A Importância da Contabilidade Analítica na Tomada de Decisão no Sector Público, Privado e Cooperativo – Estudo Comparativo de Casos

Sidalina Gonçalves (Escola Superior de Ciências Empresariais - Instituto Politécnico de Setúbal - Portugal)
sgoncalves@esce.ips.pt
Ana Bela Teixeira (Escola Superior de Ciências Empresariais - Instituto Politécnico de Setúbal - Portugal)
ateixeira@esce.ips.pt
Carla Rosário (Escola Superior de Ciências Empresariais - Instituto Politécnico de Setúbal - Portugal)
crosario@esce.ips.pt
Carlos Mata (Escola Superior de Ciências Empresariais - Instituto Politécnico de Setúbal - Portugal)
cmata@esce.ips.pt
Rui Rita (Escola Superior de Ciências Empresariais - Instituto Politécnico de Setúbal - Portugal)
rrita@esce.ips.pt

Resumo

A Contabilidade Analítica é um "fornecedor", por excelência, de informação de utilização interna. Ao contrário da Contabilidade Financeira, a informação fornecida pela Contabilidade Analítica deve ser mais flexível e considerar as especificidades de cada organização. Este paper centraliza-se no âmbito da implementação da Contabilidade Analítica nas diferentes organizações, salientando a importância da convergência entre os conceitos teóricos e as necessidades reais de informação e demonstrar que partindo do mesmo conjunto de informação contabilística, contextos e utilizadores diferenciados, exigem documentos que sintetizando a informação de forma diversificada, comparativa e de fácil leitura, sejam instrumentos personalizados de gestão com vista à acção.

Palavras chave: Contabilidade Analítica, Apoio à Decisão, Indicadores.

Área Temática: Controladoria.

1. Introdução

A Contabilidade tem ao longo da sua história respondido às diferentes necessidades de informação, quer externa quer interna. No entanto, a sua capacidade de resposta aumentou incomparavelmente com os avanços tecnológicos destas últimas décadas, tendo-se evoluído de uma falta, para um excesso de informação, onde mais importante que ter informação, é ter a adequada para ser suporte à tomada de decisão. A sua importância é pois, função da utilidade que tenha para os seus utilizadores, internos e externos. Segundo Anthony e Govindarajan (1998:14), o campo da Contabilidade está amplamente dividida em duas partes, a Contabilidade Financeira e a Contabilidade de Gestão. A primeira, fornece a informação externa regulamentada por princípios contabilísticos geralmente aceites, enquanto que a segunda, fornece a informação de uso interno não obedecendo a princípios ou normas emanadas por entidades reguladoras. No entanto, partem de regras que permitem obter informação útil para os utilizadores internos.

Considerando esta dupla finalidade da Informação Contabilística, no trabalho que iremos desenvolver, irá ser dada prioridade à informação interna suportada pela Contabilidade Analítica ou de Gestão. Nesta perspectiva, a Contabilidade Interna (o sistema de Contabilidade Analítica ou de Gestão) tem acompanhado a crescente necessidade de informação para apoiar a gestão, permitindo a medição e avaliação da eficácia e a eficiência operacional dos factores de produção, por funções, ou por actividades. Há que salientar que a

Contabilidade Interna constitui um dos instrumentos de "pilotagem" aos dispor dos responsáveis para o controlo de gestão, devendo ser um sistema estruturado e organizado de informação para a gestão e de apoio à tomada de decisão.

Este *paper* pretende indagar a importância da Contabilidade Analítica na obtenção de informação relevante para a tomada de decisão, estabelecendo a conexão com os objectivos do Plano Oficial Contabilidade Pública (POCP) e do Plano Oficial de Contabilidade (POC) ao nível de diferentes organizações pertencentes aos sectores económicos alvo destes dois planos: Público e Privado. Por outro, a crescente importância do sector social sem fins lucrativos, como sejam as cooperativas, e que têm um impacto decisivo sobre a vida económica e social da sua envolvente, tornou importante a inclusão deste sector no estudo realizado. A análise efectuada neste *paper* tem por base um Projecto de Investigação realizado no âmbito do 2º Concurso de Projectos de Investigação promovido pelo Instituto Politécnico de Setúbal - IPS. É neste cenário que se realizaram os Estudos de Casos, seleccionando para o efeito uma das escolas do IPS, a Escola Superior de Ciências Empresariais - ESCE e ainda as organizações, Refrige e Pluricoop, todas pertencentes ao Distrito de Setúbal. No estudo de caso efectuado nas três organizações (uma de cada sector), pretende-se aferir a importância que a Contabilidade Analítica tem como informação relevante para apoiar a tomada de decisão.

Este estudo consiste numa análise comparativa das três organizações relativamente a um conjunto de questões que se prendem com o nível de implementação e importância atribuída à Contabilidade Analítica. Assim, a abordagem comparativa entre as organizações teve por base aferir:

- o grau de implementação da Contabilidade Analítica nas organizações;
- o grau de importância atribuída à informação contabilística elaborada;
- o grau de tratamento e detalhe dessa informação no apoio à tomada de decisão;
- indicadores seleccionados para análise do desempenho.

2. A Contabilidade, a Informação Contabilística e o Paradigma da Utilidade

A Contabilidade ao longo da história, evoluiu de auxiliar de memória e meio de prova, para inestimável fonte de informação respondendo às diferentes necessidades dos utilizadores. De acordo com Zorrinho (1991:18) Informação "é o resultado da adição aos dados, de um padrão específico de relações, que estabelecem o seu formato". Pelo que, segundo o mesmo autor, ao actuar-se sobre a informação, está a actuar-se não só sobre os seus dados, como também sobre as relações estabelecidas, ou seja, sobre os padrões de formatação e através deles, sobre a percepção a ter do real e ainda sobre a acção que dele decorre. Assim, genericamente, a informação é não só um suporte de decisão, como também uma envolvente dessa decisão. É por isso um recurso e simultaneamente um instrumento de mudança.

Da procura de resposta às necessidades de registo e controlo das actividades e organizações, a Contabilidade alargou o seu âmbito, sendo hoje, um Sistema de Informação, indissociável da tomada de decisões económicas (TEIXEIRA, 1998). Segundo Cravo (1991:312), se considerarmos "como ponto de referência a unidade económica geradora da informação, os destinatários são classificáveis em internos e externos, os quais têm naturalmente necessidades diferentes de informação", havendo por isso necessidade de criar dois subsistemas, onde um se destina a responder às necessidades dos utilizadores internos, enquanto o outro, terá de responder às necessidades dos utilizadores externos.

Esta ligação entre a Contabilidade como Sistema de Informação e o critério da utilidade é, observável em diversos autores. Segundo Cravo (1991:306), "a importância da Contabilidade

é função da utilidade que a mesma tenha para os destinatários da informação" enquanto que para Meigs et al (1996:3), o objectivo básico da Contabilidade é, agora, fornecer informação útil para a tomada de decisões económicas, pelo que, as organizações necessitarão sempre do registo e relato eficaz da sua actividade, bem como, da implementação e desenho adequado de controlos, de modo a salvaguardar os diferentes interesses envolvidos. Desse modo, a organização do Sistema de Informação Contabilístico não pode resultar de um padrão pré-definido ou estandardizado (TEIXEIRA, 1998).

3. A Contabilidade Analítica como Sistema de Informação, o Plano Oficial de Contabilidade (POC) e o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)

3.1 O Plano Oficial de Contabilidade e o Plano Oficial de Contabilidade Pública

O fenómeno da globalização caracterizado pela aproximação entre Estados e Culturas, onde os aspectos económicos, sociais e culturais afectam indivíduos, empresas e governos, provoca inevitavelmente mudanças e modernização do Sistema de Informação em que se apoia a tomada de decisão, tendo por isso a Contabilidade vindo a reforçar a sua importância tanto ao nível do sector público como do privado (ALVES E TEIXEIRA, 2003).

Neste contexto, Santos et al (2002) defende que a Administração Pública não só, não se pode manter indiferente à mudança, como tem de se adaptar e o resultado dessa adaptação terá impacto, não só de imediato no sector público, como também como consequência, o desenvolvimento do sector privado com incidência no rendimento global da economia do país.

Em Portugal, a crescente necessidade do rigor e transparência na aplicação dos dinheiros públicos e responsabilização na sua administração, reforçou a importância da Contabilidade nos Organismos Públicos e hoje, a Contabilidade que tradicionalmente tinha como finalidade executar, liquidar e controlar o Orçamento, tem segundo Carvalho (2000), objectivos de eficiência, eficácia e economia. Ou seja, para além de fins de controlo da legalidade deve ser um Sistema de Informação que permita a análise e avaliação das decisões tomadas e apoie as decisões futuras. Em 1974, iniciou-se uma nova reforma na Contabilidade Pública visando essencialmente a normalização. No entanto, de acordo com Almeida e Marques (2002) e Caiado e Pinto (2002), só em 1989 se concretizaram os primeiros passos legislativos dessa reforma, com a revisão dos artigos 108 a 110 da Constituição da República Portuguesa o que implicou alterações na estrutura do Orçamento do Estado e provocou alterações estruturais na Contabilidade Pública, nomeadamente, o uso pelas Entidades Públicas de um sistema Contabilístico baseado no acréscimo.

O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) (aprovado em 1997 pelo Decreto-Lei nº 232), resultante da reforma da Contabilidade Pública, por se ter aproximado do modelo empresarial, tem uma estrutura semelhante à do Plano Oficial de Contabilidade (POC) e permite, em simultâneo, registar a abertura e execução do orçamento, identificando em qualquer momento, a situação orçamental e de tesouraria, evidenciando as variações, composição e situação patrimonial e fornecendo informação de natureza económica, patrimonial e financeira. A sua aplicação, permite efectuar a distinção entre a contabilização das operações orçamentais, com efeitos unicamente internos à entidade (efectuada na Classe 0 do POCP) e a contabilização das operações a seguir ao reconhecimento de um direito ou obrigação com efeitos no património (efectuada nas Classes de 1 a 8 do POCP). A aplicação integral do POCP cria condições para a integração de três sistemas contabilísticos, o Orçamental, o Patrimonial e Analítico ou de Custos, sendo por isso, um instrumento fundamental de apoio à gestão das entidades públicas e à sua avaliação. Por outro lado, permite ainda a obtenção dos elementos indispensáveis do ponto de vista do cálculo das grandezas relevantes na óptica da Contabilidade Nacional e o conhecimento sobre a situação

patrimonial de cada entidade. Estes sistemas são obrigatórios e utilizam a digrafia como sistema de registo.

Ou seja, actualmente em Portugal, a Contabilidade enquanto Sistema de Informação subdivide-se em dois grandes subsistemas, a Contabilidade para o Sector Privado, regulado pelo Decreto-Lei nº 410/89 de 21 de Novembro, que veio implementar o POC no Sector Empresarial e a Contabilidade para o Sector Público, regulado pelo Decreto-Lei nº 232/97 de 3 de Setembro, que veio instituir o POCP na Administração Pública. A este propósito Carvalho (2000:4) afirma que, "Com a aprovação do POCP e de outros planos do Sector Público, constata-se a opção em Portugal de dois sistemas contabilísticos, um para o Sector Privado e outro para a Administração Pública. Esta aproximação ao modelo privado, mas não fusão, fundamenta-se essencialmente no facto de que os seus objectivos são diferentes, como também não são coincidentes os utilizadores da Informação Contabilística".

3.2. A Contabilidade Analítica no POC e no POCP

Muito embora a Contabilidade Interna, ainda não satisfaça integralmente as necessidades crescentes de informação sentidas pelo gestor, sobretudo pela natureza da informação contabilística normalizada (eminentemente financeira) e pelo seu carácter temporal (pois entre o momento da observação, da preparação e da distribuição dos *reportings* pode decorrer demasiado tempo), ela é, quer no sector público, quer no privado, segundo Martins (2001: 121), "o único elemento agregador da organização".

Tal como o POC, o POCP quando articula o Plano de Contas com os Sistemas de Contabilidade neles previsto, deixa ao critério das entidades contabilísticas a organização do plano de contas da Contabilidade Analítica a desenvolver na classe 9 o que faz antever que o mesmo deverá ser efectuado de acordo com as necessidades de cada uma das organizações. Assim, o POCP expressa a obrigatoriedade da Contabilidade Analítica, sem todavia mencionar como se deve proceder para a sua aplicação, para cumprir o seu objectivo, obter informação sobre a formação dos custos relativos às actividades e aos serviços prestados ao exterior e ainda, a obtenção de informação para a análise e o Controlo de Gestão através da compilação de indicadores de medida de eficácia, de eficiência e de economia.

Todavia, citando Caiado (2002:159-161), "o planeamento contabilístico geral, a que corresponde o modelo do POC, suscita o planeamento sectorial, de aplicação por certos grupos de empresas. As experiências deste planeamento restringiram-se à aprovação de planos destinados a alguns sectores da Administração Pública, os que ficaram desajustados perante a publicação do diploma que aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP)". A título de exemplo, referimos (TEIXEIRA ET AL, 2005):

- no Sector Privado, o nº2 do artigo 1º do Decreto-Lei nº 47/77, o POC de 97, que prescreveu que "serão publicados planos sectoriais de diversas actividades de acordo com as especificidades", afirmação que foi confirmada pelo Decreto-Lei nº 410/89, quando referem que "compete aos Ministérios das Finanças e da Tutela, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística, a aprovação dos planos sectoriais das diversas actividades...";
- no Sector Público, aquando da aprovação do Decreto-Lei nº 232/97, cujo anexo contém o POCP, estatui-se no nº 1 do artº 5º que "... os planos sectoriais que se mostrem indispensáveis, são aprovados mediante portaria do Ministério das Finanças e, quando for caso disso, de outros ministros competentes, ouvida a Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública". No seguimento desta postura, foram aprovados e publicados vários planos sectoriais no sector Público, nomeadamente, em 1999, o Plano

Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde e o Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação (POC-E).

No desenvolvimento do nosso *paper*, a Escola Superior de Ciências Empresariais é uma das organizações escolhidas, pelo que, devido à obrigatoriedade que a mesma tem de aplicar o POC-E, fomos verificar se ao nível desse plano sectorial havia alguma diferença ou acréscimo de informação relativamente à forma como deve ser estruturada a Contabilidade Analítica e, verificamos que sim.

De acordo com o ponto 2.8.1. do Cravo et al (2002:327-330), a Contabilidade Analítica que é um Sistema Contabilístico obrigatório, tem como objectivos:

- "a obtenção e justificação do custo por actividades, intermédias e finais";
- "obter informação do valor dos custos dos Serviços Públicos que têm como contrapartida um preço, uma taxa ou uma propina de forma a fundamentar esse valor exigido ao utilizador dos Serviços Públicos";
- "calcular os custos, proveitos e resultados das actividades, produtos ou serviços suportados integralmente pelo comprador";
- "apoiar a adopção de decisões sobre a entrega a unidades externas de produção de bens ou prestação de serviços";
- "justificar a aplicação de receitas provenientes de actividades externas e destinadas a uma actividade específica";
- "valorizar os Activos circulantes destinados à venda e os activos fixos produzidos pela entidade, para efeitos de registo na Contabilidade Patrimonial";
- "analisar a eficiência na utilização dos recursos financeiros públicos, obtendo-se informação se os objectivos previstos foram alcançados e quais os desvios entre os custos previsionais e os custos reais, bem como entre os proveitos previsionais e os reais para o caso das actividades referidas em c)";
- "proporcionar ao gestor do ente público informação adequada que permita elaborar indicadores de eficiência, eficácia e economia, a incluir no relatório de gestão";
- "proporcionar informação adequada que permita elaboração do Mapa de Demonstração de custos por funções ou actividades, bem como os outros quadros apresentados no ponto 8.4 "notas sobre a Contabilidade Analítica do anexo às demonstrações financeiras".

Após definição clara dos objectivos da Contabilidade Analítica, o POC-E, contrariamente ao que ocorre com o POC e o POCP, obriga e concretiza a forma como essa informação deve ser divulgada apresentando os Mapas de Demonstração dos Resultados por Actividades ou Centros de custos. O POC-E considera que o custo dos bens/serviços prestados, corresponde à soma dos custos directos e dos custos indirectos. Nestes últimos a sua imputação deve ser feita através de diferentes bases de imputação. Cravo et al (2002:81) salienta que essas bases de imputação devem obedecer a "uma relação mais directa com o consumo desses custos pelas diferentes actividades". O POC-E prevê no caso do Ensino Superior, que o período em análise na Contabilidade Analítica seja de 1de Outubro do ano N a 30 de Setembro do ano N+1, o que corresponde a um ano lectivo. Ou seja, diferente do período em análise na Contabilidade Orçamental e Patrimonial nele previsto. Uma observação possível no POC-E, é que a Contabilidade Analítica nele imposta, não só assenta no Custeio Total, dado que refere que o custo dos produtos/serviços corresponde aos respectivos custos directos e indirectos, incluindo os custos administrativos da própria actividade, e simultaneamente, o Custo Padrão, dado que, quando na definição dos seus objectivos, na alínea g), refere que se deve comparar

custos reais com custos previsionais e, em actividades com fins lucrativos, também deve comparar proveitos reais com proveitos previsionais. Uma proposta também evidenciada no POC-E é o cálculo do custo de actividades claramente especificadas, admitindo que nem todos os custos são directos às mesmas, repartindo custos indirectos (TEIXEIRA ET AL, 2005).

4. Estudo Comparativo das Três Organizações

O objectivo central deste *paper,* tal como já foi referido, é o de indagar através do Estudo de Casos, a importância da Contabilidade Analítica na obtenção de informação relevante para a tomada de decisão, em três organizações do Distrito de Setúbal que consideramos representativas de cada um sectores em análise (Público, Privado e Cooperativo, classificação de acordo com o artigo 80º da Constituição da República Portuguesa) e que tinham de aplicar o Plano Oficial de Contabilidade e o Plano Oficial de Contabilidade Pública.

Quanto à ESCE – organização do sector público – era do nosso conhecimento que tinha iniciado a organização da informação contabilística, tendo em vista a implementação da Contabilidade Analítica. Relativamente à Refrige – organização do sector privado – era do nosso conhecimento a aplicação na Contabilidade Analítica do Custeio Baseado nas Actividades. Finalmente a Pluricoop – organização do sector cooperativo – era do nosso conhecimento ter implementado a Contabilidade Analítica e apoiar a gestão na informação extraída da mesma.

4.1. Caracterização das Organizações

4.1.1. Escola Superior de Ciências Empresariais – ESCE

A Escola Superior de Ciências Empresariais (ESCE), é uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia estatutária, cientifica, pedagógica, administrativa e financeira. Criada em 19 de Dezembro de 1994, pelo Decreto-Lei nº 304/94, é uma das Unidades Orgânicas do Instituto Politécnico de Setúbal (IPS), conjuntamente com a Escola Superior de Tecnologia (EST), a Escola Superior de Educação (ESE) e mais recentemente, e a ele ainda agregadas, a Escola Superior de Tecnologia do Barreiro (ESTB) e a Escola Superior de Saúde (ESS). A ESCE desenvolve a sua actividade no campo das ciências empresariais, contribuindo para o desenvolvimento da região em que se insere, tendo como missão: *"...ensinar, investigar e desenvolver as ciências empresariais, dignificando o homem, e promover o desenvolvimento da região de Setúbal e do País"* (Despacho nº 9190-A/98 – Estatutos da ESCE). O início da actividade lectiva ocorreu em 1995/1996 com os bacharelatos de Contabilidade e Finanças e Gestão de Recursos Humanos, e à data possui cinco licenciaturas bi-etápicas em Contabilidade e Finanças (regime diurno e nocturno), Gestão de Recursos Humanos, Marketing, Gestão da Distribuição e da Logística e Gestão de Sistemas de Informação, e duas pós-graduações, Segurança e Higiene no Trabalho e Fiscalidade. De seguida, na figura, apresentamos a estrutura orgânica da ESCE:

Órgãos de Gestão	Assembleia de Representantes
	Conselho Directivo
	Conselho Científico
	Conselho Pedagógico
	Conselho Administrativo
	Conselho Consultivo

Unidades Técnicas	Manutenção de edifícios e equipamentos
	Segurança
Unidades de Carácter Científico e ou Pedagógico	Departamentos
	Comportamento Organizacional e Gestão de Recursos Humanos Contabilidade e Finanças Economia e Gestão Marketing e Logistica Sistemas de Informação
	Unidades de formação
	Contabilidade e Finanças Gestão de Recursos Humanos Marketing Gestão da Distribuição e da Logística Gestão de Sistemas de Informação
	Centros de recursos educativos
	Centro de Documentação Centro de Informática, Audiovisuais e Multimédia
	Núcleos
	O Núcleo de Relações Exteriores O Núcleo de Projectos e Consultadoria
Unidades Administrativas	Serviços Académicos
	Recursos Humanos
	Logística e Património
	Contabilidade e Finanças
	Secretariado dos órgãos de gestão

Fonte: (Teixeira et al, 2005).

Figura nº 1 – Estrutura Orgânica da ESCE

4.1.2. Refrige

4.1.2.1.Denominação e objecto social

- REFRIGE – Sociedade Industrial de Refrigerantes, SA;
- TERRITÓRIO: Portugal Continental;
- ENTREPOSTO DE VENDAS: Carnaxide, Azeitão (Fábrica), Porto, Braga, Estarreja, Coimbra, Loulé e Lagos;
- FÁBRICA: Cabanas – Palmela.

O sistema Coca-Cola em Portugal data do ano de 1977, tendo a Coca-Cola sido lançada em Lisboa no dia 4 de Julho e duas semanas depois foi inaugurado o entreposto do PORTO seguido, em Novembro, do de Coimbra. A produção é por essa altura limitada. A Refrige, SA engarrafadora concessionária em Portugal Continental nasce em Janeiro desse ano e, ainda sem fábrica própria, instala uma pequena linha de engarrafamento de Coca-Cola numa fábrica já existente enquanto não pode contar com a fábrica de Azeitão que ficaria operacional em Junho de 1978. A distribuição até então muito limitada vai estender-se a todo o país, mediante pequenos agentes distribuidores. Em 1978 os arquipélagos da Madeira e dos Açores inauguram também o engarrafamento de Coca-Cola através de duas engarrafadoras: Empresa de Cervejas da Madeira e Fábrica de Cervejas e Refrigerantes João Melo Abreu, respectivamente.

Desde então e até agora houve um contínuo desenvolvimento e evolução do negócio. Actualmente há dois elementos básicos:

- Coca-Cola Portugal;
- Os Engarrafadores de Coca-Cola.

A Coca-Cola Portugal com sede em Lisboa actua em duas frentes importantes, nomeadamente como gabinete de serviços, assessoria e controlo das actividades de Marketing, de Administração e Técnicas que desenvolve o Engarrafador e ainda como empresa de Marketing que é, gera a procura dos produtos no público consumidor através da Publicidade e das Promoções.

As missões específicas da Grupo podem-se analisar seguindo os vários departamentos que a compõem; alguns são departamentos de *staff* da Direcção como o MIS (ou Informática), Legal, Relações Externas, Recursos Humanos e outros, Departamentos de linha como Marketing, Técnico e Financeiro.

No processo de fabrico todos os produtos cumprem com a regulamentação técnico-sanitária vigente. A água potável representa 85% da sua composição. O resto é composto fundamentalmente por um xarope ácido.

As fábricas de engarrafamento são submetidas a controlos periódicos. Os tratamentos de água e cada uma das fases da preparação de xaropes, operação de engarrafamento e enlatado, são vistoriados conjuntamente por técnicos da Divisão Ibérica e das Companhias Engarrafadoras, afim de verificar os níveis de qualidade, higiene e microbiológicos e garantir, dia após dia, os seus produtos.

4.1.3. Pluricoop

O movimento cooperativo em Portugal, acompanhou as mudanças ocorridas no país tanto ao nível económico como político, social ou cultural e iniciou-se no século XIX, tendo registado uma fraca representatividade até ao 25 de Abril de 1974. As mudanças de regime político ocorrido, nessa data, criaram condições para o desenvolvimento do movimento cooperativo português.

A Pluricoop – Cooperativa de Consumo, C.R.L., com sede na Avenida António Sérgio, concelho de Setúbal, foi fundada em 1990, iniciando a sua actividade comercial, posteriormente, em 1992. É a maior cooperativa de consumo portuguesa, estando associada à COOPLISBOA – União de Cooperativas de Consumo, U.C.R.L..

A Pluricoop é uma cooperativa de 1.º grau, ou seja, é aquela cujos membros são pessoas singulares, maiores, ou pessoas colectivas.

A Pluricoop teve a sua origem e motivação nas conclusões do IV Congresso Nacional das Cooperativas de Consumo, que fomentava a Integração Económica das Cooperativas de Consumo como forma de expansão e desenvolvimento. Preconizando a necessidade das cooperativas adquirirem dimensão, em economias de escala através de fusões ou de inter-cooperação. Neste contexto, o sector cooperativo português continua a necessitar de uma maior cooperação entre os diferentes ramos cooperativos, por forma, a atingir dimensão, capacidade financeira e técnica, sendo a integração económica, através de fusões ou por acordos de gestão, uma das soluções para este problema, tal como ocorreu com a Pluricoop.

Deste modo, a 13 de Janeiro de 1989, as principais cooperativas de consumo do distrito de Setúbal, decidiram prosseguir para a integração das suas cooperativas. Em 7 de Junho de 1990 a Cootset de Setúbal, Coopinhal do Pinhal Novo e a Neocoop da Baixa da Banheira reúnem-se e deliberam a fundação Pluricoop.

Assim, a Pluricoop – Cooperativa de Consumo, C.R.L., surge de um processo de fusão por incorporação das Cooperativas Cootset, Coopinhal e Neocoop. A Pluricoop, apresenta ao longo da sua actividade uma evolução crescente de associados e trabalhadores, registando-se actualmente mais de 55.000 associados e mais de 420 trabalhadores, tendo uma volume de negócios superior a 37,4 milhões de €.

As cooperativas, segundo a Lei nº 51/96 de 7 de Setembro, são pessoas colectivas autónomas, de livre constituição, de capital e composição variáveis, que, através da cooperação e entre ajuda dos seus membros, com obediência aos princípios cooperativos, visam, sem fins lucrativos, a satisfação das necessidades e aspirações económicas, sociais ou culturais daqueles."

4.2. Estudo Comparativo de casos

Consistindo este estudo de casos, numa análise comparativa do nível de implementação e importância atribuída à Contabilidade Analítica no apoio à tomada de decisão, bem como da utilização desse sistema contabilístico para acompanhar, controlar e avaliar o desempenho da gestão e ou da organização, foi efectuado presencialmente o preenchimento de um inquérito com um conjunto de questões fechadas, às organizações referidas e que têm a obrigatoriedade de aplicação:

- Plano Oficial de Contabilidade - Refrige e Pluricoop;
- Plano Oficial de Contabilidade Pública, com o Plano Sectorial para a Educação - Escola Superior de Ciências Empresariais.

Com a comparação entre as organizações pretendeu-se aferir:

- o grau de implementação da Contabilidade Analítica nas organizações;
- o grau de importância atribuída à informação contabilística elaborada;
- o grau de tratamento e detalhe dessa informação no apoio à tomada de decisão;
- indicadores seleccionados para análise do desempenho.

Relativamente às questões apresentadas no inquérito, pretendeu-se verificar em cada uma das organizações do estudo de caso, o grau de implementação da Contabilidade Analítica, a sua utilização para apoiar a tomada de decisão e se tinham definidos indicadores para medir o desempenho do gestor e da organização, apoiados no Sistema de Informação Contabilístico, com especial realce para o controlo orçamental e medidas correctivas resultantes dos desvios apurados. No que se refere aos indicadores que podiam ou não estar incluídos no *Tableau de Bord* ou no *Balanced Scorecard*, foram apresentados 20 indicadores, os mais referidos pela teoria económica, sendo ainda solicitado a cada uma das organizações, a referência de outros

indicadores que considerassem importantes e que não estivessem incluídos no nosso inquérito.

A apresentação das respostas de cada uma das organizações, foi efectuada de forma a facilitar a comparação entre elas, do grau de implementação da Contabilidade Analítica bem como a sua importância no apoio à tomada de decisão. No que se refere aos indicadores, essa comparação tem como objectivo principal verificar se partindo do mesmo tipo de informação, a informação contabilística, as organizações seleccionavam os mesmos indicadores para medir o desempenho da gestão e da organização.

No quadro nº 1, enunciamos as respostas ao inquérito das entidades analisadas no estudo de caso (TEIXEIRA ET AL, 2005):

		Sector de Actividade		
		Público	*Privado*	*Cooperativo*
	ENTIDADE	**ESCE**	**REFRIGE**	**PLURICOOP**
1.	**CARACTERIZAÇÃO**			
1.1	Número de Trabalhadores	50 a 250	+ 250	+ 250
1.4	Tempo de Actividade (anos)	6 a 10	+10	+10
2.	**CONTABILIDADE**			
2.1	A direcção acompanha a execução da Contabilidade?	Mensalmente	Mensalmente	Mensalmente
2.2.	Está implementado algum sistema de Contabilidade Analítica?	sim	sim	sim
2.3.	Esta informação é analisada e serve para a tomada de decisão?	não	sim	sim
2.4.	Qual a periodicidade com que essa informação é analisada?	NA	Mensalmente	Mensalmente
2.5.	Na gestão da produção de bens ou serviços considera informações do seu sistema de Contabilidade Analítica?	não	sim	sim
2.6.	Qual a sua opinião sobre o grau de importância da utilização da informação retirada da Contabilidade nos seguintes aspectos:			
	a) Análise	Importante	Mt Importante	Importante
	b) Controlo	Mt Importante	Mt Importante	Mt Importante
	c) Medidas correctivas	Mt Importante	Mt Importante	Importante
	d) Apoio à decisão	Mt Importante	Mt Importante	Importante
	e) Medir a eficácia/eficiência	Mt Importante	Mt Importante	Mt Importante
2.7.	Elabora Orçamento Anual ?	sim	sim	sim
2.8.	Que tipo de Orçamento ?	Geral	Por Centro Custo	Geral

2.9.	São calculados desvios?	sim	sim	sim
2.10.	As medidas correctivas constam de algum documento escrito?	não	sim	não
2.11.	Apura custos por produto/serviço ?	não	sim	não
2.12.	Reparte custos indirectos?	NA	sim	sim
2.13.	Reparte com que bases?	NA	Outras	Horas Funcionamento Matéria Prima Consumida Nº Trabalhadores
2.14.	Calcula custos por actividade?	não	não	sim
2.15.	Quais as actividades definidas?	NA	NA	Lojas Secções Produtos em armazém
2.16.	Com que geradores de custos?	NA	NA	NA
2.17.	Está satisfeito com a informação extraída da Contabilidade Analítica implementada?	não	sim	sim
2.18.	Utiliza indicadores económicos e financeiros retirados do sistema de Contabilidade para efectuar o diagnóstico interno da sua empresa/instituição?	sim	sim	sim
2.19.	Os indicadores são:	Quantitativos	Quantitativos Qualitativos	Quantitativos Qualitativos
2.20.	Existe Tableau de Bord na Organização?	não	sim	sim
2.21.	E Balanced Scorecard ?	não	não	não
2.22.	É feita comparação dos resultados obtidos pelos indicadores ?	sim	sim	sim
		Período Homólogo	Mensalmente	Mensalmente Período Homólogo

2.23.

Dos indicadores apresentados seleccione os que utiliza na sua organização:

Evolução do Volume de Negócios		x	x
Margem de Lucro Total e/ou unitário / Produto (€ ou %)		x	x
Margem de Contribuição do Produto (€ ou %)		x	x
Níveis de Resultados (Operacionais , Correntes, Financeiros)		x	x
Rendibilidade do Activo		x	
Rendibilidade das Vendas		x	x
Rendibilidade dos Capitais Próprios		x	
Solvabilidade		x	x
Capacidade de Endividamento		x	x
Autonomia Financeira		x	x
Liquidez		x	x
Custo do Endividamento			
Autofinanciamento e/ou Fluxos de Caixa	x	x	
Rotação das Existências		x	x
Rotação do Activo		x	
Prazo Médio de Pag./Rec. e/ou Duração Média das Existências		x	x
Valor Acrescentado e/ou Valor Acrescentado/Nº de Pessoal			
Fundo Maneio e Necessidades Fundo Maneio		x	x
Produção/Pessoal (€ ou Quantidade)			
EVA (Valor Económico Acrescentado)		x	
Activo Total/ Nº de Colaboradores			x
Investimento em I&D			x
Resultado Residual		x	
Comparação dos Custos Fixos com os Custos Variáveis		x	
Horas de Formação/Colaborador			x
Nº Acções Sociais			x

Retenção de Clientes / Satisfação			x
Nº de Reclamações			x
Rotatividade do Pessoal			x
Parcerias / Contratos de Colaboração			
Evolução do Nº Clientes/Cooperantes/Sócios			
Quota de Mercado		x	
Indice de Uso das Garantias			
Projectos de I&D			x
Qualificações Académicas dos Colaboradores			x
Nº de Alunos/Pessoal Docente	x		
Nº de Alunos/Pessoal Não Docente	x		
Custos de Funcionamento/Nº de Alunos	x		
Nº de Alunos Diplomados Ano Lectivo /Nº Alunos Ano Lectivo			
Custos com o Pessoal/Colaboradores		x	x

Legenda : NA - Não Aplicável

Fonte: (Teixeira et al, 2005).

Quadro nº 1 – Respostas das Entidades do Estudo Comparativo de Casos

Todas as organizações do Estudo de Casos têm implementado um sistema de Contabilidade Analítica, no entanto, a sua informação apenas na Refrige e na Pluricoop, apoia a tomada de decisões. Na ESCE, dado o seu período experimental, ainda não serve de suporte na tomada de decisão, sendo todavia patente, a insatisfação revelada pelo facto.

Relativamente à informação do sistema de informação contabilístico ser importante para a análise, controlo, aplicação de eventuais medidas correctivas, medição da eficácia/eficiência e apoio à tomada de decisões, as três organizações são unânimes em considerar como importante ou muito importante. Contudo apenas a Refrige faz constar num documento escrito as medidas correctivas a realizar e que decorrem do apuramento dos desvios. É de salientar que todas as organizações elaboram Orçamento anual. A Refrige elabora-o por Centro de Custos enquanto a ESCE e a Pluricoop, elaboram o Orçamento Geral.

À excepção da Refrige, a ESCE e a Pluricoop não apuram custos por produto/serviço. A Pluricoop e a Refrige repartem os custos indirectos principalmente com base em horas de funcionamento, matéria-prima consumida e número de trabalhadores.

A Pluricoop é a única a calcular custos por actividade, identificando algumas actividades mas não aplica quaisquer geradores de custo, o que não é compatível com a metodologia de apuramento de custos de produtos ou serviços, com base nas actividades.

As três organizações afirmam utilizar indicadores económicos e financeiros retirados do sistema contabilístico para efectuar o diagnóstico interno, sendo que na Refrige e na Pluricoop são de natureza quantitativa e qualitativa compilando-os no *Tableau de Bord*, enquanto que a ESCE, utiliza apenas indicadores de natureza quantitativa não existindo nesta organização *Tableau de Bord*. Não existe *Balanced Scorecard* nas três organizações, porém, todas efectuam comparação dos resultados obtidos pelos indicadores. Na Refrige e na Pluricoop, em períodos mensais e em períodos homólogos, no caso da ESCE e da Pluricoop.

Os indicadores seleccionados pela ESCE reflectem um fócus sobre a avaliação e funcionamento operacional da organização e ainda no equilíbrio financeiro, observando-se a necessidade do Sistemas de Informação Contabilístico permitir a elaboração de indicadores de eficiência eficácia e economia, sendo para isso necessário a adequação do sistema de informação interno, estar organizado de acordo com o POCP e o seu Plano Sectorial para a Educação de tal forma que, permita simultaneamente a sua comparabilidade com as Escolas do Ensino Superior Público.

A Refrige reflecte um maior consenso na utilização dos indicadores referidos como importantes na teoria financeira e na análise empírica realizada.

Nem a ESCE nem a Pluricoop apresentam como indicadores de referência o EVA, o que reflecte bem os objectivos distintos das duas organizações. Enquanto que a Refrige tem de ter a preocupação com a maximização deste valor, na ESCE e na Pluricoop, é a combinação entre as vertentes social e económica que impera, em detrimento da maximização do valor acrescentado (TEIXEIRA ET AL, 2005).

5. Conclusão

Nas organizações do Estudo de Casos que efectuamos, foi possível verificar que a Contabilidade Analítica e o seu Sistema de Informação, ainda que em níveis distintos de implementação, são decisivos no apoio à tomada de decisão.

Enquanto instrumento de e para a gestão, também foi possível verificar que a informação obtida através da Contabilidade Analítica, se torna crucial na medição e avaliação do desempenho destas organizações. Quanto à definição e selecção de indicadores de avaliação de desempenho, é patente nas três organizações, que partindo todas da informação contabilística, o fazem tendo em conta as especificidades do seu objecto social, ainda que, possam, tal como referimos, apresentarem alguns indicadores em comum. Ou seja, no nosso estudo de casos fica claro que as organizações consideram a Contabilidade Analítica e a informação dela obtida, importante para apoiar a tomada de decisão e avaliação do desempenho, definindo para isso, um conjunto de indicadores que mais se ajustem às suas necessidades, sendo por isso na maioria, diferenciados por organização o que torna urgente que o desenho do sistema de informação interno, seja adequado à sua estrutura e especificidades ou então, esse sistema de informação "pode dar uma falsa ideia de modernidade, já que, ainda que esta se leve a cabo, no caso de não se adequar a cada contexto pode conduzir a uma contabilidade puramente de papel, porque os utilizadores, a que se destinam, podem chegar a não consultar a informação na hora de adoptar decisões" (ZORRINHO, 1991:86).

Referências

ALMEIDA, J. J. M. & MARQUES, M. C. (2002) - Public Accounting in Portugal: From the Monarchy (1761) to the II Republic; Disponível em: http://www.deakin.edu.com.

ALVES, T. & TEIXEIRA, A. B.; (2003) - A Contabilidade e o Valor na Perspectiva dos Utilizadores da Informação Financeira. ADCES. Leiria. Portugal.

ANTHONY, R. N. & GOVINDARAJAN, V. (1998) - Management Control Systems. Ninth Edition. Irwin McGraw-Hill.

CAIADO, A. P. (1997) –Contabilidade de Gestão. Áreas Editora. Lisboa. Portugal.

CAIADO, A P. & PINTO, A. C. (2002) - Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública. Áreas Editora; 2ª Edição. Lisboa. Portugal.

CAIADO, A. P. (2002) - Contabilidade de Gestão. Áreas Editora. Lisboa. Portugal.

CARVALHO, J. B. (2000) - 10 Anos de Reforma da Contabilidade Pública em Portugal. II Encontro Nacional do INA. Lisboa. Portugal.

CRAVO, D. J. S. (1991) - Considerações em torno do Paradigma da Utilidade. Actas das IV Jornadas de Contabilidade; ISCAA. Aveiro. Portugal.

CRAVO, D., CARVALHO, J. B. C., FERNANDES, O. & SILVA, S. (2002) - POCE Explicado – Plano Oficial de Contabilidade para o Sector da Educação. Editora Rei dos Livros. Portugal.

DECRETO-LEI N.º 47/77, de 7 de Fevereiro.

DECRETO - LEI Nº 410/89 de 21 Novembro – Plano Oficial de Contabilidade.

DECRETO - LEI Nº 232/97 de 3 Setembro – Plano Oficial de Contabilidade Pública.

DESPACHO Nº 9190 – A/98 – Estatutos da ESCE.

MARTINS, C. L. (2001) - O Controlo de Gestão e a Contabilidade. Ed. Víslis. Lisboa. Portugal.

MEIGS, R. F. et al (1996) - Accounting, The Basis for Business Decisions. McGraw-Hill. Missouri. 10th Edition. EUA.

SANTOS, Y. F., LÓPEZ, C. G. & LÓPEZ, R. F. (2002) - Indicadores de Gestão e sua Utilização nas Entidades Públicas; III Encontro Ibero-americano de Finanças e Sistemas de Informação. Setúbal. Portugal.

SOUSA, S. (1997) - Tecnologias de Informação – Para que são? E para quem?. FCA. Editora de Informática. Lisboa. Portugal.

TEIXEIRA, A. B. (1998) - A Análise de Performance de Segmentos. Dissertação de mestrado em Finanças Empresariais. ISCTE. Lisboa. Portugal.

TEIXEIRA, A. B., MATA, C.; RITA, R.; GONÇALVES S. & ROSÁRIO C. (2005) - Da implementação da Contabilidade Analítica à informação relevante para a gestão – Uma abordagem comparativa dos objectivos do POC e POCP**.** Projecto de Investigação do 2º Concurso do IPS. Setúbal. Portugal.

ZORRINHO, C. (1991) - Gestão da Informação. Editorial Presença. Lisboa. Portugal.