



Instituto Superior de Gestão

**CONTRIBUTO DA CONTABILIDADE ANALÍTICA PARA O
AUMENTO DA PRODUTIVIDADE DAS PMEs
PORTUGUESAS**

Ana Isabel Pereira Macedo

Aluna nº 20100329

Tese apresentada no ISG para obtenção
do grau de mestre no Mestrado de Gestão

Orientador: Prof. Doutor José Magalhães

LISBOA

Dezembro 2013

Resumo

As PME's representam cerca de 99,9% das empresas em Portugal. Na área da gestão, a análise das PME's representa uma fonte inesgotável de temas. A produtividade é um dos temas mais importantes para a sobrevivência destas empresas. A utilização da contabilidade analítica pode ser uma ferramenta de gestão que contribui para esse sucesso. O aumento da produtividade pela implementação da contabilidade analítica deve implicar que as empresas se tornem mais competitivas.

O título desta dissertação é “Contributo da contabilidade analítica para a produtividade das PME's portuguesas”.

Apesar dos diversos estudos e artigos existentes sobre a contabilidade analítica, e outros sobre a importância da produtividade das empresas, não foi encontrado nada que relacionasse estas duas variáveis. Encontrar uma correlação entre elas pode trazer uma mais-valia às empresas e inclusivamente ao meio académico.

Este estudo vai procurar responder à pergunta “Qual o contributo da contabilidade analítica para o aumento da produtividade das PME's portuguesas?”. Para isso, vai procurar confirmar a hipótese da existência de uma correlação positiva entre estas duas variáveis: a existência de contabilidade analítica e um bom nível de produtividade. A metodologia a seguir será a realização de um questionário a uma amostra de 1000 empresas do universo das PME's, na área industrial, de comércio e serviços, para perceber se usam ou não a contabilidade analítica e de que forma. Serão recolhidos dados secundários obtidos no INE, IAPMEI e nos relatórios de contas das próprias empresas com vista à medição da produtividade.

Este estudo esperava encontrar uma correlação entre a utilização da contabilidade analítica e o aumento da produtividade, de forma a contribuir para ajudar as PME's a alcançar o sucesso de forma sustentada, tornando-se mais competitivas. Isto não foi conseguido, mas sugere-se a elaboração de um estudo mais profundo e diversificado, para tentar provar esta correlação.

Palavras-chave: Contabilidade analítica, PME's, produtividade, competitividade, empresário

Abstract

SMEs represent about 99.9% of the enterprises in Portugal. In the area of management, the analysis of SMEs represents an inexhaustible source of themes. Productivity is one of the most important issues for the survival of these enterprises. The use of cost accounting can be a management tool that contributes to this success. Increasing productivity through the implementation of cost accounting should imply that enterprises become more competitive.

The title of this dissertation is "Contribution of cost accounting for productivity of Portuguese SMEs."

Although several studies and articles about cost accounting, and others about the importance of business productivity, nothing was found that relates these two variables. Find a correlation between them can bring an added value to enterprises and even academia.

This study will seek to answer the question "What is the contribution of cost accounting for the increased productivity of Portuguese SMEs?". For this, it will seek to confirm the hypothesis of a positive correlation between these two variables: the existence of cost accounting and a good level of productivity. The following methodology will be conducting a questionnaire to a sample of 1000 enterprises from the universe of SMEs, in the industrial area, trade and services, to realize whether or not to use cost accounting and how. Secondary data will be collected in INE, IAPMEI and financial reports of the enterprises themselves for the measurement of productivity.

This study hoped to find a correlation between the use of cost accounting and productivity growth in order to contribute to help SMEs achieve success steadily, becoming more competitive. This objective was not achieved, but it will be suggested the development of a more profound and diverse study, to try to prove this correlation.

Keywords: Cost accounting, SMEs, productivity, competitiveness, businessman

Índice

Resumo.....	2
Abstract.....	3
1. Introdução	6
1.1. Definição do problema.....	8
1.2. Os objetivos da investigação e desenvolvimento do trabalho.....	9
2. Revisão da literatura	12
3. Evolução histórica dos modelos de gestão das empresas	17
3.1. Funções de gestão	17
3.2. Níveis de gestão	18
3.3. Avaliação da gestão.....	19
3.4. Evolução da gestão	19
3.5. Gestão das empresas em Portugal.....	28
4. Novas tendências na gestão	30
5. Evolução histórica do conceito de Contabilidade Analítica	33
5.1. A contabilidade analítica em Portugal.....	34
6. Caracterização do tecido empresarial português	36
7. A Contabilidade analítica.....	41
7.1. Regimes de fabrico.....	42
7.2. Classificações dos custos.....	42
7.3. Componentes do custo	44
7.4. Métodos de custeio para o apuramento do custo	48
7.5. Sistemas de custeio.....	49
8. Metodologias e técnicas de recolha de dados.....	55
9. Enquadramento das questões a colocar	60
Questionário.....	61
9.1. População Alvo e amostra	64
9.2. Recolha de informação	64
9.3. Tratamento de dados.....	64
10. Análise dos resultados	65
10.1. Análise do perfil das empresas.....	65
10.2. Análise dos indicadores de produtividade.....	69

10.3. Análise das restantes variáveis.....	73
10.4. Análise de variância.....	76
10.5. Análise das opiniões dos inquiridos	84
11. Conclusão	86
12. Referências bibliográficas	87

Índice de figuras

Figura 1 – Estrutura do setor empresarial português

Figura 2 – Empresas não financeiras por classe de dimensão

Figura 3 – Variáveis do emprego das empresas não financeiras por classes de forma jurídica

Figura 4 – Variáveis do emprego das sociedades por classes de dimensão

Figura 5 – Empresas, Pessoal ao serviço, Volume de negócios e VAB por regiões

Figura 6 – Empresas, Pessoal ao serviço, Volume de negócios e VAB por setor de atividade

Figura 7 – Variáveis do emprego das sociedades por setor de atividade

Figura 8 – Em que setor a empresa exerce a sua atividade?

Figura 9 – Qual o número de colaboradores da empresa no ano anterior?

Figura 10 – Qual o volume de negócios no ano anterior?

Figura 11 – Dimensão das empresas

Figura 12 – Que tipo de contabilidade se faz na empresa?

Figura 13 – Qual o total de proveitos no ano anterior (classe 7)?

Figura 14 – Qual o resultado operacional no ano anterior?

Figura 15 – Qual o resultado antes de impostos no ano anterior?

Figura 16 – Resultado operacional por colaborador

Figura 17 – Resultado antes de impostos por colaborador

Figura 18 – Apuramento de custos de atividade

Figura 19 – Método

Figura 20 – Repartição intermédia de gastos

Figura 21 – Utilização do método das secções homogéneas/centros de custo

Figura 22 – Método de custeio

Figura 23 – Resultado operacional e antes de impostos por colaborador para as empresas por tipo de contabilidade

Figura 24 - Indicadores estatísticos do resultado operacional e antes de impostos por colaborador por tipo de contabilidade

Figura 25 – Indicadores estatísticos do resultado operacional e antes de impostos por colaborador para a totalidade das empresas

Figura 26 – ANOVA relativas ao resultado operacional e antes de impostos por colaborador com um fator (Contabilidade)

Figura 27 – Resultado operacional por colaborador para as empresas por tipo de contabilidade

Figura 28 – Indicadores estatísticos do resultado operacional por colaborador por tipo de contabilidade

Figura 29 – ANOVA relativa ao resultado operacional por colaborador com um fator (Tipo de contabilidade)

Figura 30 – Resultado antes de impostos por colaborador para as empresas por tipo de contabilidade

Figura 31 – Indicadores estatísticos do resultado antes de impostos por colaborador por tipo de contabilidade

Figura 32 – ANOVA relativa ao resultado antes de impostos por colaborador com um fator (Tipo de contabilidade)

1. Introdução

1.1. Definição do problema

A pergunta de partida que se coloca para este trabalho é “ Qual o contributo da contabilidade analítica para o aumento da produtividade das PME's portuguesas?”.

No período de crise que a economia portuguesa atravessa, é cada vez mais importante para as empresas portuguesas perceber que fatores podem levar a uma melhoria da sua produtividade e conseqüente sucesso. É, por isso, pertinente perceber que contributo poderá a contabilidade analítica aportar a esta problemática.

A contabilidade geral, obrigatória para a grande maioria das empresas, respeita à determinação da sua situação patrimonial e ao apuramento dos resultados globais, informação dirigida sobretudo ao exterior. Esta informação mostra-se claramente insuficiente para gerir as empresas de forma racional.

A contabilidade analítica surge mais tarde para responder às lacunas verificadas na contabilidade geral. Desenvolve-se rapidamente, sobretudo nas empresas industriais, pela necessidade de determinar com precisão os custos das fábricas.

A nomenclatura e os próprios processos foram evoluindo ao longo dos últimos anos e é, atualmente, usada em qualquer empresa industrial, comercial ou de serviços. Procura valorizar os preços dos produtos fabricados ou vendidos de forma a serem competitivos e rentáveis. Permite o controlo das condições internas de exploração, mostrando como se desenvolveu a atividade através dos gastos, rendimentos e resultados por secções ou centros de atividade das empresas. Proporciona informação para prever, elaborar orçamentos e planos e fornece aos gestores as informações que lhe permitem uma melhor tomada de decisões e eventuais ações corretivas.

A adoção da contabilidade analítica traz alguns custos adicionais às organizações, o que faz com que a sua utilização, por não ser obrigatória na maioria dos casos, seja relegada para segundo plano. No entanto, com uma implementação cuidada e atendendo às necessidades específicas de cada organização, ela pode trazer uma melhoria efetiva da qualidade da informação.

Um dos objetivos das empresas é a melhoria da produtividade. Pretende-se obter um maior nível de outputs com o menor nível possível de *inputs*. Há vários fatores identificados como fundamentais para o aumento da produtividade, tais como a inovação e a utilização das tecnologias de informação.

Esta questão é importante para qualquer organização, mas o universo a considerar neste estudo são as PME's portuguesas. Estas empresas representam cerca de 99% do tecido empresarial português, asseguram 72% do emprego, mas por outro lado representam 58% do volume de negócios das empresas e 60% do VABcf gerado em 2008, conforme dados de um estudo efetuado pelo INE (2010). Segundo este estudo, a produtividade do fator trabalho foi melhor para grandes empresas, que conseguem uma maior eficiência com um rácio de 39 mil euros por pessoa ao serviço contra 22 mil euros nas PME's.

Face ao exposto, é importante procurar outras formas de melhorar a produtividade destas empresas de menor dimensão.

Coloca-se então a hipótese a estudar: a contabilidade analítica contribui para o aumento da produtividade das PME's portuguesas.

Este estudo vai procurar confirmar esta hipótese sendo, para isso, necessário definir os objetivos.

1.2. Os objetivos da investigação e desenvolvimento do trabalho

Após definir o problema, enquadrando-o nos conceitos teóricos e com base em estudos empíricos, surgem várias questões. As empresas que têm implementada a contabilidade analítica têm melhor produtividade que as que apenas possuem contabilidade geral? Conseguem-se encontrar uma correlação entre a utilização da contabilidade analítica e o aumento da produtividade?

A contabilidade analítica traz informação adicional aos gestores que lhes permite uma tomada de decisões mais eficaz.

O objetivo desta investigação é compreender que tipo de correlação existe entre a utilização da contabilidade analítica e a produtividade das PME's. Este estudo procura provar que existe uma correlação positiva entre estas duas variáveis.

Para realizar este estudo, de natureza correlacional, é necessário definir corretamente as metodologias a seguir.

A hipótese a testar será se a contabilidade analítica contribui para o aumento da produtividade destas organizações.

Este estudo é de tipo correlacional, pois procura uma relação entre a utilização da contabilidade analítica e a produtividade das empresas objeto do estudo.

Para este estudo, vão usar-se dados secundários obtidos no INE, IAPMEI e nos relatórios das próprias empresas para recolher indicadores para medir a produtividade. Vão usar-se também dados primários obtidos através de um questionário realizado por amostragem.

A população alvo é o conjunto das PME's portuguesas. Dado o universo das 1.085.222 empresas ser muito vasto, vai realizar-se o questionário a uma amostra de 1000 PME's, procurando abarcar todas as zonas do país e os diferentes sectores – industrial, comercial e serviços. As empresas serão escolhidas aleatoriamente.

Numa primeira fase, os questionários foram enviados por mail e face às poucas respostas obtidas, o mesmo foi disponibilizado pela Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas no seu site aos seus membros. Foi ainda realizado um segundo envio do questionário por mail. Com este questionário, pretende-se perceber se as empresas usam ou não a contabilidade analítica e de que forma e ainda recolher algumas opiniões sobre a utilização da mesma.

Com o tratamento dos questionários, identificam-se dois grupos de empresas: as que usam a contabilidade analítica e as que não usam. Para essas empresas determinam-se os indicadores da produtividade e procura-se identificar um padrão diferenciado entre os dois grupos. Espera-se encontrar uma correlação entre a utilização da contabilidade analítica e a produtividade.

A grande limitação deste estudo é a amostra ser pequena face à elevada dimensão do universo. Não se conseguindo uma validade empírica passível de generalizar a

todo universo, espera-se conseguir uma validade lógica que se possa replicar posteriormente a uma amostra maior do universo.

Este estudo é importante para as PMEs, pois pode permitir perceber se a adoção da contabilidade analítica lhes traz mais-valias para a atividade. Encontrando uma correlação positiva, as empresas ficam com informação de uma ferramenta que lhes poderá trazer benefícios futuros e que compense um eventual aumento dos custos no imediato, com a implementação da contabilidade analítica. Conseguindo um aumento de produtividade gera-se mais competitividade.

Para a comunidade académica, também é importante perceber se existe esta correlação, para permitir melhorar o ensino desta disciplina nos cursos, existindo por parte das empresas um aumento da procura de especialistas nesta área.

Em Portugal, está pouco implementada, mas existem alguns teóricos que manifestam preocupação por este facto, surgindo diversos estudos sobre o tema. A contabilidade analítica, por não ser obrigatória em muitos dos casos, não está implementada em muitas empresas, porque os empresários não lhe dão o devido valor. Conseguindo provar a importância que ela aporta às organizações e ao seu sucesso, devidamente adaptada caso a caso, conseguirá atrair maior interesse dos empresários e gestores, trazendo mais competitividade ao tecido empresarial português.

2. Revisão da literatura

Este estudo incide sobre as pequenas e médias empresas (PME). Das leituras realizadas, o conceito básico que se retém é que uma empresa é um conjunto de fatores produtivos que produzem bens ou prestam serviços.

Há diversos tipos de empresa ou organização. Quanto à dimensão, podem dividir-se em pequenas, médias e grandes.

De acordo com o disposto na Recomendação da Comissão n.º 2003/361/CE relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas, são classificadas como tal as organizações com menos de 250 trabalhadores e com um volume de negócios anual que não exceda os 50 milhões de euros ou um balanço total anual igual ou inferior a 43 milhões de euros. Em Portugal, e de acordo com o disposto no Decreto-Lei n.º 372/2007, que incumbe o IAPMEI da certificação eletrónica do estatuto de micro, pequena e média empresa, segue-se esta Recomendação da Comissão e as PMEs são definidas com os mesmos limites.

Nas organizações, são desempenhadas funções de gestão e operacionais. As funções de gestão prendem-se com a obtenção de um determinado resultado conseguido por determinadas pessoas e através de outras pessoas. São desempenhadas pelos gestores ou diretores. As funções operacionais correspondem à execução de tarefas e são desempenhadas pelos restantes quadros das empresas.

O gestor necessita de tomar decisões e baseia-se na informação disponível. Com o desenvolvimento das tecnologias de informação, a contabilidade tornou-se uma fonte de informação muito relevante. A tomada de decisão é muito importante porque afeta todo o desempenho da organização e o bem-estar dos *stakeholders*.

A contabilidade relata a realidade económica e financeira passada, presente e futura. Permite obter informações que levam ao conhecimento da situação das organizações, dos seus resultados e do planeamento e controlo das mesmas.

A contabilidade geral ou financeira está relacionada com a gestão da empresa, pois o relatório de gestão procura relacionar as contas de um determinado período com a atividade que a empresa desenvolveu nesse mesmo período. Atualmente, a

contabilidade rege-se pelo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei nº. 158/2009, de 13 de Julho.

A contabilidade financeira analisa a empresa como um todo e não fornece informações relativas ao planeamento e controlo da gestão. Os gestores precisam de conhecer os gastos, assim como os rendimentos e resultados em pormenor, associados aos objetivos da empresa.

A contabilidade analítica faz o registo dos custos por função, atividade ou produtos, a análise desses mesmos custos, seu controlo e previsão. É por vezes denominada de contabilidade de custos. Não está sujeita a imposições legais definidas, o que torna muito simples e flexível, podendo ser facilmente adaptada às diferentes realidades de cada empresa.

O termo Contabilidade de Gestão, mais usado no meio académico, é visto numa ótica mais abrangente e mais preocupada com os problemas dos gestores.

O aumento da produtividade é um dos principais objetivos das empresas. Gera competitividade perante os concorrentes e garante a sua sobrevivência e sucesso. A produtividade é um indicador de eficiência de uma organização. É a relação entre a quantidade ou valor de output e a quantidade ou valor de input necessário para a produção desse output.

Numa comunicação apresentada no I Encontro Ibero-americano de Contabilidade de Gestão, em Valência, Marcos e Naia (2000) evidenciam a baixa aplicação da contabilidade analítica pelas empresas portuguesas, enquanto a comparam com a contabilidade geral. O sistema de informação da contabilidade analítica ajuda à mensuração da eficiência e eficácia económica dos fatores produtivos onde este se aplica.

Esta comunicação afirma que só existem planos sectoriais para o Estado. Defende que é importante alterar a cultura de gestão e organização dos gestores e empresários. As empresas de pequena dimensão têm normalmente uma gestão familiar e usam apenas a contabilidade geral para efeitos fiscais. Não se preocupam com a análise, planeamento e controlo. Muitas vezes, os produtos são avaliados incorretamente, com palpites, porque para avaliar corretamente incorre-se em custos que os empresários consideram excessivos. Conclui que a utilização da

contabilidade analítica permite identificar os fatores produtivos que influenciam os custos. Finaliza com uma análise aos equipamentos, materiais de ensino, métodos e técnicas que permitem uma correta formação dos gestores e técnicos para uma melhor implementação da contabilidade analítica.

Afirma Marcos *et al.* (2001) que, face às alterações ocorridas em Portugal, houve necessidade das empresas alterarem a sua forma de gestão para melhor se adaptarem. O aumento da produtividade é referido como essencial para se manterem rentáveis perante a concorrência. A gestão estratégica é tida como fundamental para aumentar a produtividade e adaptação da empresa à constante mudança do meio envolvente. Para o aumento da produtividade é necessária inovação. A contabilidade analítica é vista como um meio para um efetivo controlo de gestão que fornece informação específica sobre produção, custos diretos e indiretos a imputar por função, departamento, secção ou posto de trabalho. Conclui que, em Portugal, a experiência do uso da contabilidade analítica é fraco e sugere uma intensificação do uso das novas tecnologias de informação.

Costa (2005) faz um estudo onde analisa as características do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL). O diploma onde é aprovado este plano obriga este tipo de organismos a usarem a contabilidade de custos para apurar os custos de funcionamento. A contabilidade de custos permite informação adicional à gestão, pois apura os custos por função.

Neste estudo é realizado um questionário às entidades a quem se aplica o POCAL. Comprova que as entidades procuram seguir as regras do plano, mas que as de maior dimensão têm maior apetência para a implementação da contabilidade analítica.

Carvalho e Morais (2003) fazem um estudo empírico sobre o ensino da contabilidade analítica ao nível dos bacharelatos, licenciaturas, pós-graduações e mestrados, analisando os conteúdos programáticos.

O estudo fala da problemática das diversas designações desta contabilidade. A contabilidade analítica, como instrumento ao serviço da gestão, deve orientar-se também para o meio externo à empresa, de forma a conduzir à melhoria da sua posição competitiva. Não existiam muitos trabalhos de investigação na área da

contabilidade de gestão, mas tem-se registado um desenvolvimento nos últimos anos. São enumeradas algumas teses já discutidas ou em curso. É feito um questionário ao responsável ou regente da disciplina de contabilidade de custos, analítica ou de gestão de 67 estabelecimentos de ensino, obtendo 33 respostas válidas. Conclui que se devia adotar a designação de Contabilidade de Gestão. Finaliza verificando que os conteúdos programáticos nas licenciaturas e bacharelados são da contabilidade de custos ou analítica e que nas pós-graduações e mestrados ensinam a contabilidade de gestão, propriamente dita.

O artigo de Major (2009) analisa a evolução da Contabilidade de Gestão numa perspetiva internacional. A investigação nos EUA usa a metodologia da realização de experiências laboratoriais e questionários. Na Europa recorre-se mais ao método do estudo de caso. No artigo são identificados 3 grandes tipos de paradigma e linhas de investigação: positivista, interpretativista e crítica.

Para os investigadores positivistas, o principal objetivo da contabilidade de gestão é desenvolver ferramentas e técnicas para a gestão eficiente das organizações. Para os interpretativistas, o objetivo é descrever, interpretar e teorizar o que é observado na prática. Para os críticos, o objetivo é destacar os problemas de natureza social no uso das técnicas e ferramentas. O método da triangulação teórica, usa o melhor de cada um dos outros métodos sendo aquele que obtém melhores resultados.

Conclui com a ideia de que é necessário aproximar os investigadores com perspetivas teóricas diferentes na área da contabilidade.

O estudo do INE “Factores de sucesso das iniciativas empresariais” (2006), dá a conhecer as características dos empresários, suas motivações e avaliação que fazem da sua atividade. Destaca-se que um dos obstáculos endógenos à empresa, a que é atribuída grande importância pelos empresários, é a dificuldade em estabelecer o preço dos produtos ou serviços.

A contabilidade analítica contribui para uma melhor definição do preço dos bens ou serviços, podendo ser um instrumento útil para os empresários.

A Comissão das Comunidades Europeias (2002) conclui, na sua comunicação sobre a produtividade, que não é fácil perceber qual o fator específico que leva ao fraco desempenho do crescimento da produtividade. É consensual que as TIC e a

inovação contribuíram para o aumento da produtividade nos EUA e em alguns Estados-Membros. Recomenda que se deve identificar as políticas de produtividade em algumas economias mais pequenas da UE. Termina com a ideia de que é necessário acelerar o ritmo da modernização.

A maioria dos estudos e artigos apresentados identifica a contabilidade analítica como uma ferramenta útil à tomada de decisões pela gestão. Identificam também a produtividade como fator essencial ao sucesso das empresas. Não foi encontrado nenhum estudo que correlacionasse estas duas variáveis e demonstrasse em que medida uma contribui para a outra.

O presente trabalho propõe-se a procurar a relação entre a utilização da contabilidade analítica e a produtividade nas PME's portuguesas.

3. Evolução histórica dos modelos de gestão das empresas

Madureira (1990) define a gestão como o processo que permite que os objetivos das organizações sejam alcançados.

Drucker (2000) define a gestão como uma ciência social que se debruça sobre o comportamento de pessoas dentro de instituições, também elas constituídas por pessoas. Refere que o mais importante desta ciência são os seus pressupostos básicos. Estes passam por mudanças ao longo do tempo.

Para Chiavenato (2004), a gestão é a administração das atividades de uma organização de forma racional, quer seja lucrativa ou não. É fundamental para que as organizações existam, sobrevivam e tenham sucesso.

Segundo Teixeira (2010), a gestão é o processo de obtenção de resultados (bens ou serviços), utilizando o esforço de alguém. Isto pressupõe que existe uma organização composta por um conjunto de pessoas que, em conjunto, exercem uma dada atividade para alcançarem um objetivo comum.

3.1. Funções de gestão

As funções da gestão são o planeamento, a organização, a direção e o controlo.

O planeamento é o processo através do qual se procura determinar antecipadamente o que fazer e como fazer. Através dos planos, a empresa estabelece a forma como será o seu desenvolvimento no futuro.

A organização permite estabelecer relações formais entre as pessoas e os recursos das organizações para que sejam atingidos os objetivos propostos. Depois de planejar, é preciso definir as funções a executar por cada indivíduo, que recursos se vão utilizar e de que forma.

A direção é um processo onde se determina, afeta e influencia o comportamento de outros indivíduos, envolvendo motivação, liderança e comunicação. A motivação procura reforçar a vontade das pessoas para realizarem um esforço suplementar, de forma a serem atingidos os objetivos da organização. A liderança é a capacidade de

um líder fazer com que o sigam. A comunicação é a forma como a informação circula entre as pessoas.

Por fim, o controlo é um processo onde se compara o desempenho presente com o que foi anteriormente planeado ou estava estabelecido previamente – padrões ou *standards* – podendo daí resultar eventuais medidas corretivas.

Estas quatro funções estão intimamente interligadas e devem ser vistas como um processo global.

3.2. Níveis de gestão

Numa organização existem diferentes níveis de gestão. O nível institucional, situado no topo da pirâmide hierárquica, cabe, normalmente, aos membros do conselho de administração, gerência, conselho de gestão ou direção geral. Define-se por ter uma componente estratégica muito forte que envolve todos os recursos à disposição, na prossecução dos objetivos propostos. A este nível são definidas as políticas gerais de uma forma genérica e respeitante à totalidade da empresa.

O nível seguinte define-se como intermédio e contém uma componente tática. Movimentam-se recursos no curto prazo, elaboram-se planos e programas específicos dentro da área de determinado gestor. Compete aos diretores funcionais, diretores de determinado departamento ou área, entre outros.

Por último, surge o nível operacional, onde domina a componente técnica. Neste nível, executam-se rotinas e procedimentos. Compete aos chefes de secção, supervisores ou chefes de serviço.

A importância das funções da gestão não é a mesma em todos os níveis de gestão. Há níveis onde predominam certas funções em detrimento de outras, como será o caso dos administradores que dão mais importância ao planeamento do que os chefes de secção.

O que importa verdadeiramente é que as diferentes funções, nos diferentes níveis, exerçam a gestão de uma forma correta assente na tomada de decisões.

3.3. Avaliação da gestão

A gestão é avaliada pela eficiência e eficácia obtidas. A eficiência é medida pela relação entre a qualidade e quantidade de *inputs* e a qualidade e quantidade de *outputs*. A eficiência aumenta quando é conseguida uma maior produção com um menor nível de fatores produtivos. A eficácia é medida pela aproximação dos resultados obtidos face aos objetivos propostos. A eficácia aumenta quanto menores forem os desvios entre o planeado e o executado.

Para conseguir maximizar a eficiência e a eficácia, o gestor deve ter aptidão conceptual, técnica e em relações humanas.

A aptidão conceptual é a capacidade de apreender ideias genéricas e abstratas, aplicando-as em casos concretos. O gestor vê a organização como um todo, existe complementaridade entre as diversas funções da empresa, que se relaciona com o ambiente onde está integrada.

A aptidão técnica é a capacidade de utilizar conhecimentos, metodologias ou técnicas especializadas no trabalho prático, melhorando processos.

A aptidão em relações humanas é a capacidade de compreender os outros, motivando-os e obtendo a sua colaboração voluntária. Engloba as capacidades de comunicar, trabalhar em grupo, compreender atitudes e comportamentos individuais e dos grupos.

Não é necessário que estas aptidões estejam desenvolvidas da mesma forma para as diferentes funções ou níveis de gestão. Cada gestor, para alcançar o sucesso dentro da sua área de atuação, poderá ter melhor aptidão numa área do que na outra.

3.4. Evolução da gestão

Durante o último século, a gestão conheceu grandes evoluções e foi alvo de grandes estudos e abordagens, que se podem agrupar em três principais perspetivas: estrutural, humana e integrativa.

A perspetiva estrutural faz o seu enfoque nas formas de organizar o trabalho e as instituições. Abarca as teorias da gestão científica, a escola clássica, a teoria da burocracia e a teoria da decisão.

Ainda anteriormente a 1900, surgiram algumas teorias organizacionais, onde se começava a notar uma certa preocupação com a organização, sobretudo ao nível militar e religioso com as Forças Armadas e a Igreja Católica. Mas é, sobretudo, a partir do século XX, que começam a surgir os princípios de gestão, de forma independente nas outras áreas de conhecimento.

É Frederick Taylor que aborda os princípios e a prática da gestão de forma científica. Na gestão científica, usa-se o método científico para analisar os problemas da gestão de forma a atingir uma maior eficiência e melhorar a produtividade.

Henry Fayol, considerado o fundador da Escola Clássica de gestão, é o primeiro a sistematizar o comportamento dos gestores. Taylor preocupou-se principalmente com as funções das organizações e a produtividade da indústria. Já Fayol, que desenvolveu a Teoria Geral da Administração numa perspetiva global, aplica os princípios à organização como um todo. Ele define catorze princípios gerais: divisão do trabalho, autoridade, disciplina, unidade de comando, unidade de direção, subordinação do interesse individual ao interesse coletivo, remuneração, centralização, cadeia de comando, ordem, equidade, estabilidade de emprego, iniciativa e espírito de equipa.

Max Weber surge ligado à teoria da burocracia, descrita como uma forma de organização baseada na ordem, no sistema, na racionalidade, na uniformidade e na consistência. Ele não considerava a burocracia como hoje a vemos, de forma negativa, pelo excesso de regras e documentos, mas sim pelo tratamento igual aos diversos funcionários, pelos quais eram distribuídas áreas específicas de ação e responsabilidades de acordo com as suas capacidades e competências. Existia um sistema de supervisão e subordinação baseada em manuais onde se descreviam as regras e os regulamentos com grande detalhe.

Herbert Simon e James March são os principais responsáveis pela teoria da decisão, que se baseia na teoria da burocracia, mas destaca a ideia de que quem está

inserido em organizações racionais tem, normalmente, comportamentos racionais. Para tomar a melhor decisão devem ser avaliadas todas as opções disponíveis.

Na perspectiva humana, a preocupação principal são as pessoas que fazem parte das organizações, contrariando a perspectiva focada anteriormente, que tinha o seu enfoque na eficiência das operações. Nesta perspectiva, surgem teorias diversas: escola das relações humanas, a dinâmica de grupo e a liderança.

A escola das relações humanas defende que o aumento da produtividade está diretamente relacionado com o grau de satisfação dos indivíduos no seu posto de trabalho, os sentimentos e atitudes dos trabalhadores.

Kurt Lewin cria a escola da dinâmica de grupos. Ele verificou que se os indivíduos se juntarem e tomarem as suas decisões em grupo, sentem menos dificuldades e obtêm melhores resultados. A discussão em grupo traz mais-valias à tomada de decisão.

Robert Bales e Douglas McGregor são considerados como impulsionadores da liderança. Bales classifica-a em dois tipos: líder de tarefa, que se foca nos objetivos do grupo em termos de produtividade de tarefas, e o líder social, que procura atingir os objetivos propostos desenvolvendo a coesão e promovendo a colaboração entre os indivíduos pertencentes a uma mesma organização. McGregor desenvolve as teorias X, em que os indivíduos vêem o trabalho como um sacrifício e têm de ser dirigidos e controlados, e Y, em que o trabalho é visto com naturalidade e os indivíduos assumem responsabilidades e preferem o autocontrolo.

A perspectiva integrativa procura equilibrar o enfoque entre as operações (estrutura) e os indivíduos. Mais atual, esta perspectiva integra as duas descritas anteriormente – a estrutural e a humana. Destacam-se a escola sociotécnica, a teoria dos sistemas, a teoria da contingência e o papel desempenhado pelos gestores.

Trist é o principal impulsionador da escola sociotécnica de gestão, que defende que o sistema técnico influencia fortemente o sistema social, ou seja, as relações e os comportamentos dos indivíduos e dos grupos são influenciados pelo sistema técnico em que as pessoas exercem a sua atividade. Os aspetos técnicos e sociais do trabalho devem ser tidos em conta de forma simultânea porque estão interligados.

Katz e Kahn consideram que uma organização é um sistema aberto que interage com o ambiente exterior, assim como qualquer sistema físico ou biológico. A teoria dos sistemas tem vários princípios básicos. Começa pela própria definição de sistema como um conjunto de subsistemas interdependentes e inter-relacionados, que são os vários departamentos. Sendo aberto e dinâmico, recebe inputs dos outros sistemas com os quais se relaciona, trocando informações e fornecendo os outputs, resultado do seu processo produtivo. Está em permanente procura do equilíbrio. Por fim, as organizações têm vários objetivos e usam vários meios para os atingir. Em resumo, as organizações têm de se adaptar às diferentes situações de acordo com o ambiente que as rodeia, com as adequadas alterações no seu sistema para conseguirem sobreviver.

Uma outra abordagem mais recente é a teoria da contingência. É aqui destacada a ideia de que os gestores agem de acordo com as circunstâncias da situação. Por vezes, confrontando-se a estrutura da organização com as características do ambiente que a rodeia. Burns e Stalker descrevem dois tipos de gestão: o sistema mecanicista e o sistema orgânico. O primeiro caracteriza-se pela rigidez da sua estrutura, que destaca a linha hierárquica. O segundo, menos estruturado, flexibiliza-se através de uma maior influência dos trabalhadores envolvidos na tomada de decisões. Já Woodward tem uma posição diferente. Para ele, o tipo de estrutura usado é influenciado pela tecnologia utilizada. Esta teoria pode ser alargada a outros domínios da gestão, como a liderança ou a dinâmica de grupos.

Mais recentemente, Mintzberg estudou a atividade de vários gestores nas suas organizações e concluiu que a sua atuação não corresponde às clássicas funções de planeamento, organização, direção e controlo, mas desempenhando dez papéis diferentes como se de atores se tratassem, agrupados em três grupos e sintetizados da seguinte forma:

- Papel interpessoal

- Figurativo – representa a organização socialmente e em cerimónias;
- Líder – interage com os colaboradores, motiva-os e dirige-os;
- Relação – estabelece contactos com o exterior da organização.

- Papel informacional

- Recetor – recebe informação do interior e exterior da empresa;
- Disseminador – transmite as informações adquiridas aos restantes membros da organização;
- Transmissor – informa os agentes externos à empresa sobre os planos, políticas, ações e resultados.

- Papel decisional

- Empreendedor – analisa as oportunidades percebidas no ambiente e desenvolve ações para a mudança;
- Solucionador de distúrbios – quando existem distúrbios graves e inesperados, promove ações corretivas;
- Distribuidor de recursos – controla a afetação dos recursos (mão de obra, financeiros, equipamento e tempo), do programa e aprova as respetivas decisões;
- Negociador – participa nas atividades de negociação e contratação.

Esta é mais uma teoria que se baseia no comportamento do gestor e que complementa as anteriormente focadas.

Drucker (2000), considera que, desde o início do estudo sobre gestão, se mantinham dois conjuntos de pressupostos. O primeiro conjunto está ligado à disciplina de gestão e baseia-se nos seguintes pressupostos:

- “1. A gestão é somente Gestão de Empresas;
2. Existe – ou deve existir – uma estrutura organizativa certa e só uma;
3. Existe – ou deve existir – uma determinada forma de gerir as pessoas e só uma.”

O segundo conjunto baseia-se na prática da gestão e determina que:

- “1. As tecnologias, mercados e utilizadores finais são dados pré-determinados;
2. O âmbito da gestão está definido legalmente;
3. A gestão está focalizada sobre si própria;

4. A economia, definida por fronteiras nacionais, é a “ecologia” do empreendimento e da gestão.”

Durante muito tempo, estes pressupostos estavam efetivamente próximos da realidade e eram operacionais, mas atualmente, estão desenquadrados e desatualizados, tornando-se obstáculos à própria prática correta da gestão. De facto, a realidade apresenta-se cada vez mais como o oposto destes pressupostos, que precisam de ser reformulados.

Atendendo sobre o primeiro pressuposto do primeiro conjunto, importa dizer que a gestão não pode ser reduzida à gestão de empresas. Ela serve diferentes organizações com diferentes objetivos, lucrativos ou não, e com diferentes especificidades. Tem também preocupações genéricas que são transversais a todas as organizações. Drucker conclui que “a gestão é o órgão específico e distintivo de qualquer uma e de todas as organizações.”

Relativamente ao segundo pressuposto, de que existe um tipo certo de organização, é uma busca que tem permanecido ao longo dos tempos. No entanto, nos primeiros tempos, não era óbvio que fosse imprescindível às organizações uma estrutura organizativa. Inicialmente, todas as decisões eram centralizadas no “dono” ou “proprietário”. Com o desenvolvimento da descentralização, a “equipa” surge como a organização certa. Facilmente se compreende que, face à não homogeneidade das organizações, não se pode falar num tipo certo de organização. Drucker conclui que há necessidade de uma estrutura organizativa que se adegue às especificidades de cada empresa e de cada setor dentro da empresa, que podem passar por uma ordem dada pela hierarquia, por uma decisão por deliberação ou por um trabalho em equipa.

O terceiro pressuposto afirma que existe uma forma certa de gerir pessoas e as empresas baseiam-se neste princípio para a gestão do seu pessoal. As pessoas que fazem parte das organizações são diferentes e devem ser geridas de forma diversa. Cada vez mais, as empresas têm ao seu serviço trabalhadores especializados, que são, por vezes, externos à organização, sendo o seu conhecimento a sua mais-valia. Não são apenas subordinados, têm uma palavra a dizer. Drucker conclui que não se faz a gestão das pessoas, sendo o principal objetivo a liderança dessas pessoas,

tentando potenciar os seus pontos fortes e o seu conhecimento específico, tornando-os mais produtivos.

Passa-se, de seguida, à análise sumária dos quatro pressupostos ligados à prática da gestão, depois de se ter analisado os da disciplina da gestão.

O primeiro princípio que determina que as tecnologias e os utilizadores finais são fixos e pré-determinados está patente na prática da gestão desde a época da Revolução Industrial. Este pressuposto não poderia estar mais obsoleto, uma vez que as tecnologias cruzam-se frequentemente entre as várias atividades de diversas organizações. Num mundo global em constante mudança, não se pode dizer que os utilizadores finais estejam pré-determinados e sejam fixos, pois não existe uma única utilização final para um dado bem ou serviço. É necessário perceber o que o cliente pretende e aquilo a que atribui valor. Drucker conclui que não se deve basear a política de gestão na tecnologia ou utilização final desta. Ele afirma que “os alicerces têm de ser valores e decisões do cliente sobre a distribuição do seu rendimento disponível.”

Era um pressuposto quase universal, que o âmbito da gestão era definido pela lei. O sucesso da gestão de uma empresa é mais evidente se, em vez de se basear na lei, se basear em associações onde exista igualdade de poder e verdadeira independência. Não é o comando e o controlo que funcionam nestes casos. Deve existir uma redefinição do seu âmbito, uma vez que a gestão deverá acompanhar todo o processo. Drucker conclui que a gestão, quer na teoria, quer na prática, não se deve limitar à lei, deve ser operacional e levar em conta todo o processo. “Tem de se focalizar em resultados e no desempenho em toda a cadeia económica.”

O pressuposto de que o domínio da gestão é o interior da organização, implica que se distingua a gestão da capacidade de empreender. Facilmente se compreende que a empresa não pode estar só virada para o interior, pois os resultados da organização são evidenciados fora dela. Um empreendedor tem de saber gerir, deve inovar, a organização tem de evoluir e criar mudança, em vez de apenas reagir a ela. A gestão deve focar-se nos resultados e no seu desempenho. Drucker conclui que “a gestão existe por causa dos resultados das instituições. Tem de organizar os recursos da instituição para obter os resultados pretendidos. É o órgão para fazer com que a instituição...seja capaz de produzir resultados fora de si mesma.”

O pressuposto de que o âmbito da gestão é definido politicamente era assumido, tanto na teoria, como na prática, dentro de cada país. No entanto, as empresas multinacionais, de hoje, adaptaram-se e organizaram-se “transnacionalmente”, deixando o país de ser a unidade negocial, passando a ser apenas o centro de custo. Drucker conclui que “a prática da Gestão – e não só para as empresas – terá cada vez mais de ser definida operacionalmente e não politicamente.”

Após analisar estes tradicionais pressupostos da gestão, Drucker conclui que a gestão deve ser específica em cada organização, de forma a permitir que se alcancem bons resultados. Define um novo paradigma:

“A preocupação e a responsabilidade da Gestão é tudo aquilo que afeta o desempenho da organização e os seus resultados – sejam eles interiores ou exteriores, quer seja sob o controlo da organização ou totalmente alheio a ele.”

As empresas devem ser geridas com uma estratégia, que é estabelecida segundo um conjunto de pressupostos e que definem qual é o seu negócio, quais os objetivos que pretendem alcançar, que resultados pretendem atingir, a que clientes pretendem chegar e o que estes valorizam e estão dispostos a pagar.

O ambiente que rodeia as empresas está em constante mudança e a estratégia deve permitir à empresa explorar as oportunidades existentes num dado momento. Drucker (2000) considera a existência de cinco fenómenos que se podem considerar certos. Começa por descrever a queda da natalidade nos países desenvolvidos e o envelhecimento da população daí decorrente como um fenómeno preocupante. Este fenómeno trará instabilidade política, grandes fluxos migratórios e trabalhadores envelhecidos, entre outros.

O segundo fenómeno que descreve prende-se com o conhecimento da forma como se distribui o rendimento disponível. Destacam-se quatro setores que mais cresceram e que são o governo, os cuidados de saúde, a educação e o lazer. Atualmente, os setores em crescimento são os serviços financeiros e a edição de livros.

O terceiro fenómeno focado é a definição e avaliação do desempenho. É importante definir e avaliar o desempenho que pode trazer mais-valias às organizações.

A competitividade global surge como o quarto fenómeno, que implica que qualquer instituição deve comparar a sua atuação com os padrões estabelecidos pelos líderes de qualquer parte do mundo no seu setor. A produtividade ganha importância e os baixos custos do fator trabalho podem não compensar uma fraca produtividade, que pode colocar em causa o futuro duma organização.

O último fenómeno focado prende-se com o facto da realidade económica e política caminharem em direções opostas. A economia mundial é cada vez mais global, mas as fronteiras políticas tornam-se em obstáculos, assim como se torna difícil gerir corretamente a exposição às taxas de câmbio estrangeiras.

Gerir a mudança pode ser complicado, mas deve tentar-se antecipar a mudança. É necessário saber ser líder da mudança e estar preparado para colocar todos os fatores da organização em causa, sempre com vista à sua sobrevivência. Através da inovação, a própria organização pode tentar criar a mudança, procurando novas oportunidades e novo conhecimento.

A mudança pode ser vista, não apenas como uma melhoria, mas como algo completamente novo, nunca perdendo o conceito de continuidade, principalmente ao nível dos fundamentos originais da organização. Mudança e continuidade devem estar em equilíbrio.

A informação surge como um bem muito precioso com o qual as organizações terão de aprender a trabalhar e a saber organizar para a tornar no seu recurso-chave.

É fundamental saber extrair a informação que se precisa. Muitas organizações passaram da contabilidade de custos para a contabilidade baseada na atividade (ABC, em inglês). Esta contabilidade vem ganhando cada vez maior importância, pois traz um novo conceito do processo de gestão e um diferente modo de medição. Enquanto a contabilidade de custos mede os custos de todos os processos de fazer um determinado produto, a contabilidade baseada na atividade mede ainda os custos de não fazer, como sejam os tempos de espera ou custos de reparação de uma peça defeituosa. Estes custos são, por vezes, maiores que os anteriormente focados.

A contabilidade baseada na atividade permite um controlo de custos muito mais eficaz e também um controlo de resultados. Isto pode permitir uma grande redução

de preços de produção. Esta contabilidade também pode ser aplicada nos Serviços, apresentando igualmente boas poupanças.

Para medir a produtividade total das organizações é usada a análise económica de valor acrescentado (EVA), que se baseia nos lucros, ou seja, o dinheiro deixado para satisfazer os acionistas. O EVA mede a produtividade de todos os fatores de produção. O *benchmarking*, que é a comparação do desempenho de determinada organização com o melhor desempenho do setor de atividade ou com o melhor do mundo, também permite obter informação relativa à produtividade. Juntos, EVA e *benchmarking*, permitem medir a produtividade total e geri-la.

No longo prazo, as informações exteriores podem ser as mais importantes para os gestores. Mas para ser útil, esta informação tem de ser organizada e orientada para o que é verdadeiramente importante para a organização ou para o seu gestor.

Tal como Drucker, O'Toole defende um novo tipo de gestão, baseado em empresas que adotam uma postura equilibrada relativa aos acionistas, trabalhadores, clientes e ambiente que rodeia a empresa. O lucro não é tido como um fim em si mesmo, o que importa para a empresa é contribuir para o bem-estar e o avanço da sociedade, respeitando-se os valores éticos e morais. Por trás destas empresas, está um estilo participativo, em que todo o pessoal é tido em conta nas decisões e participa nos resultados.

3.5. Gestão das empresas em Portugal

A economia mundial passa por mudanças muito rápidas e complexas. O grau de abertura das economias dos diversos países é cada vez maior, o que os torna muito sensíveis a qualquer ação desenvolvida por grandes potências como a China, o Japão, os Estados Unidos ou a União Europeia.

Portugal aderiu à CEE em 1986 e está, atualmente, inserido na União Europeia (económica e monetária). Desde sempre apresentou um atraso no domínio socioeconómico relativamente aos restantes países aderentes. Rendimentos inferiores, um tecido produtivo frágil, uma elevada dependência externa nas áreas

energética, tecnológica e alimentar, poucas infraestruturas, um desenvolvimento do território desequilibrado e a população com más condições de vida.

A adesão permitiu recuperar algum do atraso existente, oferecendo condições de transformação e modernização da economia portuguesa, mas também destruiu algumas das atividades na área da agricultura e pescas. Portugal começou a ser “invadido” por produtos vindos do exterior, que contribuíram para o aumento do endividamento.

Inseridas neste contexto, as empresas portuguesas ficam bastante condicionadas. A concorrência aumenta, quer pela qualidade dos produtos que vêm do exterior, quer pelos preços. Aumenta a competitividade ao nível dos preços e dos fatores de produção. Isto trouxe para Portugal um relativo aumento dos salários, gerando alguma aproximação com os salários europeus.

Portugal melhorou o aspeto burocrático da criação das empresas, que é hoje um processo simples e rápido. A nível dos salários, as melhorias foram pouco significativas e com o desemprego a aumentar, assiste-se a um grande êxodo da população, principalmente dos quadros mais valiosos. Há muitas empresas a falir e outras a serem compradas por estrangeiros. É preciso encarar a situação com dinamismo, encontrar estratégias, eliminar as gorduras das estruturas empresariais e promover a criação de valor.

Em Portugal, é muitas vezes usada a gestão por pelouros, o que quer dizer que são atribuídas áreas funcionais a cada gestor. Deverá, no entanto, existir sempre uma figura para interpretar a empresa como um todo. Acontece, muitas vezes, que se valoriza mais um pelouro que outro e não se tem em conta o interesse global da empresa.

4. Novas tendências na gestão

No século passado, considerava-se que o fator mais importante para o sucesso das organizações era o equipamento de produção. Atualmente, considera-se que o mais importante para o sucesso das organizações são os trabalhadores e a sua produtividade.

Ao longo da história, o aumento da produtividade surgiu muito pela evolução das máquinas, pois considerava-se que os trabalhadores só produziam mais se trabalhassem mais horas, com exceção dos trabalhadores preguiçosos ou mais fracos.

Taylor estudou a fundo a forma como o trabalhador manual trabalhava e daí extraiu alguns princípios que parecem simples, mas que revolucionaram a forma como era vista a produtividade.

Em primeiro lugar, para tornar o trabalhador mais produtivo olha-se a tarefa que ele realiza e analisa-se ao pormenor todos os movimentos que a compõem. Depois, regista-se cada movimento, o esforço físico necessário para executar a tarefa e o tempo despendido. De seguida, procura-se eliminar os movimentos não necessários e organizam-se os movimentos indispensáveis à obtenção do produto final de forma a que a execução da tarefa seja feita de forma simples, fácil e com menor esforço físico e mental do trabalhador. Também os instrumentos usados nas tarefas se analisam e repensam de forma a facilitar o trabalho.

A utilização destes princípios trouxe um grande desenvolvimento a diversos países onde foram postos em prática, o que veio contrariar algumas teorias anteriores sobre a competência.

Na atualidade, mais do que tornar produtivo o trabalhador manual, é importante perceber como aumentar a produtividade do trabalhador do conhecimento, do qual depende a sobrevivência das economias desenvolvidas. Drucker (2000) defende a existência de diversos fatores que determinam a produtividade destes trabalhadores.

Em primeiro lugar, existe a necessidade de determinar com rigor a tarefa a executar. Estes trabalhadores necessitam de autonomia para se gerirem a eles próprios e a inovação contínua tem de ser uma das suas preocupações centrais, o que também

requer uma aprendizagem contínua. A quantidade e a qualidade de resultados obtidos têm de estar em equilíbrio. A produtividade destes trabalhadores deve ser vista como um bem e não como um custo, o que implica mudanças de atitude, também por parte das organizações.

As organizações devem conseguir aumentar a sua capacidade de atrair e manter os melhores trabalhadores do conhecimento, porque disto poderá depender a sua sobrevivência.

As rápidas mudanças e a globalização obrigam as organizações a um processo de adaptação para a sua sobrevivência. As tendências atuais de gestão passam por estruturas hierárquicas mais curtas, uma maior amplitude de controlo, maior participação, maior ênfase nas equipas, focalização no negócio principal, predomínio do trabalho intelectual, criativo e inovador.

As várias teorias existentes foram mudando ao longo dos tempos conforme o contexto do momento e os problemas que se iam colocando às organizações. Não se consegue dizer que uma teoria é boa ou má ou mesmo que está ultrapassada, pois cada uma delas tem a sua importância e pode originar uma nova abordagem através da junção de todas as teorias existentes, captando o que de melhor tem cada uma e evoluindo de acordo com o ambiente atual.

Kanter, defende que as novas organizações devem possuir cinco características, denominadas de cinco Fs: *fast* (rápida), *focused* (focado), *flexible* (flexível), *friendly* (amigável) e *fun* (divertida).

Também Crainer considera que a nova organização tem sete hábitos:

- Flexível e de livre fluxo (cada dia é visto como um novo dia);
- Não-hierárquica (as hierarquias devem ser reduzidas ao mínimo);
- Baseada em participação (todas as pessoas de dentro e de fora da organização podem trazer novas ideias);
- Criativa e empreendedora (sempre à procura de novas oportunidades de negócio);
- Baseada em redes (as organizações funcionam ligadas a redes de parceiros, que interagem entre si);

- Impulsionada por metas corporativas (existe sempre uma missão e uma visão bem definidas);
- Tecnologia como recurso-chave (não se baseia em profissionais, mas sim na tecnologia).

As pessoas que trabalham nas novas organizações também têm de evoluir. Ter uma nova atitude na aprendizagem, melhor comunicação e colaboração, ter um raciocínio criativo, tentar solucionar os problemas, ter um elevado conhecimento tecnológico, conhecer os negócios de forma global, ter uma liderança forte e uma autogestão da carreira.

Cada vez mais, o ambiente que rodeia as organizações está em constante mudança. Para encarar a mudança é preciso simplificar, melhorando a qualidade de vida das pessoas e das organizações onde estas se inserem.

As tecnologias de informação manifestam um impacto profundo nas organizações. Desenvolveram-se em grande escala e quem as domina ganha nova força dentro das organizações, de tal forma que há tendência para que estas se organizem de novas formas, reduzindo os níveis de gestão.

Aparecem novos conceitos como empresa flexível (adapta-se à mudança com facilidade) e *outsourcing* (subcontratar tudo o que não é o essencial do negócio).

A ética nos negócios e a responsabilidade social das organizações e dos seus gestores estão cada vez mais presentes.

As organizações do futuro trarão um novo conceito de poder que terá por base os princípios de colaboração, autogestão e democracia organizacional e o sucesso destas, dependerá da capacidade de gestão do capital humano. Também surgirão novas formas de emprego com mais flexibilidade de horários e até mesmo o tele emprego ou net-emprego.

A gestão e os próprios gestores terão de se atualizar e modernizar, o que pode levar também à evolução do ensino desta. Escola e organizações deverão estar em sintonia, pois o sucesso futuro dos gestores depende da sua capacidade de adaptação e perceção de uma visão comum.

5. Evolução histórica do conceito de Contabilidade Analítica

Desde cedo, que o Homem, na sua vida e relação com os outros, sentiu necessidade de registar factos. Quando se dá a evolução das relações comerciais, sente-se a necessidade de registar os dados económicos através da recolha e classificação dos factos ou documentos, para posterior interpretação e exposição dos dados organizados, para se conseguir perceber se determinada atividade dá lucro ou não. Surge a contabilidade como ciência para colmatar esta lacuna e que remonta a tempos antigos.

Só a partir da segunda metade do século XVIII, com a revolução industrial, surge a necessidade de determinar o custo de um grande número de produtos fabricados com maior precisão, o que leva ao desenvolvimento da contabilidade de custos ou analítica. Esta surge com a designação de contabilidade industrial, por estar ligada apenas às empresas industriais. Por não ser obrigatória, tem sido quase sempre relegada para segundo plano.

Entre os séculos XIX e XX, com a criação da Comunidade Económica Europeia (CEE) e uma cada vez maior globalização, começa a sentir-se a necessidade da normalização contabilística.

Enquanto a contabilidade geral procura revelar as variações patrimoniais, controlar as relações com terceiros e apurar resultados, a contabilidade industrial ou de custos procura fazer a análise e apuramento dos custos industriais. Esta denominação deve-se à aplicação a atividades industriais onde existe a necessidade de imputar os diversos custos das fases de produção ao peço final do produto, para apurar o custo dos produtos ao longo de todo o processo de fabrico e o custo total do produto final.

Conhece um desenvolvimento rápido e aumenta o seu âmbito de aplicação, começa a ser igualmente aplicada a outros tipos de organização, tais como comércios ou serviços. Surge assim a denominação de contabilidade analítica de exploração, que pretende abarcar a contabilidade de custos ou interna, os gastos e rendimentos relativos às diversas áreas da empresa, tais como o aprovisionamento e as áreas comercial e administrativa. Esta contabilidade facilita a tomada de decisão e o controlo de gestão. Esta designação usa-se quando se pretende caracterizar a

contabilidade interna que serve de apoio para os gestores tomarem as suas decisões.

Mais recentemente, surge o conceito de contabilidade de gestão, que é tida como um sistema de informação direcionada para a gestão e que fornece aos gestores todas as informações pertinentes para uma boa tomada de decisão.

A contabilidade de gestão caracteriza-se por se organizar de forma a corresponder às necessidades específicas de cada empresa em particular, podendo ser organizada de diversas formas, ao contrário da contabilidade geral que tem de cumprir as leis nacionais e internacionais. Serve todos os responsáveis de qualquer nível hierárquico. É importante que esteja sempre o mais atualizada possível e que forneça as informações com rapidez. Deve evidenciar as diferentes áreas de responsabilidade, de forma a permitir o controlo das previsões face às atividades realizadas e determinar os desvios que permitam corrigir a atuação futura.

A gestão de uma organização não passa apenas pela contabilidade. O seu processo de gestão desenvolve-se também nas funções de planeamento, organização, recrutamento, direção e controlo. Algumas destas funções baseiam-se nas informações fornecidas pela contabilidade de gestão e recorrem aos custos históricos e previsionais.

5.1. A contabilidade analítica em Portugal

Caiado (2009) aponta não existirem estudos sobre a evolução histórica da contabilidade de gestão, mas tendo pesquisado sobre diversas publicações da área, conclui que, para a generalidade dos autores, até ao século XX, apenas existe a preocupação de explicar os processos das indústrias transformadoras. Começavam a notar-se algumas preocupações na repartição dos custos indiretos, fossem eles industriais ou não.

Ao longo do século XX, surgem autores como Caetano Dias, Henriques de Barros, Gonçalves da Silva, Rogério Fernandes Ferreira, Noel Monteiro, Lopes Amorim, Valdemar Oliveira e Mário Peres, que editam obras sobre Contabilidade Industrial e Agrícola e focam com maior precisão as componentes do custo.

Em 1977, surge o início da normalização contabilística com a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade, pelo Decreto-Lei 47/77, que não desenvolve a contabilidade de custos, analítica ou de gestão, mas reserva para ela a classe 9 e foca ainda o conceito de custos de produção indicando as suas componentes.

Em 1989, surge a adaptação do POC às diretivas da União Europeia. Em 2010, o POC é revogado e surge o Sistema de Normalização Contabilística que vem completar o trabalho de normalização iniciado com o POC, e que permite às empresas uma melhor adaptação num ambiente de globalização.

6. Caracterização do tecido empresarial português

Procura-se, neste capítulo, caracterizar o tecido empresarial português. Conforme anteriormente referido no capítulo 2, são classificadas como PME's as organizações com menos de 250 trabalhadores e com um volume de negócios anual que não exceda os 50 milhões de euros ou um balanço total anual igual ou inferior a 43 milhões de euros.

O INE faz anualmente um estudo sobre a demografia das empresas, baseado nos dados obtidos no Sistema de Contas Integradas das Empresas (SCIE) e que permite caracterizar resumidamente o tecido empresarial português.

De acordo com o INE (2011), em 2009, o número de empresas em Portugal ascendia a 1.085.222, que se dividem em 24.316 empresas financeiras e 1.060.906 empresas não financeiras. As pessoas ao serviço destas empresas eram 3.832.892 (estando 97% no setor não financeiro) e o seu volume de negócios ascendia a 380.664.733 milhares de euros (dos quais 88% nas empresas não financeiras).

Estrutura do setor empresarial português						
Setor Industrial	Nº de empresas	%	Pessoal ao serviço	%	Volume de negócios (milhares de euros)	%
Empresas não financeiras	1.060.906	97,8	3.717.920	97,0	335.887.312	88,2
Empresas financeiras	24.316	2,2	114.972	3,0	44.777.421	11,8
Total	1.085.222		3.832.892		380.664.733	

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 1 – Estrutura do setor empresarial português

Destaca-se da estrutura do setor empresarial que as empresas não financeiras predominam, pois representam 97,8% da totalidade e são responsáveis por 88,2% de todo o volume de negócios gerado pelas empresas.

Dado que as empresas financeiras têm algumas características particulares, faz-se a análise dos indicadores do setor não financeiro.

Empresas não financeiras por classes de dimensão, 2009						
Classes de dimensão de pessoal ao serviço	Nº de empresas	%	Pessoal ao serviço	%	Volume de negócios (milhares de euros)	%
Menos de 10	1.014.103	95,6	1.610.966	43,3	86.125.130	25,6
10 - 49	40.135	3,8	759.804	20,4	80.180.692	23,9
50 - 249	5.780	0,5	556.188	15,0	72.364.864	21,5
250 ou mais	888	0,1	790.962	21,3	97.216.626	28,9
Total	1.060.906		3.717.920		335.887.312	

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 2 – Empresas não financeiras por classe de dimensão

Em Portugal, em 2009, este setor empresarial baseava-se nas empresas individuais que representavam 67% do total de empresas do setor. No entanto, as sociedades, que representam 33% do setor, são as principais responsáveis pela maioria do emprego na economia portuguesa (78%). Cada empresa empregava, em média, 3,5 pessoas, sendo a média das sociedades de 8,3 pessoas e das empresas individuais 1,1 pessoa. A produtividade é, em média, de 22,2 milhares de euros, sendo a das sociedades de 26,6 milhares de euros, que contrasta com a das empresas individuais de 6,58 milhares de euros.

Variáveis do emprego das empresas não financeiras por classes de forma jurídica, 2009				
Classes de forma jurídica	Empresas Estrutura %	Pessoal ao serviço Estrutura %	Dimensão média Nº pessoas	Produtividade aparente do trabalho (milhares de euros)
Sociedades	33,0	78,0	8,3	26,60
Empresas Individuais	67,0	22,0	1,1	6,58
Total	100,0	100,0	3,5	22,20

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 3 – Variáveis do emprego das empresas não financeiras por classes de forma jurídica

Atendendo à dimensão, o setor é constituído fundamentalmente por microempresas, que representam 86,7% do total. Verifica-se que apenas 2% têm 50 ou mais pessoas ao serviço, mas representam no seu conjunto 46,5% do total de empregados das sociedades não financeiras. Já as sociedades com 250 ou mais empregados (grandes empresas) representam apenas 0,3% das empresas, mas são as que têm o maior peso dos custos de pessoal (35%), os maiores custos com o pessoal *per capita* (21,67 milhares de euros) e a maior produtividade aparente do trabalho (34,59 milhares de euros).

Variáveis do emprego das sociedades por classes de dimensão, 2009						
Classes de dimensão de pessoal ao serviço	Sociedades Estrutura %	Pessoal ao serviço Estrutura %	Custos com o pessoal Estrutura %	Dimensão média Nº	Custos com o pessoal per capita (milhares de euros)	Produtividade aparente do trabalho (milhares de euros)
Menos de 10	86,7	27,6	18,0	3	11,00	18,72
10 - 49	11,3	26,0	24,3	19	15,83	23,82
50 - 249	1,7	19,2	22,7	96	19,97	30,38
250 ou mais	0,3	27,2	35,0	891	21,67	34,59
Total	100,0	100,0	100,0	8	16,88	26,60

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 4 – Variáveis do emprego das sociedades por classes de dimensão

Mostra-se, de seguida, a análise à distribuição regional do setor empresarial que tem por base a localização da sede, não tendo em conta a distribuição que possam ter os vários estabelecimentos.

Verifica-se que a maior parte das empresas estão sedeadas no Norte (342.044 empresas), mas é na região de Lisboa que existe mais emprego, por localização de sede, com 1.341.905 pessoas ao serviço.

Ao analisar as regiões do Norte e Lisboa, verifica-se que, juntas, geraram 251.750 milhões de euros de volume de negócios, que representam 74,9% do volume de negócios do país, com destaque para a região de Lisboa que gera 47,7% do total (160.301 milhões de euros). Apesar do Norte ter mais empresas, é em Lisboa que a atividade produtiva cria o maior valor que ascende quase a 38.725 milhões de euros. Na segunda posição está a região Norte com cerca de 22.495 milhões de euros.

Empresas , Pessoal ao serviço, Volume de negócios e VAB por regiões NUTS II, 2009								
Regiões NUTS II	Nº de empresas	%	Pessoal ao serviço	%	Volume de negócios (milhares de euros)	%	VAB (milhares de euros)	%
Norte	342.044	32,2	1.222.869	32,9	91.449.328	27,2	22.494.644	27,2
Centro	229.099	21,6	681.845	18,3	51.318.821	15,3	12.967.545	15,7
Lisboa	324.872	30,6	1.341.905	36,1	160.300.808	47,7	38.724.540	46,8
Alentejo	65.412	6,2	170.962	4,6	12.943.749	3,9	3.187.108	3,9
Algarve	57.821	5,5	155.039	4,2	8.077.307	2,4	2.331.197	2,8
R.A.Açores	19.803	1,9	64.796	1,7	5.097.769	1,5	1.145.592	1,4
R.A.Madeira	21.855	2,1	80.504	2,2	6.699.530	2,0	1.885.456	2,3
Portugal	1.060.906		3.717.920		335.887.312		82.736.082	

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 5 – Empresas, Pessoal ao serviço, Volume de negócios e VAB por regiões

Analisa-se, agora, a distribuição por setores de atividade. Usa-se os agrupamentos que resultam da agregação de secções da CAE Rev.3 do estudo do INE: Pesca, Indústria e Energia; Construção; Comércio e Serviços.

Empresas , Pessoal ao serviço, Volume de negócios e VAB por setor de atividade, 2009								
Setores	Nº de empresas	%	Pessoal ao serviço	%	Volume de negócios (milhares de euros)	%	VAB (milhares de euros)	%
Pesca e Energia	6.200	0,6	49.178	1,3	19.236.043	5,7	4.953.013	6,0
Indústria	75.595	7,1	731.118	19,7	71.762.131	21,4	17.253.259	20,9
Construção	107.536	10,1	472.730	12,7	34.581.352	10,3	9.500.759	11,5
Comércio	250.552	23,6	802.114	21,6	127.481.380	38,0	16.817.984	20,3
Serviços	621.023	58,5	1.662.780	44,7	82.826.406	24,7	34.211.067	41,3
Total	1.060.906		3.717.920		335.887.312		82.736.082	

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 6 – Empresas, Pessoal ao serviço, Volume de negócios e VAB por setor de atividade

O setor dos Serviços, com 621 023 empresas, é o que tem a maior representação (58,5%), o que emprega o maior número de trabalhadores (44,7%) com 1 662 780 e o que apresenta o maior valor acrescentado bruto, que ascende a 34 211 067 milhares de euros (41,3%). Já o setor que apresenta o maior volume de negócios é o comércio, com 127 481 380 milhares de euros (38%).

Destaca-se a Indústria, que com 75 595 empresas, representa apenas 7,1% do tecido empresarial, emprega 731 118 trabalhadores (19,7%), gera um volume de negócios de 71 762 131 milhares de euros (21,4%) e tem o segundo maior valor acrescentado bruto, no total de 17 253 259 milhares de euros (20,9%).

Variáveis do emprego das sociedades por setor de atividade, 2009					
Setor de atividade	Sociedades Estrutura %	Pessoal ao serviço Estrutura %	Custos com o pessoal Estrutura %	Custos com o pessoal per capita (milhares de euros)	Produtividade aparente do trabalho (milhares de euros)
Pesca, Indústria e Energia	12,4	24,8	25,3	17,22	30,34
Construção	13,6	13,4	12,0	15,15	21,88
Comércio	28,1	21,5	20,9	16,40	24,77
Serviços	45,9	40,3	41,8	17,52	26,86
Total	100,0	100,0	100,0	16,88	26,60

Fonte: INE, Empresas em Portugal 2009

Figura 7 – Variáveis do emprego das sociedades por setor de atividade

Tal como observado no quadro anterior, ao serem analisadas apenas as sociedades, verifica-se que o setor dos serviços é o predominante, com 45,9% das empresas.

É também este o setor com maior peso dos custos com o pessoal (41,8%) e com os maiores custos com o pessoal *per capita*, no valor de 17,52 milhares de euros. O setor da Pesca, Indústria e Energia é o segundo ao nível dos custos com o pessoal *per capita* no valor de 17,22 milhares de euros. Realça-se o facto do setor com a maior produtividade aparente do trabalho ser o da Pesca, Indústria e Energia, com 30,34 milhares de euros, superior à média que se situa nos 26,6 milhares de euros.

Dentro deste setor, é na fabricação de produtos metálicos, exceto máquinas e equipamentos que predominam as empresas (13 589), logo seguido da indústria do vestuário com 10 050 empresas e das indústrias alimentares com 9 426 empresas. São ainda bastante representativas a indústria da madeira e da cortiça, com 6 679 empresas e o fabrico do mobiliário e de colchões com 5 719 empresas.

Caracterizado o setor empresarial português, identificam-se as empresas industriais como grandes criadoras de valor, principalmente as que têm um maior potencial de exportação.

7. A Contabilidade analítica

Nabais (1991) refere que “a Contabilidade Analítica estuda as operações internas e relacionadas com o processo de produção, de uma forma analítica e específica. O seu objeto são os custos, proveitos e resultados das organizações, que determina e analisa, ...de acordo com as necessidades de gestão da organização, de modo a permitir o seu planeamento e controle.”

Segundo Caiado (2009), a contabilidade analítica apresenta as seguintes características:

- não tem constrangimentos de forma e cada empresa organiza-a de acordo com as suas necessidades;
- é dirigida a qualquer responsável de uma área da empresa;
- é feita com base na contabilidade geral;
- deve estar atualizada para ser útil;
- deve ser organizada de forma a permitir definir as responsabilidades de cada área da empresa.

Conclui que tem um vasto âmbito, alguma liberdade de escolha, não obedece a normas de contabilidade, preocupa-se com os aspetos futuros da organização, reporta elementos quando solicitados e usa informação de outras fontes.

Existem muitos fatores que condicionam a formação do preço dos produtos, sendo o fundamental o seu custo. É muito importante que o preço final permita cobrir a totalidade dos custos, pois de outra forma, a empresa acabará por encerrar devido a avultados prejuízos.

Quanto melhor for a contabilidade analítica, melhor será o detalhe dos custos que permite uma melhor tomada de decisão, conducente a melhores resultados. Quanto mais pormenorizada for esta informação, melhor será o resultado obtido, mas também será maior o custo da informação. É necessário encontrar aqui um ponto de equilíbrio entre a informação que é pertinente e o custo de a obter, para que seja compensador para a empresa.

A contabilidade analítica pode ser usada por qualquer organização, mas ganha mais importância nas empresas produtivas, independentemente do seu tipo de produção.

Analisa-se, de seguida, os diversos regimes de fabrico em que essa produção pode ser realizada.

7.1. Regimes de fabrico

As empresas podem laborar em vários regimes de fabrico, sendo os principais os seguintes:

- Fabricação contínua de um só produto, em que existe sempre uma matéria-prima, uma operação de transformação e um só produto;
- Fabricação de produtos diferentes, em termos de qualidade, onde se pode ter diferentes matérias-primas ou técnicas de fabrico;
- Fabricação por fases, onde as matérias-primas passam por várias etapas de transformação;
- Fabricação por tarefas, onde existe um ciclo de fabrico com tarefas perfeitamente distintas;
- Fabricação em série, onde a produção é contínua, com decomposição em diversas partes ou séries que se consideram autónomas contabilisticamente.

Após identificar os diversos regimes de fabrico, passa a discriminar-se as diversas classificações dos custos.

7.2. Classificações dos custos

Os custos podem ser classificados por natureza, tal como o faz o SNC, que reparte em duas grandes classes, a classe 6 (gastos e perdas) e a classe 7 (rendimentos e ganhos), e que posteriormente subdivide em contas conforme a sua natureza.

As empresas estão, normalmente, organizadas em segmentos de acordo com o organograma, onde existem diversos centros de responsabilidade descentralizados com objetivos específicos, meios materiais e humanos que permitem que o seu responsável cumpra o seu plano de atividade de forma autónoma. Cabe à contabilidade de gestão apurar os custos por centros de responsabilidade, analisá-los e transmiti-los a cada responsável para que estes os controlem e adequem aos objetivos da empresa.

Outra das classificações distingue custos diretos e indiretos, sendo os primeiros todos os que têm concorrência direta para a fabricação de um produto e os segundos os que têm concorrência indireta. Custos diretos são as matérias-primas, a mão-de-obra direta e alguns gastos gerais de fabrico (que são diretos a um dado produto). Os restantes gastos gerais de fabrico são indiretos. Para estes últimos é necessário definir critérios de repartição, tarefa nem sempre fácil de implementar e que envolve diversas dificuldades. Para a gestão é essencial conhecer com precisão estes custos para uma correta tomada de decisão.

Uma outra classificação separa os gastos em reais ou básicos. Os primeiros são aqueles que correspondem ao que efetivamente se gastou nos produtos comprados ou produzidos e aos serviços prestados. Os segundos são teóricos e definem-se para usar na valorização interna dos produtos e serviços. Consideram-se aqui os gastos padrões ou *standard*, resultantes da utilização das normas técnicas atribuídas aos diversos fatores da área de produção para a definição do gasto desse produto ou serviço, os gastos orçamentados, que se obtêm através da elaboração dos orçamentos da empresa num dado período, e também o gasto que o produto ou serviço pode ter no mercado.

Ainda outra classificação, separa os gastos em fixos ou variáveis, conforme variem ou não diretamente com o volume da produção ou venda.

Existem outras tantas classificações, das quais se destaca apenas a classificação por atividade. Ao longo do processo de fabrico, a empresa exerce várias atividades para as quais é necessário determinar os gastos de forma a planear, controlar e tomar decisões. Estes gastos não são fáceis de classificar e tratar, mas através do método ABC, do qual se falará mais adiante, consegue-se uma melhor sistematização e conseqüente apuramento.

Elencadas que foram as diversas classificações de custos, descreve-se de seguida como se compõe o custo de um dado produto ou serviço.

7.3. Componentes do custo

O custo de um dado produto é o somatório de todos os gastos necessários para a produção ou tratamento do mesmo desde que entra na empresa até à fase de produto acabado e final, pronto para venda.

Existem ao longo de todo este processo vários tipos de custo. Se considerar as matérias-primas e a mão-de-obra direta tem-se o custo direto. Já o custo industrial, como foi visto atrás, é composto pelo custo direto mais os gastos gerais de fabrico. Se a este se somar os custos não industriais (gastos gerais da empresa necessários para a venda dos produtos) obtém-se o custo complexo. Os custos figurativos representam a remuneração do capital investido pelos sócios e do prémio de risco que advém da atividade que a empresa exerce. Somando-os ao custo complexo obtém-se o custo económico-técnico (preço de venda normal). Estes dois últimos custos não são de grande interesse para a gestão devido à difícil repartição dos custos não industriais. O lucro puro (ou margem pura) será a diferença entre o preço de venda praticado e o custo económico-técnico. O lucro líquido (ou margem líquida) será a diferença entre o preço de venda e o custo complexo e o lucro bruto (ou margem bruta) a diferença entre o preço de venda e o custo industrial.

Os custos de produção (ou do produto) são todos os custos que intervêm no processo de fabrico do produto até se tornar um produto final para venda. Os restantes custos da empresa, que não intervêm diretamente no processo de produção, tais como os comerciais, administrativos ou financeiros, são gastos do período.

Fazem parte do custo industrial três grandes fatores:

- Matérias-primas (ou subsidiárias) – são os materiais usados no fabrico do produto, que passam por várias transformações até se obter o produto final;

- Mão-de-obra direta – são as remunerações e encargos dos trabalhadores da produção, que trabalham diretamente com o produto;
- Gastos gerais de fabrico – são os restantes gastos de fabrico não abrangidos nos dois fatores anteriores, que incluem a mão-de-obra indireta donde fazem parte as remunerações dos trabalhadores da fábrica que dão apoio à estrutura industrial.

7.3.1. Matérias

As matérias podem ser definidas como todos os bens que a empresa compra para transformar noutros produtos ou servir de apoio a essa transformação. São as matérias-primas ou subsidiárias. As matérias podem ser diretas, se usadas diretamente num produto ou indiretas se forem repartidas por vários produtos, contribuindo indiretamente para o seu fabrico.

É muito importante fazer a correta escolha das matérias tendo em vista a qualidade que se pretende do produto final.

Para que a produção decorra com normalidade é necessário efetuar um correto planeamento dos consumos, fazendo uma correta gestão de stocks, que pressupõe uma quantidade de segurança a partir da qual se deve fazer uma nova encomenda. A compra e receção da matéria devem ser feitas por departamentos próprios que controlam se a qualidade e quantidade das mesmas é adequada. Por outro lado, as matérias também devem ser controladas em armazém, para verificar o que entra e o que sai para produção e quando é necessário encomendar de novo. Por fim, a contabilidade faz o devido registo, de forma a permitir o apuramento final de todos os gastos envolvidos.

7.3.2. Mão-de-obra

Juntamente com a matéria-prima, é a mão-de-obra que mais diretamente contribui para a formação do custo do produto. Abrange as remunerações e os encargos sociais dos trabalhadores. É necessário fazer a distinção entre mão-de-obra direta e

indireta, conforme participe na produção direta ou realize tarefas de apoio à produção.

Existe, normalmente, um departamento de recursos humanos que realiza todas as ações relacionadas com o pessoal. Torna-se muito importante, determinar e controlar os tempos de trabalho de cada funcionário, registrando as horas de entrada e saída e, em certos casos, onde são aplicadas as horas de trabalho, muito importante para determinar os custos da mão-de-obra direta.

A partir dos dados obtidos é feito o processamento dos vencimentos com vista ao pagamento aos trabalhadores dos valores a que têm direito, devendo ser descontadas as ausências, se for caso disso.

7.3.3. Gastos Gerais de Fabrico

Estes gastos são, normalmente, gastos comuns a toda a produção e a sua repartição torna-se difícil.

No passado, esta componente do custo era a que tinha menos importância, mas agora, com todas as alterações que se verificaram no ambiente interno e externo das empresas, ganhou uma nova importância. Englobam todos os custos de produção que não são diretamente imputáveis a um dado produto.

Podem ser classificados quanto à sua natureza, em matérias indiretas, mão-de-obra indireta e outros gastos de produção indiretos. Quanto à variabilidade podem classificar-se em variáveis, fixos e semi-variáveis.

Para a repartição destes gastos pelos diversos produtos ou serviços usam-se os coeficientes de imputação, que representam a relação entre gastos gerais de um dado período e uma determinada base de repartição. Esta base de repartição deve ter uma relação de proporcionalidade entre os gastos e o valor ou quantidade que servem de base.

Se forem usados os valores reais da contabilidade, trata-se de quotas reais. Na maioria das vezes, não se pode esperar pelos valores reais e pode ser necessário

realizar os cálculos com base em previsões ou estimativas, surgindo as quotas teóricas.

São muitas as bases de repartição que se podem usar, destacando-se entre as mais importantes o número de horas de trabalho diretas, a quantidade de matéria-prima consumida ou o seu custo, o número de unidades fabricadas, as horas de trabalho das máquinas ou o custo direto.

Pode optar-se por usar uma base única, em que a repartição é feita com um único critério ou por uma base múltipla, quando se usam diferentes bases de repartição consoante o tipo de gastos.

A escolha dos critérios de repartição deve ter em conta as características específicas de cada empresa. Recorre-se às quotas teóricas para conseguir uma repartição atempada, sendo estas definidas por um ano. No final desse período, surgem diferenças quando se comparam os gastos reais com os imputados de acordo com as quotas teóricas, que são denominadas de diferenças de imputação ou de incorporação. Se estas diferenças surgirem devido a anormais condições de exploração devem ser consideradas como gastos do período em que apareceram. Se forem materialmente relevantes podem ser distribuídas pelos produtos acabados, pelo custo dos produtos vendidos e pela produção em curso, proporcionalmente.

7.3.4. Gastos não industriais

Para além dos gastos focados anteriormente, que estão relacionados com a produção, existem também os gastos de natureza comercial, administrativa ou financeira, que se denominam de gastos não industriais. Estes não são, normalmente, diretamente imputados aos produtos ou serviços. É bem mais difícil encontrar critérios de produção para estes gastos, que muitas vezes, não dependem das quantidades produzidos ou vendidos dos bens ou serviços. Estes gastos classificados pela sua natureza dizem respeito às diversas funções da empresa e são úteis para realizar a demonstração de resultados por funções.

Definidas as componentes do custo, segue-se com a explicação de alguns métodos e sistemas de custeio.

7.4. Métodos de custeio para o apuramento do custo

Nas empresas, o processo de fabrico deve ser organizado de forma a permitir que o apuramento do custo de produção se adeque à sua atividade.

Existem dois métodos:

- o método direto ou de custos por ordens de produção, usado para empresas com vários produtos que se distinguem uns dos outros;
- o método indireto ou dos custos por processos, usado em produção contínua ou ininterrupta, fabricando-se poucos produtos em grandes quantidades.

Há empresas que, devido às suas características específicas, podem usar um método numa fase de produção e outro na fase seguinte, podendo dizer-se que usam o método misto.

As empresas com produção diversificada, descontínua e onde os produtos se distinguem claramente uns dos outros, usam o método direto (ou custos específicos), onde é possível imputar diretamente a cada produto ou serviço, os gastos gerados. Também pode ser designado como método por tarefas. As tarefas, desde que claramente diferenciadas, permitem uma imputação direta dos gastos.

Os custos de cada produto ou serviço são apurados de forma fácil através do somatório de todos os gastos diretos determinados durante a produção. Torna-se um pouco mais difícil definir e imputar a parte dos gastos gerais de fabrico que lhes correspondem.

O método indireto é usado nas empresas com produção contínua, sem interrupções ou por séries de produtos homogéneos, não se conseguindo individualizar os produtos ao longo do processo de produção.

Para calcular o custo dos produtos, somam-se todos os gastos gerados ao longo do processo de produção num dado período, contam-se as unidades produzidas nesse mesmo período e determina-se o custo unitário por produto.

Tal como foi dito anteriormente, os gastos da empresa podem classificar-se de acordo com a função que os origina e estão relacionados com serviços, secções ou

departamentos. Os gastos indiretos, que não se conseguem imputar diretamente aos produtos devem ser imputados segundo critérios de repartição que são, muitas vezes, difíceis de determinar.

Com uma análise precisa do funcionamento da empresa, conseguem dividir-se os gastos em grupos com características semelhantes, a que se podem chamar centros de gastos. Estes centros de gastos podem ser principais ou auxiliares conforme a sua função.

Determinados os gastos por natureza, dividem-se pelos diversos centros de gastos todos os gastos diretos – repartição primária. Determinado o melhor critério de repartição possível, repartem-se os gastos dos centros auxiliares pelos centros principais – repartição secundária.

7.5. Sistemas de custeio

Os sistemas de custeio podem distinguir-se em gastos totais, em que são imputados aos produtos todos os custos (fixos e variáveis), e gastos variáveis, em que apenas os custos variáveis são imputados aos produtos, pois os custos fixos imputam-se diretamente aos resultados.

Por outro lado, os gastos também se podem distinguir entre reais, os tidos efetivamente com a produção, e básicos, os que são pré-definidos.

Diversos autores focam diferentes sistemas de apuramento dos custos. Abordam-se, de seguida, alguns deles.

O sistema de custeio dos gastos totais reais considera o cálculo dos custos dos produtos através dos valores fornecidos pela contabilidade num dado período, sejam eles fixos ou variáveis.

Para utilização deste sistema é exigido à empresa uma grande capacidade de organização interna de contabilidade para que os dados vão seguindo uma certa sequência e o apuramento dos custos seja determinado atempadamente.

No sistema dos gastos totais básicos existe a necessidade de pré-determinar os gastos das compras, de transformação e de produção, pois a contabilidade processa os valores básicos. Quando são conhecidos os valores reais, são apuradas as diferenças que se transferem em cada período para uma conta de resultados analíticos.

Devido à predefinição dos gastos, este método torna a contabilização mais flexível, pois não é necessário receber o apuramento de uma fase para passar à fase seguinte de apuramento do custo com vista à obtenção do custo final.

No método dos gastos variáveis básicos apenas são considerados os gastos variáveis para o apuramento do custo do produto.

No sistema de custeio racional é determinada uma razão entre a atividade real e a atividade normal, obtendo-se um coeficiente que se usa na imputação dos gastos fixos.

No sistema do custeio direto, apenas são incorporados no custo do produto os gastos variáveis e os fixos específicos.

7.5.1. Custeio baseado nas atividades (ABC)

O sistema de custeio baseado nas atividades ou também denominado de ABC (*Activity Based Costing*, do inglês) surge nas últimas décadas do século XX.

Cada vez mais, as empresas mecanizam os seus processos, o que leva a um aumento dos gastos gerais de fabrico, em detrimento da mão-de-obra direta. Muitas vezes, os gastos gerais de fabrico, que eram de pequena importância, eram repartidos através de critérios que se baseavam na mão-de-obra direta. Esta situação começa a deixar de fazer sentido, face às novas realidades. Surgem assim, novos problemas para determinar os critérios mais corretos para distribuição dos gastos indiretos ao custo dos produtos.

Nos finais dos anos 70, é introduzido o sistema de custeio ABC, que vem responder às insuficiências dos critérios usados até aí. Ele surge na empresa americana “General Electric (GE)”, quando pretenderam repartir os gastos indiretos numa

unidade onde não havia mão-de-obra direta. Tiveram de encontrar um outro critério diferente do que normalmente era usado.

Importa clarificar que os custos de um produto ou serviço não são só os custos com a sua produção, eles englobam todos os custos gerados desde a sua conceção inicial até chegarem ao consumidor final.

Este sistema não procura apenas repartir os gastos comuns, mas também define o custo dos recursos necessários às atividades que apoiam a produção e também a entrega dos produtos ou serviços aos clientes. O conceito de gastos por departamento vê-se assim ampliado de forma a abarcar todos os recursos da organização. Identifica também os recursos usados em cada tarefa desempenhada ao longo do processo produtivo.

Em primeiro lugar, identificam-se as atividades de apoio, assim como os custos dos recursos usados. É definido um *cost driver* para cada atividade e através dele, os custos das atividades são repartidos pelos produtos segundo o cálculo e proporção que corresponde a cada um. Assim, os custos dos departamentos que realizam os serviços de apoio não devem ser imputados aos departamentos de produção. Este sistema considera a existência de uma relação causal entre as atividades e os gastos que são normalmente considerados comuns ou conjuntos.

Este método continuava ainda a ser questionado, pois não tinha em consideração o controlo e imputação de responsabilidades. Para colmatar esta falha, surge o método das secções homogéneas, que consta do plano francês e no qual a contabilidade analítica se baseia numa classe 9 que funciona de forma autónoma face à contabilidade geral. Trata os gastos gerais de fabrico em conjuntos homogéneos que são imputados diretamente aos produtos ou serviços ou aos centros de gastos, baseado na atividade respetiva de cada um.

Ao longo de todo o ciclo de vida do produto (ou serviço) são consumidos recursos que se traduzem em gastos. Estes devem, em primeiro lugar, ser repartidos por atividades e depois pelos produtos ou serviços. A própria gestão deve estar atenta às causas dos gastos incorporados.

A atividade resume-se a um conjunto de tarefas que pretendem atingir um determinado resultado através da utilização dos recursos disponíveis. Numa

organização, há uma grande quantidade de tarefas a realizar, que devem ser agrupadas em atividades homogêneas. A forma como estas atividades são desempenhadas determina o sucesso da organização. Deve ser tido em conta o valor acrescentado que cada atividade traz para a organização. Os gastos despendidos recuperam-se através da repercussão no preço final ao cliente. Há que determinar as atividades que não acrescentam qualquer valor ao produto ou à empresa e eliminá-las.

Na implementação deste sistema de custeio é necessário identificar as atividades geradoras de gastos indiretos (*cost pools*). De seguida, perceber se estas atividades, que fazem parte da cadeia de valor, acrescentam ou não algum valor ao processo ou ao cliente.

Identificadas as atividades apuram-se os seus gastos e atribuem-se os gastos dos recursos consumidos a cada atividade.

Algumas destas atribuições são diretas, mas existem gastos de natureza indireta que são partilhadas por diversas atividades. Deve usar-se uma base de relação causa-efeito para esta distribuição, um coeficiente para cada atividade (*cost driver*). Por último, usam-se estes coeficientes para atribuir os gastos das atividades aos produtos ou serviços, baseando-se nos consumos destes.

Este método traz vantagens para as organizações, pois baseia-se na representação do funcionamento da empresa. Traduz-se numa flexibilidade da análise dos custos e é muito pertinente para a tomada de decisão dos gestores que lhe devem reconhecer utilidade e oportunidade.

É um processo que não depende da hora de mão-de-obra ou hora máquina, dá um indicador global que reflete todas as atividades do ciclo de vida do produto.

Caiado (2009) conclui que os outros sistemas de repartição dos gastos gerais de fabrico estão obsoletos e que fornecem informações distorcidas, falhando no controlo de grandes montantes de gastos desta natureza em determinadas empresas. É um método que traz mais-valias, pois acompanha as necessidades dos utentes de informação e face às grandes mudanças que os processos produtivos vão sofrendo, consegue acompanhá-las, se for encontrado um critério de repartição apropriado, baseado na atividade.

Existiram já algumas experiências para verificar se esta abordagem pode ser generalizada a todos os setores de atividade, mas isso ainda não ficou demonstrado. Surgiram dificuldades na escolha da unidade de medida da atividade, devido à falta de homogeneidade das operações.

7.5.2.Custos padrões

Os padrões surgem em Inglaterra e nos Estados Unidos da América, devido ao problema de gestão da mão-de-obra. Foi-se alargando posteriormente o conceito às matérias e à energia. Para o cálculo destes padrões é necessário conhecer os padrões técnicos para se poder determinar padrões de mão-de-obra, de matéria ou de energia, entre outros.

A contabilidade interna tem de determinar sempre o custo unitário dos produtos fabricados. Os sistemas de custeio por processo ou obra usam-se para determinar os gastos históricos unitários mas também auxiliam no controlo desses mesmos gastos e na consequente maximização dos resultados.

Os sistemas de gastos padrões usam estimativas e permitem que a gestão saiba quanto é que o produto devia custar (padrão), quanto é que ele efetivamente custa (custo atual) e conhecer as causas das diferenças apuradas (desvio).

Todos os departamentos da empresa devem realizar um esforço conjunto no sentido de permitir à gestão a utilização de todas as ferramentas ao seu dispor para um correto estabelecimento dos padrões.

Os gastos padrões complementam os históricos, não os substituem. Eles são importantes para poder atempadamente planear o processo orçamental, avaliar o desempenho, procurar simplificar gastos administrativos, uma melhor e mais atempada tomada de decisão, que permita uma maior consciencialização da importância dos gastos por parte dos trabalhadores, que se traduz numa utilização mais eficiente dos recursos e evitando a ocorrência de prejuízos ou desperdícios.

Por representar um efetivo instrumento do controlo de gestão é utilizado quando a empresa usa, quer o método direto ou de gastos específicos, quer o método indireto

ou por processos. Permite identificar as variações de gastos e reduzir os consumos de mão-de-obra e de gastos de fabrico, pois existe uma standardização de operações e de processos. Todos tomam consciência dos gastos e envidam esforços no sentido de os reduzir. Mas também existem limitações. Se forem baseados em estimativas, em vez de valores reais, podem estar sujeitos ao erro humano e as comparações ficarem distorcidas. Os padrões podem ser demasiado exigentes ou folgados, traduzindo-se na insatisfação dos trabalhadores. Devem ser revistos periodicamente para não perderem credibilidade, o que gera perdas de tempo. Pode levar à frustração dos gestores, por perderem demasiado tempo com os problemas da organização, em vez de se centrarem no sucesso do desempenho.

8. Metodologias e técnicas de recolha de dados

Hill e Hill (2000) defendem que para se fazer uma investigação empírica deve ter-se por base observações da realidade para melhor compreender o fenómeno que se pretende estudar. Para que a investigação empírica resulte, é importante seguir um determinado processo que compreende diversas planificações e escolhas. Começa por se escolher um tema e os seus princípios gerais. É importante determinar uma área geral de interesse pesquisando alguns livros. Dentro desta área é necessário encontrar um tema, lendo artigos de especialidade.

De seguida, faz-se a revisão de literatura que compreende a descrição de teorias e trabalhos empíricos, a sua avaliação e comparação e, por fim, a partir desta avaliação e comparação, fazer a dedução das hipóteses.

Relativamente às teorias existem dois processos: o indutivo – generalizam-se observações específicas (dados empíricos) e cria-se uma teoria; e o dedutivo – a partir da teoria existente prevêem-se dados novos. Para descrever corretamente uma teoria deve-se identificar a sua natureza (indutiva ou dedutiva), a natureza dos factos e a natureza das variáveis.

Para avaliar uma teoria deve verificar-se se explica muitos factos com poucas afirmações, usa conceitos precisos e faz previsões precisas e, por fim, deve conseguir-se testá-la. Deve, ainda, ter-se em conta a avaliação da evidência que suporta a teoria e que é inconsistente com a mesma. Os trabalhos empíricos também devem ser descritos, avaliados e comparados.

A investigação empírica deve ser planeada de forma cuidada. Partir da revisão da literatura e estabelecer uma hipótese geral, que deve ser posteriormente operacionalizada. Selecionam-se os métodos de investigação mais adequados e procede-se à recolha dos dados. Posteriormente, os dados são avaliados e apresentam-se os resultados. Estes resultados vêm confirmar ou negar a hipótese, o que permite estabelecer as conclusões do trabalho empírico. As conclusões obtidas podem permitir e, de alguma forma, fomentar comentários à literatura, sendo este o principal objetivo de muitas das investigações académicas deste tipo.

Para a recolha de dados, é necessário definir o universo – o conjunto total dos casos a estudar – e a amostra – parte do universo. Se a amostra for representativa pode conseguir-se extrapolar as conclusões para todo o universo. O universo alvo é constituído pela totalidade dos casos, enquanto o universo inquirido é o conjunto de casos disponíveis para a amostragem. Dois tipos de método de amostragem podem ser usados: casual e não-casual. O primeiro tipo de método permite uma extrapolação mais confiável dos resultados da amostra para o universo. Existem diversos métodos, tais como o aleatório simples, o sistémico, o estratificado, por *clusters*, o multi-etápico e o multi-fásico. O segundo tipo de método não permite uma extrapolação para o universo dos resultados e conclusões obtidas. Destacam-se, aqui, os métodos de amostragem por conveniência e por quotas.

Para verificar a representatividade da amostra, confrontam-se dois pontos de vista diferentes: o da técnica estatística, que defende que uma amostra é representativa de um universo, se for garantida uma constituição aleatória, sem nenhum fator a influenciar na sua escolha; e o da interpretação sociológica, que defende a representatividade da amostra com base na diversidade dos elementos e das respetivas *nuances*, tendo em conta a hipótese teórica.

A questão da representatividade da amostra, coloca-se muitas vezes quando da amostra alvo são obtidas respostas de uma pequena parte dessa amostra, obtendo-se uma amostra reduzida. Para definir o tamanho da amostra existem diversos métodos. A abordagem do “caminho do esforço mínimo” será talvez uma das mais usadas, por ser a mais simples. Define-se a amostra de acordo com os recursos disponíveis. Este não será certamente o melhor método pois pode não permitir que os resultados obtidos tenham uma significância aceitável.

Existem diversos métodos estatísticos para determinar o melhor tamanho da amostra e que devem ter em conta se se pretende fazer uma análise simples ou multivariada. O Teste t, a análise de variância simples, de variância fatorial, o coeficiente de correlação paramétrica (tipo Pearson), o método do qui-quadrado, a regressão múltipla ou a análise de potência são exemplos de formas que permitem calcular o melhor tamanho da amostra, conforme o tipo de análise que se pretende efetuar.

Na recolha de informação, os principais métodos usados são o estudo de documentos, a observação, as entrevistas e os questionários.

Para a construção do questionário deve ser elaborado um estudo prévio que forneça informação relevante para a investigação principal. É necessário decidir que perguntas devem ser usadas para medir as variáveis associadas às hipóteses. Para isso, verifica-se que tipo de resposta é adequado a cada pergunta, que tipo de escala se associa às respostas e que métodos usar para analisar os dados.

No planeamento do questionário há diversas questões a ter em conta. Devem ser listadas todas as variáveis da investigação e as características dos casos, de acordo com a hipótese. Deve especificar-se o número de perguntas para medir cada variável. Faz-se uma versão inicial, verificam-se a hipótese geral e operacional e as técnicas para as validar. Verifica-se o tipo de respostas que interessam para cada caso. Consideram-se as perguntas iniciais e, a partir delas, constroem-se as perguntas finais. Verificam-se as versões finais das perguntas. Por fim, escrevem-se as instruções de resposta e faz-se o planeamento das secções do questionário.

É importante atender aos objetivos gerais das perguntas e escolher as características a medir. Todas as hipóteses devem ser consideradas e ter-se sempre em mente o objetivo geral. As características podem ser qualitativas ou quantitativas (fixas ou por intervalos). Devem fazer-se perguntas simples, curtas e claras, evitando usar perguntas múltiplas e muitas perguntas abertas, assim como solicitar informação considerada sensível.

As escalas usadas nas questões podem ser nominais, ordinais, de intervalo ou de rácio.

O questionário deve ter uma pequena introdução onde se descreve a natureza e os objetivos de investigação. Deve ser pedida a cooperação do inquirido, dizer qual a razão ou o objetivo da aplicação do questionário. Deve ter uma apresentação curta, identificar o nome do autor e da faculdade onde será apresentado o trabalho. Deve sempre referir a questão da confidencialidade e também do anonimato, se for o caso.

O questionário deve ser claro e não deve ser demasiado comprido, pois desmotiva o inquirido. Deve ser dividido em secções e cada pergunta deve apresentar instruções claras. É muito importante a boa aparência estética do questionário.

Obtidas as respostas, deve criar-se um ficheiro com os dados para realizar as análises estatísticas. Será necessário realizar algum trabalho preliminar de preparação, definir as variáveis no computador e, por fim, inserir os dados.

Começa por examinar-se bem as questões e para cada uma deve identificar-se o número de variáveis a definir que representem as respostas à questão, a escala de medida usada na resposta, verificar as categorias das respostas e atribuir-lhes uma codificação numérica ou de intervalos, definir o número máximo de casas decimais, identificar de forma clara a ausência de respostas.

Após este trabalho preliminar, inicia-se a definição das variáveis no computador, com todas as especificações já identificadas no trabalho preliminar. Depois destas definições, estão reunidas as condições para inserção dos dados dos questionários. Pode procurar-se minimizar os erros usando duas pessoas para a inserção e fazer pausas de cinco a dez minutos a cada 40 ou 45 minutos de trabalho. Se o questionário tiver codificação permite poupança de tempo.

Quando os dados estão todos inseridos passa-se à análise estatística. Importa distinguir entre estatísticas descritivas ou indutivas. As estatísticas descritivas procuram descrever, resumidamente, as características das variáveis fornecidas pelos dados da amostra. As mais vulgares são as medidas de tendência central, tais como, o valor médio, a mediana e a moda, mas também o desvio padrão, a variância e os intervalos interquartis. Incluem-se os coeficientes de correlação porque resumem a relação entre os valores de duas variáveis.

As estatísticas indutivas permitem, a partir de uma ou várias amostras de dados, tirar conclusões e avaliar a influência de fatores ligados com o acaso. São exemplos de técnicas estatísticas indutivas as paramétricas e não-paramétricas, as que avaliam diferenças entre amostras e relações entre variáveis, onde se destacam os coeficientes de correlação de Pearson, Bi-serial, Point bi-serial, Tetrachoric e Eta.

Existem ainda técnicas univariadas, bivariadas e multivariadas. As primeiras usam uma variável dependente e uma independente e tratam de diferenças entre

amostras. São univariadas porque só usam uma variável dependente. As segundas verificam as relações entre duas variáveis. As últimas analisam, simultaneamente, relações entre três ou mais variáveis. Destas, destacam-se a regressão múltipla, a análise de variância multivariada e a análise fatorial, entre outras.

Para a escolha da técnica adequada deve atender-se a diversos fatores como considerar com cuidado a hipótese geral, a natureza das variáveis, a escala de medida da variável dependente, o exame dos dados e a formulação de hipótese operacional.

A análise dos dados levanta, às vezes, determinados problemas que devem ser cuidadosamente analisados e encontradas as melhores soluções para serem ultrapassadas. Esta análise deve incluir o processo de verificação do cumprimento adequado dos pressupostos da técnica estatística usada, as diferentes opções para fazer as análises através dum programa informático específico, os resultados, as interpretações dos resultados e as conclusões. Todas as hipóteses operacionais devem ser testadas para serem confirmadas ou rejeitadas e serem retiradas as respetivas conclusões finais.

Silva e Pinto (1986), descreve diversos níveis de investigação, onde se estabelece a hierarquia dos objetivos do trabalho de investigação. No descritivo, descrevem-se fenómenos. No correlacional, determinam-se covariações ou associações entre os fenómenos. No causal, determinam-se relações causa-efeito entre fenómenos.

Para Madureira (1990), o método científico é o encadeamento de procedimentos que se empregam na investigação e na forma de comprovar a verdade. Se for aplicado a realidades que não se podem comprovar de forma experimental diz-se que é racional, mas se for aplicado a realidades que se comprovam experimentalmente diz-se experimental.

Neste trabalho foi utilizado este último método, que segue os procedimentos da observação, hipótese, experimentação, indução, dedução, análise e síntese.

Exposta a teoria e após reflexão sobre ela, passa-se à verificação empírica.

9. Enquadramento das questões a colocar

A exposição teórica, apresentada anteriormente, teve como objetivo enquadrar o estudo a efetuar e perceber quais as questões a colocar. É necessário perceber se o facto de uma empresa adotar a contabilidade analítica tem uma influência direta no aumento da produtividade nas PME's portuguesas.

As questões colocadas procuram recolher, junto das empresas, informações que as permitam caracterizar, tais como:

- O setor em que a empresa exerce a atividade
- Elementos que permitem obter indicadores de produtividade
- Contabilidade e métodos usados

Procurou-se também a opinião do responsável sobre as vantagens encontradas na informação fornecida pela contabilidade analítica.

O questionário foi dividido em três partes. Na primeira parte, recolhem-se alguns dados referentes à empresa, na segunda, recolhem-se dados relativos à contabilidade e na terceira, procura conhecer-se a opinião do inquirido sobre a utilização, vantagens da contabilidade analítica e perceção da produtividade obtida.

Questionário

Contributo da contabilidade analítica para o aumento da produtividade das PME's portuguesas

Este questionário insere-se numa investigação para uma tese de mestrado de Gestão realizada por uma aluna no Instituto Superior de Gestão (ISG).

Esta investigação pretende analisar o contributo que a utilização da contabilidade analítica traz para um eventual aumento da produtividade nas PME's portuguesas e que oportunidades se poderão proporcionar no futuro.

Os dados recolhidos serão tratados de forma confidencial e os resultados da pesquisa não identificarão os inquiridos ou as empresas, garantindo o anonimato.

Estou disponível para esclarecer qualquer questão no contacto 933262355.

Muito obrigada pela sua colaboração.

Ana Macedo

PARTE I

1.1. Em que sector a empresa exerce a sua atividade?

Agricultura e pescas

Indústria

Comércio

Serviços

Turismo

Outra _____

1.2. Qual o número de colaboradores da empresa no ano anterior? _____

1.3. Qual o volume de negócios no ano anterior (conta 71 e 72)? _____

1.4. Qual o total de proveitos no ano anterior (classe 7)? _____

1.5. Qual o valor da conta do CMVMC no ano anterior (conta 61)? _____

1.6. Qual o resultado operacional no ano anterior? _____

1.7. Qual o resultado antes de impostos no ano anterior? _____

PARTE II

2.1. Que tipo de contabilidade se faz na empresa?

Apenas contabilidade geral

Contabilidade geral com centros de custo

Contabilidade geral e contas da classe 9

Contabilidade geral, contas da classe 9 e centros de custo

Outra _____

2.2. Apura custos de atividade?

Sim

Não

2.3. Qual o método?

Método direto ou custo por tarefas (especiais ou específicos)

Método indireto ou dos custos unitários dos produtos (custos globais ou por processo)

2.4. Faz repartição intermédia de gastos?

Sim

Não

2.5. Usa o método das secções homogéneas / centros de custos?

Sim

Não

2.6. Qual o método de custeio que usa?

Total

Variável

Outro _____

PARTE III

3.1. Que vantagens encontra na utilização da contabilidade analítica?

3.2. Parece-lhe que a utilização da contabilidade analítica lhe confere uma maior produtividade e uma maior competitividade daí decorrente?

3.3. De que forma a empresa obteve essa produtividade?

9.1. População Alvo e amostra

A população alvo deste estudo é o conjunto das PME portuguesas. Por ser um vasto universo, selecionou-se uma amostra de 1000 empresas.

9.2. Recolha de informação

A técnica que se usou para a recolha de informação foi o inquérito *online* com recurso ao Google Docs.

Inicialmente, foi enviado um e-mail para 1000 empresas com o link para o questionário, mas não foram recebidas respostas suficientes. Foi solicitada colaboração à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas que disponibilizou o *link* para o questionário no seu site. Foi feito um segundo envio de *mails* para reforçar o pedido.

Apesar das diversas formas de insistência, foram apenas recebidas 74 respostas válidas, que se revelam insuficientes para os esforços envidados.

9.3. Tratamento de dados

O tratamento de dados e a análise foram feitos com o auxílio do programa *Statistica*.

Dado o número reduzido de respostas, não será possível fazer extrapolação para todo o conjunto das PME portuguesas. De qualquer forma, será interessante analisar os resultados para a amostra em estudo.

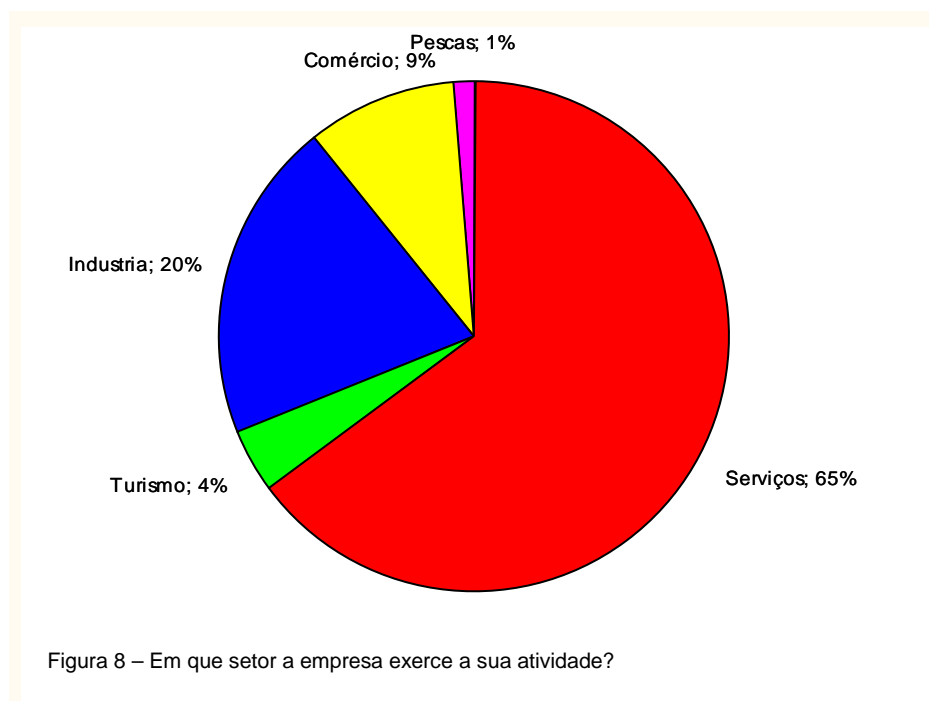
10. Análise dos resultados

Após descrever a metodologia, neste capítulo procura-se analisar os resultados obtidos a partir das respostas recebidas das PME, no âmbito deste estudo.

Para caracterizar a amostra das PMEs portuguesas inquiridas usou-se o setor de atividade, o número de colaboradores e o volume de negócios. Posteriormente, analisa-se o tipo de contabilidade usada e os indicadores de produtividade para tentar provar a hipótese colocada inicialmente.

10.1. Análise do perfil das empresas

O perfil das empresas que integram este estudo caracteriza-se por três indicadores, que são o setor de atividade, o número de colaboradores e o volume de negócios. Posteriormente, vai-se identificar as que usam a contabilidade analítica e as que não usam.



Quanto ao setor de atividade, a maioria das empresas que responderam ao questionário, cerca de 65%, exerce a sua atividade no setor dos serviços. No setor da indústria, são cerca de 20% das empresas, no setor do comércio são 9%, no

setor do turismo são cerca de 4%, estando as restantes empresas no setor das pescas.

Quanto ao número de colaboradores, seguiu-se a classificação da Recomendação da Comissão para dividir em três intervalos: entre 1 a 10 colaboradores (microempresa), entre 11 a 50 colaboradores (pequena empresa) e entre 51 a 250 colaboradores (média empresa).

Das empresas que responderam ao questionário, cerca de 14% têm até 10 colaboradores, cerca de 54% têm entre 11 a 50 colaboradores e as restantes 32% têm entre 51 a 250 colaboradores.

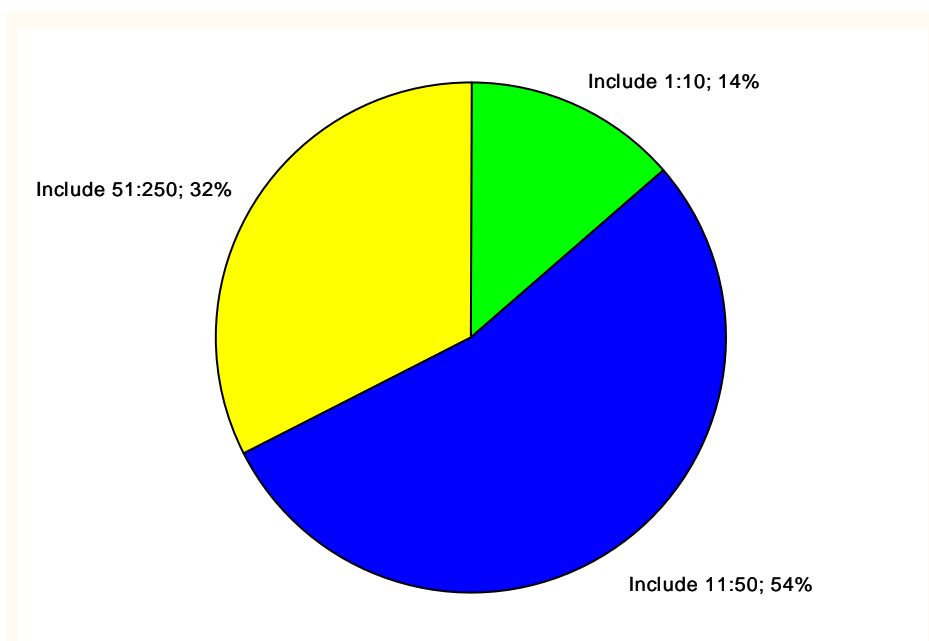


Figura 9 – Qual o número de colaboradores da empresa no ano anterior?

Quanto ao volume de negócios, seguiu-se também a classificação da Recomendação da Comissão para dividir em três intervalos: volume de negócios até 2.000.000€ (microempresa), volume de negócios entre 2.000.000€ e 10.000.000€ (pequena empresa) e volume de negócios entre 10.000.000€ e 50.000.000€ (média empresa).

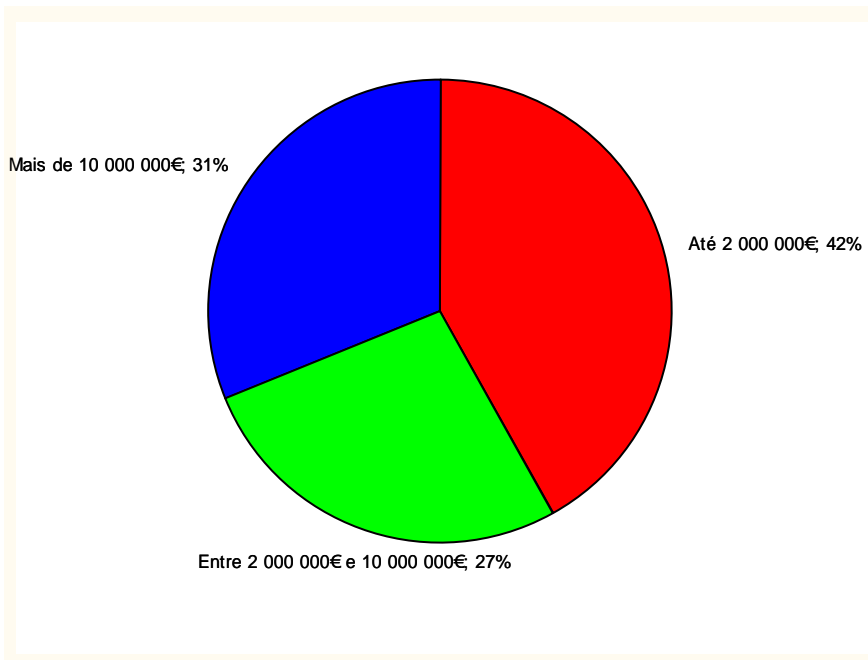


Figura 10 – Qual o volume de negócios no ano anterior?

Das empresas inquiridas, cerca de 42% têm um volume de negócios até 2 000 000€, cerca de 27% têm um volume de negócios entre os 2 000 000€ e os 10 000 000€ e cerca de 31% têm um volume entre os 10 000 000€ e os 50 000 000€.

Para classificar as empresas deste estudo quanto à sua dimensão, seguiu-se a classificação da Recomendação da Comissão já referida, que tem em conta o volume de negócios e o número de colaboradores.

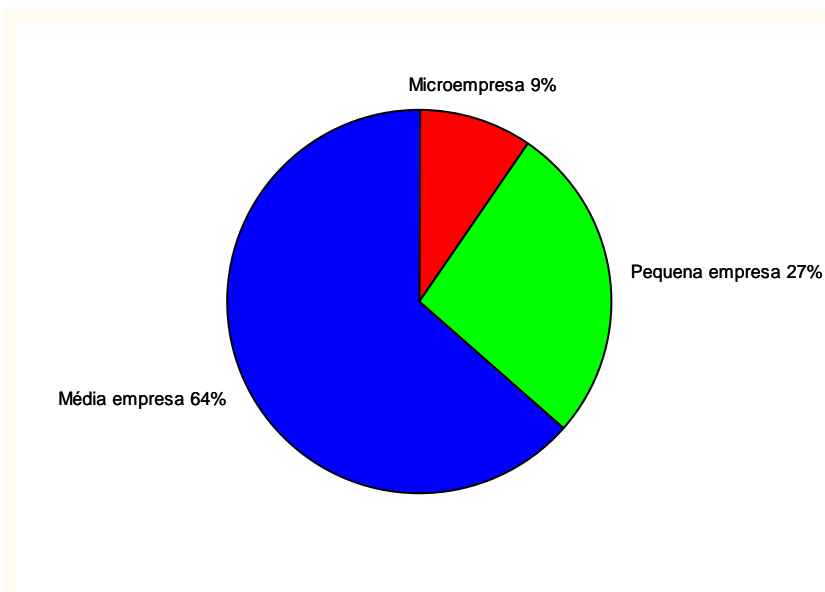
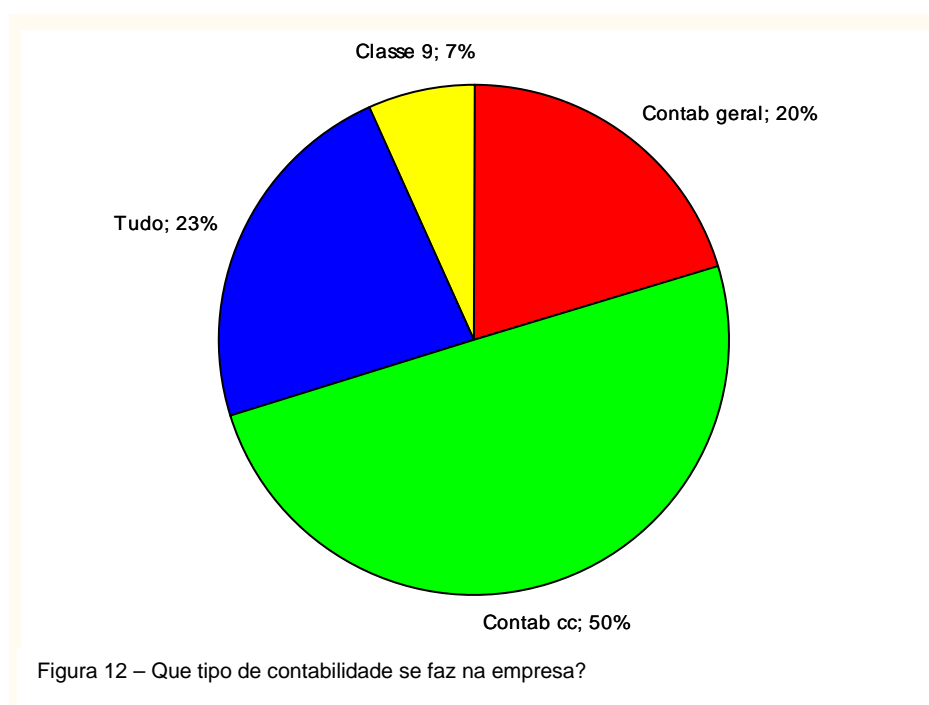


Figura 11 – Dimensão das empresas

Das empresas que responderam ao questionário, cerca de 9% são microempresas, cerca de 27% são pequenas empresas e cerca de 64% são empresas de média dimensão.

Por fim, procurou-se perceber, relativamente às empresas inquiridas quais usavam contabilidade analítica. Verificou-se que a contabilidade analítica é utilizada com todas as suas funcionalidades em cerca de 23% das empresas. Por outro lado, cerca de 20 % das empresas usam apenas a contabilidade geral. O método mais usado, por cerca de 50% das empresas, é a contabilidade geral com centros de custos. Cerca de 7% das empresas usam a contabilidade geral e as contas da classe 9. Conclui-se assim que, das empresas que responderam ao questionário, cerca de 80% usa a contabilidade analítica para melhorar a informação a recolher dos dados contabilísticos.

Nesta amostra, verifica-se um grande desequilíbrio nos tipos de contabilidade usada, existindo um tipo que é muito usado e outro que é muito pouco usado. Este desequilíbrio pode provocar distorções na análise.



10.2. Análise dos indicadores de produtividade

Madureira (1990), define a produtividade como a relação entre o produto que se obtém e os fatores que contribuíram para essa produção. Normalmente, mede-se a produtividade do fator trabalho.

Para Teixeira (2010), a produtividade de um trabalhador pode ser vista como a quantidade e qualidade de trabalho produzido num dado período de tempo. No entanto, também deve ter-se em conta a influência que tem na produtividade dos outros e também a quantidade de tempo de supervisão que requer na execução das suas tarefas. A produtividade global deve ser analisada mediante estes três fatores, sendo que os dois primeiros têm uma influência positiva e o último, uma influência negativa, pois quanto mais supervisão necessitar, menor é o seu contributo para a produtividade global.

O *economic value added (EVA)* é um indicador financeiro que se baseia no valor criado pela empresa para o acionista, avaliando os seus resultados face ao custo do capital usado. Os resultados operacionais, depois de se considerar os impostos, podem ou não ser superiores ao custo do capital da empresa, percebendo-se dessa forma se a empresa criou ou não valor para esse mesmo período. O que o acionista perspetiva para o longo prazo influencia na definição das prioridades para os diferentes projetos da empresa. Este indicador – valor acrescentado acima do custo médio do capital – pretende ultrapassar as limitações dos métodos tradicionais da medição do valor para o acionista.

O resultado líquido ou líquido por ação não tem em consideração o capital que se aplica para gerar esse resultado e a ROI (*return on investment*) não é muito esclarecedor para o investidor sobre as decisões de investimento. Este indicador considera o custo do capital e aplica-se independentemente do investimento, seja este positivo ou negativo. A melhoria deste indicador depende quer da melhoria dos rendimentos, quer da redução dos gastos e também da gestão dos ativos económicos.

No entanto, como medida de carácter financeiro, preocupa-se fundamentalmente com a criação de valor no curto prazo e não tem em devida conta as ações a médio e longo prazo. Estas decisões podem pôr em causa o desempenho financeiro futuro e

influenciar o desenvolvimento de novos produtos, a fidelização dos clientes ou a qualificação dos recursos humanos.

Foram recolhidos diversos indicadores para conseguir um indicador de medida que permitisse comparar as diversas empresas entre si.

No questionário, solicitou-se às empresas que indicassem os seus proveitos no ano anterior. Da análise às respostas, verifica-se que a maioria das empresas, cerca de 62%, têm proveitos até 10 000 000€. Com proveitos entre 10 000 000€ e 20 000 000€, são apenas 12% das empresas. Destaca-se ainda que, só cerca de 4% das empresas têm proveitos acima dos 60 000 000€.

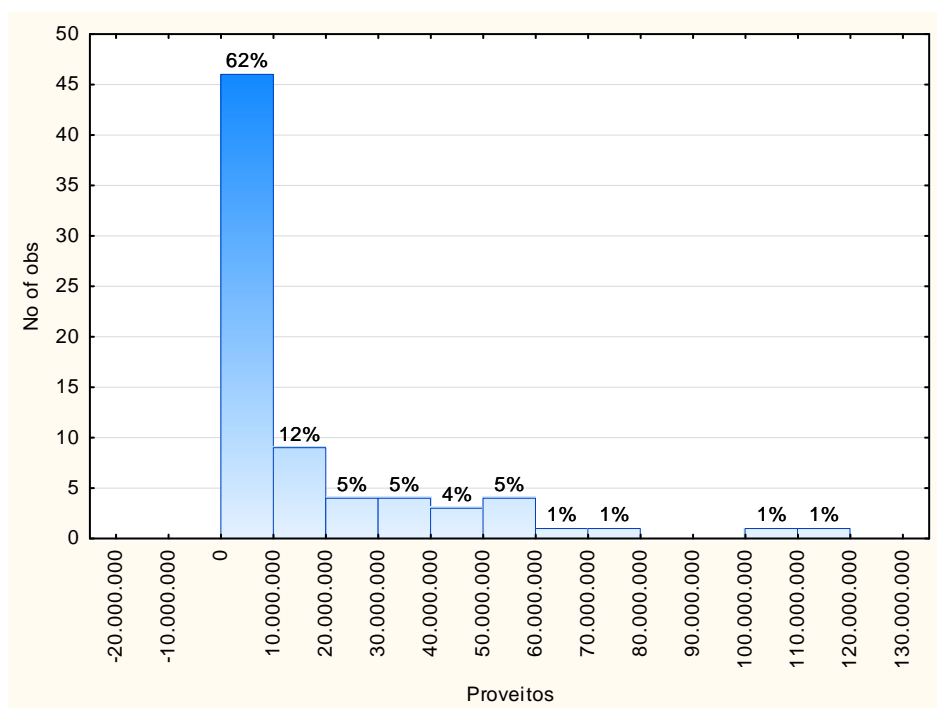


Figura 13 – Qual o total de proveitos no ano anterior (classe 7)?

Outro dos indicadores solicitados no questionário foi o resultado operacional. A maioria das empresas, cerca de 90%, tem um resultado operacional que varia entre os 10 000 000€ negativos e os 10 000 000€ positivos. A percentagem de empresas com resultado positivo é de 77%, com 68% até aos 10 000 000€.

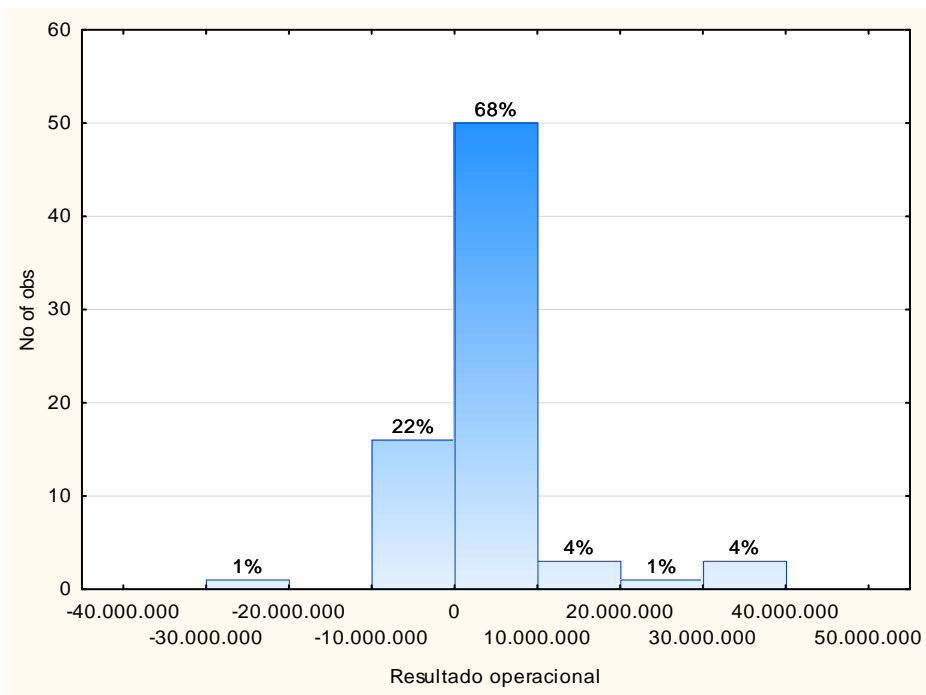


Figura 14 – Qual o resultado operacional no ano anterior?

No questionário, foi também solicitado o resultado antes de impostos. Verifica-se que a maioria das empresas, cerca de 91%, tem um resultado antes de impostos entre os 5 000 000€ negativos e os 5 000 000€ positivos. Cerca de 75% das empresas têm resultados antes de impostos positivos, sendo que 69% registam valores até aos 5 000 000€. Já com resultados antes de impostos negativos registaram-se 25% das observações, sendo que 22% delas têm um resultado negativo até 5 000 000€.

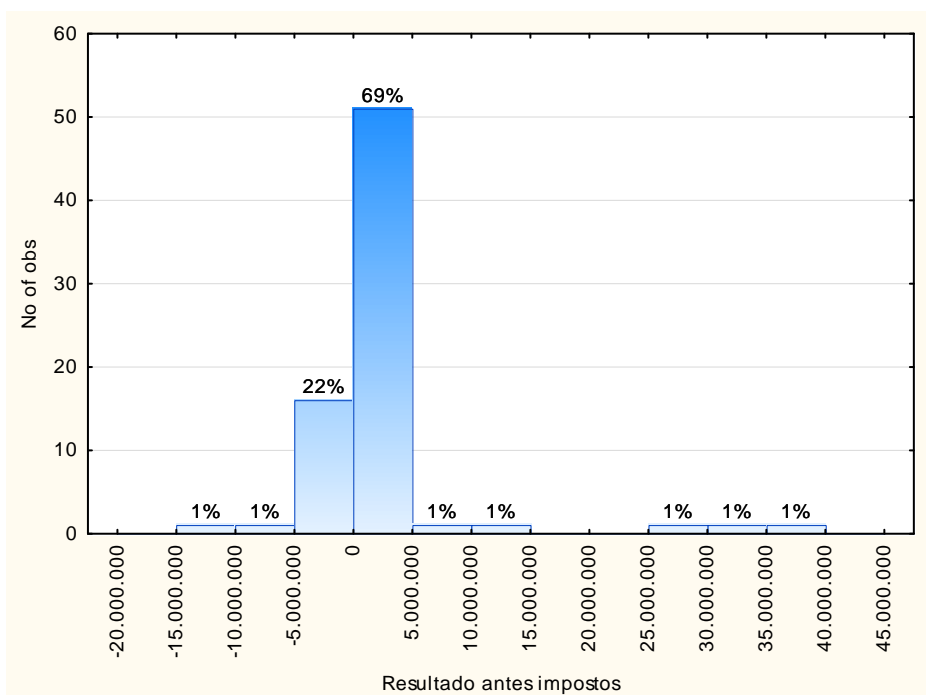


Figura 15 – Qual o resultado antes de impostos no ano anterior?

Recolhidos estes indicadores, foram efetuados cálculos e obtidos dois novos indicadores que melhor permitam aferir da produtividade das empresas inquiridas. Obtiveram-se o resultado operacional por colaborador e o resultado antes de impostos por colaborador.

Verifica-se para o primeiro, que 65% das empresas inquiridas têm um resultado operacional por colaborador até 50 000€, enquanto 22% têm um resultado até 50 000€ negativos, representando um total de 87%. Destaca-se ainda que cerca de 76% das empresas têm um resultado operacional por colaborador positivo.

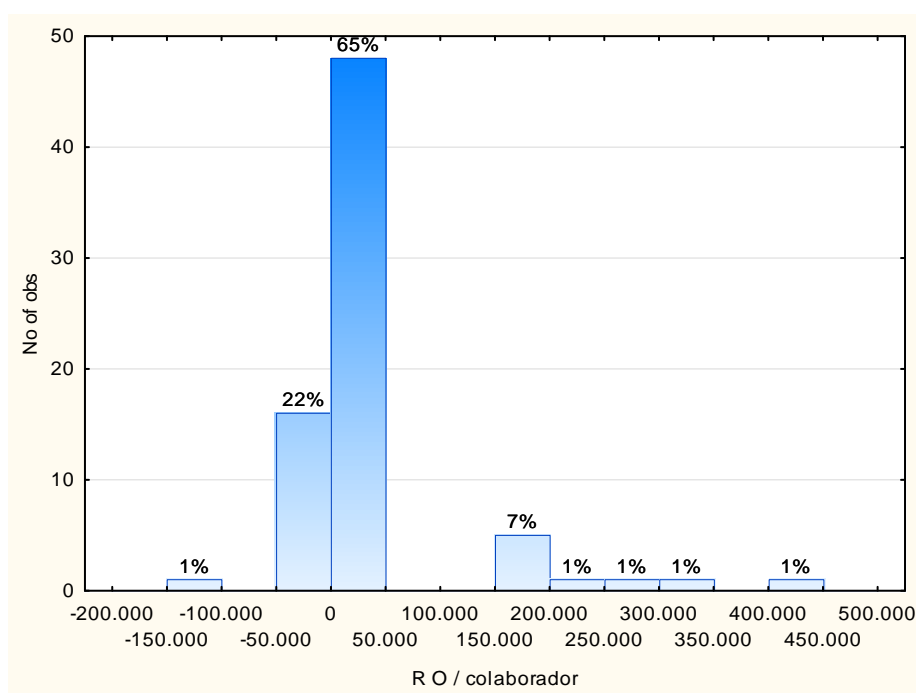


Figura 16 – Resultado operacional por colaborador

Relativamente ao segundo, verifica-se que cerca de 92% das empresas têm um resultado antes de impostos por colaborador entre os 50 000€ negativos e os 50 000€ positivos, à semelhança do que se observou na análise anterior. Com um resultado antes de impostos positivo, encontram-se 75% das empresas da análise, tendo cerca de 69% um resultado até aos 50 000€. Já 25% das empresas têm um resultado negativo, sendo que 23% delas não ultrapassam os 50 000€ negativos.

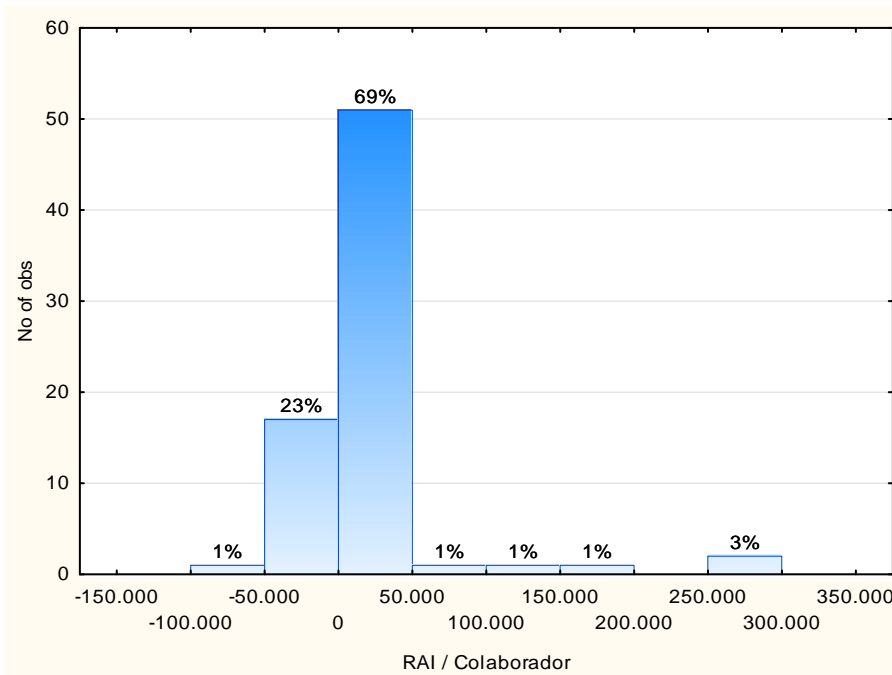


Figura 17 – Resultado antes de impostos por colaborador

10.3. Análise das restantes variáveis

Analisados os indicadores de produtividade, tenta-se agora perceber melhor como é feita a contabilidade nestas empresas.

Quanto ao apuramento de custos de atividade, 31% das empresas respondeu que o faz, enquanto 69% não o faz.

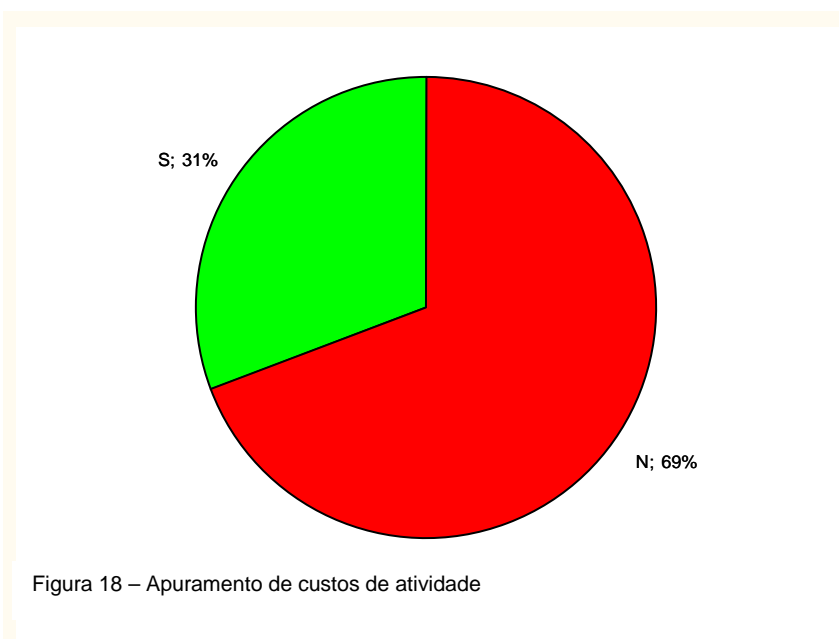


Figura 18 – Apuramento de custos de atividade

Relativamente ao método usado para esse apuramento, 20% das empresas usam o método direto, enquanto apenas 4% usam o método indireto. Para a maioria das empresas (cerca de 76%) esta situação não se aplica.

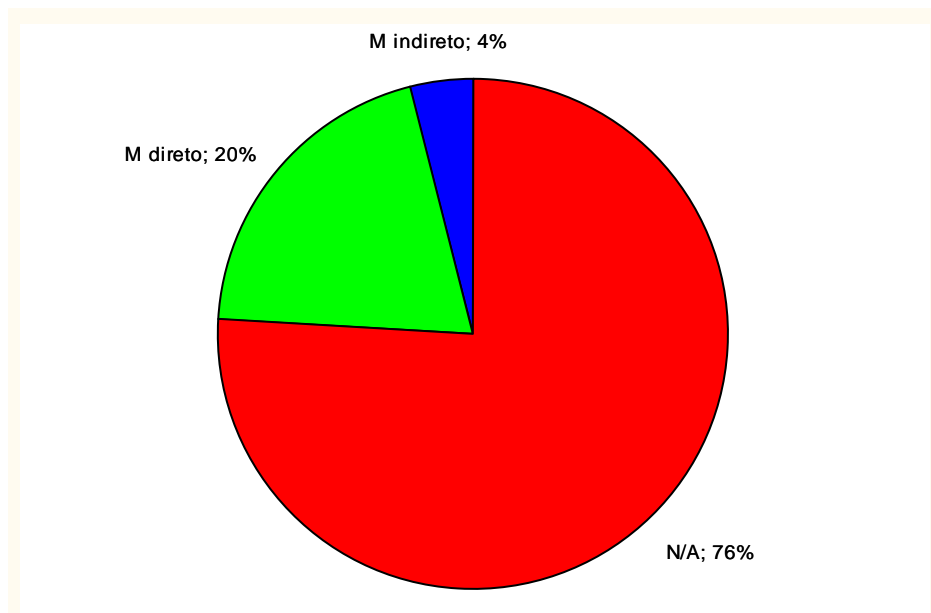


Figura 19 – Método

Questionadas sobre se faziam repartição intermédia de gastos, 23% das empresas responderam que o faziam, enquanto 77% que não o faziam.

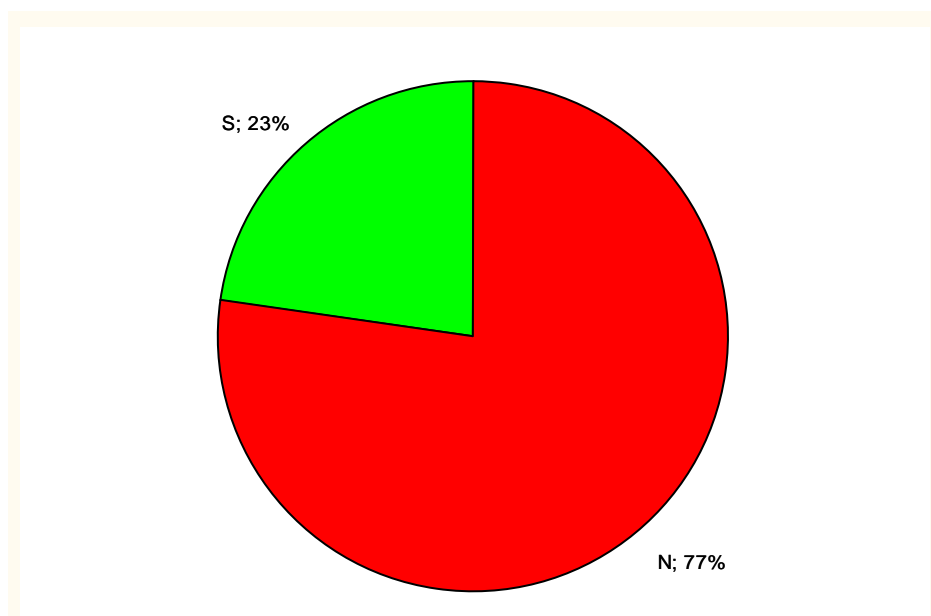


Figura 20 – Repartição intermédia de gastos

Foi ainda questionado sobre a utilização do método das secções homogéneas ou centros de custos, ao que 23% das empresas respondeu afirmativamente e 77% negativamente.

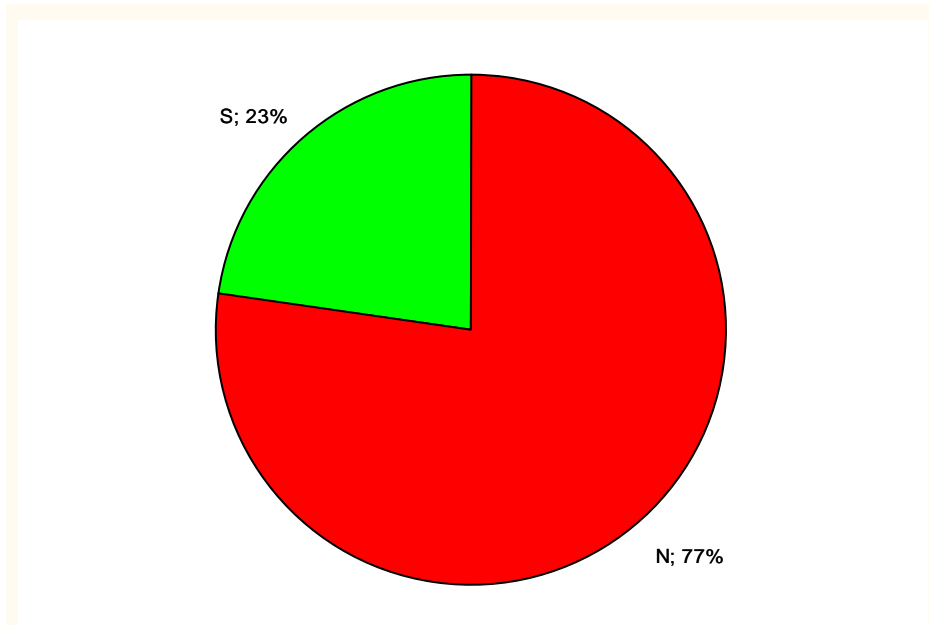


Figura 21 – Utilização do método das secções homogéneas/centros de custo

Por fim, questionou-se o método de custeio usado. Para 73% das empresas, esta situação não é aplicável. Para as restantes empresas, 24% usam o custeio total e apenas 3% usam o custeio variável.

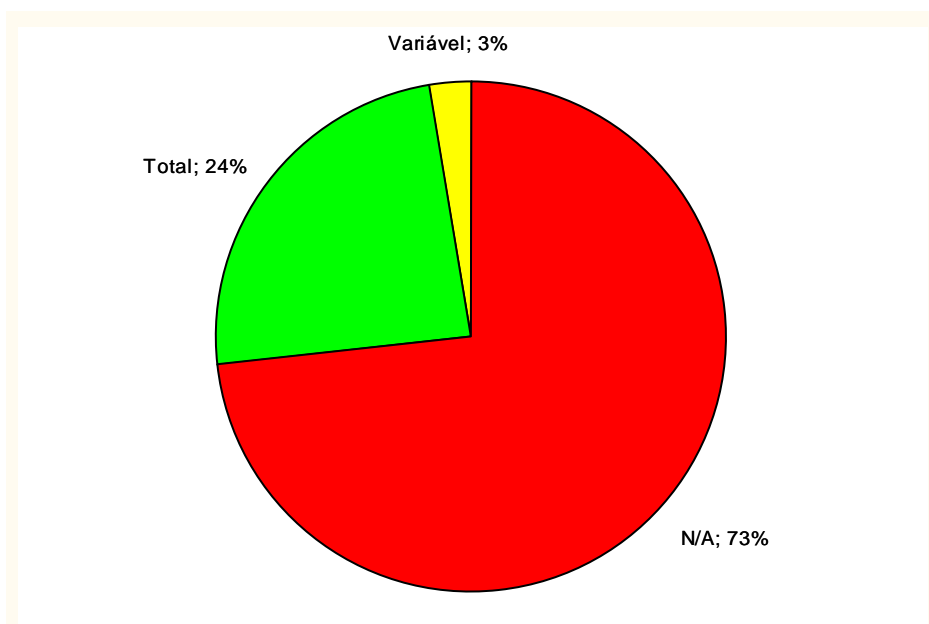


Figura 22 – Método de custeio

Após esta análise sobre a contabilidade das empresas inquiridas, e depois de analisados o perfil das empresas e os indicadores de produtividade, procura-se de seguida relacionar a produtividade com o tipo de contabilidade usada.

10.4. Análise de variância

Pretende-se verificar a possibilidade das empresas com diferentes tipos de contabilidade não terem os mesmos resultados operacionais por colaborador ou resultados antes de impostos por colaborador.

Começa por separar-se a amostra em dois grupos: os que usam contabilidade analítica (59) e os que não usam (15). O facto da distribuição pelos dois grupos não ser homogénea, poderá trazer eventuais perturbações à análise a efetuar. Veja-se a distribuição das duas variáveis a analisar para cada um dos grupos.

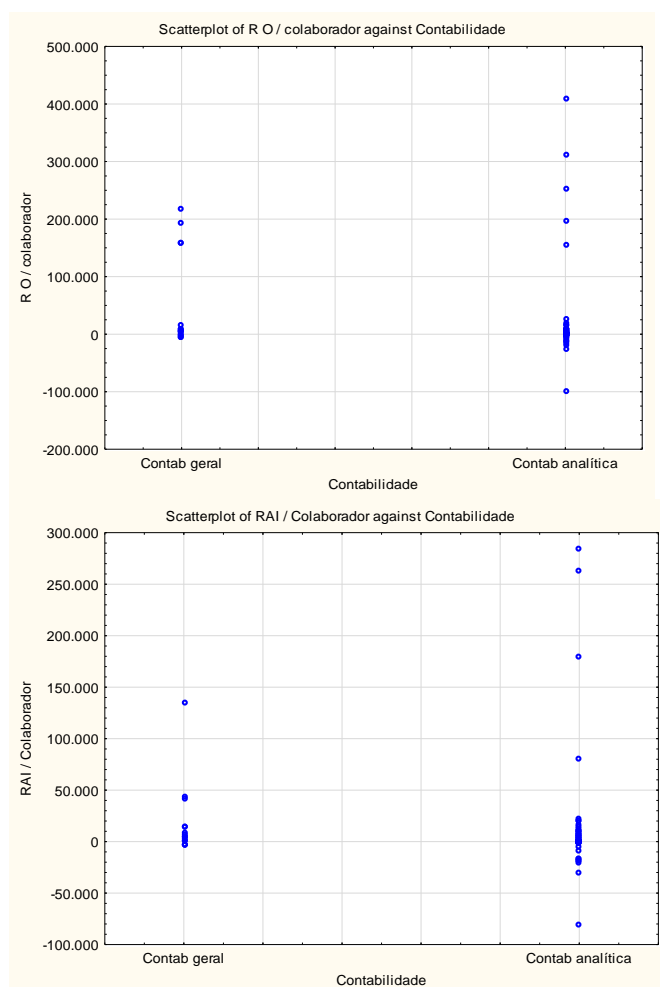


Figura 23 – Resultado operacional e antes de impostos por colaborador para as empresas por tipo de contabilidade

Verifica-se um comportamento semelhante para as duas variáveis.

Ao calcular os indicadores estatísticos para as duas variáveis, obtêm-se os seguintes quadros:

Variable	Descriptive Statistics (inquérito tese) Include condition: v9="Contab geral"\$				
	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Std.Dev.
R O / colaborador	15	50793,58	-4706,19	218205,4	83321,80

Variable	Descriptive Statistics (inquérito tese) Include condition: v9="Contab geral"\$				
	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Std.Dev.
RAI / Colaborador	15	17928,44	-3779,49	134195,4	35397,64

Variable	Descriptive Statistics (inquérito tese) Include condition: v9="Contab analítica"\$				
	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Std.Dev.
R O / colaborador	59	22191,71	-100219	410258,9	80701,44

Variable	Descriptive Statistics (inquérito tese) Include condition: v9="Contab analítica"\$				
	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Std.Dev.
RAI / Colaborador	59	13651,38	-80424,7	284492,6	57162,07

Figura 24 - Indicadores estatísticos do resultado operacional e antes de impostos por colaborador por tipo de contabilidade

Verifica-se que, para qualquer uma das variáveis, os valores médios da amostra são superiores para as empresas que usam a contabilidade geral. Para o resultado operacional por colaborador, a média dos valores para as empresas que usam a contabilidade geral é de 50 793,58€, contra os 22 191,71€ das empresas que usam a contabilidade analítica. Para o resultado antes de impostos por colaborador, a média é de 17 928,44€ para as empresas que usam a contabilidade geral e para as empresas que usam a contabilidade analítica é de 13 651,38€.

Pode ainda calcular-se estes indicadores para a totalidade das empresas inquiridas.

Variable	Descriptive Statistics (inquérito tese)					
	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
R O / colaborador	74	27989,39	-100219	410258,9	6,639957E+09	81485,93

Variable	Descriptive Statistics (inquérito tese)					
	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
RAI / Colaborador	74	14518,35	-80424,7	284492,6	2,839395E+09	53285,97

Figura 25 – Indicadores estatísticos do resultado operacional e antes de impostos por colaborador para a totalidade das empresas

Tendo em conta a totalidade das empresas, obtém-se um resultado operacional médio por colaborador de 27 989,39€ e um resultado antes de impostos médio por colaborador de 14 518,35€.

Para conseguir perceber se os resultados operacionais e antes de impostos por colaborador variam consoante o tipo de contabilidade usada, pode fazer-se uma análise de variância ou ANOVA. Procura-se verificar se os resultados têm o mesmo comportamento, relativamente ao valor médio, para os dois tipos de contabilidade.

Colocam-se duas hipóteses:

Ho: μ Contab geral = μ Contab analítica

vs

H1: μ Contab geral \neq μ Contab analítica

A hipótese nula será rejeitada quando os dois grupos de empresas que usam os dois tipos de contabilidade tiverem resultados por colaborador diferentes.

Para esta análise, considera-se o seguinte:

Variável dependente - RO / colaborador e RAI / colaborador

Fator – Contabilidade

Níveis do fator – 2

Contab geral – Apenas contabilidade geral

Contab analítica – Algum tipo de contabilidade analítica

Univariate Tests of Significance for R O / colaborador (inquérito t Sigma-restricted parameterization Effective hypothesis decomposition					
Effect	SS	Degr. of Freedom	MS	F	p
Intercept	6,370628E+10	1	6,370628E+10	9,657889	0,002699
Contabilidade	9,783638E+09	1	9,783638E+09	1,483202	0,227250
Error	4,749332E+11	72	6,596294E+09		

Univariate Tests of Significance for RAI / Colaborador (inquérito tese Sigma-restricted parameterization Effective hypothesis decomposition					
Effect	SS	Degr. of Freedom	MS	F	p
Intercept	1,192699E+10	1	1,192699E+10	4,147374	0,045378
Contabilidade	2,187770E+08	1	2,187770E+08	0,076075	0,783478
Error	2,070570E+11	72	2,875792E+09		

Figura 26 – ANOVA relativas ao resultado operacional e antes de impostos por colaborador com um fator (Contabilidade)

Em qualquer uma das variáveis, analisando o *p-value*, pode concluir-se que, com 95% de confiança, não há evidência para rejeitar qualquer uma das hipóteses nulas, o que quer dizer que a variável dependente não varia com a alteração de fator, ou seja, que não há evidência estatística para rejeitar a hipótese dos valores médios dos resultados operacional e antes de impostos por colaborador serem iguais nos dois tipos de contabilidade.

Feita esta análise na separação das empresas em dois grupos e não sendo as conclusões as esperadas, vai fazer-se outra análise que terá em conta os quatro grupos de tipo de contabilidade recolhidos no questionário.

Atente-se sobre o resultado operacional por colaborador para os diferentes tipos de contabilidade.

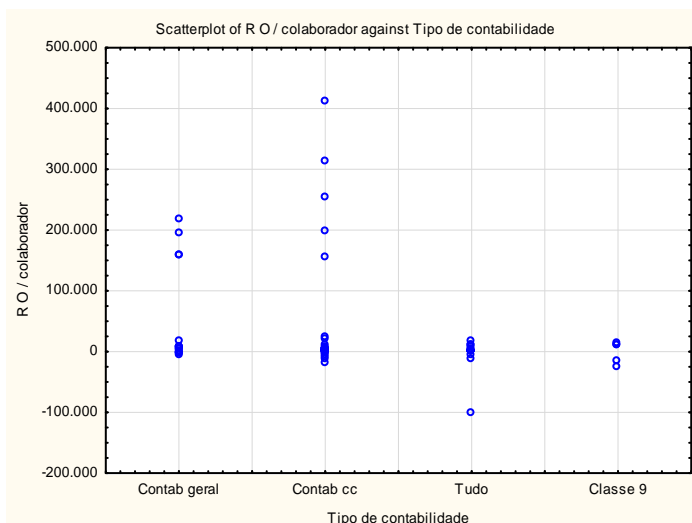


Figura 27 – Resultado operacional por colaborador para as empresas por tipo de contabilidade

Analisando o resultado operacional por colaborador para cada tipo de contabilidade, revela-se um desequilíbrio nas respostas de cada tipo, verificando-se que a maioria das empresas (37) usa a contabilidade geral com centros de custo e uma minoria (5) usa a contabilidade geral e contas da classe 9. Das restantes empresas, 15 usam apenas contabilidade geral e 17 usam contabilidade geral, contas da classe 9 e centros de custo.

Ao analisar os indicadores estatísticos calculados para cada grupo de empresas com o mesmo tipo de contabilidade, verificam-se diferentes resultados médios, aproximadamente de 50 793,58€ para empresas que usam apenas contabilidade geral, 37 276,52€ para as que usam a contabilidade geral com centros de custo, 3743,82€ negativos para as que usam contabilidade geral, contas da classe 9 e centros de custo e, por fim, um resultado operacional negativo por colaborador de 1255,07€ para as que usam contabilidade geral e contas da classe 9. Estes valores são referentes às empresas que responderam ao questionário, mas para uma amostra diferente podem ter-se valores diferentes.

Verifica-se que o maior intervalo de variação de resultado operacional por colaborador está nas empresas que usam a contabilidade geral com centros de custo.

Descriptive Statistics (inquérito tese)						
Include condition: v8="Contab geral"\$						
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
R O / colaborador	15	50793,58	-4706,19	218205,4	6,942522E+09	83321,80

Descriptive Statistics (inquérito tese)						
Include condition: v8="Contab cc"\$						
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
R O / colaborador	37	37276,52	-20303,3	410258,9	9,537371E+09	97659,46

Descriptive Statistics (inquérito tese)						
Include condition: v8="Tudo"\$						
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
R O / colaborador	17	-3743,82	-100219	16765,80	358285194	25657,07

Descriptive Statistics (inquérito tese)						
Include condition: v8="Classe 9"\$						
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
R O / colaborador	5	-1255,07	-24139,6	15095,78	314185791	17725,29

Figura 28 – Indicadores estatísticos do resultado operacional por colaborador por tipo de contabilidade

Para conseguir perceber se o resultado operacional por colaborador varia consoante o tipo de contabilidade usada, pode fazer-se uma análise de variância ou ANOVA. Procura-se verificar se o resultado operacional tem o mesmo comportamento, relativamente ao valor médio, para os diferentes tipos de contabilidade.

Colocam-se duas hipóteses:

Ho: μ Contab geral = μ Contab cc = μ Classe 9 = μ Tudo

vs

H1: Existem pelo menos dois valores médios diferentes

A hipótese nula será rejeitada quando pelo menos dois dos grupos de empresas que usam diferentes tipos de contabilidade tiverem resultados operacionais médios por colaborador diferentes.

Para esta análise, considera-se o seguinte:

Variável dependente - RO / colaborador

Fator – Tipo de contabilidade

Níveis do fator – 4

Contab geral – Apenas contabilidade geral

Contab cc – Contabilidade geral com centros de custo

Classe 9 – Contabilidade geral e contas da classe 9

Tudo – Contabilidade geral, contas da classe 9 e centros de custo

Effect	Univariate Tests of Significance for R O / colaborador (inquérito tes Sigma-restricted parameterization Effective hypothesis decomposition)				
	SS	Degr. of Freedom	MS	F	p
Intercept	1,957585E+10	1	1,957585E+10	3,029447	0,086160
Tipo de contabilidade	3,238688E+10	3	1,079563E+10	1,670670	0,181192
Error	4,523300E+11	70	6,461857E+09		

Figura 29 – ANOVA relativa ao resultado operacional por colaborador com um fator (Tipo de contabilidade)

Analisando o *p-value*, pode concluir-se que, com 95% de confiança, não há evidência para rejeitar a hipótese nula, o que quer dizer que a variável dependente não varia com a alteração deste fator, ou seja, que não há evidência estatística para rejeitar a hipótese dos valores médios do resultado operacional por colaborador serem iguais nos diferentes tipos de contabilidade.

Vai fazer-se a mesma análise para a variável resultado antes de impostos por colaborador, verificando-se como se comporta nos diferentes tipos de contabilidade.

Verifica-se que as empresas que usam a contabilidade geral com centros de custo são as que têm maior amplitude de resultado antes de impostos por colaborador.

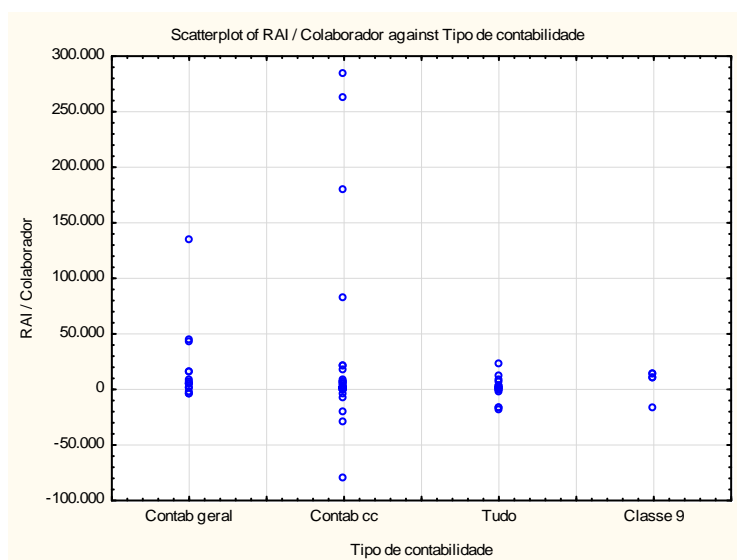


Figura 30 – Resultado antes de impostos por colaborador para as empresas por tipo de contabilidade

Analisando os indicadores estatísticos que foram calculados para cada conjunto de empresas por tipo de contabilidade, verifica-se que as empresas que usam a contabilidade com centros de custo têm o mais alto resultado antes de impostos médio por colaborador, aproximadamente 20 840,11€, seguido das empresas que usam apenas a contabilidade geral com um valor médio de 17 928,44€. Vêm depois as empresas que usam a contabilidade geral e contas de classe 9 com aproximadamente 6253,18€. Ainda com um resultado antes de impostos médio por colaborador positivo (181,26€), estão as empresas que usam a contabilidade geral, contas da classe 9 e centros de custo.

		Descriptive Statistics (inquérito tese)				
		Include condition: v8="Contab geral"\$				
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
RAI / Colaborador	15	17928,44	-3779,49	134195,4	1,252993E+09	35397,64

		Descriptive Statistics (inquérito tese)				
		Include condition: v8="Contab cc"\$				
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
RAI / Colaborador	37	20840,11	-80424,7	284492,6	5,051401E+09	71073,21

		Descriptive Statistics (inquérito tese)				
		Include condition: v8="Tudo"\$				
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
RAI / Colaborador	17	181,2640	-18142,9	22135,85	105543267	10273,43

		Descriptive Statistics (inquérito tese)				
		Include condition: v8="Classe 9"\$				
Variable	Valid N	Mean	Minimum	Maximum	Variance	Std.Dev.
RAI / Colaborador	5	6253,178	-17384,8	13988,72	176423087	13282,44

Figura 31 – Indicadores estatísticos do resultado antes de impostos por colaborador por tipo de contabilidade

Para tentar perceber se o resultado antes de impostos por colaborador varia consoante o tipo de contabilidade usada, vai fazer-se também uma análise de variância ou ANOVA. Procura-se verificar se o resultado antes de impostos tem o mesmo comportamento, relativamente ao valor médio, para os diferentes tipos de contabilidade.

Colocam-se duas hipóteses:

Ho: μ Contab geral = μ Contab cc = μ Classe 9 = μ Tudo

vs

H1: Existem pelo menos dois valores médios diferentes

A hipótese nula será rejeitada quando pelo menos dois dos grupos de empresas que usam diferentes tipos de contabilidade tiverem resultados antes de impostos médios por colaborador diferentes.

Para esta análise, considera-se o seguinte:

Variável dependente - RAI / colaborador

Fator – Tipo de contabilidade

Níveis do fator – 4

Contab geral – Apenas contabilidade geral

Contab cc – Contabilidade geral com centros de custo

Classe 9 – Contabilidade geral e contas da classe 9

Tudo – Contabilidade geral, contas da classe 9 e centros de custo

Effect	Univariate Tests of Significance for RAI / Colaborador (inquérito tes Sigma-restricted parameterization Effective hypothesis decomposition				
	SS	Degr. of Freedom	MS	F	p
Intercept	5,796340E+09	1	5,796340E+09	2,010756	0,160624
Tipo de contabilidade	5,489071E+09	3	1,829690E+09	0,634721	0,595115
Error	2,017867E+11	70	2,882668E+09		

Figura 32 – ANOVA relativa ao resultado antes de impostos por colaborador com um fator (Tipo de contabilidade)

Analisando o *p-value*, pode concluir-se que, com 95% de confiança, não há evidência para rejeitar a hipótese nula, o que quer dizer que a variável dependente não varia com a alteração deste fator, ou seja, que não há evidência estatística para rejeitar a hipótese dos valores médios do resultado antes de impostos por colaborador serem iguais nos diferentes tipos de contabilidade.

Através das análises efetuadas, não se conseguiu provar a hipótese desta tese, pois não ficou evidenciado que qualquer dos indicadores de produtividade calculados varie com a alteração do tipo de contabilidade usada.

A falta de homogeneidade da amostra pode ter condicionado e influenciado os resultados obtidos, aumentando o nível do erro. Seria interessante tentar obter uma amostra mais homogênea de empresas e um maior número de respostas para tentar repetir as análises efetuadas.

10.5. Análise das opiniões dos inquiridos

Relativamente às vantagens encontradas na utilização da contabilidade analítica, os inquiridos mencionaram, maioritariamente, um melhor conhecimento dos custos por

cada atividade ou área de negócio. É também referido que se melhoram as informações a fornecer aos gestores ou administradores.

Relativamente à segunda questão colocada, a maioria dos inquiridos responderam que a utilização da contabilidade analítica lhes confere uma maior produtividade e uma maior competitividade daí decorrente, uma vez que lhes permite perceber as atividades a reforçar e as que devem ser abandonadas.

Por fim, mencionaram que obtiveram a produtividade através da melhoria de margens e de resultados, fruto de uma maior precisão e um melhor conhecimento da estrutura de custos e conseqüentemente conseguem encontrar as atividades mais lucrativas e formas de trabalhar mais eficientes. Foi ainda referido a competência dos trabalhadores e gestores.

Analisando a totalidade das respostas, conclui-se que, para as empresas que usam a contabilidade analítica, existe a percepção de uma melhoria de produtividade.

11. Conclusão

A contabilidade analítica procura analisar os acontecimentos no interior das organizações para fornecer informação à gestão de forma a permitir uma adequada tomada de decisões.

A contabilidade geral é obrigatória, mas a contabilidade analítica não. Acresce a desvantagem de trazer custos adicionais às organizações. É necessário definir uma classe 9 que se reserva para as principais contas e são definidos uma série de mapas para apuramento dos gastos. Isto obriga a uma elevada organização interna que permita obter todos os dados necessários em tempo útil. É ainda necessária a implementação de inventário permanente que permita uma atempada definição dos consumos. Têm também de existir uma série de regras no apuramento e controlo dos resultados. Por fim, há que recorrer a um sistema informático fiável que permita com facilidade apurar os gastos com maior aproximação e fiabilidade.

Para implementar uma contabilidade analítica é necessário definir um plano geral de forma a permitir uma implementação sequencial que não ponha em causa a coerência do conjunto. Qualquer tarefa a desenvolver deve verificar as implicações no sistema informativo para se fazerem as respetivas alterações.

As etapas principais passam pela análise da situação atual da organização, a definição dos centros de gastos (ou secções homogéneas), a escolha do sistema de custeio, o apuramento dos gastos de produção, que deve ter em conta o tipo de fabrico que a empresa tem. Por fim, são obtidos diversos mapas para a gestão com as informações necessárias à tomada de decisão e com vista à melhoria dos resultados obtidos. Existe sempre uma certa incerteza na tomada de decisão, pois o resultado obtido pode ser diferente do esperado.

Não se conseguiu provar a hipótese da tese, mas verificou-se a utilidade da utilização da contabilidade analítica e a sensação que os próprios utilizadores nas empresas têm de que esta lhes traz benefícios na informação que fornece. Ficou por provar a correlação entre a utilização da contabilidade analítica e a melhoria dos indicadores de produtividade. Deixa-se a sugestão para a realização de mais análises a uma amostra com um maior número de empresas e com maior homogeneidade entre elas para diminuir as possibilidades de erro.

12. Referências bibliográficas

AMARO, Ana Aires (2012), *Inferência Estatística. Uma introdução. O outro Segredo dos Dados*, Instituto Superior de Gestão, Lisboa: Lulu.com

BARAÑANO, Ana Maria (2004), *Métodos e Técnicas de Investigação em Gestão*, Lisboa: Sílabo

CAIADO, António C. Pires Caiado (2009), *Contabilidade Analítica e de Gestão*, Lisboa: Áreas Editora

CARVALHO, João Batista da Costa; MORAIS, Óscar Manuel Martins, (2003), *O ensino da contabilidade analítica ou de custos em Portugal*, VIII Congresso del Instituto Internacional de Costos e I Congreso de la Asociación Uruguaya de Costos, 26 a 28 Novembro, Punta del Este

COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS (2002), *Produtividade: a chave para a competitividade das economias e das empresas europeias*, Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu

COSTA, Maria Fernanda Assis (1987), *Organização e Administração de Empresas*, Amadora: Plátano Editora

COSTA, Teresa do Carmo Salgueiro da (2005), *O sistema de contabilidade de custos nas entidades locais em Portugal*, Comunicação no congresso Conocimiento, innovación y emprendedores: Camino al futuro

DRUCKER, Peter F. (2000), *Desafios da gestão para o século XXI*, Barcelos: Livraria Civilização Editora

HILL, Manuela Magalhães; HILL, Andrew (2000), *Investigação por questionário*, Lisboa: Edições Sílabo

HORNGREN, Charles T. *et al.* (2009), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Londres: Prentice Hall College Div.

INE (2006), *Factores de Sucesso das Iniciativas Empresariais*

INE (2010), *Estudos sobre Estatísticas Estruturais das Empresas 2008*, Lisboa: Serviço de Comunicação e Imagem

INE (2011), *Empresas em Portugal 2009*, Lisboa: Estatísticas Oficiais

MADUREIRA, Mário António Soares (1990), *Introdução à Gestão*, Lisboa: Publicações D. Quixote / Instituto Superior de Gestão

MAJOR, Maria João (2009), *Reflexão sobre a investigação em Contabilidade de Gestão*, Revista Portuguesa e Brasileira de Gestão

MARCOS, Jorge São; NAIA, Paulo (2000), *A contabilidade analítica, estudos previsionais e formação no séc.XXI*, Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión, Valencia

MARCOS, Jorge São; NAIA, Paulo Freitas; SILVA, Rogério Madail (2001), *A gestão estratégica e a contabilidade*, Congresso Cruzando fronteras: Tendencias de contabilidad directiva para el Siglo XXI, 4 a 6 Julho, León

NABAIS, Carlos (1991), *Contabilidade Analítica de Exploração*, Lisboa: Editorial Presença

SILVA, Augusto Santos; PINTO, José Madureira (1986), *Metodologia das ciências sociais*, Porto: Edições Afrontamento / Biblioteca das Ciências do Homem

TEIXEIRA, Sebastião (2010), *Gestão das Organizações*, Lisboa: Verlag Dashöfer

Legislação:

Código das Sociedades Comerciais (2006), atualizado pelo Decreto-Lei n.º 76-A, de 29 de Março

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho

Decreto-Lei n.º 372/2007, de 6 de Novembro

Recomendação da Comissão Europeia nº 2003/361/CE, de 6 de Maio