

O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PORTUGAL

Alexandra Sofia Alves dos Santos

Docente do Instituto Superior de Entre o Douro e Vouga

Tlm: 914749950

Correio electrónico: alexasantos44@gmail.com

José Carlos de Sousa Martins

Docente do Instituto Superior de Entre o Douro e Vouga

Tlm: 966316042

Correio electrónico: jocalitos@gmail.com

Rui Alexandre R. Pires

Docente da Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Mirandela

Instituto Politécnico de Bragança

Tlm: 961159565

Correio electrónico: rucapires@ipb.pt

Área Temática: 5. Contabilidade e Controlo de Gestão

Palavras-chave: Contabilidade; *Controller*; Profissão; Gestão; Portugal.

O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE DE GESTÃO EM PORTUGAL

RESUMO

As transformações e mudanças que ocorrem no mundo empresarial e nos negócios, têm um impacto directo no exercício da profissão de contabilidade.

O desenvolvimento das organizações empresariais suscita discussão na sociedade sobre a função do profissional de contabilidade na gestão dos negócios e o seu papel no auxílio à resolução de problemas das empresas.

Com estes desenvolvimentos o profissional de contabilidade de gestão passou a ter maior relevância tanto no meio académico, como no mercado, que procura profissionais especializados, com visão de gestão, planeamento fiscal, financeiro e de contabilidade.

A classe profissional deve estar atenta às perspectivas e tendências, para que o profissional de contabilidade se torne cada vez mais relevante no apoio à tomada de decisões empresariais. Ele deverá ser visto como um comunicador de informação essencial para a tomada de decisão, com a sua capacidade de avaliar os factos passados, perceber os factos presentes e prever os eventos futuros.

Pretende-se, assim, fazer um enquadramento histórico da profissão, alargando o âmbito ao profissional de contabilidade em geral, abordar a situação do profissional de contabilidade de gestão nos dias que correm, bem como enunciar os principais desafios que o profissional de contabilidade de gestão terá que atravessar.

Palavras-chave: Contabilidade; *Controller*; Profissão; Gestão; Portugal.

INTRODUÇÃO

O homem é desafiado constantemente a romper limites e a solucionar problemas que são provocados por mudanças flamejantes, sendo que na economia, estas se manifestam ainda mais céleres.

Num contexto teórico enunciado, as inovações produzidas representam grandes conquistas humanas. Todavia, não existe teoria sem prática nem prática sem teoria.

A informação é produzida com vista a ser utilizada pelos mais variados utentes.

A difusão da informação significa um aprimorar no desempenho de qualquer profissional e em particular do profissional da contabilidade de gestão. Para defrontar a globalização, este último bem como os respectivos utilizadores da informação produzida procuram diferentes alternativas. Torna-se assim imperativo um estudo do perfil desejado e adequado do profissional da contabilidade.

O presente *paper* debruça-se no capítulo 1 sobre a evolução histórica da profissão. O capítulo 2 apresenta características do *Controller* no contexto actual. No capítulo final referenciamos a perspectiva de evoluções futuras desta profissão.

É importante notar que ao longo da investigação, nos deparámos com a falta de registos históricos deste profissional em Portugal.

1. EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA PROFISSÃO

Fazendo uma retrospectiva histórica, podemos verificar que a evolução da profissão de contabilidade está associada à função da satisfação das necessidades da sociedade e à evolução da própria sociedade.

Os factos económicos, políticos, e tecnológicos influenciaram a evolução da humanidade, criando novas necessidades à sociedade. Como ciência social, a contabilidade foi evoluindo com o objectivo de responder a essas necessidades, relativas ao seu campo de actuação.

O profissional de contabilidade é hoje e cada vez mais, um elemento indispensável no sucesso de qualquer negócio, ao proporcionar um maior acompanhamento do património. Mas nem sempre assim foi.

Talvez devido ao facto de o ensino da contabilidade em Portugal ter começado pelas escolas comerciais que receberam o rótulo de “voltado para a prática”, houve épocas em que a contabilidade não passava de uma mera técnica de registo e o profissional de contabilidade um mero executor dessa técnica.

Apesar de o contabilista ser cada vez mais reconhecido como um profissional que acrescenta valor ao processo produtivo, como avaliador das demonstrações financeiras e contabilísticas, nos seus aspectos formais e nos compromissos sociais, pouco está documentado relativamente à evolução da profissão.

Recentemente, foi realizado por Craig, Rodrigues e Gomes (2004) um estudo empírico que pretende demonstrar os avanços, recuos e fases de desenvolvimento no processo de profissionalização da contabilidade em Portugal durante os últimos 250 anos. Este estudo, cuja leitura recomendamos, divide o desenvolvimento da contabilidade em cinco períodos, que estão associados a épocas importantes da nossa história:

1. Monarquia Absoluta Corporativa (1755-1820)
2. Monarquia Liberal (1820-1890)
3. Declínio do Liberalismo e Ascensão do Corporativismo (1890-1926)
4. Ditadura Corporativista (1926-1974)
5. Democracia Liberal Emergente e Neocorporativismo (1974 até aos dias de hoje)

No âmbito deste trabalho, começamos por destacar aquele que foi considerado por vários autores europeus o primeiro estabelecimento de ensino de contabilidade oficial em Portugal, a Aula de Comércio (Guimarães, 2000). Com a criação desta escola o Marquês de Pombal pretendia impulsionar a actividade comercial e, em particular, melhorar e aperfeiçoar a gestão e administração de novas fábricas. Neste período o acesso à profissão e a cargos públicos estava condicionado à obtenção de aprovação na aula de comércio e à inscrição na junta do comércio.

Por volta de 1820, Portugal aderiu ao liberalismo que já se vivia na Europa. A nível comercial o clima era menos favorável e verifica-se alguma desregulamentação no que diz respeito à contabilidade. Apesar disso, com a publicação do código comercial em 1833, foram criadas regras para a actividade contabilística (ex: livros dos comerciantes, organização dos documentos, registo público dos guarda livros).

Em 1838, com a publicação da Carta de Lei, o requisito de registo na junta do comércio para o guarda livros deixa de existir e verifica-se uma desregulamentação, fruto da época liberal em que se vivia, em que qualquer pessoa podia ser responsável pelos registos dos negócios, independentemente da sua formação ou competência.

Na década de 1890 começa a verificar-se que esta desregulamentação não servia os melhores interesses de Portugal e que a regulamentação era necessária para sustentar a economia. Surgem novas responsabilidades para os profissionais e é criada a Câmara de Peritos Contabilistas, para garantir que a contabilidade fosse exercida por “técnicos capazes”.

Em 1911 é criado o Curso Superior de Comércio e inicia-se então o estudo superior da contabilidade.

A contabilidade foi desde sempre mundialmente utilizada para fins fiscais. Ao ser legalmente imposta às empresas, ela torna-se um instrumento dos governos cujo objectivo é controlar e cobrar os impostos devidos pela geração de lucros. Durante um longo período da sua história, a contabilidade foi usada para atender ao fisco, prestar contas aos agentes externos, aos accionistas, aos donos das empresas.

À medida que vai aumentando a complexidade interna das empresas, a contabilidade começa a ser uma parte integrante do processo de gestão.

No que diz respeito à contabilidade de gestão, não há grandes registos históricos. Esta disciplina começou por ser tratada nos cursos de engenharia e só por volta de 1955 começa a fazer parte dos planos curriculares dos cursos de contabilidade.

Inicialmente a contabilidade analítica ou de custos era entendida como “um instrumento ao serviço da contabilidade financeira”, como uma fonte de informação que permitia à contabilidade financeira valorizar os *stocks* e o custo das vendas por período (Carvalho e Morais, 2005), e elaborar demonstrações financeiras, com vista ao pagamento de impostos.

Ao longo do tempo esta disciplina tem-se imposto pela necessidade de haver uma fonte de informação segura e oportuna para efeitos de gestão e surge então o conceito de contabilidade de gestão.

Não há ainda entendimento sobre este conceito. Alguns autores consideram que não passa de uma nova “face” da tradicional contabilidade analítica ou de custos e por isso são a mesma coisa, outros consideram que a contabilidade de gestão tem objectivos e orientações mais abrangentes e por isso demarca-se da contabilidade de custos (Carvalho e Morais, 2005).

Relativamente ao conceito de contabilidade de gestão, importa referir a opinião de Montañés, citado por Carvalho e Morais (2005:449):

“Para adequar os sistemas de contabilidade interna às exigências informativas dos executivos, a Contabilidade de Custos evolui e transforma-se nos anos 60 na chamada Contabilidade de Gestão ou *Management Accounting*. A sua finalidade essencial consiste em obter e comunicar informação adequada para apoiar racionalmente o processo de decisões táticas e operativas (...)”.

Os avanços tecnológicos, a evolução das sociedades para grupos económicos, a aceleração dos mercados, a internacionalização das empresas, criaram a necessidade de a contabilidade informar, de uma forma mais rápida e dinâmica, sobre os impactos no património.

O custo que anteriormente era calculado como uma mera formalidade passou a ser de grande importância na elaboração e formação de preços. Com o preço a ser determinado pelo mercado, uma empresa lucrativa é aquela que sabe gerir melhor os seus custos.

Está na altura de se estabelecer um novo perfil do profissional de contabilidade. Este deverá ter uma melhor formação técnica e académica, maior visão empresarial, assumindo um compromisso técnico e ético nos negócios das empresas.

As organizações profissionais têm aqui um papel preponderante no incentivo aos profissionais a adoptarem uma formação contínua e manterem uma permanente actualização de conhecimentos.

A actividade contabilística ganhou independência como profissão desde que passou a implicar uma aprendizagem especializada e existe desde que apareceram as organizações económico-sociais.

2. O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE DE GESTÃO NO CONTEXTO ACTUAL

Carqueja (2002) refere que a contabilidade foi acolhida como disciplina universitária a partir da segunda metade do século XIX e demorou a consolidar a aceitação como conhecimento científico, demorando também a ser enquadrada nas ciências sociais.

Surgem neste contexto de grandes mudanças económicas, profundas alterações no enquadramento dos vários profissionais que levam, segundo Carqueja (2002) a movimentos associativos que conduzem ao aparecimento de associações de contabilistas na Escócia, Inglaterra e País de Gales e que se propagaram depois por outros países.

O desenvolvimento das organizações empresariais tem provocado discussão na sociedade sobre a função do profissional de contabilidade na gestão dos negócios e o seu papel no auxílio à resolução dos problemas das empresas.

Depois da evolução natural a que foi sujeito o ensino da contabilidade, deparamo-nos agora com mais uma dita “revolução” no ensino superior: o Processo de Bolonha.

Os documentos de análise dos cursos e dos respectivos conteúdos programáticos apresentados partem do pressuposto que a formação em contabilidade (banda larga) é realizada no 1º ciclo (licenciatura) e que a especialização (banda estreita) é realizada num 2º ciclo (mestrado).

Deixando agora o ensino e focando a área económica e financeira, a contabilidade foi desde sempre mundialmente utilizada para fins fiscais. Ao ser legalmente imposta às empresas, ela torna-se um instrumento dos governos cujo objectivo é controlar e cobrar os impostos devidos pela geração de lucros. Durante um longo período da sua história, a contabilidade foi usada para atender à Administração Fiscal, prestar contas aos agentes externos, aos accionistas e aos donos das empresas (*stakeholders*).

À medida que vai aumentando a complexidade interna das empresas, a contabilidade começa a ser uma parte integrante do processo de gestão.

Os avanços tecnológicos, a evolução das sociedades para grupos económicos, a aceleração dos mercados, a internacionalização das empresas, criaram a necessidade de a contabilidade informar, de uma forma mais rápida e dinâmica, sobre os impactos no património.

Assim, é importante que o profissional de contabilidade, além de produzir informação, tenha aptidões para a comunicação da mesma (capacidade de comunicar a informação trabalhada por si), e tenha capacidade de se adaptar e reagir à constante mudança. Desta forma, referindo Silva e Moura (2002), é essencial que este seja uma pessoa dinâmica, bem informada e acima de tudo, seja capaz de proceder a análises detalhadas e trabalhar em equipa (Silva e Azevedo, 2002).

Nos tempos actuais e com a proliferação das tecnologias da informação, é também fundamental que o profissional de contabilidade frua de competências para trabalhar com as novas tecnologias (Morgado *et al*, 2006) que em muito podem contribuir para aumentar a utilidade das informações, nomeadamente ao nível da contabilidade de gestão e do controlo de gestão.

Com o desenvolvimento dos negócios, a crescente concorrência entre as diversas organizações e o aumento da preocupação na obtenção do máximo rendimento dos recursos disponíveis, o profissional de contabilidade assumiu um papel preponderante na produção de informação essencial à tomada de decisões.

Tal como refere Silva e Azevedo (2002), além de produzir informação útil para a tomada de decisão, é cada vez mais importante que o profissional de contabilidade assuma um papel mais activo no processo de tomada de decisão.

Para que um profissional de contabilidade desenvolva as suas aptidões e competências, além de ser importante a sua formação inicial e experiência profissional, é essencial a sua formação contínua.

O profissional de contabilidade tem de compreender muito bem que não lida somente com números, mas também com pessoas. É importante que tenha uma visão ampla para conseguir ver para além dos números apresentados em balanços, já que o cliente espera que o técnico seja capaz de o orientar sobre o melhor procedimento a tomar, que indique qual o melhor caminho para melhorar a capacidade produtiva da empresa, e ainda, que o ajude a aumentar o lucro do negócio, não se limitando apenas na orientação a nível fiscal.

O seu papel vai além de classificar contas e calcular impostos, actividades desempenhadas hoje por um qualquer *software* de contabilidade.

O objectivo para este profissional deve ser poder dar ao utilizador uma informação imediata, em tempo real, com a segurança de ela ser completa, correcta e fiável.

O contabilista deve ser o gestor das informações, que auxilia o administrador na tomada das decisões, comunicando com todas as áreas da empresa e não pode limitar os seus conhecimentos aos contabilísticos. Deve ter um comportamento ético e profissional inquestionável, uma formação contínua para garantir a permanente actualização, e estar consciente da sua responsabilidade social e profissional.

Para que o profissional de contabilidade assuma um papel mais activo na tomada de decisão no interior das empresas, é fundamental que a sua formação inicial seja alterada, devendo-se apostar na adaptação dos currículos dos cursos, neste momento de reestruturações, às novas realidades e necessidades empresariais.

Está na altura de se estabelecer um novo perfil do profissional de contabilidade de gestão. Este deverá ter uma melhor formação técnica e académica, maior visão empresarial, assumindo um compromisso técnico e ético nos negócios das empresas.

Este profissional tem de dar cumprimento a todos os condicionantes legais, mas também produzir informação útil à tomada de decisão e ao controlo das organizações, planeando tarefas e apresentando soluções nas áreas financeiras e fiscais. Deve ser capaz de avaliar e propor soluções para problemas na sua área de actuação.

Este novo perfil requer elevadas competências.

Hoje, saber criar empatia, saber lidar com pressões e com frustrações evitando juízos de valor baseados em sensações e não em factos concretos, ou seja, investir na inteligência emocional, impulsiona o sucesso profissional e tornou-se ferramenta indispensável.

É cada vez mais evidente que as empresas que têm a contabilidade como ferramenta relevante na tomada das suas decisões, são entidades com características mais promissoras.

Torna-se essencial maximizar os modelos de informação contabilística e discutir, evidenciar e medir as mudanças que afectam as empresas.

Questões como a medição nas demonstrações financeiras do capital intelectual, dos passivos ambientais gerados pelas empresas, entre outras, são barreiras que a contabilidade tem que vencer por serem factores essenciais nas decisões dos negócios.

O profissional de contabilidade, perante tantas mudanças, deve estar preparado para contribuir com informação contabilística que permita, continuamente, uma gestão eficiente dos negócios da empresa.

Com o passar do tempo, o profissional de contabilidade deixa de ser um mero guarda – livros para ser um controlador de gestão do património (conhecido por *controller*).

2.1. O Controlador de Gestão - *Controller*

A função de controlo de gestão teve origem nos Estados Unidos da América antes dos anos 50, mas só nos últimos 20 anos é que teve o reconhecimento e ímpeto por toda a Europa.

Nesta evolução, devemos referir a “passagem de uma exigência de racionalidade técnico-económica para uma dimensão mais psicossocial e de uma concepção instrumental a uma concepção de animação e coordenação de actividades em estruturas descentralizadas” (Jordan, Neves e Rodrigues, 2003:431).

Esta actividade assume na Europa uma função de implementação da estratégia, enquanto é vista como predominantemente financeira nos EUA (Estados Unidos da América).

2.1.1. Missão do *Controller*

“A missão do controlador de gestão é animar o processo pelo qual os gestores influenciam a implementação das estratégias na empresa”. (Jordan *et al.*, 2003:432)

Para que o consiga executar, o *controller* deve desempenhar várias actividades, nomeadamente relacionadas com características técnico-económicas e com características relacionais de cada empresa.

Relativamente às características técnico-económicas, o *controller* deve desempenhar actividades de gestão previsional e acompanhamento dos resultados, usando os instrumentos tradicionais de gestão (orçamentos, *Balanced Scorecard*, planos operacionais, estudos, etc.), além de actividades relacionadas com a concepção do sistema de informação para a gestão (consubstanciada nas funções da contabilidade financeira, analítica, informática, organização e métodos), com a participação e apoio à elaboração do plano estratégico, bem como elaboração do plano financeiro, controlo interno e gestão administrativa.

Todas estas funções inerentes, tradicionalmente, à função de *controller*, não estariam actualizadas sem referir o “novo” papel do *controller*, visto como consultor, formador e coordenador.

Em conclusão, podemos afirmar que o *controller* desempenha tarefas variadas numa empresa, dependendo a sua performance da situação inerente a cada empresa e o meio envolvente em que a mesma está inserida.

O âmbito da função de *controller* é afectado por factores externos tais como o meio ambiente económico, o sector de actividade, a dimensão da empresa e sua complexidade, a estrutura organizacional, as características do sistema de controlo interno de gestão, bem como a própria filosofia e cultura da empresa.

2.1.2. Perfil do *Controller*

O *controller* deve ter uma formação profissional e académica adequada, nomeadamente licenciatura em gestão ou áreas conexas (tais como contabilidade e economia).

É importante um conhecimento operacional do negócio e do sector, sendo interessante que a função seja planeada internamente.

Deveriam ter alguma experiência de contabilidade analítica, gestão orçamental, *reporting*, apuramento e análise de desvios.

Como qualidades pessoais, citam-se normalmente a necessidade de ter qualidades do tipo: capacidade de organização, forte personalidade, capacidade de adaptação, responsabilidade, iniciativa, rigor, trabalho em equipa, disponibilidade e capacidade criativa.

Resumindo, o *controller* além de coordenador de uma equipa de trabalho com uma missão de trabalho muito específica, é membro de uma equipa de gestão e deve estar informado sobre todas as alterações no domínio da sua actividade de consultor interno.

“O controlador de gestão é, afinal, um verdadeiro homem-orquestra, conhecedor de todos os instrumentos, reconhecido profissionalmente na empresa, com um grau de relação excepcional e com capacidade para coordenar múltiplas tarefas além do entusiasmo indispensável para ajudar os gestores a implementar a estratégia empresarial” (Jordan *et al.*, 2003:443).

Granlund e Lukka (1998), num estudo sobre a matéria, confrontam as características adequadas do *bean-counter* com as do *controller*. Desse estudo, retiram-se algumas conclusões, que a seguir se apresentam.

Tabela 1 – Características do *Bean-counter* e do *Controller*

Características	<i>Bean-counter</i>	<i>Controller</i>
Orientação temporal	Ênfase no passado	Ênfase no presente e no futuro
Conhecimento do sector de actividade da organização	Não se espera que tenha conhecimento	Espera-se que tenha conhecimento
Fornecimento e comunicação da informação	Cumprimento das exigências formais de informação	Atenção activa no sentido de fornecer toda a informação necessária
Extensão da responsabilidade	Pequena; fornecimento da informação correcta e atempada	Grande; fornecimento da informação relevante para o processo de tomada de decisão
Apreciação funcional	Limitada	Elevada (pessoa activa e capaz)
Estilo operacional geral	Recolhe e processa a informação	Membro da equipa de gestão e agente da mudança

Fonte: Adaptado de Granlund e Lukka (1998:202)

Para que se crie valor no desempenho desta função, o *controller* de gestão deve procurar manter um posicionamento profissional que o faça distinguir das outras profissões, devendo, para tal, conseguir identificar os segmentos do seu mercado, o nível de serviços que vai prestar aos seus clientes e o tipo de serviços a prestar aos gestores da empresa.

Em função da abordagem que faz ao apoio à tomada de decisão e aos processos de controlo de gestão que utiliza, Jordan *et al.* (2003:444) identificam os seguintes tipos de controladores de gestão:

- O contabilista profissional – Técnico Oficial de Contas (TOC) – que tende a preocupar-se com a recolha de dados para produção de informação por rotina, controlando os dados contabilísticos ao cêntimo e procurando que a contabilidade responda às necessidades legais e fiscais sem se preocupar com as necessidades de gestão. Basicamente, planifica, organiza e coordena a execução da contabilidade das entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento, assumindo a responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal. Nesta base, não responde às necessidades da empresa moderna, sendo a sua intervenção muito tradicional;
- O *controller* tipo “informático”, que domina a tecnologia, tendo um conhecimento bastante profundo dos sistemas e processos de controlo, mas tende a manter uma postura demasiado tecnológica e muito orientada para o dia a dia, relegando as informações para apoio à tomada de decisão, para segundo plano;
- O *controller* tipo “engenheiro”, que domina os processos sofisticados de controlo, apesar de se manter, normalmente muito orientado para o nível operacional;
- O *controller* tipo “contabilista moderno”, que utiliza a contabilidade analítica para a gestão, de maneira que a informação contenha elementos mais adequados para a gestão táctica e avaliação do desempenho, no entanto, não tem condições para fazer a integração do sistema contabilístico com o de avaliação de desempenho e incentivos; e,
- O *controller* tipo “consultor de gestão” é aquele que pode prestar serviços em áreas variadas e com actividades muito heterogéneas.

Resumindo, o profissional de contabilidade de gestão tem de optar por se manter numa linha mais tradicionalista em que os relatórios são gerados quase intuitivamente e a informação é uma simples rotina, ou optar por uma janela de oportunidade que se lhe apresenta, de conduzir a empresa para uma era de gestão em mudança e de mudança.

As informações geradas por este profissional, permitem aos gestores terem uma visão global do seu negócio, sem perder de vista o mercado e a visão do todo.

Tem de se adaptar à evolução da tecnologia da informação e às estruturas relacionais de bancos de dados, libertando-se das estruturas hierárquicas dos sistemas antigos, obsoletos e rígidos.

A contabilidade deve ser vista como uma ferramenta de gestão, para que se possa projectar resultados da empresa, partindo dos seus objectivos.

O profissional de contabilidade de gestão tem a informação necessária (ou deve ter) para planear, fazer prognósticos e previsões do futuro.

No entanto, é necessário que o contabilista não seja interpretado como um parceiro do fisco, que se limita a cumprir com as obrigações fiscais, devendo, para isso iniciar-se um processo de formação do profissional e dos próprios empresários (formação social).

3. O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE DE GESTÃO, QUE FUTURO?

Com o desenvolvimento dos negócios, a crescente concorrência entre as diversas organizações e o aumento da preocupação na obtenção do máximo rendimento dos recursos

disponíveis, o profissional de contabilidade de gestão assumiu um papel preponderante na produção de informação essencial à tomada de decisões.

Além de produzir informação útil para a tomada de decisão, é cada vez mais importante que o profissional de contabilidade de gestão, assim como o profissional de contabilidade financeira (funções desempenhas, em muitas empresas, pela mesma pessoa), assuma um papel mais activo no processo de tomada de decisão (Silva e Azevedo, 2002).

Assim, é importante que o profissional de contabilidade de gestão, além de produzir informação, tenha aptidões para a comunicação da mesma (capacidade de comunicar a informação trabalhada por si), e tenha capacidade de se adaptar e reagir à constante mudança. Desta forma, é essencial que este seja uma pessoa dinâmica, bem informada (Silva e Moura, 2002), e acima de tudo, seja capaz de proceder a análises detalhadas e trabalhar em equipa (Silva e Azevedo, 2002).

Nos tempos actuais e com a proliferação das tecnologias da informação, é também fundamental que o profissional de contabilidade frua de competências para trabalhar com as novas tecnologias (Morgado, Oliveira, Machado e Pereira, 2006) que em muito podem contribuir para aumentar a utilidade das informações, nomeadamente ao nível da contabilidade de gestão e do controlo de gestão.

Boulianne (2007) refere que os profissionais de contabilidade de gestão devem participar activamente no desenvolvimento dos sistemas de informação, de forma a adaptá-los ao tipo de estratégia implementada. Por exemplo para estratégias do tipo prospectivo (diferenciação) os gestores necessitam de informação de extensão larga (para além da informação financeira, histórica e sobre eventos internos, necessitam de informação não financeira, orientada para o futuro e sobre eventos externos). Cabe, por isso, aos profissionais de contabilidade de gestão fornecer essa informação, através do desenvolvimento dos sistemas adequados e adopção de práticas de contabilidade contemporâneas.

Chenhall e Langfield-Smith (1998a) realizaram um estudo para analisar as práticas de contabilidade de gestão adoptadas (tradicional e contemporâneas) por empresas Australianas e os benefícios obtidos da sua utilização. Verificaram que as referidas práticas contemporâneas ganham maior ênfase. Uma dessas práticas é a medida de avaliação de desempenho não financeira. Assim, de acordo com os autores, os profissionais de contabilidade de gestão devem integrar medidas não financeiras (entregas a tempo, satisfação dos clientes, inovação e qualidade dos produtos/serviços, satisfação dos empregados) nos sistemas de contabilidade de gestão.

Para Chenhall e Langfield-Smith (1998b) os profissionais de contabilidade de gestão podem contribuir para a mudança organizacional, alteração dos sistemas de contabilidade de gestão e mais especificamente, mudança dos sistemas de avaliação de desempenho, uma vez que os profissionais de contabilidade têm experiência para identificar as actividades que afectam o desempenho.

Estes autores alertam no entanto para a existência de uma segunda visão que considera que os profissionais de contabilidade de gestão não ajudam ao desenvolvimento das medidas de avaliação de desempenho por terem uma visão mais financeira, que se apresenta desadequada para o equilíbrio entre medidas das operações e estratégicas.

No fundo, Boulianne (2007) e Chenhall e Langfield-Smith (1998a, 1998b) consideram que os profissionais de contabilidade têm um papel fundamental no desenvolvimento e sofisticação

dos sistemas de contabilidade de gestão, de forma a fornecer mais e melhor informação para o processo de planeamento, controlo e tomada de decisão.

No estudo elaborado pelos autores Chenhall e Langfield-Smith (1998a) é constatado que a contratação de novos profissionais de contabilidade de gestão influencia a adopção de práticas de contabilidade de gestão.

Consideram igualmente que o profissional de contabilidade de gestão deve aproveitar as oportunidades de ajudar as equipas a desenvolver medidas de avaliação de desempenho não financeiras, aconselhar o uso de medidas mais adequadas, e trabalhar com os gestores no desenvolvimento de sistemas de avaliação de desempenho integrados.

Consequentemente, os profissionais de contabilidade de gestão devem ser mais dinâmicos e trabalhar junto dos operacionais na busca de melhores resultados, pois os profissionais mais passivos são excluídos do desenvolvimento de novos sistemas.

Também Coad (1999) alerta para que os profissionais de contabilidade de gestão sejam mais pró-activos, mais dinâmicos, no sentido de desenvolverem novos sistemas e se envolverem no processo de tomada de decisão. Para tal, o autor considera que é essencial que os profissionais desenvolvam uma orientação para a aprendizagem contínua (querer saber mais e aumentar as competências) e sejam motivados pelos seus líderes.

De acordo com Ahrens (1997) existem duas situações que afectam o envolvimento dos profissionais de contabilidade de gestão nos aspectos estratégicos relevantes.

Uma dessas situações está relacionada com o envolvimento do profissional na determinação precisa dos tempos das operações, pois, quanto mais envolvido se encontra melhor o fluxo da acção organizacional, e caso se encontre desfasado do detalhe operacional mais afastado se encontra do espaço da acção.

Outra situação tem a ver com a visão sistemática da acção organizacional: enquanto os profissionais de contabilidade de gestão Germânicos, com uma visão de longo prazo, consideram que a sua função é dar uma contribuição sistemática da acção organizacional, sendo por isso a função do controlo separada da acção, os profissionais Britânicos, com uma visão de curto prazo, têm um maior envolvimento na acção operacional.

Assim, o profissional de contabilidade de gestão que pretende apoiar a estratégia organizacional tem um papel de visualização e deve concentrar-se no planeamento, nos processos de consumo dos recursos e na análise das consequências económicas.

Cadez e Guilding (2008) consideram que um maior envolvimento do profissional de contabilidade de gestão no processo de formulação e implementação da estratégia faz com que se preocupe em apreciar em profundidade a natureza da informação necessária para a gestão estratégica. Deste modo, os profissionais de contabilidade de gestão preocupam-se em procurar inovações em contabilidade (novas práticas de contabilidade de gestão).

Assim, estes autores constataam que existe uma associação positiva entre o envolvimento dos profissionais de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão estratégica e a utilização de técnicas de contabilidade de gestão estratégica.

Estes autores verificam ainda que a participação do profissional de contabilidade de gestão no processo de tomada de decisão estratégica depende também do tipo de estratégia adoptada, sendo superior em estratégias do tipo prospectivo do que no tipo defensivo.

Hassal *et al.* (2005) referem que nos últimos anos se tem discutido a necessidade de reorientar o ensino da contabilidade no sentido de desenvolver nos estudantes competências como a comunicação, trabalho em grupo e problemas relacionados com as habilidades.

É essencial que os profissionais de contabilidade de gestão sejam capazes não só de recolher e tratar a informação, como também comunicá-la a todos os elementos que fazem parte da equipa/departamento/unidade de negócio.

Os currículos dos cursos e as metodologias de ensino têm de ir ao encontro das necessidades dos clientes do ensino (os estudantes) e de forma a satisfazer as necessidades dos empregadores.

Deste modo, é necessário dedicar atenção a diversos aspectos que transmitam competências importantes além dos conhecimentos da contabilidade. Esses aspectos podem ser resumidos em seis áreas: Conteúdo e currículo dos cursos; pedagogia; desenvolvimento de competências; tecnologia; desenvolvimento de sistemas de recompensa; e direcção estratégica.

Tal como já referido, deve ser dedicada atenção: às habilidades de comunicação (escrita, oral), à habilidade de trabalho em equipa, e às habilidades analíticas. Além destes é importante que os profissionais de contabilidade de gestão tenham sólidos conhecimentos de contabilidade e compreendam as funções dos negócios.

Hassal *et al.* (2005) constataram que os profissionais de contabilidade de gestão de Espanha e Reino Unido percebem a necessidade de possuir habilidades não técnicas e conhecimentos em áreas específicas. De acordo com estes autores, é função das instituições de ensino desenvolver essas habilidades não técnicas e áreas de conhecimento dentro dos cursos.

Contudo, enquanto alguns profissionais de contabilidade de gestão consideram mais importantes as habilidades de comunicação, outros há que atribuem maior importância à aprendizagem ao longo da vida e a visão global da organização.

Os profissionais de contabilidade de gestão devem por isso apostar numa formação contínua, nomeadamente em programas de especialização e cursos de pós-graduação.

As instituições de ensino superior devem preocupar-se em adequar os currículos dos cursos às necessidades do mercado de trabalho, de forma a reduzir o *gap* entre as competências fornecidas aos estudantes e as verdadeiras competências que o mercado de trabalho necessita.

Para que um profissional de contabilidade de gestão desenvolva as suas aptidões e competências, além de ser importante a sua formação inicial e experiência profissional, é essencial a sua formação contínua.

Ao nível da formação inicial, estando o ensino superior a atravessar uma fase de mudança, para concretização do Processo de Bolonha, é essencial uma adequação dos conteúdos programáticos, nomeadamente das disciplinas de Contabilidade de Custos, Analítica ou de Gestão às novas realidades, na medida em que, segundo estudo de Carvalho e Morais (2005), ao nível do Bacharelato e Licenciatura¹ os conteúdos programáticos destas disciplinas, essenciais à formação de um profissional de contabilidade de gestão, contemplam temas tradicionais da Contabilidade de Custos ou Analítica, deixando de parte verdadeiros conteúdos da Contabilidade de Gestão que, todavia são abordados em Pós-graduações e Mestrados que contemplam a disciplina de Contabilidade de Gestão.

Desta forma, é nosso entender que, aproveitando as reestruturações em curso, devem ser contemplados nas disciplinas de Contabilidade de Gestão, entre outros, os seguintes

¹ Com a implementação do Processo de Bolonha, o 1.º Ciclo corresponde à Licenciatura.

conteúdos programáticos (Silva e Moura, 2002; Silva e Azevedo, 2002; Carvalho e Morais, 2005):

- Matérias ambientais;
- Activos intangíveis como elementos criadores de valor;
- *Balanced Scorecard*;
- Indicadores de *performance*;
- Gestão estratégica de custos;
- Custo do capital; e,
- Preços de Transferência.

Para além de serem considerados os conteúdos programáticos referidos anteriormente, nas disciplinas de Contabilidade de Gestão, é necessário que os mesmos não sejam leccionados apenas na óptica das empresas transformadoras, mas também, fazer a sua adaptação às organizações dedicadas à prestação de serviços, na medida em que são estas que se encontram em real expansão e que no futuro terão necessidade de empregar profissionais de contabilidade de gestão.

Para que o profissional de contabilidade de gestão, assim como outros profissionais, se mantenha actualizado, é importante, como já referimos, a sua formação continuada, que pode ser ao nível de Pós-graduações, Mestrados, ou formações promovidas, entre outras, pelas associações profissionais.

Nesta formação continuada assume especial importância a Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC), na medida em que, na maioria das empresas nacionais, o papel de profissional de contabilidade de gestão é desempenhado pelo Técnico Oficial de Contas (TOC).

No entanto, a CTOC, não reconhecendo a relevância que a Contabilidade de Gestão assume, ou simplesmente porque os seus responsáveis atribuem maior importância a outras temáticas, das 12 formações programadas para o ano de 2006 (uma delas já realizada), apenas 3 contemplam aspectos relacionados com a Contabilidade de Gestão, sendo que duas destas abordam temas tradicionais da Contabilidade de Custos (www.ctoc.pt).

Entendemos que, a CTOC, como principal interessada na actualização dos conhecimentos dos seus membros, deve contribuir para que os profissionais de contabilidade, assim como tem feito, apostem na formação continuada (Guimarães, 2006). É fundamental que essas formações abordem temas relacionados com a Contabilidade de Gestão, e não somente relacionados com a Contabilidade Financeira e Fiscalidade, ou corremos o risco de o profissional de contabilidade (TOC) continuar a ser visto como que um empregado das empresas ao serviço do estado, não assumindo uma posição mais activa na tomada de decisão, no interior das organizações.

4. CONCLUSÃO

A contabilidade não é, como pode ser vista por alguns leigos, uma ciência exacta, mas sim uma ciência social. A característica que cria este tipo de confusão é o facto da contabilidade utilizar de forma acentuada instrumentos quantitativos assim como a matemática e a estatística.

No entanto, o seu objectivo primordial é o factor social, uma vez que atende pessoas e controla o património das empresas, estando incumbida de apresentar os seus resultados através de demonstrações financeiras, auxiliando os seus utilizadores (investidores, clientes, accionistas, Estado, fornecedores, etc.) a tomar as decisões pertinentes, baseadas na informação disponibilizada.

O profissional de contabilidade tem de compreender muito bem que não lida somente com números, mas também com pessoas. É importante que tenha uma visão ampla para conseguir ver para além dos números apresentados em balanços, já que o cliente espera que o técnico seja capaz de o orientar sobre o melhor procedimento a tomar, que indique qual o melhor caminho para melhorar a capacidade produtiva da empresa, e ainda, que o ajude a aumentar o lucro do negócio, não se limitando apenas na orientação a nível fiscal.

O seu papel vai além de classificar contas e calcular impostos, actividades desempenhadas hoje por um qualquer *software* de contabilidade.

O objectivo para este profissional deve ser poder dar ao utilizador uma informação imediata, em tempo real, com a segurança de ela ser completa, correcta e fiável.

O contabilista deve ser o gestor das informações, que auxilia o administrador na tomada das decisões, comunicando com todas as áreas da empresa e não pode limitar os seus conhecimentos aos contabilísticos. Deve ter um comportamento ético e profissional inquestionável, uma formação contínua para garantir a permanente actualização, e estar consciente da sua responsabilidade social e profissional.

Para que o profissional de contabilidade de gestão, assim como o profissional de contabilidade em geral, assuma um papel mais activo na tomada de decisão no interior das empresas, é fundamental que a sua formação inicial seja alterada, devendo-se apostar na adaptação dos currículos dos cursos, neste momento de reestruturações, às novas realidades e necessidades empresariais.

Em termos de trabalho futuro, julgamos que muito há por fazer no que diz respeito ao profissional de contabilidade de gestão em Portugal. Deixamos no entanto como sugestão dois possíveis estudos a efectuar: um primeiro estudo para analisar que tipo de formação de base detêm os actuais profissionais de contabilidade de gestão, verificando se efectivamente, nas empresas nacionais, o papel de Técnico Oficial de Contas e de Profissional de Contabilidade de Gestão é desempenhado pela mesma pessoa; e um segundo estudo para verificar se com as reestruturações a decorrer, para concretização do Processo de Bolonha, há adaptação dos cursos, que atribuem competências essenciais ao profissional de contabilidade de gestão, às novas realidades e necessidades, bem como se foram introduzidos verdadeiros conteúdos de Contabilidade de Gestão, reduzindo o peso dos tradicionais conteúdos da Contabilidade de Custos.

BIBLIOGRAFIA

- Ahrens, T.. 1997. Strategic interventions of management accountants: everyday practice of British and German brewers. *The European Accounting Review*, 6(4): 557-588.
- Boulianne, E.. 2007. Revisiting fit between AIS design and performance with the analyzer strategic-type. *International Journal of Accounting Information Systems*, 8(1): 1-16.
- Cadez, S. e Guilding, C.. 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, in press.
- Carqueja, Hernâni. 2002. Do SABER da Profissão às Doutrinas da ACADEMIA. Separata da Revista de Contabilidade e Comércio. Volume LIX n.º 234/235.
- Carvalho, João Baptista da Costa; Morais, Óscar Manuel Martins. 2005. O Ensino da Contabilidade de Gestão em Portugal. *Cities in Competition – Accounting Perspectives in Globalizing Economy*: 447-468. Seville: B. Escobar e M. Raposo.
- Chenhall, R. H. e Langfield-Smith, K.. 1998a. Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9: 1-19.
- Chenhall, R. H. e Langfield-Smith, K.. 1998b. Factors influencing the role of management accounting in the development of performance measures within organizational change programs. *Management Accounting Research*, 9: 361-386.
- Coad, A. F.. 1999. Some survey evidence on the learning and performance orientations of management accountants. *Management Accounting Research*, 10: 109-135.
- Coelho, Cláudio Ulysses. 2004. O Técnico em Contabilidade e o mercado de trabalho: contexto histórico, situação atual e perspectivas. Volume 30 n.º 1.
- Ferreira, Clementina. 2006. Os TOC e a Teoria da Contabilidade. *Revista TOC*, Janeiro: 32-40.
- Granlund, M. e Lukka, K.. 1998. Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9: -185-211.
- Guerreiro, Tiago Caiado; Camossa, Ricardo. 2006. O Alargamento da Responsabilidade Fiscal dos TOC's no Orçamento do estado para 2006. *Jornal de Contabilidade – APOTEC*, Fevereiro: 57-58.
- Guimarães, Joaquim Fernando da Cunha. 2006. A formação dos TOC – passado, presente e futuro. *Revista Electrónica “INFOCONTAB”*, Fevereiro.
- Hassall, T., Joyce, J., Montañó, J. L. A. e Anes, J. A. D.. 2005. Priorities for the development of vocational skills in management accountants: A European perspective. *Accounting Forum*, 29: 379-394.
- <http://www.ctoc.pt/formação>. Acedido a 14 de Março de 2006.
- <http://www.portaldecontabilidade.com.br>. Acedido a 10 de Março de 2006.
- IFAC. 2001. A Profession Transforming from Accounting to Management. (<http://www.ifac.org>).
- IFAC. 2004. The Diverse Roles of Professional Accountants in Business. (<http://www.ifac.org>).

- Jordan, Hugues; Neves, João Carvalho das; Rodrigues, José Azevedo. 2003. O Controlo de Gestão – ao Serviço da Estratégia e dos Gestores. (5.^a Edição). Lisboa: Áreas Editora.
- Laranja, Lilian. 2005. O Zelador da Saúde das Empresas. *Jornal de Comércio RS*.
(<http://www.portaldecontabilidade.com.br>)
- Mendes, Ivantidio Guimarães. 2002. Controladoria Estratégica. *Revista FAE BUSINESS*, Dezembro: 51-54.
- Morgado, Carlos Alberto Ferreira [*et al.*]. 2006. XBRL. Trabalho da disciplina de Tendências Actuais da Contabilidade de Gestão, Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.
- Rodrigues, Manuel Benavente. 2005. TOC – Profissão de Risco. *Jornal de Contabilidade - APOTEC*, Junho: 254.
- Silva, Antônio Carlos Ribeiro da; Azevedo, Tânia Cristina. 2002. Visão Prospectiva do Papel do Contador no Auxílio à Gestão. *Sitientibus*, Julho/Dezembro: 219-227.
- Silva, Antônio Carlos Ribeiro da; Moura, Herval Silva. 2002. As Novas Tendências da Contabilidade no Terceiro Milénio. Artigo apresentado no IX Congresso de Contabilidade, Porto, 20-22 de Novembro.
- Siqueira, José Ricardo Maia de; Soltelinho, Wagner. 2001. O Profissional de Controladoria no Mercado Brasileiro – Do Surgimento da Profissão aos Dias Actuais. *Revista Contabilidade & Finanças*, n.º 27: 66-77.