TB do BSC. Estes sistemas de avaliação distinguem-se essencialmente pela diferente perspetiva que recomendam para a escolha dos indicadores. O TB adota uma perspetiva mais operacional enquanto que o BSC propõe uma perspetiva mais estratégica.

forma independente uma vez que sendo uma problemática transversal a toda a organização

- ✓ Embora não se enquadre no âmbito do SAND a perspetiva puramente financeira é igualmente indispensável na avaliação do desempenho pelo que deve constituir uma área adicional às anteriormente referidas.
- ✓ Esta desagregação permite diferenciar entre a perspetiva dos preços (Produtos e preços) e dos custos (Atividades e Recursos) que se afigura mais adequada em mercados fortemente concorrenenciais – como são na generalidade dos casos -, estas duas variáveis não estarem relacionadas;
- ✓ No caso de empresas de produção múltipla, algumas análises (por exemplo, dos preços de venda) não devem ser realizadas globalmente em termos médios. Caso se verifique a existência de um número elevado de produtos a análise pode ser realizada por família de produtos ou por qualquer outra característica considerada relevante para a gestão (por exemplo, por clientes, por segmentos de mercado, ...);
- ✓ A estrutura apresentada é meramente indicativa pelo que deve ser adaptada em função das necessidades de gestão. A maior ou menor na avaliação de determinas áreas depende da estratégia definida pela empresa, dos fatores críticos do sucesso e das vantagens competitivas que domina ou pretende vir a dominar.

VI. Entidades a avaliar

De acordo com o conceito de desempenho qualquer entidade pode ser avaliada desde que seja responsável por determinadas inputs/tarefas/eventos/outputs ou na definição da evolução do contexto.

É importante referir que, em qualquer empresa, podem ser identificados três patamares hierárquicos de competências e responsabilidade⁵ a que correspondem três padrões de necessidades de informação específicos:

- a. Gestão de topo: responsável, entre outras decisões, pela definição dos objetivos e da estratégia, pela disponibilidade dos recursos indispensáveis à atividade e pela retribuição dos proprietários e sustentabilidade do negócio.
- b. Gestão intermédia: responsável, entre outras competências, pela definição de objetivos operacionais e planos de ação e por garantir o seu cumprimento, através da gestão de todo o contexto contratual e interno.
- c. Gestão de base: responsável pela realização das tarefas e pelo cumprimento dos objetivos imediatos (da hora ou do dia) que irão permitir que os objetivos operacionais sejam alcançados.

5. O que não quer dizer que a estrutura hierárquica só possua três níveis hierárquicos.

Como é evidente a diferentes responsabilidades e competências devem corresponder a diferentes avaliações. A situação ideal aquela em que pelo menos em relação aos objetos críticos se consiga estabelecer uma avaliação integrada do desempenho dos diferentes níveis hierárquicos.

A título meramente indicativo apresentam os, no quadro seguinte, algumas das áreas para os quais podem ser construídos indicadores de desempenho.

EXEMPLOS DE ÁREAS PARA AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

INDICADORES	PRODUTOS E PREÇO	ATIVIDADES	RECURSOS	FINANCIAMENTO
EFICIÊNCIA E PRODUTIVIDADE	Produção per capita	Consumos por unidade; Distribuição MOD/MOI	Taxa de rendimento das MP	
EFICÁCIA	Desvios nas vendas	Desvios nos custos	Desvios nas compras de recursos	
CAPACIDADE E DISPONIBILIDADE	Produção máxima; Coeficiente de actividade e inactividade	Coeficiente de actividade e inactividade	Número de trabalhadores	Fundo de Manejo.
QUALIDADE E FALHA	Devoluções de clientes. Reclamações de clientes. Entregas fora prazo.	Taxa de defeituosos; Custo produtos defeituosos. Custos def. extraordinários. Custos para obtenção da qualidade	Absentismo.; Avaliação de fornecedores e trabalhadores	Taxa de pagamentos com atraso;
TEMPO E VELOCIDADE	Prazo de entrega; Prazo médio rotação PA	Tempo de ciclo	Grau de rotação de stocks de MP. Tempo médio de encomenda	Rotação do ativo total;
RENDIBILIDADE	Vendas; Margem bruta; Margem de contribuição;		Reclamações e Devolução a fornecedores. Atrasos na entrega.	Taxa de rendibilidade
CUSTO E RETRIBUIÇÃO	Preço de venda	Custo unitário do produto, Custo hora de mão de obra.		Taxa de remuneração do capital investido. Taxa de retribuição dos proprietários.
SATISFAÇÃO	Satisfação dos clientes; Retenção de clientes	Satisfação dos segmentos a jusante/montante	Custo unitário dos recursos, Custo hora da mão de obra.	



Figura 26 – Exemplo de áreas para avaliação de desempenho

O sistema de avaliação do desempenho deve ser formalizado através da criação de um dicionário de indicadores para o qual se propõe o formato previsto no quadro seguinte.

FICHA DO INDICADOR										CÓDIGO										
										A03										
Definição e Método																				
Identificação	A03	Mão de obra indireta								%										
Significado	Proporção do tempo de trabalho disponível pelos trabalhadores diretos que efetivamente foi aplicado nas encomendas							Expressão de Calculo	MOI	Unid. Medida										
Objetivo	Medir a eficiência dos processos produtivos								MP = $1 - \frac{TPe}{TPd}$											
Momento de cálculo		Continuo	X	Periódico			Mês													
Período de referência		X	Período	Mês		X	Acumulado													
Apresentação																				
		Valor absoluto		Valor médio		Variação/Desvio		Quota												
		Valor unitário		Índice		X	Valor relativo/Taxa													
Interações		P Rem. Proprietários		Vida útil esperada	P	Qualidade (TQM)	P	Crescimento												
Fortes/Positivas (P)		Preço		Prazo entrega		Serviço		Caixa												
Nulas/Negativas (N)		P Custo Tot Propried		Inovação	P	Sustent. Atividade	P	Sat. trabalhadores												
		P Custo Total		Marca/Rep.Comerci		Sust. Ambiental		Satisf. do cliente												
Dados																				
Dados de entrada				Origem		Unid. Medida	Preparação/Cod. Identificação			Responsável										
Tempo produção efetivamente aplicado nas encomendas				Controlo de produção		minutos	Automático	CP 0010												
Tempo produção total disponível pelos trabalhadores diretos para ser aplicado nas encomendas				Recursos Humanos		minutos	Automático	RH 0005												
Enquadramento																				
Área de avaliação				Gestão Superior		Gestão Intermédia	Gestão de chão													
Posição				A		A														
Ámbito				03		03														
Período de referência				Global		UG														
				Acumulado		Mês														
Metas																				
Objetivo global			Ano anterior		Benchmark															
Objetivo por UG																				
Última atualização			Responsável																	
Histórico																				
Ano de referência																				
DADOS																				
REPRESENTAÇÃO GRÁFICA																				
Mês	Objetivo	(Ano referência)			Ano -1		Ano -2													
		TPe	TPd	MOI	TPe	Tpd	MOI	TPe	TPd											
Jan																				
Fev																				
Mar																				
Abr																				
Mai																				
Jun																				
Jul																				
Ago																				
Set																				
Out																				
Nov																				
Dez																				
Total																				
Média																				
Distrib.																				

Nota: a parte final deste quadro (dados) destina-se a manter uma base histórica dos valores atingidos, indispensável para a avaliação temporal mas também dos objetivos estabelecidos para cada período.

SISTEMA DE AQUISIÇÃO, CODIFICAÇÃO E NOTAÇÃO DE DADOS

A contabilidade, como qualquer sistema de informação, trabalha com dados que tem de ser recolhidos, registados e tratados. Este processo tem subjacente os seguintes sistemas:

ESTRUTURA BASICA DO PROCESSO CONTABILISTICO

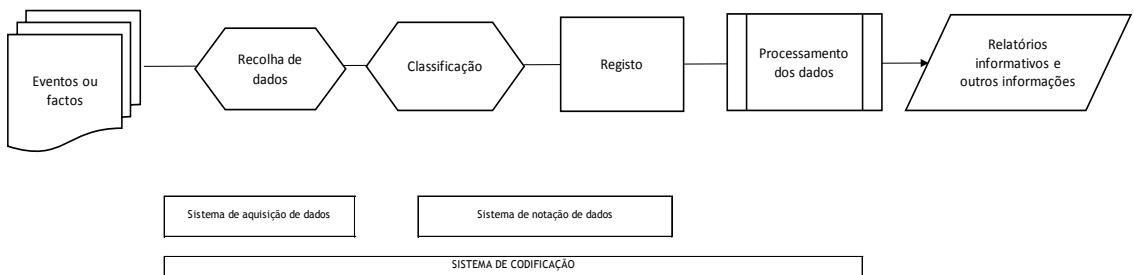


Figura 27 – Estrutura básica do processo contabilístico

O objeto essencial da contabilidade é o processamento, de acordo com determinados princípios ou normas, de um conjunto de dados recolhido com o objetivo de produzir informação relevante para a gestão. Não podemos todavia desprezar as fases de recolha e registo. É nestas fases que se podem cometer os maiores erros ou omissões pelo que delas depende em grande parte o rigor da informação processada e prestada. São também estas fases que correspondem ao maior dispêndio de tempo e de recursos, pelo que se não forem corretamente delineadas, vão tornar o sistema pouco económico – o que normalmente se resolve, de uma forma fácil e mas danosa, diminuindo o grau de rigor ou de abrangência da informação recolhida.

Todo este processo passa pela definição dos seguintes sistemas:

- Sistema aquisição de dados
- Sistema de codificação
- Sistema de notação

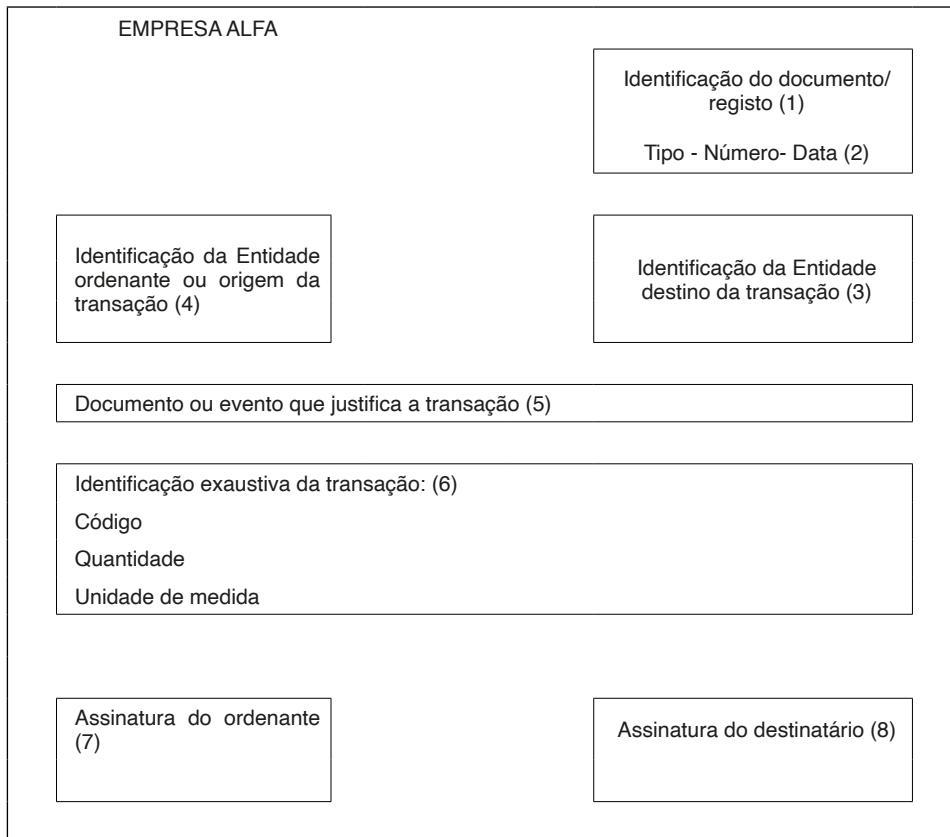
O objetivo do **sistema de aquisição de dados** é garantir a captação, de forma exata e simples, de todos os dados necessários. A aquisição de dados pode realizar-se por duas vias alternativas:

- a. Sistema de captação próprio;

- b. Transferência de informação (captura de informação existente em subsistemas específicos).

Na medida do possível a informação deve ser capturada noutras subsistemas de informação. No caso de a informação ter de ser capturada por sistemas próprios da contabilidade é fundamental que os formatos de recolha estejam estruturados de forma a que todos os dados sejam inscritos na sequência lógica do seu conhecimento ou disponibilidade e em campos com dimensão pré-definida. Também, na medida do possível, todos os campos devem ter uma codificação associada por forma a evitar, sempre que possível, uma tipificação discricionária por parte do emissor do documento. Tradicionalmente esta recolha é efetuada em documentos escritos com a estrutura a seguir apresentada.

MODELO DE DOCUMENTO INTERNO



- O documento deve ser identificado por uma descrição que traduza fielmente o tipo de operação que lhes está subjacente. Operações pouco frequentes podem ser emitidos num tipo de documento genérico que abranja várias situações;
- Neste espaço deve ser inserido o tipo de documento (código correspondente à descrição), o número – sequencial em função do tipo, ou de outras variáveis – e a

- respetiva data de emissão; A numeração é fundamental em termos de controlo interno uma vez que evita o eventual extravio de documentos;
3. – Entidade que vai receber os serviços ou bens abrangidos pela operação (se for o caso);
 4. – Entidade que está a prestar os serviços ou a enviar os bens abrangidos pela operação;
 5. – Identificação da instrução ou ordem que originou a emissão do documento e que deve clarificar o motivo subjacente à sua emissão;
 6. – No corpo do documento devem ser identificados todos os aspectos quantitativos relativos às operações, nomeadamente, código do bem ou serviço, quantidade, unidade de medida e, em alguns casos, o respetivo custo;
 7. – Assinatura do responsável pela emissão do documento;
 8. – Assinatura do responsável pela entidade de destino ou pela receção;

O desenvolvimento dos meios informáticos veio permitir que estes registo deixem de ser efetuados em papel e dispensar a circulação dos documentos em papel. A ordenação da introdução dos dados e o seu formato é atualmente mais exigente já que só desta forma o tratamento automático é possível. A não circulação de documentos em papel pode levantar um problema de responsabilização pelos custos¹. A imputação de custos a uma determinada UG deve basear-se em regras previamente definidas e aceites ou na aceitação casuística do respetivo responsável.

A realidade é que, normalmente, grande parte da informação necessária já se encontra disponível pelo que o sistema de aquisição de dados se resume a assegurar a correta transferência dos mesmos. Existem essencialmente dois tipos de informação:

- ✓ Informação ao nível de subsistemas de informação de gestão;
- ✓ Informação ao nível de equipamentos CA-CAM e SIM².

Uma vez que a generalidade de empresas já opta por sistemas integrados de informação (ERP) a integração destes sistemas é/pode ser realizada de forma automática e não levanta grandes dificuldades. Dois cuidados elementares devem ser considerados: garantir codificações comuns aos dois sistemas – ou tabelas de equivalência – e garantir que as alterações realizadas ao nível de um subsistema se repercutem em todos os subsistemas conexos – ou que o sistema alerta para alterações não integralmente assumidas.

1. Normalmente este problema não se levanta ao nível dos rendimentos uma vez que estão normalmente associados a prémios monetários pelo que são imediatamente sua responsabilidade é imediatamente esrutinada.

2. Dada a atual disseminação dos programas de trabalho por equipamentos portáteis (telemóveis, portáteis, ...) a realidade é que garantir um máximo rigor na repartição dos custos começam a existir informação disponível sob a forma como alguns trabalhadores despendem o seu tempo. É evidente que uma contabilidade dos log in/log out nos parece um manifesto exagero de rigor.

Nos quadros seguintes apresentamos os subsistemas³ mais relevantes e a informação básica normalmente necessária para um SAND.

CONTABILIDADE FINANCEIRA	GESTÃO DO IMOBILIZADO	GESTÃO DE APROVISIONAMENTOS E STOCKS	PLANEAMENTO E controlo DA PRODUÇÃO
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Data do registo ✓ Diário contabilístico ✓ Número de registo ✓ Documento (Tipo e Número) ✓ Conta financeira ✓ Conta de terceiro ✓ Valor (sem IVA) ✓ Quantidade ✓ UG/OF/Encomenda/Armazém 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Data do registo ✓ Diário ✓ Número de registo ✓ Período de referência das Depreciações e Amortizações ✓ Custo por natureza ✓ Valor ✓ UG 	<ul style="list-style-type: none"> • Data ✓ Diário (se for o caso) ✓ Número de registo ✓ Documento ✓ Armazém ✓ Código do artigo/tipo de artigo ✓ Família ✓ Tipo de operação (documento) ✓ Terceiro envolvido ✓ OF/Encomenda/UG ✓ Quantidade ✓ Unidade de medida ✓ Valor 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Data ✓ Ticket/Lote/Ordem de Fabrico/encomenda ✓ Posto de trabalho/UG ✓ Fase de controlo ✓ Código da operação/inatividade ✓ Código do produto ✓ Unidades de produto ✓ Tempo de início ✓ Tempo de termo
CONTROLO DO PONTO E PROCESSAMENTO DE SALÁRIOS	FACTURAÇÃO	SUBCONTRATAÇÃO	CAD/CAM/SIM
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Data ✓ Mês de referência ✓ Trabalhador ✓ Classificação do trabalhador ✓ Posto de trabalho/UG ✓ Situação no trabalho ✓ Horas ou minutos totais em cada situação ✓ Custo salarial mensal, de outras retribuições e encargos conexos ✓ Custos dos direitos adquiridos no mês (férias e respetivo subsídio e subsídio de natal) 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Data ✓ Diário ✓ Número de registo ✓ Documento ✓ Encomenda ✓ Tipo de movimento ✓ Armazém ou UG ✓ Produto ✓ Clientes ✓ Quantidade ✓ Valor 	<ul style="list-style-type: none"> • Data ✓ Diário ✓ Número de registo ✓ Documento ✓ OF/Encomenda ✓ Código do artigo ✓ Tipo de movimento ✓ Armazém ou UG ✓ Operações (se justificável) ✓ Fornecedor ✓ Quantidade ✓ Valor 	<ul style="list-style-type: none"> ✓ De acordo com a informação disponível

Pelo contrário a informação recolhida está nos equipamentos de produção representa um problema mais complexo. O principal obstáculo que podemos encontrar nestes casos é o de a informação estar disponível em ficheiros não automaticamente integráveis com o sistema contabilístico. De facto a informação pode constar de ficheiros não imediatamente transferíveis ou com codificações divergentes das definidas contabilisticamente. Todavia desde que seja possível efetuar esta integração, o esforço de desenvolvimento de adequados programas de integração acaba por compensar já que muita da informação necessária passa a estar automaticamente disponível. Muita da informação sobre a forma como decorreram as operações é controlada por estes equipamentos e utilizada apenas no momento da sua realização, sendo na maior parte dos casos, imediatamente esquecida. A transferência de toda esta informação a partir da fonte – com diminuição da possibilidade de ocorrência de erros – dispensa o trabalho de recolha manual e assegura o máximo de informação possível.

O grande problema na articulação de programas autónomos são também as sucessivas correções a que muitas vezes os registos são sujeitos. Se não estiver

3. As designações dos subsistemas de informação são, como é óbvio, meramente indicativas.

assegurado que todas as alterações circulam entre os vários sistemas – ainda que através de funcionalidades manuais de atualização – o processo é incontrolável. A experiência demonstra que nestes casos, por muitos cuidados ou avisos que sejam efetuados os erros são inevitáveis e a sua deteção é um processo moroso e complexo.

A captação de informação do contexto próximo ou remoto representa uma problemática completamente distinta da existente para a informação do contexto contratual e interna (apesar de no contexto contratual existir sempre uma parcela da informação não acessível). De facto o acesso a esta informação está garantido apenas para as contas anuais, eventualmente semestrais, para os preços de aquisição das matérias primas (se se tratar de commodities⁴) e para os preços de venda dos produtos finais ao público. Um outro conjunto de informação, mais informal mas muito relevante, poderá ser obtida através do contacto comercial com clientes e fornecedores. A subcontratação de estudos sectores – nomeadamente de estudos de mercado – embora dispendiosa constitui outro veículo para a obtenção de informação, tal como o são, se disponíveis, as várias estatísticas oficiais. Por este motivo o SAND terá de possuir flexibilidade suficiente para permitir a introdução de novos campos informativos e de os utilizar na análise.

A recolha da informação deverá ser efetuada também através de documento próprio – cujo desenho final está dependente do tipo de informação a recolher – mas que deve indicar sempre a fonte da informação e o grau de rigor atribuído à mesma.

Qualquer que seja o meio de recolha é fundamental que estejam estabelecidas regras de controlo da informação para evitar que eventuais incongruências sejam apenas detetadas na fase de tratamento da informação. Existe um conjunto de erros que são fáceis de detetar, nomeadamente, quando resultam de:

1º. Operações ou eventos impossíveis de ocorrer;

2º. Registos incoerentes com outros existentes (por exemplo, registo de produção de um trabalhador que se encontra de baixa por doença; registo de um número de unidades defeituosas superior ao número de unidades produzidas); e que devem ser imediatamente corrigidos.

A criação de tipos de documentos é fundamental para o processamento da informação. De facto a notação da informação pode ser realizada exclusivamente ou complementarmente com o código das operações, de forma completamente automática com base no tipo de documento. Desta forma o trabalho inerente ao SAND é sensivelmente aliviado.

Para que este objetivo possa ser atingido sugere-se a criação de pelo menos os seguintes documentos:

4. Por exemplo, muitas empresas já possuem a rotina de, sistematicamente, já introduzirem os valores diários das taxas de cambio.

Cod	Designação	Origem	Designação abreviada	Doc. Relacionados
V01	Fatura (a clientes)	Faturação	N/Fat	S40
V02	Nota de crédito (devolução de cliente)	Faturação	S/Dev	S41
V03	Nota de crédito (abatimento de vendas)	Faturação	N/Abat	- - - -
C01	Fatura (de fornecedores)	Cont.Fin.	S/Fat Mt	S01 S30 S21
C02	Nota de débito (devolução a fornecedor)	Cont.Fin.	N/Dev Mt	S02 S31 S23
C03	Nota de débito (abatimento de compras)	Cont.Fin.	S/Abat Mt	S03 S32 S23
C04	Fatura de bens e serviços	Cont.Fin.	S/Fat BS	
C05	Nota de débito (devoluções a fornecedor BS)	Cont.Fin.	N/Dev BS	
C06	Nota de débito (abatimentos BS)	Cont.Fin.	s/Abat BS	
S01	Entrada em stock/compra materiais	Gest. St.	S/Fat Mt	C01
S02	Saída do armazém/devolução compra materiais	Gest. St.	N/Dev Mt	C02
S03	Abatimento de compra materiais	Gest. St.	S/Abat Mt	
S04	Consumo de materiais	Gest. St.	Incorp Mt	
S05	Anulação de consumo de materiais	Gest. St.	AIncorp Mt	
S06	Sobras de matérias primas	Gest. St.	Sob Mt	
S07	Quebra de materiais	Gest. St.	Que Mt	
S10	Produção armazenada	Gest. St.	PArm	
S11	Produção armazenada com defeito	Gest. St.	PDef	
S12	Devolução à produção para recuperação	Gest. St.	PRec	
S13	Sobras de produtos	Gest. St.	Sob PA	
S14	Quebras de produtos	Gest. St.	Que PA	
S20	Saída para subcontratação semielaborado	Gest. St.	Sai SBE	
S21	Entrada de subcontratação semielaborado	Gest. St.	Ent SBE	C01
S22	Transferência de materiais para subcontratação	Gest. St.	Tra SB	
S23	Devolução de material pelo subcontratado	Gest. St.	Dev SB	
S24	Abatimento de subcontratação	Gest. St.	Aba SB	
S25	Quebra de subcontratados	Gest. St.	Que SB	
S26	Sobras de subcontratados	Gest. St.	Sob SB	
S27	Entradas de subcontratação PA	Gest. St.	Ent SBP	
S28	Devolução de subcontratado semielaborado	Gest. St.	Ent SBE	
S29	Devolução a subcontratado PA para recuperar	Gest. St.	Sai SBR	
S30	Entrada de mercadorias/compra	Gest. St.	S/Fat ME	C01

S31	Saída do armazém/devolução compra mercadorias	Gest. St	N/Dev ME	C02
S32	Abatimento de compra mercadorias	Gest. St	S/Abat ME	
S33	Quebra de mercadorias	Gest. St	Que ME	
S34	Sobra de mercadorias	Gest. St	Sob ME	
S40	Saída para venda	Gest. St	Sai VD	V01
S41	Entrada por devolução do cliente	Gest. St	Dev VD	V02
P01	Processamento de salários	Proc. Rem.	Proc SAL	
P02	Processamento de comissões	Proc. Rem.	Proc COM	
P03	Encargos sociais obrigatórios	Proc. Rem.	Enc SS	
P04	Seguro de acidentes de trabalho	Proc. Rem.	Seg Trab	
P05	Outros gastos com pessoal	Proc. Rem.	Out Pes	
K01	Processamento de Depreciações e Amortizações	Imobiliz	Amort Cont	
K02	Processamento Depreciações e Amortizações	Imobiliz	Amort Ext	
B01	Nota de débito bancária	Cont Fin	Nd Ban	
B02	Nota de crédito bancária	Cont Fin	Nc Ban	
I01	Transferência de custos	SAND	Tranf KU	
I02	Imputação de custos	SAND	Imp KU	
I03	Repartição secundária	SAND	Repart	
I04	Reavaliação dos stocks *	SAND	Reaval ST	
I05	Valor do stock final	SAND	Valor ST	
R01	Desvios *	SAND	Desv	
R02	Apuramento de resultados	SAND	Apr Res	

Nota: Existem documentos com informação duplicada pelo que é necessário assegurar a coordenação da respetiva informação. * Para o caso de adoção de um sistema de custos padrões.

O **sistema de codificação** visa atribuir a cada objeto ou evento um sinal reconhecido (número, letra, etc.) que permita a sua inequívoca identificação por parte de todos os utilizadores. A descrição do objeto ou do evento por cada utilizador conduziria necessariamente a dificuldades de comunicação já que cada pessoa pode descrever o mesmo objeto ou evento de forma diferente (basta realçar uma diferente característica particular do mesmo), pronunciar o nome de forma diferente ou mesmo, por erro, escrever a sua designação de forma diferente. O objetivo é, portanto, utilizar uma linguagem sintética e simbólica que todos os utilizadores saibam interpretar.

No trabalho de construção de um sistema de codificação devemos distinguir duas fases fundamentais:

1º. Definição de regras para a construção da codificação

2º. Aplicação da codificação

Só a clara e exaustiva definição da primeira permitirá que não ocorram erros ou dificuldades na aplicação. As regras da codificação abrangem necessariamente a definição de normas relativas ao comprimento, natureza e estrutura do código.

O comprimento do código, isto é, o número máximo de dígitos admitidos, pode assumir duas formas. Um comprimento fixo é aquele que só permite um número rígido de dígitos para cada família de códigos. Para facilidade de tratamento da informação esta opção é preferível a uma outra em que o comprimento do código dentro da mesma família pode variar.

Os códigos podem ser construídos de forma a terem subjacente um determinado significado – por exemplo construídos com base nas letras iniciais da respetiva descrição – ou de forma não significativa – normalmente com recurso a letras ou números sem qualquer significado implícito.

O comprimento do código pode ser estruturado, isto é, dividido em campos com diferente significado ou ser não estruturado, isto é, composto por um único campo. Um código estruturado é aquele que é dividido em campos de dimensão estável em que a cada campo é atribuído uma ou várias características distintivas do objeto ou da sua classificação contabilística. Cada uma dessas características pode ser objetos de uma codificação significativa ou não significativa. Se o código não possui qualquer estrutura, pode ser meramente sequencial, relacionando-se cada número com uma descrição.

No caso das codificações significativas uma técnica que permite facilitar a criação e aplicação dos códigos é, portanto, a constituição de subfamílias dentro de cada família. Este trabalho passa pela identificação, dentro da família das características comuns e/ou diferenciadoras. É evidente que podem existir situações em que não seja possível definir características comuns, mas esta não será a situação normal.

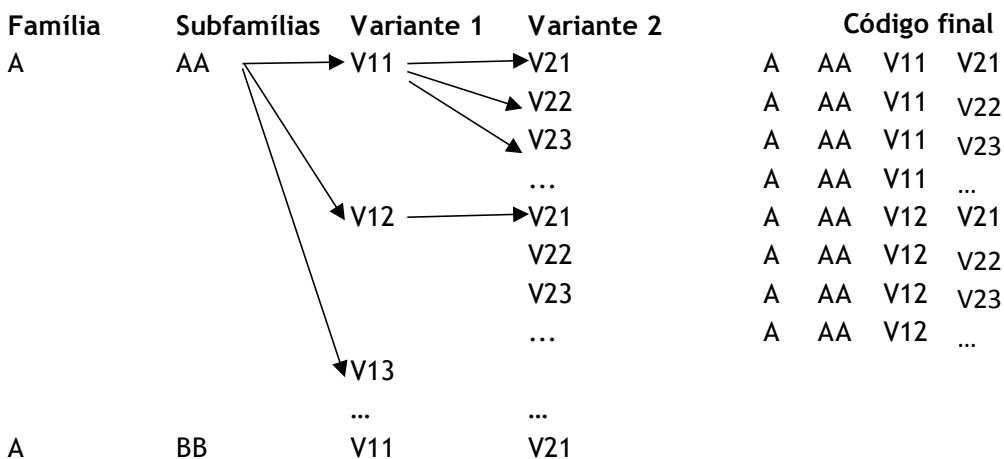
A opção por um sistema de codificação significativa (e só não o deverá ser se o número de elementos/eventos for reduzido e não ter tendência para aumentar) o estudo da estrutura do código passa por identificar:

1. Características comuns e características diferenciadores dentro da família

É fundamental identificar se dentro de cada família se existem elementos/eventos que, pelo facto de possuírem um conjunto de características comuns, podem constituir subfamílias. Nesta hipótese, deve ser decidido, quais são as características que permitem a distinção de subfamílias ou se todas as características variam

de um elemento para outro. No caso de existirem subfamílias e estas possuírem características comuns cuja variação permita distinguir os vários elementos, os códigos diferenciadores devem ser criados como variantes do código da subfamília. Desta forma o código da subfamília é criado apenas uma vez e o código completo resulta da adição posterior dos códigos das variantes.

Nestes casos a criação dos códigos fica facilitada já que a raiz da codificação se mantém (código da subfamília) e a esta apenas temos de justapor as várias hipóteses de características diferenciadores (código das variantes).



Como exemplo típico das características que podem ser consideradas como variantes de um código mãe temos:

- Tamanho, medidas, dimensão
- Cor
- Acabamento
- Tipo de embalagem
- Capacidade técnica

Numa classificação deste tipo é necessário garantir que não existem elementos que possam ser enquadrados em duas ou mais codificações distintas e corretas ou que dois elementos distintos possam ter a mesma codificação. Este objetivo só pode ser garantido mediante a profunda e correta identificação de todas as características distintivas do conjunto dos elementos que estamos a codificar e da sua consideração nas regras de codificação.

2. Número de características típicas de cada subfamília

A cada característica identificada irá corresponder um campo específico no código. No caso de o número de características ser muito elevado (mais de 5/8) terão de ser selecionadas as mais relevantes e desprezadas as restantes ou ser efetuados agrupamentos de características sob pena do código ter uma extensão demasiada longa.

3. Características entre as quais existe uma relação lógica

Se existirem características relacionadas de forma unívoca deve ser escolhida a mais relevante.

4. O número de hipóteses dentro de cada característica (campo): finitas ou infinitas

A identificação das diferentes hipóteses de cada característica é importante já que é existência de um pequeno número de hipóteses permitiria que o campo seja significativo. Um elevado número de variantes conduzirá necessariamente à definição de um campo não significativo.

A identificação do número de hipóteses possível para cada uma das características é também importante para determinar o número de dígitos que devem ser utilizados no campo. Por medida de prudência deve ser sempre considerado uma folga razoável na definição do campo (se por exemplo, para um código numérico, já forem conhecidas 98 variantes não devemos considerar apenas 2 dígitos para o código, salvo se tecnicamente não possível surgirem mais variantes ou se se admitir uma codificação alfanumérica)

5. Elementos/eventos que resultam da transformação ou montagem de outro

Se um objeto/evento resultar da transformação direta de um outro, na medida do possível, a estrutura das duas codificações, deve manter uma raiz comum.

A definição do código de identificação dos diferentes elementos/eventos envolvidas nos registos, terá sempre de ponderar entre duas regras – aparentemente contraditórias entre si:

1. Códigos alfanuméricos de dimensão fixa e significativa são mais facilmente memorizáveis para o utilizador comum, mas originam normalmente um grande cumprimento;
2. Códigos com elevado número de dígitos ocasionam perdas de tempo na introdução e são de mais difícil memorização;

Entre estas duas hipóteses extremas podem ser definidas soluções intermédias que passam pela consideração, como campos autónomos, de apenas algumas das características da família e de um campo sequencial em que são contempladas/resumidas todas as restantes características. A adoção de um sistema concreto de codificação

depende bastante da estrutura da empresa e da sua dimensão, sendo recomendável que quanto maior for a dimensão da empresa e o número de elementos/eventos a manusear mais significativa deve ser a codificação. A codificação deve ser desenhada da forma mais simples possível, principalmente, nos casos em que não esteja garantida a introdução através de uma leitura automática. De facto com exceção do registo de criação inicial do código, praticamente todos os registo deveriam ser possíveis de realizar por leitura de código de barras ou similar.

Para evitar a ocorrência de erros o sistema de codificação deve estar assente em dois documentos base:

- a. Manual com a definição da estrutura de códigos para cada família
- b. Listagem atualizada dos códigos já criados.

REGRAS ELEMENTARES PARA A CRIAÇÃO DE CÓDIGOS

REGRAS BASICAS PARA A CODIFICAÇÃO

- Considerar apenas as características relevantes
- Definir comprimentos fixos por família/campo
- Utilizar, preferencialmente, codificações significativas
- Evitar codificações compridas
- Evitar caracteres que podem ter duplo significado (0/0, I/1, ..)
- Evitar caracteres com leitura similar (B/V)

REGRAS DE UTILIZAÇÃO

- Utilizar, sempre que possível, ferramentas de leitura automática
- Criar espaços próprios (quadriculados) para a escrita de códigos
- Para códigos de uso diário podem ser criados códigos mais curtos e simples

Os **sistemas de notação** ou registo de dados identificam a forma como os dados devem ser registados de forma a serem posteriormente utilizados pela contabilidade para apoio à gestão. Atualmente todos os registo são efetuados por meios informáticos mas a forma correta de efetuar estes assentos está dependente das opções que forem efetuadas em termos contabilísticos.

A opção por sistemas monistas, em nosso entender, não apresenta qualquer vantagem pelo que se deve optar por sistemas dualistas, duplo-misto ou duplo contabilístico.

REFERÊNCIAS

- Anderson, S. W. (2006). Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2, 481-506.
- Bragg Steven, M. (2017). Budgeting: A Comprehensive Guide. Accounting Tools. Inc., Centennial, Colorado.
- Callahan, K. R., Stetz, G. S., & Brooks, L. M. (2011). *Project management accounting: Budgeting, tracking, and reporting costs and profitability* (Vol. 565). John Wiley & Sons.
- Coelho, M. H. M. (2019). *Contabilidade Analítica: cálculo e análise de custos para a gestão*. Vida Económica Editorial.
- Ellram, L. M. (1993). A framework for total cost of ownership. *The International Journal of Logistics Management*. Vol. 4 (2), 49-60
- Faria, A. C. D., & Costa, M. D. F. G. D. (2005). Gestão de custos logísticos. *São Paulo: Atlas*, 147-161.
- Gillespie, C. (1962). *Standard and direct costing*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Goldratt, E. M., & Cox, J. (2016). *The goal: a process of ongoing improvement*. Routledge.
- Helgesen, Ø. (2007). Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry—A managerial accounting approach. *Industrial marketing management*, 36(6), 757-769.
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *Time-driven activity-based costing: a simpler and more powerful path to higher profits*. Harvard business press.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2015). *Balanced Scorecard Success: The Kaplan-Norton Collection (4 Books)*. Harvard Business Review Press.
- Kilger, Wolfgang – Flexivel Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung.
- Maskell, B. H., Baggaley, B., & Grasso, L. (2011). *Practical lean accounting: a proven system for measuring and managing the lean enterprise*. CRC Press.
- Norris, G. A. (2001). Integrating life cycle cost analysis and LCA. *The international journal of life cycle assessment*, 6, 118-120.
- Robert S. Kaplan, & Robin Cooper. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance*. Harvard Business Press.
- Rodrigues, A. M. (2010). SNC-Sistema de Normalização Contabilística. *Áreas Editora*, 2.
- Roslender, R., & Hart, S. J. (2006). Interfunctional cooperation in progressing accounting for brands: the case for brand management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Ross, J. E. (2017). *Total quality management: Text, cases, and readings*. Routledge.

Suomala, P., Lahikainen, T., Llyl-Yrjänäinen, J., & Paranko, J. (2010). Open book accounting in practice—exploring the faces of openness. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 7(1), 71-96.

Taylor, A. (2009). How strategic budgeting can control cost while improving performance. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 20(3), 53-58.

Van Der Merwe, A., & Keys, D. E. (2002). The case for resource consumption accounting. *Strategic Finance*, 83(10), 30.

Voyer, P. (2011). *Tableaux de bord de gestion et indicateurs de performance: 2e édition*. PUQ.

Walker, M. (1999). Attribute Based Costing: For Decision Making, *Management Accounting*, June. 9(2), 210-217.

Ward, K. (2012). *Strategic management accounting*. Routledge.

Imai, M. (2012). *Gemba kaizen: A commonsense approach to a continuous improvement strategy* 2Ed. McGraw-Hill

Cooper, R. (2017). *Target costing and value engineering*. Routledge.

CARLOS REIS DE SOUSA - Carlos Reis de Sousa é licenciada em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto (FEP), tendo sido um dos alunos com a melhor média no seu ano de conclusão. Detém o título de Especialista em Contabilidade atribuído pelo Politécnico do Porto. Ao longo do seu percurso profissional, foi consultora de diversas empresas nas áreas da Contabilidade e da Gestão. Foi Assistente na FEP e, mais tarde, integrou a equipa de Docente da área disciplina de Contabilidade de Gestão do ISCAP, tendo-se jubilado em setembro de 2020.

AMÉLIA FERREIRA DA SILVA - Amélia Ferreira da Silva é Professora Coordenadora, da área da Contabilidade, no ISCAP - Politécnico do Porto. É licenciada em Organização e Gestão de Empresas, Mestre em Contabilidade e Auditoria e doutorada em Ciências Empresariais/Contabilidade. Tem diversas publicações científicas, orientou várias dissertações de mestrado e teses de doutorado na área da Contabilidade. Entre 2017 e 2020, foi presidente do Conselho Diretivo do CEOS.PP - Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do Porto Politécnico.

HELENA COSTA OLIVEIRA - Helena Costa Oliveira é Professora no ISCAP, desde 1998. É licenciada em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto, detém o título de Especialista em Contabilidade atribuído pelo Politécnico do Porto e o doutoramento em Contabilidade pela Universidade do Minho. É investigadora no Centro de Estudos Organizacionais e Sociais do P. Porto, membro da European Accounting Association, da Ordem dos Economistas e da Ordem dos Contabilistas Certificados. É Embaixadora da rede Portuguesa de Investigação em Contabilidade (Grudis) no Politécnico do Porto.

- 🌐 www.atenaeditora.com.br
- ✉ contato@atenaeditora.com.br
- 📷 [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)
- 👤 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

A

DINÂMICA DAS ORGANIZAÇÕES E CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE

- 🌐 www.atenaeditora.com.br
- ✉ contato@atenaeditora.com.br
- 📷 [@atenaeditora](https://www.instagram.com/atenaeditora)
- 👤 www.facebook.com/atenaeditora.com.br

A

DINÂMICA DAS ORGANIZAÇÕES E CONCEPÇÃO DE UM SISTEMA DE CONTABILIDADE