
A CONTABILIDADE NAS DECISÕES DE GESTÃO DOS DIRIGENTES PORTUGUESES*

ACCOUNTING IN DECISIONS MADE BY PORTUGUESE MANAGING DIRECTORS

Maria do Céu Gaspar Alves

Doutora em Gestão com Especialização em Contabilidade pela UBI
Professora do Departamento de Gestão e Economia da Universidade da Beira Interior

Endereço: Universidade da Beira Interior - UBI
Departamento de Gestão e Economia, Edifício Ernesto Cruz
CEP: 6200 209 - Covilhã - Portugal
Telefone: 275319636
E-mail: mceu@ubi.pt

RESUMO

Este artigo apresenta os resultados de um trabalho de investigação sobre a utilização de informação contabilística no processo de decisão dos dirigentes de grandes empresas industriais portuguesas. O trabalho empírico efectuado consistiu na análise de seis estudos de caso elaborados a partir de 17 entrevistas efectuadas a dirigentes das áreas financeira, produtiva e comercial de seis empresas. Os resultados obtidos indicam que, nos casos analisados, a informação contabilística é utilizada na maioria das decisões de gestão, não sendo identificadas diferenças significativas entre decisões estratégicas e de rotina.

Palavras-chave: Contabilidade de gestão. Processo de decisão. Controlo de gestão. Sistema de informação contabilístico.

ABSTRACT

This paper reports the results of an empirical study on the use of accounting information in managers' decision-making processes. The empirical study consisted of analysis of six case studies derived from 17 interviews conducted with directors from the areas of finance, production and business in six Portuguese's manufacturing firms. The results indicate that accounting information is used in the majority of decisions with no differences found between strategic and operational decisions.

Key words: Management accounting. Decision-making. Management control. Accounting information systems.

1 INTRODUÇÃO

De um modo geral, a literatura existente sobre a tomada de decisão organizacional procurou estudar a forma como as organizações tomam as suas decisões e o modo como os comportamentos afectam os resultados da decisão (HUBER; McDANIELS, 1986). Nesta perspectiva, durante os anos 50 e 60 a Escola de Carnegie liderou a investigação nesta área

* Artigo recebido em 29.01.2007. Revisado por pares em 11.04.2007. Reformulado em 24.02.2008. Recomendado em 27.02.2008 por Ilse Maria Beuren (Editora). Publicado em 17.10.2008. Organização responsável pelo periódico: FURB.

com uma série de estudos, baseados na estrutura conceptual de *Organizations* (MARCH; SIMON, 1958), e cujos resultados estão resumidos em *The Behavioral Theory of the Firm* (CYERT; MARCH, 1963). Só mais tarde, serão desenvolvidos alguns estudos baseados no *Modelo Processo* (MINTZBERG et al., 1976) com os quais se procurou ampliar os conhecimentos sobre a complexidade do processo de tomada de decisão.

Posteriormente, em mais uma tentativa de enriquecer o conhecimento científico sobre o tema, Allison (1969) descreve três modelos de tomada de decisão organizacional, o *Modelo do Actor Racional*, o *Modelo do Processo Burocrático* e o *Modelo Político* e utiliza estes modelos com sucesso na explicação da Crise dos Mísseis Cubanos que decorreu nos Estados Unidos, durante a administração de Kennedy.

Também o modelo de tomada de decisão *Caixote do Lixo* veio enriquecer os conhecimentos nesta área ao introduzir, em muitos contextos, a noção de aleatoriedade do processamento na tomada de decisão organizacional (COHEN et al., 1972).

Outras abordagens foram ainda efectuadas na análise da não previsibilidade do processo (LINDBLOM, 1959; MINTZBERG et al., 1976; ANDERSON, 1983) ou ainda na análise de questões sobre poder e política no processo de tomada de decisão (PETTIGREW, 1972). Contudo, o *modelo racional* com a sua ênfase nas teorias quantitativas permanece o ponto de partida clássico para qualquer estudo da tomada de decisão (HARRISON, 1999).

A investigação sobre a tomada de decisão organizacional originou aparentemente quadros de referência analíticos contraditórios, desde modelos que encaram a tomada de decisão como racional e sequencial até modelos que descrevem o processo de aleatório e anárquico. No entanto, uma análise mais profunda da situação permite concluir por uma complementaridade e não uma contradição, entre estes modelos.

Na literatura sobre a tomada de decisão, existem algumas ideias consensuais relativamente ao tipo de decisões e à estrutura do processo. Assim, é usual distinguem-se as decisões de rotina das decisões complexas e considerar no processo de decisão várias fases: identificação do problema, procura de soluções alternativas, avaliação das alternativas e escolha de uma alternativa de solução. Quanto às perspectivas básicas segundo as quais a tomada de decisão pode ser abordada, apresentam-se fundamentalmente quatro: a normativa, a descritiva, a analítica e a comportamental (BROWNE, 1993; ALVES, 2003).

O desenvolvimento de diferentes teorias sobre decisão ofereceu procedimentos de resolução para os problemas estruturados (teoria dos jogos, programação linear, caminho crítico - Pert- etc.). Le Moigne (1974) chama a atenção para o facto de que estas contribuições facilitam o processo de tomada de decisão, mas não substituem o decisor. Quando o decisor deixar de ser necessário, a decisão deixa de existir.

No entanto, perante situações mais complexas, caracterizadas por decisões ditas não estruturadas, estes procedimentos mostraram as suas limitações e foram relegados para meros instrumentos de apoio à decisão. Nestas últimas situações, são as características pessoais e a experiência do decisor que assumem especial relevo (BENTLEY, 1998).

É precisamente no seguimento destes trabalhos que se insere o presente estudo, cujo objectivo de investigação é estudar o modo como é utilizada a informação contabilística, nas grandes empresas industriais portuguesas, e mais concretamente, no processo de tomada de decisão.

Este estudo procura contribuir para um maior conhecimento da realidade empresarial portuguesa o que o torna útil quer no contexto empresarial quer no contexto académico. Para isso, foram efectuadas 17 entrevistas, gravadas, de pelo menos 2 horas cada, a dirigentes de seis empresas da indústria transformadora.

Assim, uma das principais metas deste trabalho consiste na recolha de evidências que permitam aprofundar o conhecimento da realidade portuguesa, no que diz respeito ao sistema contabilístico implementado e à forma como ele é utilizado.

2 UTILIZAÇÃO DE INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA - PRINCIPAIS ESTUDOS

Os estudos sobre a utilização de informação contabilística na gestão não têm grande tradição. O primeiro destes estudos foi desenvolvido por Simon (Simon et al., 1954) na década de cinquenta e representa o maior trabalho de investigação efectuada, até à data, sobre a utilização de informação contabilística no contexto empresarial. Procurou analisar a forma como os sistemas contabilísticos deveriam estar organizados nas empresas para permitirem uma utilização mais produtiva da informação contabilística na tomada de decisão. Um dos seus maiores contributos consistiu na definição de uma tipologia das decisões de gestão.

Mais recentemente, destaca-se o estudo de McKinnon e Bruns (1992) que se centrou nas características da informação utilizada pelos gestores.

Quanto ao papel da informação, os estudos sobre o modo como os gestores adquirem e utilizam a informação permitem retirar duas generalizações (CHOO, 1993):

- a) as necessidades de informação dos gestores estão frequentemente relacionadas com a tarefa a desempenhar e têm, frequentemente, a sua origem em problemas correntes, do dia a dia;
- b) os gestores preferem as fontes pessoais e procuram criar uma rede com as suas fontes de confiança, preferindo os meios de comunicação verbal.

Alguns autores têm estudado a utilização selectiva das fontes e meios de informação nas diversas fases do processo de tomada de decisão (SAUNDERS; JONES, 1990), ou ainda, em função do papel desempenhado pelo decisor (McLEOD et al., 1985). Saunders e Jones (1990) desenvolveram um estudo partindo do pressuposto de que certas fontes e meios são mais apropriados em certas fases do processo de tomada de decisão e que os decisores podem gerir o fluxo da informação durante o processo de decisão controlando a selecção de fontes e de meios utilizados na obtenção da informação.

Em termos gerais, constata-se uma clara preferência pelo contacto directo entre pessoas (KEEGAN, 1974; BRUSH, 1992; KOTTER, 1982 e 1999) sobretudo quando existe alguma ambiguidade na decisão. Muitos autores (DAFT e LENGEL, 1986; GOMES, 1996) consideram mesmo que a origem das necessidades de processamento da informação na organização se localiza na incerteza e na ambiguidade da sua envolvente.

Destaca-se ainda a importância da informação documental (McKinnon e Bruns, 1992), sobretudo na área financeira (KEEGAN, 1974).

Na organização contabilística, os documentos representam uma peça chave no apoio à decisão dado que transportam mais do que dados; eles transportam avaliações, interpretações e argumentos (ALLAIRE, 1989). O estudo de Keegan (1974) mostra que os documentos representam uma importante fonte de informação, sendo apenas ultrapassados pelos contactos directos. Posteriormente, procurando estudar a importância dos documentos, enquanto fonte de informação de gestão, Mendoza e Bescos (1998) verificaram que:

- a) os gestores recorrem facilmente a fontes informais quando se trata de obter informações que não têm nos documentos disponíveis. Quando a informação se encontra disponível nos documentos internos, a tentação de a ir buscar a outra fonte diminui;
- b) as fontes informais permitem uma obtenção mais rápida de certas informações, assim como um conhecimento mais rápido de certos problemas. Numa situação destas, os gestores procuram, geralmente, confirmar ou quantificar as informações obtidas por meio dos documentos internos. O interesse dos documentos utilizados no processo de gestão deve ser apreendido num quadro de processos de decisão mais globais. A exploração dos documentos é frequentemente efectuada em reuniões;
- c) os gestores alimentam expectativas específicas relativamente aos documentos que aguardam. Estes documentos devem contribuir para estruturar, sintetizar e

organizar a informação existente. Os gestores possuem alguma capacidade ao lidar com grandes quantidades de informação, no entanto, têm mais dificuldade em lidar com problemas relacionados com a dispersão da informação ou ainda com a falta de coerência entre as informações que lhes chegam pelos diversos canais disponíveis. Por vezes os relatórios contabilísticos provocam mesmo decréscimos de produtividade (ENGLISH, 1988) porque obrigam os gestores a despendem tempo com eles na tentativa de os compreender e de justificar variações neles detectadas (JOHNSON; KAPLAN, 1987);

- d) os gestores submetidos a um fluxo constante de informação esperam, dos seus documentos de gestão, que estes lhes ofereçam uma selecção pertinente de informações chave.

Constata-se, assim, que os gestores/decisores são exigentes relativamente aos documentos colocados à sua disposição, para não perder tempo procuram eliminar a informação redundante. Por outro lado, distinguem claramente os documentos que lhes permitem obter uma visão global da empresa daqueles que lhes são realmente imprescindíveis para fins de gestão. Por último, os gestores são igualmente sensíveis perante a pertinência do grau de detalhe da informação que lhes é fornecida. Assim, longe de se submeterem passivamente aos fenómenos de sobrecarga de informação, os gestores tendem a desenvolver verdadeiras estratégias, construindo as informações que estimam necessárias e utilizando as informações recebidas da forma mais eficiente possível (MENDOZA; BESCOS, 1998). Deste modo, quando as informações lhes parecem importantes, os gestores não hesitam em procurá-las pessoalmente, estruturando e reorganizando a informação recolhida, por eles ou por terceiros, de modo a construírem os seus próprios instrumentos de pilotagem.

Neste processo, destaca-se a experiência do gestor. Esta experiência revela-se útil a dois níveis: permite uma leitura mais rápida e eficiente dos documentos e permite ao gestor compreender mais rapidamente o que existe por detrás dos números. Muitos homens de negócio são capazes de pegar num balanço com alguma complexidade e, em poucos minutos, retirarem dele os factos mais significativos. Esta observação exímia resulta de capacidades adquiridas ao longo de anos de experiência e da acumulação de conhecimentos técnicos (BARNARD, 1936).

Alguns autores (BRUNS; MCKINNON, 1993) consideram que os relatórios contabilísticos são mais utilizados como meio de confirmação dos resultados de acções anteriores, do que como fonte de informação no dia a dia, isto é, eles são mais utilizados a médio e longo prazo do que a curto prazo. Estes relatórios podem ser classificados de acordo com o tipo de informação que fornecem. Foram identificados quatro tipos de relatórios diferentes: relatórios operacionais (*operating report*); relatórios de estado (*status report*); relatórios de mudança (*benchmark or change report*); e relatórios de referência (*reference report*). Já na década de 50, Simon tinha constatado que os executivos operacionais têm frequentemente necessidade de recorrer aos relatórios contabilísticos para terem conhecimento de factos que não podem observar no seu dia-a-dia (SIMON et al., 1954).

Deste modo, embora os modelos de tomada de decisão não indiquem as fontes e os meios mais apropriados, parecem existir padrões para uma correcta selecção de fontes e meios de obtenção da informação durante o processo de tomada de decisão (SAUNDERS; JONES, 1990).

Em termos históricos, a procura de informação sobre transacções, efectuadas no passado, é uma realidade que existe há muitos anos. No entanto, a procura de informação contabilística de gestão, informação relativa às transferências internas da organização, é um fenómeno muito mais recente que surgiu com a Revolução Industrial. O aumento de dimensão e complexidade das empresas, verificado neste período, conduziu a uma estrutura organizacional mais hierarquizada e com maior necessidade de informação contabilística

(JOHNSON e KAPLAN, 1987; IMACC - GV e Gago, 2000). Associadas a esta nova procura, surgiram as primeiras medidas da Contabilidade de Gestão.

Com o movimento da Gestão Científica, associado a Frederick Taylor e Henry Fayol, mais alguns passos foram dados no desenvolvimento do Sistema de Contabilidade de Gestão. Neste sentido, o estudo científico das operações de transformação permitiu que fossem criados custos padrão para o consumo dos custos directos, as matérias e a mão-de-obra (FLEISCHMAN; PARKER, 1991). Por sua vez, os custos indirectos eram imputados aos produtos através de coeficientes simples (embora se tratasse de uma imputação inexata era económica e rápida) tendo por base, geralmente, o valor ou as horas da mão-de-obra directa. Por último, a eficiência era medida através da análise dos desvios entre custo padrão e custo real.

A evolução e as mudanças sofridas pela contabilidade de gestão com o decorrer do tempo podem ser representadas por quatro fases diferentes (IFAC, 1998):

- a) anterior a 1950, a ênfase era colocada na determinação dos custos e no controlo financeiro;
- b) por volta de 1965, a ênfase deslocou-se para o fornecimento de informação para o planeamento e controlo de gestão;
- c) por volta de 1985, a atenção dirigiu-se para a redução dos desperdícios, ou seja, para uma utilização mais eficiente dos recursos;
- d) por volta de 1995, a atenção voltou-se para a criação de valor através de uma utilização eficaz dos recursos.

De salientar que, embora estas quatro fases sejam facilmente identificáveis, a passagem de uma fase para outra deu-se através de um processo evolutivo; cada fase representa uma necessidade de adaptação a novas condições, permanecendo, contudo, a satisfação das necessidades das fases anteriores. Deste modo, a ênfase no fornecimento de informação que surgiu na segunda fase, não desapareceu na terceira. Pelo contrário, este fornecimento de informação foi reajustado às novas necessidades, de tal, forma que a informação passou nas fases 3 e 4 a ser vista como um recurso organizacional, e como tal procura-se reduzir as perdas e os desperdícios deste recurso. O próprio papel da contabilidade foi mudando neste processo. Com efeito, enquanto que, na primeira fase, a contabilidade era vista como uma *actividade técnica* necessária para o prosseguimento dos objectivos organizacionais, na segunda fase, ela passou a ser vista como uma *actividade de gestão*, embora numa função de assessoria, ou seja, fora da linha de comando. Nas fases 3 e 4, a contabilidade passa a fazer parte integrante do processo de gestão, sendo vista como um interveniente indispensável no processo de mudança organizacional (EZZAMEL et al., 1994).

Assim, foi a partir da década de sessenta que se deu uma revolução no tratamento da informação no contexto empresarial. "Nas escolas a contabilidade passa a ser tratada como sistema de informação e nos documentos saídos de organizações profissionais aponta-se como objectivo em destaque da contabilidade: informar" (CARQUEJA, 2002, p. 341). Esta opinião é partilhada por Túa (1997) que acrescenta que foi na década de sessenta que se deram as grandes mudanças na contabilidade com o surgimento do *paradigma da utilidade*, que orienta o conteúdo dos documentos para as necessidades dos usuários e transforma o fornecimento de informação para o apoio à tomada de decisão na principal função da contabilidade.

Actualmente, uma das definições de contabilidade de gestão mais amplamente aceite (ATKINSON et al., 1995; FOSTER e YOUNG, 1997; MACHADO, 1998) é a da Federação Internacional de Contabilistas (IFAC - *INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS*). Esta definição foi inicialmente assumida pela NAA - *National Association of Accountants* (que posteriormente se viria a denominar IMA - *Institute of Management Accountants*) através dos *Statements on Management Accounting IA, "Definition of Management Accounting"*, NAA, March, 1981.

Este organismo define a contabilidade de gestão como sendo o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação (financeira e operacional) usada pela gestão para planear, avaliar e controlar as actividades da organização, e assegurar a gestão responsável dos seus recursos. Nesta perspectiva, a contabilidade de gestão é parte integrante do processo de gestão. Fornece informação para controlar as actividades da empresa; planear as suas futuras estratégias, táticas e operações; otimizar o uso dos recursos; medir e avaliar o desempenho; reduzir a subjectividade no processo de tomada de decisão; fomentar a comunicação interna e com o exterior (IFAC, 1998).

Contudo, esta definição é por vezes criticada por se considerar excessivamente abrangente e até conservadora (BROMWICH, 1988). Esta é a posição assumida pelo Instituto Inglês de Contabilistas de Gestão Oficiais (CIMA - *Chartered Institute of Management Accountants*, 1998) porque considera que a ênfase é colocada na elaboração, na compilação e na comunicação da informação, de acordo com os princípios subjacentes às demonstrações financeiras, parecendo existir uma grande preocupação com os custos de rotina, mais históricos, e não com os custos necessários à tomada de decisão.

Assumindo uma perspectiva mais genérica, embora igualmente ligada ao contexto empresarial, o Instituto Inglês de Contabilistas Certificados (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), citado em Boyns e Edwards (1997), considera que qualquer forma de contabilidade que permita que os negócios sejam conduzidos de forma mais eficiente pode ser vista como contabilidade de gestão. Deste modo, na sua forma mais simples, a contabilidade de gestão pode ser encarada como um processo de provimento de informação útil aos gestores (BRUNS; MCKINNON, 1993).

3 INVESTIGAÇÃO EMPÍRICA DESENVOLVIDA

O enquadramento teórico necessário exigiu a definição prévia das decisões a analisar. À semelhança do estudo desenvolvido por Mintzberg et al. (1976), foram basicamente considerados dois tipos de decisões: decisões estratégicas e decisões de rotina.

Para dar resposta à questão de investigação: *Em que tipo de decisões é a informação contabilística mais utilizada?*, recorreu-se a uma metodologia específica.

Em termos práticos, a metodologia seguida no decorrer da entrevista assemelha-se à *técnica do incidente crítico*, uma vez que foi solicitado ao entrevistado para procurar recordar, numa primeira fase, as três decisões mais importantes tomadas nos últimos seis meses e, numa segunda fase, as últimas três decisões de rotina tomadas. Em cada uma das situações apresentadas, era solicitada a descrição: do processo de identificação do problema, da busca da informação, das fontes de informação utilizadas (informação contabilística ou não), do modo como a informação era obtida (disponível regularmente ou solicitada propositadamente) e do impacto da informação contabilística, quando utilizada, na decisão final.

A partir do texto das entrevistas, foi criada uma pequena base de dados das decisões analisadas e foi efectuada uma *análise de conteúdo* "horizontal", em cada estudo de caso, e "vertical", em todos os estudos realizados (GHIGLIONE; MATHALON, 1992).

Este estudo consistiu na realização de um conjunto de entrevistas semidirectivas, efectuadas em seis empresas. Fala-se em entrevistas semidirectivas ou estruturadas quando o entrevistador conhece todos os temas sobre os quais procura obter reacções, mas a ordem em que ele os apresenta fica ao seu critério (GHIGLIONI; MATHALON, 1992). Este tipo de entrevista é adequado para aprofundar um determinado domínio ou verificar a evolução de um domínio já conhecido.

A selecção dos casos foi efectuada de modo a que em cada empresa pelo menos um responsável da área de contabilidade e finanças e um responsável da área produção ou da área comercial /marketing fossem entrevistados. Este facto permitiu cruzar a informação recolhida

e, deste modo, aumentar a robustez dos resultados obtidos (YIN, 1984; ALBARELLO et al., 1995). A partir destas entrevistas, foram elaborados seis estudos de caso.

Este estudo não tinha por objectivo fazer comparações entre níveis hierárquicos, por esse motivo não foi efectuada nenhuma estratificação. No entanto, e dada a natureza da investigação, era essencial que o investigador tivesse acesso aos responsáveis das áreas funcionais que se pretendiam estudar, nesta perspectiva, sempre que se considerou necessário, e foi possível, foram efectuadas entrevistas adicionais. Para identificar as pessoas a entrevistar, foram tidos em conta vários aspectos nomeadamente a experiência, a antiguidade na empresa e a disponibilidade manifestada para efectuar a entrevista.

Com as entrevistas, cuja duração média foi de duas horas, procurou-se aprofundar algumas questões nomeadamente a utilização de informação contabilística nas diversas fases do processo de tomada de decisão. Para isso, procurando reforçar a confiança nos resultados obtidos (YIN, 1984) e facilitar a redução de dados (ALBARELLO et al., 1995) foram elaborados dois roteiros de entrevista destinados, respectivamente, à área financeira (produtora da informação contabilística) e às áreas comercial / marketing e produção (utilizadores dessa mesma informação). Cada roteiro de entrevista é composto por um conjunto de questões estruturadas, nas quais alguns pontos foram deliberadamente deixados em aberto para permitir a sua exploração. Através destas questões, procurava-se estudar a utilização de informação contabilística nas diversas fases do processo de tomada de decisão (SAUNDERS; JONES, 1990; MAHER et al., 1978).

As entrevistas foram efectuadas separadamente de modo a permitir que cada um dos inquiridos pudesse falar abertamente da situação. E, sempre que possível, as entrevistas tiveram lugar no local de trabalho do entrevistado de modo ao permitir ao investigador a recolha de elementos adicionais, nomeadamente documentos, por meio dos quais se procurou confirmar as informações recolhidas. Por vezes, o ruído oriundo da área produtiva dificultava a gravação da entrevista no local de trabalho. Nestas situações, a entrevista foi efectuada na sala de reuniões da empresa.

À semelhança de outros trabalhos (SIMON et al., 1954), durante estas entrevistas a preocupação centrou-se em procurar saber como é que a contabilidade funcionava e não em saber se as pessoas entrevistadas eram bons ou maus profissionais.

Antes de efectuar a entrevista, foram realçados os seus objectivos e solicitada a autorização para a gravação da entrevista, conseguindo-se deste modo que todas as entrevistas fossem gravadas. Esta situação associada ao facto de algumas das questões serem abertas e como tal permitirem ao entrevistado responder de modo não estruturado, permitiu a recolha de uma informação mais rica.

Depois de realizada a entrevista, foi efectuada a triangulação (*modus operandis* utilizado para confirmar dados, que consistiu no cruzamento de testemunhos e na consulta de documentos) dos dados (ALBARELLO et al., 1995) e elaborado um relatório escrito que foi enviado, por correio electrónico, ao inquirido de modo a permitir-lhe alterar e/ou complementar o seu conteúdo e esclarecer dúvidas.

Só depois de confirmado, ou corrigido, o conteúdo do relatório da entrevista é que foram redigidos os seis estudos de caso. Procurou-se, deste modo, enriquecer a investigação e aumentar a fiabilidade da informação recolhida. Nos estudos de caso, foram alterados todos os nomes assim como foram suprimidos ou modificados todos os elementos que poderiam permitir a identificação das pessoas inquiridas e respectivas empresas.

Alguns dos dirigentes entrevistados solicitaram que não fosse divulgada a sua identidade pelo facto de não terem solicitado autorização para a concessão da entrevista. Deste modo, e por questões de uniformidade, optou-se por esconder todos os elementos de identificação.

4 RESULTADOS OBTIDOS

Em primeiro lugar, procurou-se estudar a utilização de informação contabilística, no contexto de decisões estratégicas. Por estratégica, entenda-se simplesmente um processo de decisão importante (MINTZBERG et al., 1976). Para isso, foi solicitado aos inquiridos que referissem as três decisões mais importantes tomadas nos últimos seis meses.

Para cada uma das decisões referidas, foi averiguada a utilização, ou não, de informação contabilística no processo de tomada de decisão. Sempre que a resposta foi afirmativa os inquiridos foram questionados sobre a proveniência da informação utilizada e sobre o seu impacto na decisão. Os resultados obtidos encontram-se sintetizados no Quadro 1.

<i>Decisões</i>	<i>Utilização de informação contabilística</i>	<i>Como foi fornecida?</i>	<i>Impacto obtido na decisão</i>
<i>ESTUDO DE CASO 1</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim Sim	Disponível regularmente Disponível regularmente Disponível regularmente	Decisivo Decisivo Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 1</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim* Não	Solicitada propositadamente - -	Decisivo - -
<i>ESTUDO DE CASO 1</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3 - Decisão 4	Sim Sim Sim Sim	Disponível regularmente Disponível regularmente Disponível regularmente Solicitada propositadamente	Importante Importante Decisivo Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 2</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Não Não	Disponível regularmente - -	Importante - -
<i>ESTUDO DE CASO 3</i> - Decisão 1 - Decisão 2	Sim Não	Solicitada propositadamente -	Importante -
<i>ESTUDO DE CASO 3</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3 - Decisão 4	Sim Não Não Sim	Solicitada propositadamente - - Solicitada propositadamente	Decisivo - - Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 4</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Não Sim	Solicitada propositadamente - Solicitada propositadamente	Decisivo - Importante
<i>ESTUDO DE CASO 5</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Não Sim	Solicitada propositadamente - Solicitada propositadamente	Decisivo - Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 6</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim Não	Disponível regularmente Solicitada propositadamente -	Importante Decisivo -
Utilização de informação contabilística	(19/28 decisões)	D.R. = 8 / S. P. = 10	Importante =6 Decisivo =12
%	68%		

Quadro 1 – Utilização de informação contabilística em decisões

* DR – Disponível Regularmente e SP – Solicitada Propositadamente.

** A escala utilizada: 1 – muito mau, 2 - mau, 3 - insignificante, 4 - importante et 5 – decisivo.

Foi identificada a utilização de informação contabilística a partir das afirmações do dirigente. Em cada estudo de caso, o número de entrevistas efectuado pode variar dado que se procurou entrevistar todos os responsáveis das áreas contabilística, produtiva e comercial / marketing. Em cada empresa, defrontamo-nos com situações diferentes, por exemplo, um maior número de responsáveis no estudo de caso número 1 ou ainda a não disponibilidade do responsável da área produtiva no estudo de caso número 6.

<i>Decisões (10 dirigentes)</i>	<i>Utilização de informação contabilística</i>	<i>Como foi fornecida?</i>	<i>Impacto obtido na decisão</i>
<i>ESTUDO DE CASO 1</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim Sim	Solicitada propositadamente Solicitada propositadamente Solicitada propositadamente	Decisivo Decisivo Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 1</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Não Sim	Disponível regularmente - Disponível regularmente	Importante - Importante
<i>ESTUDO DE CASO 1</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim Sim	Disponível regularmente Disp. regul + Sol. Proposit. Solicitada propositadamente	Decisivo Importante Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 2</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Não Não Sim	- - Disponível regularmente	- - Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 3</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim -	Solicitada propositadamente Solicitada propositadamente -	Decisivo Decisivo -
<i>ESTUDO DE CASO 3</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Não Não Sim	- - Disponível regularmente	- - Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 4</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim Sim	Disponível regularmente Disponível regularmente Disponível regularmente	Decisivo Insignificante Importante
<i>ESTUDO DE CASO 4</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Não Não Não	- - -	- - -
<i>ESTUDO DE CASO 5</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Não Sim	Solicitada propositadamente - Disponível regularmente	Decisivo - Decisivo
<i>ESTUDO DE CASO 6</i> - Decisão 1 - Decisão 2 - Decisão 3	Sim Sim Sim	Disponível regularmente Solicitada propositadamente Solicitada propositadamente	Importante Decisivo Decisivo
Utilização de informação contabilística	(20/30 decisões)	D.R. =11 / S. P. = 10	Importante =5; Decisivo = 14 Insignificante=1
%	67%		

Quadro 2 – Utilização de informação contabilística em decisões de rotina

* DR – Disponível Regularmente e SP – Solicitada Propositadamente.

** A escala utilizada: 1 – muito mau, 2 - mau, 3 - insignificante, 4 - importante et 5 – decisivo.

Embora tenhamos solicitado os dirigentes para nos referirem 3 decisões, alguns deles mencionaram 4 e outros apenas se recordaram de 2. A título de exemplo, apresentamos algumas das decisões estratégicas mencionadas pelos inquiridos: “Alteração da logística de aprovisionamento da empresa”; “Redução definitiva do número de funcionários”; “Arranque de um novo sistema de planeamento da produção” etc.

Os resultados obtidos permitem comprovar que a informação contabilística foi utilizada na maioria (68%) das decisões estratégicas apresentadas pelos inquiridos. A informação utilizada neste tipo de decisões é sobretudo solicitada propositadamente e o seu impacto na decisão é decisivo (12/18) ou, pelo menos, importante (6/18) (Quadro 1).

Para estudar a utilização de informação contabilística, nas decisões do dia-a-dia, foram utilizados procedimentos similares. Assim, foi solicitado aos inquiridos que referissem as 3 últimas decisões tomadas nesse mesmo dia. Para cada uma das decisões referidas, foi averiguada a utilização, ou não, de informação contabilística no processo de tomada de decisão. Sempre que a resposta foi afirmativa os inquiridos foram questionados sobre a proveniência da informação utilizada e sobre o seu impacto na decisão. Os resultados obtidos encontram-se sintetizados no Quadro 2.

A título de exemplo, apresentamos algumas das decisões operacionais mencionadas pelos inquiridos: “Organização de "mailing" para o envio da correspondência de um concurso”, “Recurso a um fornecedor alternativo”; “Alteração na programação da semana seguinte”; etc.

Quanto à utilização de informação contabilística no contexto de decisões de rotina, constata-se que a informação contabilística foi utilizada na maioria (67%) das decisões referidas pelos inquiridos (Quadro 2). Trata-se de informação disponibilizada regularmente pela empresa em mais de 50% dos casos. Nos casos em que a informação contabilística é solicitada propositadamente, o seu impacto é decisivo.

5 CONCLUSÕES

Os resultados deste trabalho indicam que o processo de tomada de decisão nas seis grandes empresas da indústria transformadora portuguesa estudadas é estruturado. Neste sentido, foram identificadas várias fases distintas em todas as decisões apresentadas pelos inquiridos.

Os resultados obtidos indicam que a informação contabilística é utilizada na maioria das decisões apresentadas pelos dirigentes das áreas comercial / marketing e produção inquiridos, não tendo sido identificadas diferenças significativas entre as decisões estratégicas e de rotina. Neste último caso, em decisões do dia-a-dia, constata-se que os dirigentes apenas solicitam informação contabilística específica quando ela é decisiva para a decisão a tomar.

REFÊRENCIAS

ALBARELLO, L.; DIGNEFFE, F.; HIERNAUX, J. P.; MAROY, C.; RUQUOY, D.; SAINT GEORGE P. *Pratiques et méthodes de recherche en sciences sociales*. Tradução para a língua portuguesa de L. Baptista. Lisboa: Gradiva, 1995.

ALLAIRE, P. A. Electronic information in the executive office, *Executive Excellence*, v. 6, n. 6, p. 5-6, Jun., 1989. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

ALLISON, G. T. Conceptual models and the Cuban missile crisis. *The American Political Science Review*, v. 63, p. 689-718, 1969. Reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, p. 271- 300, 1995.

ALVES, M.C.G. Decisores e informação contabilística: sua influência nas decisões empresariais. *Tese de Doutoramento*, Universidade da Beira Interior, Covilhã, Portugal, 2003.

ANDERSON, P. A. Decision making by objection and the Cuban missile crisis. *Administrative Science Quarterly*, v. 28, p. 201-222, 1983. Reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, 1995. pp. 205-226.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG S.M. *Management Accounting*, The Robert S. Kaplan Series in Management Accounting, 2 ed. London: Prentice-Hall Inc., 1997.

BARNARD, C.I. Mind in everyday affairs: an examination into logical and non-logical thought processes, 1936. Reprint in *Journal of Management History*, v. 1, n. 4, 1995, pp. 7-27.

BENTLEY, T. J. *Managing information - avoiding overload*. Business Skills Series, CIMA Publishing, 1998.

BOYNS, T.; EDWARDS, J. R. British cost and management accounting theory and practice, c.1850- c.1950; resolved and unresolved issues. *Business and Economic History*., v. 26, n. 2, Winter, pp. 452-462, 1997. Disponível em: <<http://www.emerald-library.com>>.

BRANDON, C.H.; DRTINA, R.E. *Management accounting: strategy and control*. Edição Internacional, Alfragide: Editora MacGraw-Hill de Portugal, 1997.

BROMWICH, M. Managerial accounting definition and scope: from a managerial view. *Management Accounting*, September, 1988. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

BROWNE. *Organizational decision-making and information*. New Jersey: Ablex publishing corporation, 1993.

BRUNS, W. J. J.; MCKINNON, S. M. Information and managers: a field study. *Journal of Management Accounting Research*, v. 5, Sarasota, pp. 84-98, Fall, 1993. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

BRUSH, C. G. Marketplace information scanning activities of new manufacturing ventures. *Journal of Small Business Management*, v. 30, n. 4, p. 41-53, 1992. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

CARQUEJA, H. O. Contabilidade e saber académico. *Revista de Comércio e Contabilidade*, v. LVIII, n. 230, p. 321-353, 2002.

CHOO, C. W. *Environmental scanning: acquisition and uses of information by chief executive officers in the Canadian Telecommunications Industry*, P.H.D. Thesis, University of Toronto, 1993. Disponível em: <<http://choo.fis.utoronto.ca>>.

CIMA - THE CHARTERED INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. *CIMA Management guide: effective information project management*, 1998. Disponível em: <http://www.cima.org.uk/tec/effect_inform.htm>.

COHEN, M. D.; MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. A garbage can model of organizational choice. *Administrative Science Quarterly*, v. 17, p. 1-25, 1972. Reprint in *Managerial Decision-Making - History of Management Thought Series*, Edited by D. J. Hickson, 1995, pp. 117-142.

CYERT, R. M.; MARCH, J. G. *A Behavioral Theory of the Firm*. Massachusetts: Blackwell Publishers Inc., 1963.

DAFT, R. L.; LENGEL R. H. Organizational information requirements, media richness and structural design. *Management Science*, v. 32, n. 5, pp. 554-571, May, 1986.

ENGLISH, L. Management accounting: time for change. *Australian Accountant*, v.. 58, n. 7, p. 75-81, 1988. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

EZZAMEL, M.; LILLEY, S.; WILLMOTT, H. A survey of management practices. *Management Accounting*, v. 72, n. 7, p.10-12, 1994. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

FLEISCHMAN, R. K.; PARKER, L. D. British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management, *The Accounting Review*, v. 66, n. 2, p. 361-375, 1991.

FOSTER G.; YOUNG S. M. Frontiers of management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, v. 9, p. 63-77, 1997. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

GHIGLIONE, R.; MATALON B. *O Inquérito - Teoria e Prática*, tradução para a língua portuguesa de C. Lemos Pires. Oeiras: Celta Editora, 1992.

GOMES, J. F. Estruturas para a informação: tecnologias de informação, sistemas de informação e design organizacional. In: MARQUES, C. A.; CUNHA, M. P. *Determinantes da Gestão e relações com o Mercado*, Publicações Dom Quixote, Lisboa, 1996, pp. 159-191.

HARRISON, E. F. *The Managerial Decision-Making Process*. 5 ed. New York, USA: Houghton Mifflin Company, 1999.

HUBER, G. P.; McDANIELS R. R. The decision-making paradigm of organizational design, *Management Science*, May, v. 32, n. 5, p. 572-589, 1986.

IFAC - INTERNACIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Internacional Management Accounting Practice Statement Nº 1 - Management Accounting Concepts*, February, 1998. Disponível em: <<http://www.ifac.org>>.

IMACC – GV; GAGO, S. Estudio sobre la evolución de la contabilidad de gestión bajo los fundamentos de las ciencias sociales. *Revista de Contabilidade e Comércio*, v. LVI, n. 224, p. 789-814, 2000.

JOHNSON, H. T.; KAPLAN, R. S. The rise and fall of management accounting. *Management Accounting*, v. 68, n. 7, p. 22-30, January, 1987. Disponível em: <<http://proquest.umi.com>>.

KEEGAN, W. J. Multinational scanning - a study of the information sources utilized by headquarters executives in multinational companies. *Administrative Science Quarterly*, v. 19, n. 3, p.411-421, 1974.

KOTTER, J. P. *The General managers*. NY: The Free press, 1982.

KOTTER, J. P. What effective general managers really do. *Harvard Business Review*, v. 77, n. 2, p. 145-159, 1999.

LE MOIGNE, J. L. *Les systèmes de décision dans les organisations*. Paris: Presses Universitaires de France, 1974.

LINDBLOM, C. E. The science of «muddling through». *Public Administration Review*, v. XIX, p.79- 88, 1959. Reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series* , Edited by D. J. Hickson, , p. 25-34, 1995.

MACHADO, J. R. B. *Contabilidade financeira: da perspectiva da determinação dos resultados*. Lisboa: Edição Protocontas, 1998.

MAHER, M. W.; STICKNEY C. P.; WEIL R. L.; DAVIDSON S. *Managerial Accounting - An Introduction to concepts, methods and uses*, 1978. 4. ed. The HBJ Accounting Series, Harcourt Brace Jovanovich International Edition, 1991.

MARCH, J. G.; SIMON H. A. *Organizations*. 2nd ed. Tradução de Rouchy e Prunier para a língua francesa. Bordas, Paris, 1958.

MCKINNON, S. M.; BRUNS, W. J. *The information mosaic*. Harvard Business School Series in Accounting and Control, Harvard Business School Press, 1992.

MCLEOD, R.; JONES, J. W.; POITEVENT, J. L. How can executives improve their decision support systems, 1985. Reprint in Gray P., *Decision Support and Executive Information Systems*, Prentice Hall, N. J., p. 123-133, 1994.

MENDOZA C. ; BESCOS P. L. *Décision et pilotage des performances: quels sont les documents utilisés par les managers?* Congrès de L'Association Française de Comptabilité - Performances et Comptabilité, Nantes, 14, 15 et 16 Mai, 1998.

MINTZBERG, H.; RAISINGHANI, D.; THÉORÊT A. The structure of unstructured decision process, *Administrative Science Quarterly*, v. 21, p. 246-275, 1976.

PETTIGREW, A. M. Information control as a power resource. *Sociology*, Vol. 6, pp. 187-204, 1972. Reprint in *Managerial Decision Making - History of Management Thought Series*. Edited by D. J. Hickson, p. 301- 318, 1995.

SAUNDERS, C.; JONES, J. W. Temporal sequences in information acquisition for decision making: a focus on source and medium. *Academy of Management Review*, v.15, n°.1, p.29-46, Jan., 1990.

SIMON, H. A.; GUETZKOW H.; KOZMETSKY G.; TYNDALL G. *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department*. A research study and report prepared for Controllership Foundation, New York, 1954.

TUA, J. P. *Lecturas de teoria e investigacion contable*. Medellin, Colômbia: Centro Interamericano Jurídico-Financeira CIJUF, 1997.

YIN, R. K. *Case study research - design and method: applied social research methods series*. 2 ed. CA: Sage, Thousand Oaks, 1994. Vol. 5.