

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN PORTUGAL

Rogério Fernandes Ferreira
Leonor Fernandes Ferreira
Universidade Técnica de Lisboa

RESUMEN

El objetivo de este artículo es dar una visión amplia de la Contabilidad de gestión en Portugal. Después de la introducción, donde se precisa el significado de la expresión *contabilidade de gestão*, sigue la descripción crítica de las normas contables sobre costes y algunos datos sobre las prácticas de las empresas portuguesas en cuanto a los sistemas de contabilidad que han implantado. Se hace asimismo referencia al estado de la enseñanza y de la investigación en Contabilidad de gestión en Portugal.

El artículo expresa la opinión basada en la práctica, docencia, e investigación desarrollada por sus autores en contabilidad y finanzas empresariales, y recoge asimismo algunas críticas, indicando posibles tendencias de desarrollo futuro.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de Gestión, Costes, Contabilidad de Costes, Investigación Contable, Enseñanza, Portugal.

1. INTRODUCCIÓN

En Portugal, la contabilidad de gestión ha sido, sucesivamente designada por *contabilidade industrial*, *contabilidade de custos*, *contabilidade analítica*, *contabilidade de gestão* y *contabilidade de direcção estratégica*.

De acuerdo con Gonçalves da Silva (1966), la contabilidad interna o contabilidad analítica es, básicamente, una contabilidad de costos, entendiendo el autor por esta expresión la clasificación y registro de los gastos de exploración, del modo que, por las cuentas relativas a la producción y a la venta se puedan determinar los costes de producto y de distribución unitarios o totales de algunos o de todos los productos fabricados o de servicios prestados y de las diversas funciones de la empresa. Según Caiano Pereira y Seabra Franco (1994), el objeto de la contabilidad analítica o contabilidad de gestión son los costos, ingresos y resultados de las organizaciones que determina y estudia de acuerdo con las necesidades de la gestión de la organización en causa o su objetivo es proveer informaciones de naturaleza económica para el planeamiento y control de gestión, la toma de decisiones en las diversas funciones de la empresa y la evaluación de las existencias finales.

Acentuando que la literatura contable ha adoptado la designación de contabilidad analítica para caracterizar la contabilidad interna de vocación para el apoyo a la toma de decisión por la parte de los gestores, Pires Caiado (2003) concluye que la contabilidad de gestión tiene por objeto proveer datos para el control de gestión y valorizar los productos fabricados y en curso de fabricación. Hemos señalado, en otra ocasión, que la expresión contabilidad de gestión se acepta por sus preocupaciones con los fines de la disciplina o las preocupaciones de los profesionales, aunque no se deba dar-le exclusividad puesto que la

otra parte de la contabilidad también atiende al gestión en general y los aspectos internos de la exploración (Rogério Ferreira, 1983).

La normativa legal portuguesa utiliza las expresiones *contabilidad interna*, *contabilidad analítica* y *contabilidad de costes* (Decreto-Lei n.º 410/89). La expresión *contabilidad directiva* o *contabilidad de dirección estratégica* no está siendo utilizada con generalidad en Portugal, en la práctica, aunque empiece a surgir en títulos de tesis de master y en nombre de asignaturas de master y licenciatura. Los términos más elegidos en las asignaturas de programas universitarios son todavía los de *contabilidad analítica* y *contabilidad de gestión*, como han concluido Carvalho, Carvalho y Cardoso (2002).

La expresión *contabilidad de gestión* abarca los temas siguientes:

- i) Valorización de inventarios: el cálculo de costos de los productos o servicios de una empresa que serán necesarios para la valorización de inventarios y por consiguiente para la determinación del resultado periódico;
- ii) La utilización de costos estándares, o otros datos (por ejemplo, horas máquina, horas de trabajo directo, unidades producidas, unidades desperdiciadas) para planificación y control de las operaciones como forma de controlar los costos;
- iii) El uso de la información sobre costos y precios para decisiones de fijación de precios (*pricing*) o productos (de producir o comprar).

La información sobre costes también se utiliza para el establecimiento y control de las actividades y para la evaluación del desempeño de los dirigentes de las empresas; esta área es usualmente denominada de *sistemas de control* en la literatura proveniente de América del Norte. Actualmente, la expresión *contabilidad de gestión* se utiliza con el significado de sistemas de control.

Los *sistemas de control* incluyen las temáticas siguientes:

- i) La estructura de un sistema de costes (centros de beneficios);
- ii) El proceso de control (planificación y presupuestos);
- iii) La evaluación de desempeño (*tableau de bord*, *balanced scorecard*, ...).

Se usará la expresión *contabilidad de gestión* de acuerdo con el significado descrito anteriormente, para analizar sucesivamente el entorno en que se regula, practica, enseña y investiga la contabilidad de gestión en Portugal.

2. NIVEL DE NORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

2.1. El Plan Contable Oficial y la Contabilidad de Gestión

En Portugal se publicó un Plan Contable Oficial, designado en abreviaturas por POC, el 7 de febrero de 1977 (aprobado por el Decreto-Ley n.º 47/77), aplicable a las empresas en general con la excepción de las instituciones financieras y aseguradoras, que disponen de planes propios. En los años siguientes el POC sufrió posteriores alteraciones de poca importancia, y vino a ser reformulado en su generalidad por el Decreto Ley 410/89, de 21 de noviembre de 1989, para adaptarlo a la Directiva n.º 78/660/CEE (4ª Directiva), en su versión revisada.

Por el Decreto-Ley n.º 238/91, de 2 de junio de 1991, han sido introducidas nuevas alteraciones en

el POC para adaptar el derecho interno portugués a las normas de consolidación de cuentas establecidas por la Directiva n.º 83/349/CEE (7ª Directiva).

El POC presenta catorce capítulos, algunos tratando temáticas con ligación a los costos. En seguida se presenta una breve explicación de su contenido cuando se juzgue necesario.

El capítulo del POC más relevante para la contabilidad de gestión trata de los criterios de valoración (capítulo 5), de que se hablará en otro apartado del presente trabajo. Esos criterios no difieren sustancialmente de los corrientes en otros países de la Comunidad, y más en particular de los de España y Francia.

El capítulo 7 del POC refiere que la Cuenta de Pérdidas y Ganancias debe presentar los costes y los ingresos clasificados según su naturaleza (se prevé también una versión simplificada para pequeñas empresas). Inicialmente, se privilegió un modelo que permite una más fácil interpretación de la evolución de la empresa, separando para ello los resultados en *corrientes* (desdoblándolos en *resultados operacionales y financieros*) y *extraordinarios*, y imponiendo que se indiquen también valores del año anterior para efectos de comparación. Otro modelo es el de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidados que figura en el capítulo 14.

Aún, más recientemente, y para los años siguientes a 2002, será obligatoria la presentación del modelo de cuenta de resultados por funciones, para las empresas sujetas a revisión de cuentas, que son todas las sociedades anónimas y las sociedades por cuotas de mayor dimensión (Decreto-Ley 79/2003 de 13 de abril, y también Decreto-Ley n.º 44/99, de 12 de febrero).

En el Anexo (al Balance y a la Cuenta de Resultados) -conforme el capítulo 8 del POC- deben figurar un conjunto de informaciones que se destinan, unas a desarrollar y explicar cuentas y valores incluidos en el balance y en la cuenta de resultados y otras a divulgar hechos o situaciones que, sin tener expresión en aquellas demostraciones financieras, son útiles, puesto que influyen o pueden venir a influenciar la posición financiera de la empresa; se reconoce que la calidad de la información financiera de las empresas se enriquece con el Anexo y se atiende en su elaboración a las exigencias de la 4ª Directiva, incluyendo algunos otros puntos considerados relevantes. Las informaciones que debe contener el anexo a los estados contables consolidados figuran en el capítulo 14.

En la Tabla 1 se presenta el Cuadro de Cuentas que figura en el capítulo 10 del POC, por ser una síntesis excelente para quien desee conocer la sistematización seguida en Portugal.

TABLA 1. - CUADRO DE CUENTAS DEL PLANO OFICIAL DE CONTABILIDAD

1 – Disponibilidades	2 – Terceiros	3 – Existências	4 – Imobilizações	5 – Capital, reservas e resultados transitados	6 – Custos e perdas	7 – Proveitos e ganhos	8 – Resultados	9 – Contabilidad de custos	0 -
11 – Caixa	21 – Clientes	31 – Compras	41 – Investimentos financeiros	51 – Capital	61 – Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas	71 – Ventas	81 – Resultados operacionais		
12 – Depósitos à ordem	22 – Fornecedores	32 – Mercadorias	42 – Imobilizações corpóreas	52 – Acções (quotas) próprias	62 – Fornecimentos em- serviços externos	72 – Prestações de serviços	82 – Resultados financeiros		
13 – Depósitos a prazo	23 – Empréstimos obtidos	33 – Produtos acabados e intermédios	43 – Imobilizações incorpóreas	53 – Prestações suplementares	63 - Impostos	73 – Proveitos suplementares	83 – (Resultados correntes)		
14 – Outros depósitos bancários	24 – Estado e outros entes públicos	34 – Subprodutos, desperdícios, resíduos e refugos	44 – Imobilizações em curso	54 – Prémios de emissón de acções (quotas)	64 – Custos com o pessoal	74 – Subsídios à exploração	84 – Resultados extraordinários		
15 – Títulos negociáveis	25 – Accionistas (sócios)	35 – Produtos e trabalhos em curso		55 – Ajustamento de partes de capital em filiais e associadas	65 – Outros custos y perdas operacionais	75 – Trabalhos para a própria empresa	85 – (Resultados antes dos impostos)		
	26 – Outros devedores e credores	36 – Matérias-primas, subsidiárias e de consumo		56 – Reservas de reevaluación	66 – Amortizações do exercício	76 – Outros proveitos e ganhos operacionais	86 – Imposto sobre o rendimento do exercício		
	27 – Acréscimos e diferimentos	37 – Adiantamentos por conta de compras		57 – Reservas	67 – Provisões do exercício				
18 – Outras aplicações de tesouraria	28 – Provisões para cobranças duvidosas	38 – Regularização de existências	48 – Amortizações acumuladas		68 – Custos e perdas financeiros	78 – Proveitos e ganhos financeiros	88 – Resultados líquido do exercício		
19 – Provisões para aplicações de tesouraria	29 – Provisões para riscos e encargos	39 – Provisões para depreciação de existências	49 – Provisões para investimentos financeiros	59 – Resultados transitados	69 – Custos e perdas extraordinários	79 – Proveitos e ganhos extraordinários	89 – Dividendos anticipados		

Fuente: Decreto-Ley n.º 410/89, de 21 de Noviembre, alterado y editado por el Decreto-Ley n.º 238/91, de 2 de Julio.

No se insiere en el ámbito de este trabajo extendernos en comentar esta sistematización, sólo queremos sobresalir que se reservaron las clases 9 y 0 para la Contabilidad de costes y para el tratamiento de otras informaciones, como son por ejemplo las cuentas de orden, para las cuales no se exigió un tratamiento obligatorio de "partida doble".

El capítulo 12 del POC - Notas Explicativas – es importante como regulador de los procedimientos a seguir, en el que se presentan indicaciones sobre el significado y contenido de las clases de cuentas, cuentas y sus desdoblamientos, los movimientos que deben ser efectuados a débito y a crédito de cada cuenta y sus subcuentas o divisiones, con indicación de las contrapartidas.

No ha sido aún desarrollado un plan de cuentas relativo a la contabilidad de costes. Las alteraciones introducidas en el primer plan contable (de 1977), en 1989 y 1991, tuvieron como principal objetivo dar satisfacción a las Directrices Comunitarias, y esta orientación desvió el POC de líneas de actuación que habían sido ya preconizadas en 1977.

Con efecto, en la versión del POC de 1977 se indicaba en relación con la Contabilidad de Costes, en el apartado 10 del capítulo de introducción: "En lo referente a esta contabilidad se entendió que los correspondientes desarrollos deben ser considerados a niveles sectoriales y en una fase posterior, aunque con la deseable brevedad".

En las versiones del POC de 1989 y 1991 muy poco quedó señalado sobre estas importantes materias; se abandonó la referencia a la forma de desarrollar en el futuro la contabilidad de costes y dejó de constar en el modelo de cuenta de perdidas y ganancias por funciones referencia, en subcuentas, a tipos de costes.

Se podría decir que en sus revisiones recientes, el POC, dentro de la línea conceptual que se apuntaba, perdió consistencia lógica, o sea, se separó de un conceptualismo que, aunque no nítido, asentaba en una contabilidad externa (volcada para procesamientos financieros y movimientos con el exterior) y una contabilidad interna (volcada para la determinación de costes y ingresos, desde una perspectiva de exploración o interna).

3.2. La Contabilidad de Gestión: Principios y Normas

Hasta 2003 las instituciones de carácter profesional existentes no se habían ocupado de la elaboración de principios y normas para la contabilidad de costes. Ello no se debió a que no la considerasen relevante sino a que las preocupaciones de los profesionales han estado volcadas en atender de las urgentes necesidades de adaptar los documentos de la contabilidad financiera a los preceptos del POC, a las leyes fiscales, a las exigencias de las normas comunitarias y más recientemente a las normas del *International Accounting Standards Board* (IASB), y en los plazos marcados por estos textos legales.

Puede decirse que las asociaciones de profesionales no han encontrado estímulo en entidades externas (oficiales o comunitarias) para lanzarse en la fijación de principios y normas de contabilidad de costes. Además existe el convencimiento de que la contabilidad de costes debe primero ser objeto de normalización a niveles sectoriales y sólo en una fase posterior tendría lugar la normalización general.

Al no existir principios ni normas generalmente aceptados, para la elaboración de la información de la contabilidad analítica, las empresas siguen diferentes esquemas para satisfacer sus necesidades de información y los requerimientos de sus políticas de fijación de los precios, de acuerdo a filosofías de costes desarrolladas a partir de las universidades. Son

estudiados y confrontados los diversos métodos de cálculo de costes que se han vuelto tradicionales -"coste total" (*full-cost*) y "coste directo" (*direct cost*)- y otros que aparecen y que las empresas vienen adoptando en la práctica, dependiendo de las necesidades sentidas y del estadio de desarrollo de técnicas de costes de sus organizaciones.

Existen algunos paquetes de *software* desarrollados por empresas informáticas o por los departamentos de costes de las grandes empresas, pero no son de modelos normalizados de contabilidad de costes. Pero lo más habitual es que los datos sobre costes se obtengan partiendo de reclasificar los gastos y ingresos de la contabilidad financiera.

Es importante señalar que independientemente de los procedimientos que cada empresa siga, dadas sus necesidades de información y control, para determinar sus costes y para fijar sus precios de venta, ellas están también obligadas a presentar información sobre el valor de sus existencias, coste de las mercancías vendidas, valores de inmovilizado, etc., de acuerdo con exigencias del POC y de las leyes fiscales.

2.3. Valoración de los Inventarios según el POC

Con relación a la valoración de existencias el POC (apartado 3 del capítulo 5) establece:

"Las existencias serán valoradas al coste de adquisición o al coste de producción. Se considera como coste de adquisición de un bien la suma de su precio de compra y de los gastos soportados, directa ó indirectamente, para colocarlo en su estado actual en el local donde es almacenado. Se considera como coste de producción de un bien la suma del coste de las materias primas y otros materiales directos consumidos, la mano de obra directa, los costes industriales variables y los costes industriales fijos necesariamente soportados para producir y colocar en el estado en que se encuentra y en el lugar de almacenaje.

Los costes industriales fijos podrán ser imputados al coste de producción, teniendo en cuenta la capacidad normal de los medios de producción.

Los costes de distribución, de administración general y los financieros no son incorporables a los costes de producción.

Como costes de las salidas se adoptan los siguientes: coste ponderado, coste medio esperado, FIFO, LIFO, y coste estándar".

2.4. La Contabilidad de Gestión en el Sector Público

El Estado, como administración central o local (municipal), no aún sigue una contabilidad por partida doble, sino que lleva una contabilidad donde predominan los movimientos de tesorería y los registros catastrales de sus bienes de inmovilizado. Por otra parte el valor de los servicios prestados es medido en función de tarifas y precios públicos cobrados, no traduciendo así el valor real de las prestaciones que, por tratarse servicios públicos, son muchas veces gratuitas. El coste de los respectivos servicios tampoco es adecuadamente determinado, ya que se reparten los gastos habidos de acuerdo a meros criterios financieros, no se apuran amortizaciones, no se devengan los gastos y ingresos a los diferentes ejercicios, ni se calculan los costes por operación, departamento, etc., ni se siguen técnicas de costes utilizadas habitualmente por las empresas.

Quisiéramos llamar la atención que la contabilización y control de los gastos en general, salvo el caso de los organismos que gozan de autonomía financiera, siguen puras reglas de contabilidad pública que es una contabilidad de carácter normativo o legal, definida por reglas jurídico-financieras, de cumplimiento y control de gastos fijados en presupuestos. Se verifican si los gastos fueron

realizados de acuerdo a esos principios y reglas y si están conforme a lo presupuestado, siendo habitual que las cuentas del Estado sean fiscalizadas por un tribunal de cuentas.

El planeamiento contable general, al que corresponde el modelo del POC, suscita el planeamiento sectorial, de aplicación por ciertos grupos de empresas. Las experiencias de este planeamiento se limitaran a la aprobación de planos destinados a algunos sectores de la Administración Pública, que han quedado desajustados delante la publicación del diploma que aprobó el *Plano Oficial de Contabilidade Pública* (POCP).

En el seguimiento de la orientación constante de la Ley n.º 8/90, de 20 de febrero, reglamentada por el Decreto-Ley n.º 155/92, de 28 de julio de 1992, el Gobierno creó una estructura de misión que elaboró un proyecto de plano de cuentas aprobado por el Decreto-Ley n.º 232/97, de 3 de septiembre, que contiene el POCP en Anexo. La Ley n.º 8/90, de 20 de febrero de 1990, estableció que los organismos públicos deben llevar una contabilidad de caja y una contabilidad de sus compromisos con terceros y impuso a los servicios y organismos estatales con autonomía administrativa y financiera la obligación de emplear contabilidad por partida doble con subordinación al POC. El Decreto-Ley n.º 155/92, de 28 de julio, dejó establecido un marco importante al hablar que "los servicios y organismos del Estado deben organizar una contabilidad de costes como un instrumento de gestión".

Así el POCP es obligatorio para todos los servicios y organismos de la administración central, regional y local que no tengan naturaleza, forma y designación de empresa pública; seguridad social y organizaciones de derecho privado sin fines lucrativos que dispongan de ingresos mayoritariamente provenientes del Presupuesto del Estado.

El Plano abarca la contabilidad presupuestaria y patrimonial. Para el registro de operaciones de primer grupo, recorriendo a la estructura del actual Plan Oficial de Contabilidad, se ha optado por la creación y utilización de una nueva clase de cuentas (la clase 0). La articulación con la contabilidad en la óptica patrimonial se hace por vía de dos grupos de cuentas específicas de la clase de terceros (*Devedores pela execução do orçamento* y *Credores pela execução do orçamento*). Este proceso mantiene integralmente las dos lógicas - contabilidad presupuestaria y contabilidad patrimonial. Al permitirse una articulación entre las dos, se generan potencialidades acrecidas en los mecanismos de control.

El objetivo fundamental del plano es la creación de condiciones de integración de la contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica en una contabilidad pública moderna que resulte en instrumento de ayuda para los dirigentes. El POCP constituye una herramienta útil para el control de las cuentas públicas, posibilitando a los dirigentes mecanismo más apropiado, mejor uso de los dineros de los contribuyentes y mayor facilidad de control pelos organismos oficiales.

Coexistido dos planos de cuentas generales, hubo que repensar aquellas adaptaciones al modelo de plano de cuentas más reciente y que es el marco de los planos sectoriales publicados. Tal adaptación ocurre desde 1999, sobresaliendo ciertos problemas decurrentes de las alteraciones introducidas que no están de acuerdo con el modelo del plan general. Relativamente a las autarquías locales, las normas y las adaptaciones del POCP han sido establecidas por el Decreto-Ley n.º 54-A/99, de 22 de febrero que aprueba el *POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*. Algunos planos sectoriales han sido mientras tanto objeto de aprobación, por ejemplo, el *Plano Oficial de Contabilidade Pública para o Sector da Educação* (Portaria n.º 794/2000, de 20 de septiembre) y *Plano Oficial de Contabilidade do Ministério da Saúde* (Portaria n.º 898/2000, de 28 de septiembre).

O POCP constituye la base a adoptar en el delineamiento de los planos de contabilidad sectoriales. En consecuencia, estos deben adoptar para la misma operación el modelo do POCP. De notar que, pese el objetivo último del Plano ser lo de posibilitar una consolidación de las Cuentas del Estado, las reglas existentes sólo hacen referencias a los planos sectoriales.

Caiado y Calado (2002, p. 187) señalan los siguientes obstáculos a la implantación del POCP:

- Débil desarrollo informático y desactualización y falta de seguridad de los sistemas de información;
- Alta de preparación contable de muchos organismos públicos en que hay un desconocimiento generalizado de la técnica y los principios de contabilidad por partida doble;
- Tendencia para poner de lado la información patrimonial por desconocimiento y sólo atender a información presupuestaria.

3. PRACTICAS QUE SE UTILIZAN EN LAS EMPRESAS EN LO RELATIVO A LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

3.1. Aspectos Básicos Organizativos

La persona responsable de la contabilidad de costes suele recibir el nombre de *Contable de Departamento de Costes* o *Contable de Costes* o si se trata de un departamento, la persona que lo dirige, es el *Jefe del Departamento de Contabilidad de Costes*. La designación de *controller* se utiliza a veces, sobretudo en las subsidiarias portuguesas de multinacionales de mayor dimensión e sus funciones incluyen la supervisión, la contabilidad de costes y la gestión y análisis financiera. Todavía, lo más habitual es la designación de *Jefe de Contabilidad* (“*Chefe de Contabilidade*”) o la de *Director Financiero* (“*Director Financiero*”). Este ultimo es, por lo general y de manera más acentuada en las empresas de mayor dimensión, la persona que supervisa la contabilidad de costes así como los demás servicios financieros.

El cambio significativo en las habilidades técnicas y profesionales y en la formación (conocimiento) de las personas en los departamentos de contabilidad es otra cuestión importante. Actualmente, las personas jóvenes que trabajan en departamentos de contabilidad tienen un grado universitario, lo que contrasta con la experiencia practica de los mayores. También la expansión y generalización del uso de ordenadores ha mejorado la eficiencia en el trabajo de estos departamentos. El problema central queda todavía sendo los lenguajes de interfase entre los contables, dirigentes y los informáticos.

3.2. El uso de Estándares

Las empresas portuguesas que vienen utilizando estándares adoptan una de las variedades de estándares que la teoría de la contabilidad ha desarrollado. Los estándares son estimados con base en valores de mercado o históricos. Pocas empresas usan estándares como herramienta de decisión al nivel de costes operativos. En algunas empresas, los estándares son basados en estudios específicos relacionados con inputs y outputs de producción y lo que podrá ayudar en el proceso de tomada decisión. Sin embargo, algunos aspectos relacionados con la implementación de estándar aún están en discusión:

- Como establecer los mejores estándares;
- Como utilizar estándar en la análisis de costos relevantes;
- Como desarrollar y implementar análisis de tendencia basadas en estándares.

Por un lado, las cuestiones atrás referenciadas relaciónense con la selección de los inputs y su relevancia. Por otro lado, el cambio en el modo como las empresas están operando origina cambios en los inputs y los outputs y sesga los estándares cuando se hacen comparaciones.

Las empresas portuguesas, la comunidad universitaria y las consultoras han hecho esfuerzos

para que se incremente el uso de ordenadores en la contabilidad de gestión por estándares, con vista a mejorar su eficacia.

El uso de estándares se relaciona con la dimensión de las empresas, sus características domésticas o internacionales y las habilidades de sus directivos:

- Las empresas de pequeña dimensión no utilizan estándares formalmente, o sea como se definen en los libros académicos, aunque algunos dirigentes usan métodos similares para tomar decisiones basadas en reglas “thumb”;
- Las empresas de media dimensión, en general, han ya reconocido y entendido las ventajas de los estándares; estas ventajas son, nombradamente, la simplificación de los procedimientos y la posibilidad de aplicar gestión por excepciones; usualmente, las empresas que han adoptado estándares, han adquirido conocimiento que les permite distinguir entre diferentes grados de precisión de los estándares. Pero es común encontrar empresas que no revisan ni actualizan periódicamente los estándares debido a razones administrativas o exceso de actividad.
- Las grandes empresas industriales y las subsidiarias de empresas multinacionales suelen usar estándares desde hace bastantes años.

3.3. El uso de Sistemas de Contabilidad de Gestión

Se pueden distinguir tres situaciones en el uso de sistemas de contabilidad de gestión en las empresas portuguesas:

i) Empresas sin sistemas de contabilidad de gestión

Algunas de las razones que pueden explicar la inexistencia de sistemas de contabilidad de gestión pueden ser:

- Los directivos y los emprendedores no entienden la importancia de los sistemas de control de gestión;
- Los directivos reconocen las ventajas de tener un sistema que les puede ayudar, pero no quieren ser controlados por el sistema;
- Falta de capacidad financiera para diseñar, implementar y actualizar sistemas *on line*;
- Falta de habilidad técnica (interna e externa) para la diagnosis de las necesidades de información, diseño del sistema y su implementación;
- Falta de personas cualificadas y equipas motivadas para entrar y usar dichos sistemas;
- La dimensión o simplicidad de las operaciones internas de las empresas no justifica la inversión.

ii) Empresas que han adoptado recientemente sistemas de contabilidad de gestión

El diseño de los sistemas de contabilidad de gestión y sistemas de control ha sido ya discutido y aprobado por el Consejo de Directivos con el soporte de consultores externos y independientes. La implementación de los sistemas incluye la definición de funciones y tareas, el diseño y aprobación de un sistema de control de gestión detallado. Actualmente, empresas que hayan llegado hasta aquí, están buscando un responsable para acompañar la implementación. Infortunadamente, una parte de aquellas empresas no tienen éxito en la implementación del sistema. Sin embargo, algunas de ellas intentan empezar el proceso otra vez.

Alves (2003) elaboró seis estudios de caso y enviado una encuesta postal a 365 empresas de la industria transformadora portuguesa. Los resultados indican que el sistema contable de esas empresas se caracteriza pela existencia de contabilidad de gestión pela utilización preferencial de métodos

simples y técnicas tradicionales y por un modelo de organización descentralizado. Alves concluye aún que la información contable es afectada por factores institucionales y por características del decidor y de la propia decisión. La utilización de la información contable varía a lo largo del proceso de toma de decisión.

La misma autora (Alves, 2003) concluye también que todos los dirigentes consideran que la información contable no tiene un impacto significativo en la fase de implementación de las decisiones empresariales. El sistema de contabilidad implementado en las grandes empresas industriales portuguesas es una parte fundamental del sistema de información interno y se caracteriza por la existencia de contabilidad de gestión y utilización de criterios simples en la valorización de los inventarios. Se observa una opción por la utilización de métodos de más fácil aplicación y técnicas simples y tradicionales. Las bases de imputación asociadas a la mano-de-obra directa continúan a ser muy utilizadas.

iii) Empresas que tienen un bien desarrollado, bien estructurado y bien organizado sistemas de contabilidad de gestión

Hay poca investigación acerca de los factores que explican el desarrollo de la contabilidad de gestión y de los sistemas de control de las empresas portuguesas. Algunas de las características comunes en las empresas que tienen una contabilidad de gestión bien organizada y bien estructurada es la nacionalidad del control, el tipo de actividad y la talla de la empresa.

No es posible identificar con claridad ningún grupo de empresas que, por pertenecer a un sector determinado o por su dimensión, se destaquen sobre las demás por el mayor empleo de la contabilidad de gestión. De todas formas, las empresas de sectores industriales y las de mayor dimensión, principalmente las filiales de multinacionales, tienen habitualmente una contabilidad de costes organizada.

Si bien que las obligaciones que el POC establece para las empresas industriales y para las que disponen de stocks, ellas sólo pueden cumplirse si disponen de algún sistema para determinar el coste de sus productos, ello no implica que lleven necesariamente una contabilidad de costes, ya que se dejó una amplia libertad de procedimientos para obtener esos costes.

En una tesis doctoral, Ferreira (2002, p. 450), con base en entrevistas dirigidas a los directores financieros de 122 empresas no-financieras portuguesas (con una tasa de respuesta de 37%), concluye que los factores que influyen en el diseño e implementación de los sistemas de contabilidad de gestión y control de costes de las empresas son la estructura organizacional y estructura de propiedad. Entre las variables ambientales, son también importantes el dinamismo y la completitud, todavía su estrategia no suele ser importantes. Teniendo en cuenta las características de la información producida, las empresas portuguesas no parecen ser menos convencionales.

Con base en cuatro estudios de caso, Ferreira (2002, p. 452) se concluye también que los sistemas de contabilidad de gestión presentan diferentes grados de complejidad, sofisticación y coherencia. Entre los factores que facilitan el cambio, se ha identificado la estructura organizacional, el estilo de liderazgo, la innovación, la juventud de los gestores. Al revés, los factores de resistencia al cambio son las limitaciones físicas de los sistemas de contabilidad de gestión y control de costes existentes, la dimensión de la empresa, la falta de recursos y la inestabilidad en el liderazgo.

3.4. El uso de Sistemas de Presupuestos

Muchas empresas portuguesas usan sistemas presupuestarios y técnicas de control presupuestario, aunque algunas de ellas sólo elaboran presupuestos para las áreas que consideran más fundamentales, en general ventas y gastos de estructura. El presupuesto de tesorería, que la mayor

parte de las empresas disponen, suele ser independiente del resto del sistema presupuestarlo.

Dentro de la gran diversidad de técnicas usadas, existen empresas que disponen de sistemas presupuestarios completos y articulados con la contabilidad de costes, donde son elaborados periódicamente informes explicativos de las desviaciones habidas. Otras empresas utilizan presupuestos flexibles, que son revisados cada seis meses o hasta en períodos más cortos. Hay también empresas que trabajan con presupuestos a tres o cinco años integrados en sistemas de planificación a largo plazo que son ajustados año a año; esto es muy habitual en las empresas públicas y en empresas pertenecientes a grupos extranjeros.

A las empresas que acuden prestamos significativos o candidatas a incentivos financieros y fiscales, son solicitados, por parte de las entidades financieras y hasta por entidades oficiales, elementos de carácter previsional, designadamente presupuestos de la globalidad de la empresa. La comprobación a través de verificaciones físicas, documentarias y contables, de que no fueron cumplidos los objetivos previamente fijados (producción, ventas, liquidez, inversiones, resultados) puede suponer la pérdida de los incentivos que les hablan sido concedidos (intereses bonificados, beneficios fiscales,...).

Desde hace algunos años se estudia en los cursos superiores de Ciencias Empresariales y en los de Contabilidad, técnicas presupuestarias, como son los presupuestos por programas o presupuestos base cero, así como herramientas de contabilidad de costes del tipo ABC, costes de calidad, *just in time*, pero aún son relativamente pocas las empresas que las utilizan. Puede decirse que la bibliografía portuguesa sobre estas técnicas modernas es muy escasa y que principalmente se siguen a autores extranjeros. Pero cada vez más, académicos y profesionales van elaborando estudios, ejemplos y comentarios que son publicados en revistas del área.

4. LA ENSEÑANZA DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

4.1. Universidades y otras Escuelas Superiores

A lo largo de las últimas décadas, nuevas escuelas públicas y privadas han sido creadas en casi todas las capitales de distrito en el continente y islas de Madera y Azores. En Portugal existen dos tipos de instituciones ofreciendo enseñanza de grado superior: las universidades y las escuelas politécnicas.

Las más antiguas y conocidas facultades públicas ofreciendo formación en dirección de empresas y economía están situadas en Lisboa, Oporto y Coimbra. Las siguientes facultades se destacan por la calidad de su claustro científico: Instituto Superior de Economía e Gestão (ISEG), el Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa (ISCTE), la Faculdade de Economia (NOVA) de la Universidade Nova, ubicadas en Lisboa, y las Facultades de Economía de Porto e de Coimbra (FEP y FEC). Es también de mencionar el volumen de trabajo que en el área de contabilidad se realizado en la Universidade do Minho. Los institutos de contabilidad (Institutos Superiores de Contabilidade e Administração – ISCA's), que actualmente ofrecen licenciaturas en contabilidad y los institutos politécnicos, se localizan en ciudades portuguesas, nombradamente en Lisboa, Oporto, Coimbra y Aveiro.

Hay también una universidad no pública que constantemente aparece en primer lugar del ranking, es la Universidad Católica Portuguesa que ofrece licenciatura en dirección de empresas y economía y está localizada en Lisboa y otras ciudades, como Oporto, Leiria e Viseu.

Sin embargo, nuevas universidades privadas (por ejemplo, la Universidade Lusíada y la Universidade Autónoma), sobretodo en Lisboa y Oporto, han abierto sus puertas en las últimas dos décadas, ofreciendo grados en derecho, economía, dirección de empresas y psicología, etc. Incluso en

las pequeñas ciudades, estas universidades han abierto *campus*, ofreciendo cursos relacionados con las actividades de la región donde operan y son dinámicas.

La admisión a las universidades privadas es en general más cara que en las públicas, algunas de ellas tienen esquemas de becas instituidos.

El aumento y alargamiento de nuevas escuelas se debe a:

- Cambios en el ámbito social, económico y tecnológico que requieren personas más cualificadas;
- Nuevas leyes en educación que han autorizado el establecimiento de nuevas universidades y grados;
- Limitación del número de plazas para estudiantes en las universidades públicas, a través de *numerus clausus*.

En el comienzo del presente año (2003) había más de cien instituciones, públicas y privadas, ofreciendo grados de dirección de empresas, lo que ha sido apuntado por diversos expertos en esta área de conocimiento como tratándose de demasiada euforia, para un país tan pequeño como Portugal. Por estas razones, el gobierno ha hecho una evaluación más detallada y exigente de los cursos y de las universidades.

El número de profesores universitarios parece no ser suficiente para todas las universidades. Algunos profesores trabajan en más de una escuela y usualmente combinan la enseñanza en una universidad pública y en otra privada.

4.2. Cursos y Grados Universitarios

Los grados universitarios que incluyen asignaturas de contabilidad de gestión pueden ser clasificados de la siguiente forma:

- Grados intermedios (de dos o tres años de duración) en Ciencias Económicas y Empresariales o similares (informática de gestión, matemáticas aplicadas a la gestión,...) de los institutos politécnicos o de los Institutos Superiores de Contabilidad y Administración (ISCA's);
- Licenciatura en Economía, Dirección de Empresas o curso superior de Contabilidad (especialización en Auditoría o Sistemas de Control, en los ISCA's), de duración de cuatro a cinco años;
- Pos-graduaciones en las áreas de Dirección de Empresas, Tributación, Sistemas de Información y Contabilidad (MBA, Master of Science,...); es necesario tener una licenciatura para ser admitido en un master; el primer master en contabilidad ha empezado en 1994, en el ISCA (Aveiro).
- Doctorados en el área de Gestión, con especialización en contabilidad (ISCTE, Universidade Lusíada y Universidade Aberta), gestión general, marketing e otras.

Esta tendencia de acortar las licenciaturas va pareja a la organización de pos-graduaciones y programas de master, cada vez en mayor número. Los tópicos avanzados de contabilidad de costes y contabilidad de gestión serán principalmente objeto de estudio en esas pos-graduaciones.

En 2003 existía más de una decena de pos-graduaciones en contabilidad, algunas concediendo el grado de Master. En la Tabla 2 se resume la información sobre los programas especializados de Master en Contabilidad organizados en universidades portuguesas.

TABLA 2. – PROGRAMAS DE MASTER EN CONTABILIDAD EN LAS UNIVERSIDADES PORTUGUESAS

TÍTULO	UNIVERSIDAD	ANO DE CREACIÓN
Contabilidad y Finanzas Empresariales	Universidade Aberta (Aveiro)	1994
Contabilidad y Auditoria	Universidade Autónoma de Lisboa	1995
Contabilidad y Auditoria	Universidade do Minho	1997
Contabilidad y Administración	Universidade do Minho, en parceria con la Associação dos Politécnicos do Norte	1997
Contabilidad y Auditoria	Universidade Aberta e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra	1998
Contabilidad	Instituto Superior de Ciências Económicas y Financeiras, Lisboa, en colaboración con el Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa	1999
Ciencias Empresariales - Especialización en Contabilidad	Faculdade de Economia do Porto	1999
MBA - Master en Gestión - Especialización en Contabilidad y Auditoria	IESF - Instituto de Estudos Superiores Financeiros e Fiscais, Porto	2000
Contabilidad y Finanzas	Escola Superior de Gestão de Leiria, en parceria con la Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra e Universidade do Minho	2000
Contabilidad y Auditoria	Universidade de Évora	2001
Contabilidad	ISCTE – Instituto Superior de Ciências Económicas e Financeiras, Lisboa	2002

Fuente: ADCES (2003).

Además de estos cursos, varias universidades y otras escuelas portuguesas organizan programas de formación para directivos en los diversos campos de la gestión, tales como finanzas, comercial, contabilidad, sistemas de información.

4.3. Programas y Métodos

De acuerdo con Carvalho, Carvalho y Cardoso (2002), los términos *contabilidad analítica* (55%) y *contabilidad de gestión* son los que más se utilizan para designar las asignaturas de costes en Portugal (45%) y sólo cerca de 5% de cursos elegirán la designación *contabilidad estratégica* (5%).

En general, los programas de Contabilidad de Gestión incluyen, como mínimo, las asignaturas de tipos de costos, relación volumen de costos – beneficios, localización de costes, estándares e técnicas presupuestarias.

Las asignaturas de Contabilidad de Gestión pueden ser divididas en clases teóricas (ministradas a todos los alumnos, en general por un profesor doctorado) y clases prácticas (ministradas a pequeños grupos de cerca de treinta estudiantes por un profesor asistente). En algunos cursos de *Master Business Administration* (MBA), las sesiones teóricas son complementadas con sesiones de discusión de casos prácticos, como en la escuela AESE – Associação de Estudos Superiores de Empresa, una escuela privada que imparte un MBA, en conjunto con la escuela española IESE - Instituto de Estudios Superiores de Empresa. La evaluación se hace, en general, a través de testes y exámenes, incluyendo preguntas de índole teórica y práctica.

Por lo general las asignaturas de Contabilidad de Gestión son dadas en el segundo o tercer año de la carrera, después que los alumnos hayan frecuentado una o dos asignaturas de contabilidad financiera. La carga horaria varia, según las facultades, de 3 a 5 horas semanales (de 60 a 70 horas por semestre).

La Contabilidad de Gestión (sistemas de planificación y control, presupuestos, técnicas de análisis de desviaciones, precios de transferencia, centros de responsabilidad...) forma parte del currículo del curso superior de contabilidad de los ISCA's, y es una asignatura optativa en algunas licenciaturas de Ciencias Económicas y Empresariales o afines (normalmente en el ultimo o penúltimo año de carrera). En las pos-graduaciones en el área de gestión, la contabilidad de costes suele formar parte del plan de estudios, lo que no siempre ocurre con la contabilidad de gestión.

El programa de la asignatura de Contabilidad de Costes suele abarcar los siguientes temas: conceptos básicos de costes, estructura de sistemas de costos: los centros de costes; métodos de atribución de los costes comunes a los productos (costes por proceso, costes por pedidos, ABC;...); y estándares y análisis de desviaciones.

La tendencia actual en la enseñanza de la contabilidad de costes en las licenciaturas es volver a la separación entre clases teóricas (dadas normalmente por un profesor catedrático) y clases prácticas, en las que los alumnos, reunidos en grupos de cerca de treinta, realizan ejercicios bajo la supervisión de un joven asistente. Actualmente no existe esta clara separación y predomina la vertiente técnica (resolución de ejercicios o de un caso práctico de empresa, que se va resolviendo a lo largo del curso) En algunas pos-graduaciones las clases teóricas son completadas con la discusión de casos.

4.4. Formación Profesional

Las empresas están buscando cada vez más profesionales del área de contabilidad para organizaren sus contabilidades de gestión y sus sistemas de control.

Algunas universidades organizan programas cortos (finanzas, marketing, contabilidad, sistemas de información) de actualización para ejecutivos de empresas y tienen sus propios centros. Otras instituciones públicas y firmas privadas de consultoría especializadas en educación profesional y formación, también organizan cursos de corta duración, para ejecutivos y gestores de topo, que suelen incluir temas de contabilidad.

Existen diversas entidades públicas y privadas al margen de la universidad, como, por ejemplo, la Associação de Estudos Superiores da Empresa (AESE), el Instituto Nacional de Administração (INA) y el Centro de Estudos de Gestão y Organização Científica (CEGOC) de vocación para formación de mandos intermedios y directivos de empresas. Con relativa frecuencia, los programas de carácter general que organizan sobre dirección de empresas, incluyen algunas sesiones de contabilidad de gestión.

Desde la década de noventa del siglo pasado, dando respuesta a las necesidades crecientes de las empresas en esta área, se organizan en mayor número seminarios sobre temas específicos de contabilidad de costes y de gestión (ABC, técnicas de control presupuestario, indicadores claves de gestión, *balanced scorecard*, etc.).

Los organismos de los profesionales de contabilidad (*Câmara dos Técnicos Oficiais Contas*) y auditoria (*Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*) también sieguen organizando cursos dirigidos a sus miembros.

Carvalho, Carvalho y Cardoso (2002) han concluido que una parte significativa de los profesores ha practicado pocos años de enseñanza superior, y que la necesidad de elevar la formación

académica y el nivel de investigación sobre costes, tanto cualitativa como cuantitativamente relativamente a otros países, una vez que tenemos menos doctores y menos trabajos publicados.

5. INVESTIGACIÓN EN CONTABILIDAD DE GESTIÓN

5.1. Centros de Investigación

Hasta el presente, no hay en Portugal ningún centro de investigación institucionalizado en contabilidad de gestión. Los profesores y asistentes hacen investigación por forma a progresar en la carrera académica, pero de modo individual. Sin embargo, en los últimos años han aparecido trabajos de investigación hechos por equipos de dos o más universidades.

No existe en Portugal ninguna asociación profesional del área de la contabilidad de costes. Todavía, se ha creado, en 1995, la Asociación Nacional de Profesores de Contabilidad -ADCES- *Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior* con propósitos semejantes a ASEPUC de España y integrada en el Instituto Internacional de Costos. Uno de sus objetivos es promover la investigación en todas las áreas de contabilidad, incluyendo las de contabilidad de gestión. En 2003, la ADCES tenía ya más de tres centenas de miembros.

Además, una comunidad virtual de investigadores portugueses en contabilidad ha sido creada, en 2001, con el nombre *GRUDIS – Grupo de Discussão de Contabilidade*. Su creación ha resultado de la percepción de las necesidades de mejor conocer los tópicos de interés entre los investigadores portugueses, y además como un medio de incrementar la comunicación entre ellos. En particular, los objetivos del GRUDIS son promover la discusión y el cambio de ideas entre investigadores, mantenerlos actualizados acerca de las investigaciones de sus colegas portugueses, dirigir y organizar la red de contactos y *websites* de su cerca de cuarenta miembros, crear un espacio de circulación de los trabajos para discusión y comentario y un calendario de eventos. El lenguaje oficial del GRUDIS es el portugués y se abre a todos los investigadores portugueses.

5.2. Tesis Doctorales

En Portugal, hay pocos profesores titulares y catedráticos en contabilidad, que en su mayoría completó su doctorado en el extranjero (España, Reino Unido, EE.UU. y Francia). Sin embargo, la mayoría de sus tesis no han sido ni traducidas para portugués, ni publicadas en Portugal.

Hasta los principios de los años noventa del siglo pasado, siete tesis doctorales sobre temáticas de contabilidad habían sido aprobadas por las universidades portuguesas:

- Polybio Garcia (1935), Gonçalves da Silva (1935), Pires Cardoso (1943), Cruz Vidal (1955) e Rogério Ferreira (1983) en la Universidad Técnica de Lisboa;
- José António Sarmiento (1962) e Cimourdain de Oliveira (1964) en la Facultad de Economía de la Universidad de Oporto.

No tenemos conocimiento de que se hayan defendido en Portugal tesis doctorales específicamente en contabilidad de costes hasta cuando Pires Caiado (1998) presenta, en la Universidad Aberta, la concepción de un modelo de clasificación racional de las operaciones empresariales y su tratamiento contable. Anteriormente, Carvalho (1996) había defendido en la Universidad de Zaragoza una tesis sobre modelo de información contable para las universidades públicas e su aplicación en Portugal.

En 2002, por lo menos cuatro tesis de doctorado sobre contabilidad de gestión fueran concluidas por autores profesores, tres de ellas en universidades del Reino Unido e una en la Universidad de Beira Interior. Major (2002) y Vieira (2002) estudiaron el sistema de costos ABC,

mientras que Ferreira (2002) y Alves (2003) trataran las prácticas de contabilidad de gestión y sistemas de control de las empresas portuguesas. Estos últimos usan encuestas y casos de estudio, como metodología de investigación.

La Tabla 3 contiene la lista de las tesis doctorales en contabilidad que han sido integralmente publicadas en portugués y el nombre de sus autores, que como se ve no tratarán en general la contabilidad de gestión. La tesis de Marques de Almeida (1998) ha sido aprobada en la Universidad Complutense de Madrid y después traducida para portugués, las otras fueron aprobadas por universidades portuguesas.

TABLA 3. – TESIS DOCTORALES EN CONTABILIDAD PUBLICADAS EN PORTUGUÉS

AUTOR	TÍTULO	AÑO DE PUBLICACIÓN
Polybio Garcia	A Unificação dos Balanços	1935
Fernando Gonçalves da Silva	A Regulamentação Legal da Escrituração Mercantil	1935
Caetano Léglise da Cruz Vidal	Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional	1955
José António Sarmento	Alguns Aspectos do Problema da Gestão e Análise Contabilística dos Stocks	1962
Camilo Cimourdain de Oliveira	A Reintegração Acelerada como Incentivo Fiscal ao Investimento	1964
Rogério Fernandes Ferreira	Normalização Contabilística	1984
Armandino Cordeiro dos Santos Rocha	Contributo da Contabilidade Multinacional para a Análise e Informação Empresarial	2000
António Campos Pires Caiado	Modelo de Classificação Racional das Operações Empresariais	1999
José Joaquim Marques de Almeida	Auditoria Previsional e Estratégica	2000

Fuente: ADCES (2003).

En el ISCTE, el programa doctoral ha sido iniciado en 2001; hay en fase de elaboración más de diez tesis en contabilidad, por lo menos cuatro sean concluidas específicamente sobre temáticas de contabilidad de costos. También en la Universidad Aberta y en la Universidad Lusíada están siendo elaboradas tesis doctorales sobre temáticas de contabilidad de costos.

Los programas doctorales recientemente seguramente contribuirán al desarrollo de la investigación contable en Portugal.

5.3. Tesis de Master

Los programas de Master requieren la aprobación en una tesis por forma a obtener el grado académico. Por eso, la oferta de programas de Master especializados en contabilidad ha sido importante para el desarrollo de la investigación contable en Portugal. Sin embargo empiezan ya a ser significativo el número de veces que se eligen temas de costes para tesis de master.

La mayoría de las tesis de master en contabilidad que están en curso en 2003 tienen como supervisores dos profesores de la Universidad de Minho: Joao Carvalho orienta sobretodo tesis en el área de la contabilidad pública, aunque Lúcia Lima Rodrigues sigue apoyando trabajos de temáticas muy diversificadas. Las tesis sobre contabilidad de gestión respetan las siguientes temáticas:

- La contabilidad de gestión en las instituciones bancarias portuguesas;
- La determinación del resultado en las empresas constructoras portuguesas;
- El control interno en el Plan Oficial de Contabilidad de las Autarquías Locales - estudio de caso;
- *Tableaux de bord* y su aplicación en las instituciones de enseñanza superior publicas;
- Prácticas de contabilidad de gestión: sistemas de costos y control de gestión - técnicas actuales.

Son varias las tesis de master en contabilidad que han sido publicadas en libro, pero sólo cuatro tiene títulos relacionados con los costos: Martins (2001) trata el control de gestión y Bernardes (2001) estudia la contabilidad de las autarquías locales, mientras Ferreira (2000) abarca la contabilidad del medio ambiente y Caseirão (2003) la perspectiva contable de la auditoria medio ambiental.

5.4. Publicaciones

Es exigua la literatura existente, de origen portuguesa, sobre contabilidad de costes. Se reducen a cuatro los manuales bien desarrollados de contabilidad de costes, escritos por los siguientes profesores: Gonçalves da Silva (1966) Pires Caiado (2003), Caiano Pereira con Vitor Franco (1994) y Esteves Pereira (1999). Es también de señalar un libro pionero de casos de Rogério Ferreira (1960), que contiene los fundamentos teóricos, enunciados y soluciones de casos reales de empresas portuguesas. Además de estos textos, son muy empleados en las clases los libros de autores norteamericanos como es el caso de los clásicos manuales de Horgren (Hornrgren *et al.*, 2000).

No tenemos todavía en Portugal ninguna revista específica dedicada a la contabilidad de gestión. Las revistas existentes en Portugal que merecen más destaque en contabilidad son: la “Revista de Contabilidade y Comércio”, el “Jornal do Técnico de Contas y da Empresa”, el “Jornal de Contabilidade de la Associação Portuguesa dos Técnicos de Contabilidade (APOTEC)”. Será también la “Revista de Contabilidade e Finanças” y la “Aula de Comércio”. Estas revistas suelen incluir algún artículo sobre contabilidad de costes, aunque en menor número que los que tratan de contabilidad financiera y de asuntos fiscales. La Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) y a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas publican también sus revistas, “O TOC” y “Revisores e Empresas”, respectivamente, pero los artículos ahí tienen más cariz profesional. La “Revista Estudos de Gestão” del ISEG la “Revista Portuguesa Brasileira de Gestão” del ISCTE publican por veces trabajos de temáticas contables.

Carvalho, Carvalho y Cardoso (2002) investigaran el estado actual de la investigación de contabilidad de gestión en Portugal. La metodología adoptada fue la utilización de una encuesta dirigida a docentes del ensino superior representativo de 64 escuelas y el inventario de artículos por ellos publicados. Son seis los autores responsables por cerca de mitad de las publicaciones en contabilidad de gestión, todos estos mantienen ligación con escuelas superiores, no específicamente con la contabilidad de gestión: unos como profesores otros como estudiantes en programas de master, siendo que sus publicaciones resultan de trabajos escolares. Las temáticas que se consideran más importantes en contabilidad de gestión incluyen la contabilidad del medio ambiente, la gestión estratégica de costos (ABM, *target costing*), los indicadores financieros y no financieros, y los sistemas de información para la gestión.

El futuro de la contabilidad de gestión en Portugal será seguramente influido pelo entorno en lo cual se regula, practica, ensaña y investiga contabilidad de gestión.

El inicio, en varias universidades, de master específicos en contabilidad y más recientemente

de programas doctorales es hoy un factor importante de desarrollo de la investigación en este campo de conocimientos. No tenemos dudas, dado el creciente interés en el mundo empresarial por este tipo de conocimientos, habrá un fuerte incremento de estudios, y, como consecuencia, de publicación de artículos y libros sobre materias relacionados con la contabilidad de gestión. De todas formas, al que se produzca esta expansión depende en grande parte de los incentivos a la investigación que se sepan crear y de la fluidez de las relaciones entre las empresas y la universidad.

REFERENCIAS

- ADCES [Associação de Docentes de Contabilidade do Ensino Superior] (2003): www.adces.pt
- ALVES, Maria do Céu (2003): ‘Decisores e Informação Contabilística – Sua Influência nas Decisões Empresariais’. *Tesis doctoral*. Universidade da Beira Interior.
- BERNARDES, António (2001): *Contabilidade Pública e Autárquica*. Coimbra, Centro de Estudos e Formação Autárquica.
- CAIANO PEREIRA, Carlos y SEABRA FRANCO, Victor (1994): *Contabilidade Analítica*. 6ª edição, Lisboa, Editora Rei dos Livros.
- CARVALHO, João (1996): ‘Proposta de um Modelo de Informação Contabilística para as Universidades Públicas e sua Aplicação em Portugal’. *Tesis doctoral*. Universidad de Zaragoza.
- CARVALHO, João (1998): ‘O Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) – Análise e Perspectivas Futuras’. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*. n.º 397, Outubro, pp. 234-239.
- CARVALHO, João, L. Martinez y V. Pina Torres Pradas (1999): *Temas de Contabilidade Pública*. Lisboa, Reis dos Livros.
- CARVALHO, José; CARVALHO, Carla y CARDOSO, Elisabete (2002): ‘A Investigação de Contabilidade de Gestão em Portugal: um Estudo Empírico’. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*. n.º 443, Agosto/Setembro, pp. 232-240.
- CASEIRÃO, Manuel (2003): *Auditoria Ambiental – Perspectiva Contabilístico-financeira*. Lisboa, Áreas Editora.
- CIMOURDAIN DE OLIVEIRA, Camilo (1964): ‘A Reintegração Acelerada como Incentivo Fiscal ao Investimento’. *Tesis doctoral*. Faculdade de Economia do Porto.
- CRUZ VIDAL, Caetano (1955): ‘Ensaio sobre um Planeamento Contabilístico Racional’. *Tesis doctoral*. Universidade Técnica de Lisboa.
- ESTEVES PEREIRA, João (1999): *Contabilidade Analítica - Curso de Contabilidade*., Lisboa, Plátano Editora.
- FERREIRA, Aldónio. (2002): ‘Management Accounting and Control Systems Design and Use: an Exploratory Study in Portugal’. *Tesis doctoral*. Lancaster University.
- FERREIRA, Clementina (2000): *Da Contabilidade e do Meio Ambiente*, Lisboa, Vislis Editores.
- FERREIRA, Leonor F., REGOJO, Pedro y CABRAL, Joaquim (1996): ‘The Practice and the Teaching of Management Accounting and Control Systems in Portugal’, in *Management Control and National Culture: a Comparative Survey of the Mediterranean Area*. Catturi, Giuseppe y Angelo Riccaboni, (eds), série “Monografias”, n.º 16, Siena, CEDAM, pp.155-170.
- FERREIRA, Rogério (1960): *Casos de Contabilidade Industrial – Enunciados, Fundamentos Teóricos e Resoluções*. Lisboa.
- FERREIRA, Rogério (1983): ‘Normalização Contabilística’. *Tesis doctoral*. Universidade Técnica de Lisboa.
- FERREIRA, Rogério F., REGOJO, Pedro FERREIRA y Leonor F (1996): ‘La Contabilidad de Gestión en Portugal’, in *La Contabilidad de Gestión en Latinoamérica*, Madrid, Liscano Alvarez, Jesus (ed), AIC y AECA, pp. 287-301.
- GARCIA, Polybio (1935): ‘A Unificação dos Balanços’. *Tesis doctoral*. Universidade Técnica de Lisboa.
- GONÇALVES DA SILVA, Fernando (1935): ‘A Regulamentação Legal da Escrituração Mercantil’. *Tesis doctoral*. Universidade Técnica de Lisboa.
- GONÇALVES DA SILVA, Fernando (1966): *Contabilidade Industrial*. 3ª edição, revista, Lisboa, Livraria Sá da Costa Editora.

- GUIMARÃES, Raul; SANTOS, Luís y GONÇALVES, Policarpo (2000): 'Evolução e Situação Actual sobre a Produção de Artigos sobre Contabilidade em Portugal (1987-1997): um Estudo Empírico'. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 225, vol. LVII, pp. 75-107.
- HORNGREN, Charles; FOSTER George y DATAR, S. (2000): *Cost Accounting: a Managerial Accounting*, USA, Prentice-Hall Inc.
- MAJOR, Maria. (2002): 'The Impact of the Liberalisation of the Portuguese Telecommunications Industry upon Marconi's Management Accounting System: Activity-Based Costing and New Institutional Theory' *Tesis doctoral*. Universidad de Manchester.
- MARTINS, César (2001): *O Controlo de Gestão e a Contabilidade*, Lisboa, Vislis Editores.
- PIRES CAIADO António. (1998): 'Modelo de Classificação Racional das Operações Empresariais'. *Tesis doctoral*. Universidade Aberta de Lisboa.
- PIRES CAIADO António. (2003): *Contabilidade de Gestão*. 3ª ed., Lisboa, Áreas Editores.
- PIRES CAIADO, António y PINTO, Ana (2003): *Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública*. 3ª ed., Lisboa, Áreas Editora.
- PIRES CARDOSO, J. (1943): 'Fiscalização das Sociedades Anónimas'. *Tesis doctoral*. Universidade Técnica de Lisboa.
- SARMENTO, José António (1962): 'Alguns Aspectos do Problema da Gestão e Análise Económica de Stocks'. *Tesis doctoral*. Faculdade de Economia do Porto.
- SEABRA FRANCO, Victor (2002): 'Sobre os Conceitos de Contabilidade de Gestão e de Custos'. *Revista de Contabilidade e Comércio*, n.º 230, vol. LVIII, pp. 357-376.
- VIEIRA, Rui (2002): 'Accounting and Change in the Financial Services Sector: The case of Activity-Based Costing in a Portuguese Bank'. *Tesis doctoral*. Universidad de Warwick.

NORMAS LEGALES

- Directiva 78/660/CEE, de 25 de Julho, JO N.º L 222, (78-08-14), pp. 0011-0031.
- Directiva 83/349/CEE, de 13 de Junho, JO N.º L 193 (83-07-18), pp. 0001-0017.
- Lei n.º 8/90, DR I Série n.º 43 (90-02-20), pp. 685-687.
- Lei n.º 6/91, DR I Série A n.º 42 (91-02-20), pp. 822-827.
- Lei n.º 91/2001, DR I Série A n.º 192 (01-08-02), pp. 5352-5369.
- Decreto-Lei n.º 47/77, DR I Série n.º 31, 2º Suplemento (77-07-07), pp. 200-(6)-200-(53).
- Decreto-Lei n.º 155/92, DR I Série A n.º 172 (92-07-28), pp. 3502-3508.
- Decreto-Lei n.º 238/91, DR I Série n.º 149 (91-07-02), pp. 3364-3389.
- Decreto-Lei n.º 44/99, DR I Série, n.º 36 (99-02-12), pp. 762-765.
- Decreto-Lei n.º 54-A/99, DR I Série A n.º 44 (99-02-22), pp. 1018(2)-1018(84).
- Decreto-Lei n.º 79/2003, DR I Série-A, n.º 95 (03-04-23), pp. 2571-2575.
- Portaria n.º 794/2000, DR I Série B n.º 218 (00-09-20), pp. 4976-5054.
- Portaria n.º 898/2000, DR I Série B n.º 225 (00-09-28), pp. 5250-5314.



Rogério Fernandes Ferreira

Economista y abogado. Profesor Catedrático jubilado del Instituto Superior de Economía y Gestión de la Universidad Técnica de Lisboa. Ha sido profesor de la Universidad Católica Portuguesa y de la Universidad Nova de Lisboa. Ha sido el primer Presidente de la Comisión de Normalización Contable de Portugal. Miembro honorario de la Cámara de los Técnicos de Cuentas, y Miembro honorario de la Orden de los Auditores Oficiales de Cuentas. Miembro fundador de la ADCES (Asociación de Docentes de Contabilidad de la Enseñanza Superior) y de la Orden de los Economistas. Autor de varias decenas de libros, y millares de artículos científicos y de opinión publicados en revistas y periódicos, tanto en Portugal como en otros países.



Leonor Fernandes Ferreira

Profesora en el Instituto Superior de Economía e Gestão, en los programas de MBA y licenciatura en Gestión, adonde se ocupa de los cursos de Contabilidad y de Análisis y Gestión Financiera, respectivamente. Ha obtenido sus grados académicos en la Universidad Católica Portuguesa (Licenciatura en Gestión), en la Universidad Técnica de Lisboa (Licenciatura en Economía) y en la Universidad Nova de Lisboa (MBA, en colaboración con la Wharton School). Ha colaborado en obras colectivas internacionales como *The European Accounting Guide*, o *Transnational Accounting*. Es miembro del Editorial Board en *The European Accounting Review*, y *Gestin - Revista de Gestão*. Miembro de la Mesa de la Asamblea General de la Cámara de los Técnicos Oficiales de Cuentas.