

SELECÇÃO DA INFORMAÇÃO EM CONTEXTOS DE DECISÃO PRÉESTABELECIDOS – ANÁLISE DO FACTOR TEMPO, DA ÁREA FUNCIONAL E DO TIPO DE DECISÃO

Maria do Céu Gaspar Alves

RESUMEN

Os gestores são diariamente confrontados com a necessidade de tomar decisões complexas num ambiente em constante mutação, no qual dispor de informação oportuna e adequada é crucial para um bom desempenho. Tendo em conta que a informação contabilística é utilizada nas várias áreas funcionais da empresa e que conhecer os factores que levam os dirigentes a utilizar alguns itens de informação em detrimento de outros pode ajudar os profissionais de contabilidade a fornecerem uma informação mais adequada às necessidades. O estudo efectuado foi desenvolvido procurando aprofundar os conhecimentos sobre as características da informação utilizada pelos dirigentes portugueses.

Para isso, a partir da revisão da literatura efectuada foram formuladas algumas hipóteses de investigação, testadas com dados recolhidos num levantamento efectuado por inquérito postal junto de 365 grandes empresas da indústria transformadora portuguesa.

Os resultados indicam que factores como “o decurso do tempo”, o “tipo de decisão” e a “área funcional” do decisor influenciam as características da informação contabilística escolhida.

PALABRAS CLAVE: "Contabilidade de gestão", "Informação contabilística", "Sistemas de informação de gestão", "Sistemas de contabilidade".

ABSTRACT - Management accounting systems should be built around the needs of the managers they serve. Whenever possible, information should be available in the form preferred by the particular managers. This study explores which types of information managers' use. Is the time horizon a primary factor in defining which types of information managers' use? Is the information managers seek determined by their job?

To give an answer to these questions a study was made. The empirical data was obtained by a survey made in 365 Portuguese manufacturing firms.

The results indicate that factors like “time”, “job” and “decision type” are important in defining the type of information used by managers.

KEY WORDS: "Management Accounting", "Accounting information", "Management Information Systems", "Accounting systems"

INTRODUÇÃO

Os gestores são diariamente confrontados com a necessidade de tomar decisões complexas num ambiente em constante mutação. Neste contexto dispor de informação de gestão oportuna e adequada para a tomada de decisão, torna-se crucial para um bom desempenho (Taylor et al., 1992; Mendoza e Bescos, 1998). Por outro lado, considera-se que a informação contabilística influencia as decisões nas várias áreas funcionais da empresa, derivando tal influência do modo como a contabilidade recolhe a informação, a classifica, a transforma e, por fim, a relata aos diversos interessados (Weisenfeld e Tyson, 1990).

As próprias características da informação recolhida variam em função da área funcional do dirigente, sendo frequente evidenciar-se uma preferência por dados físicos na área operacional (McKinnon e Bruns, 1992).

Alguns autores têm estudado o impacto do factor tempo na tomada de decisão (Eisenhardt, 1989, 1990; Simons e Thompson, 1998) apresentando posições contraditórias relativamente à quantidade de informação utilizada e ao número de alternativas consideradas. Outros têm analisado as características da informação utilizada, sendo, as informações secundárias e financeiras preferidas sempre que o período de análise se estende (McKinnon e Bruns; 1992).

Este artigo procura estudar a realidade portuguesa. Para isso, a partir da revisão da literatura efectuada foram formuladas algumas hipóteses de investigação. Para testar estas hipóteses foi desenvolvido um estudo empírico que consistiu num levantamento efectuado por inquérito postal junto de 365 grandes empresas da indústria transformadora portuguesa.

Os resultados indicam que o factor “tempo”, o “tipo de decisão” e a “área funcional” do decisor influenciam as características da informação contabilística escolhida pelo gestor.

1 A DIMENSÃO CONTABILÍSTICA DA INFORMAÇÃO

Ao procurar analisar a utilização de informação contabilística pelos gestores é imprescindível começar por regressar ao próprio conceito. Geralmente, a fronteira entre o que se entende por informação contabilística e os outros tipos de informação utilizados na gestão é difícil de definir. Nesta perspectiva, a Associação Americana de Contabilidade²⁶¹ ao procurar distinguir este conceito dos outros tipos de informação apresenta uma ampla definição do que considera ser a dimensão contabilística dos factos económicos, ajudando deste modo a clarificar a fronteira entre a informação de gestão e a informação contabilística. Para este organismo, a dimensão contabilística traduz-se na atribuição de valor aos acontecimentos económicos passados, presentes e futuros de qualquer entidade, recorrendo-se à observação e aplicação de regras. Nesta perspectiva, a informação contabilística é quantitativa, relativa a uma entidade, baseia-se na observação e é preparada de acordo com determinadas regras.

²⁶¹ American Accounting Association (1971) “Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements,” Supplement to vol.XLVI of the Accounting Review, pp.1-48 *citado em* Bruns e McKinnon, 1993:85.

Na quantificação da informação contabilística este organismo considera que se podem encontrar dois tipos diferentes de medidas: as medidas primárias e as secundárias. Por *medida primária* entende-se um número obtido directamente ao quantificar as propriedades de um objecto. Por *medida secundária*, entende-se um número obtido indirectamente através da transformação algébrica de um conjunto de números que representam, de per si, medidas directas de outros objectos.

A gestão da empresa requer a utilização de dados primários e secundários, sendo frequentemente a informação secundária, originada por pesquisas anteriores, a informação de partida para a investigação de novos problemas (Mitchell e Volking, 1993). Estes novos problemas, por sua vez, poderão conduzir à recolha de novos dados primários que depois de trabalhados serão transformados em informação secundária.

2 A PROBLEMÁTICA DA MEDIDA CONTABILÍSTICA

Assim, a contabilidade desempenha um papel importante no processo de medição dos factos económicos, contudo, a questão da quantificação levanta um problema, o de saber que unidade de medida utilizar neste processo.

Tradicionalmente, na área contabilística, tem-se recorrido à unidade monetária como padrão de medição. Esta situação tem permitido medir factos muito diversificados. Porém, a este padrão deve estar subjacente uma noção de perfeita estabilidade que, devido a fenómenos como a inflação, a unidade monetária não tem garantido.

Em paralelo, nem todas as decisões se podem exprimir em termos monetários. Cada vez mais, as empresas necessitam de medir a qualidade dos produtos, a motivação do pessoal ou ainda, a satisfação do cliente. Neste contexto, e assumindo como função da contabilidade de gestão o fornecimento de informação relevante ao decisor, fornecer informação não financeira pode ser tão importante como fornecer informação financeira.

Esta situação, já tinha sido notada anteriormente por Simon (Simon et al., 1954) que verificou que nas empresas onde os produtos podem ser quantificados em unidades físicas os executivos da produção e vendas fazem mais uso de dados expressos em unidades físicas do que em unidades monetárias. Uma das razões que aponta refere-se ao facto de na área operacional se tomarem mais decisões em termos de quantidades (unidades físicas), outra, prende-se com a eliminação das distorções provocadas pelas alterações de preços, o que permite uma tomada de decisão mais exacta. Concomitantemente constatou que é necessário ter em conta a receptividade aos dados contabilísticos, aspecto fundamental, muitas vezes, directamente relacionado com o esforço desenvolvido, ou não, pela contabilidade em relatar os dados em unidades físicas ou em associá-los a unidades físicas. Nesta perspectiva, este autor, sugere o relato dos dados quer em unidades físicas quer em unidades monetárias para, por um lado, facilitar o trabalho do gestor operacional no seu dia-a-dia e, por outro lado, para lhe inculcir a noção do impacto monetário das acções empreendidas.

3 A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NAS DECISÕES DE GESTÃO: ALGUNS ESTUDOS

Num ambiente em constante mutação dispor de informação de gestão oportuna e adequada para a tomada de decisão, torna-se crucial para um bom desempenho (Taylor et al., 1992; Mendoza e Bescos, 1998). Por isso, nos últimos anos, os documentos tradicionais têm visto a sua dimensão aumentar (com a introdução de anexos) e

novos documentos têm surgido (Túa, 1997). Assim, e embora o sistema de informação formal, e mais concretamente a informação documental, represente apenas uma das fontes de informação possíveis, vários estudos (Keegan, 1974; Mckinnon e Bruns, 1992; Mendoza e Bescos, 1998) vêm realçar a sua importância enquanto fonte de informação de gestão. Algumas evidências foram recolhidas destes estudos:

- A informação documental é apenas superada pelos contactos pessoais, enquanto fonte de informação de gestão.
- Os gestores recorrem facilmente a fontes informais quando se trata de obter informações que não têm disponíveis nos documentos que lhes foram entregues. Quando a informação se encontra disponível nos documentos internos a tentação de a ir buscar a outra fonte diminui.
- Os gestores alimentam expectativas específicas relativamente aos documentos que aguardam. Estes devem contribuir para estruturar, sintetizar e organizar a informação existente.
- O recurso às fontes informais está associado com uma obtenção mais rápida de certas informações ou com uma identificação mais rápida de certos problemas. Mas, mesmo nestes casos, os gestores procuram confirmar ou quantificar as informações obtidas através dos documentos internos.
- Os gestores submetidos a um fluxo constante de informação esperam que os documentos de gestão lhes ofereçam uma selecção pertinente das informações chave.
- Os gestores mostram-se exigentes relativamente aos documentos colocados à sua disposição. Para não perderem tempo procuram eliminar a informação redundante.
- Quanto às modalidades de leitura dos documentos, constatou-se que os gestores efectuem uma leitura selectiva dos documentos, que raramente são lidos na íntegra. Assim, os gestores desenvolvem grelhas de leitura. Começam por observar alguns dados e se, entre eles, algum lhes parecer anormal sabem que indicadores verificar.
- 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, são mais utilizados a médio e longo prazo do que a curto prazo. Deste modo, os relatórios contabilísticos mais utilizados não estão orientados para fornecer informação para as decisões do dia a dia, estão mais vocacionados para confirmar a actuação do que para a definir.

Mais recentemente, o estudo de Strong (1999) procurou compreender quais eram os efeitos das diferentes formas de apresentação da informação contabilística (tabelas ou gráficos) na tomada de decisão do dirigente. Aqui, também, os resultados indicam que o conhecimento contabilístico cria ou aperfeiçoa as estruturas do conhecimento armazenadas na memória de longo prazo do indivíduo, e que influenciam a forma como a informação disponível é combinada para formar uma representação mental do problema.

4 HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

Alguns autores têm estudado o impacto do factor tempo na tomada de decisão (Eisenhardt, 1989, 1990; Simons e Thompson, 1998) apresentando posições contraditórias relativamente à quantidade de informação utilizada e ao número de alternativas consideradas. Outros têm analisado as características da informação utilizada, sendo, as informações secundárias e financeiras preferidas sempre que o período de análise se estende (Mckinnon e Bruns; 1992). Nesta perspectiva, tendo presente uma classificação de itens de informação baseada em dois critérios, a sua obtenção (directa ou indirecta) e a sua natureza, procurar-se-á recolher evidências sobre a relação entre o contexto de decisão e as características da informação utilizada (primária, secundária, financeira e de contagem).

Para isso, é formulada a hipótese seguinte: H1 - *Os dados financeiros secundários são vistos como mais úteis à medida que o período de análise aumenta.*

Outros autores relacionam a utilização de informação contabilística com o tipo de decisão (Simon et al., 1954; March e Simon, 1958; Mckinnon e Bruns, 1992). Neste contexto, constata-se que a informação contabilística pode ser utilizada para dar resposta a três tipos de solicitações: avaliações da situação; chamadas de atenção para problemas existentes; e resolução de problemas concretos, nomeadamente, desenvolvendo estudos e ponderando alternativas de resolução. Neste último caso verifica-se que as informações secundárias e financeiras são preferidas sempre que as decisões necessitem de um estudo prévio da situação.

Procurando averiguar da veracidade destas situações no contexto português é formulada a seguinte hipótese: H2 - *As decisões que necessitam de estudos específicos são baseadas, fundamentalmente, em informações secundárias e financeiras.*

Para compreender a contabilidade de gestão e o seu papel na empresa é necessário enquadrá-la no contexto em que se desenvolve. Para isso é necessário estudar o relacionamento entre a contabilidade e as outras funções da empresa dando particular atenção ao comportamento dos gestores relativamente à informação contabilística que lhes é fornecida, para facilitar o seu trabalho, mas também para controlar e restringir as suas acções (Scapens, 1988). Consequentemente, considera-se que a informação contabilística influencia as decisões nas várias áreas funcionais da empresa, derivando tal influência do modo como a contabilidade recolhe a informação, a classifica, a transforma e, por fim, a relata aos diversos interessados (Weisenfeld e Tyson, 1990).

As próprias características da informação recolhida variam em função da área funcional do dirigente, sendo frequente evidenciar-se uma preferência por dados físicos na área operacional (McKinnon e Bruns, 1992). Neste âmbito é formulada mais uma hipótese de investigação: H3 - *Os decisores da área produtiva recorrem mais a dados não financeiros do que os restantes.*

5 METODOLOGIA

Estes aspectos associados à revisão bibliográfica efectuada conduziram assim à formulação de três hipóteses. Para testar estas hipóteses, recorreu-se a uma metodologia específica, que em traços gerais se caracteriza pelos seguintes passos:

- 1- Uma lista de 90 itens de informação foi elaborada a partir da experiência pessoal do investigador, de trocas de opiniões com colegas dos meios académico e empresarial²⁶² e dos itens utilizados no estudo de Mckinnon e Bruns (1992).
- 2- Cada item de informação foi classificado em função de duas dimensões distintas. Em primeiro lugar, e de acordo com a distinção estabelecida pela Associação Americana de Contabilidade, os itens de informação foram classificados em medidas primárias e secundárias. Em segundo lugar, e procurando obter algumas evidências sobre a maior ou menor utilização de dados não financeiros nas áreas de produção e comercial os

²⁶² Nenhum deles participou no estudo posterior.

itens de informação contabilista foram classificados em medidas financeiras e de contagem²⁶³ (não financeiras). Deste modo obteve-se uma lista de 53 medidas primárias e 37 medidas secundárias, de 42 medidas financeiras e 48 medidas não financeiras.

3- Foram criados contextos de decisão específicos tendo por objectivo analisar as várias situações de decisão apresentadas por Simon et al. (1954). Nos dois últimos contextos de decisão foram criados contextos associados com estudos específicos que decorrem geralmente de situações concretas. Entre elas, destacam-se, as comparações de custos de produção, a análise das alternativas de produção (contexto 4) e os estudos sobre preços e produtos (contexto 3) (Simon et al., 1954).

Contexto 1: Situação de avaliação imediata

Acabou de fazer uma viagem de negócios que durou uma semana. Ao chegar à empresa quais os itens de informação (no máximo 10) que considera mais importantes para se pôr ao corrente da situação?

Contexto 2: Situação de avaliação periódica

Chegou o momento de proceder à avaliação do desempenho semestral do seu departamento. Quais os itens de informação (no máximo 10) que considere mais importantes para proceder a esta tarefa?

Contexto 3: Situação específica

Perante a hipótese de aumento do preço de venda de um produto da sua empresa, pedem-lhe para estudar as consequências dessa situação. Quais são os itens de informação (no máximo 10) mais importantes para o ajudar nesta tarefa?

Contexto 4: Situação específica

Está indeciso entre produzir uma determinada encomenda ou contratar outra empresa para esta tarefa. Quais os itens de informação (no máximo 10) mais importantes para o ajudar a decidir?

4- Aos inquiridos foi solicitado que escolhessem, no máximo 10 itens de informação utilizados em cada um dos contextos de decisão apresentados. Era-lhes ainda sugerido que acrescentassem outro(s) item(s) de informação sempre que o(s) utilizasse(m) no contexto em análise.

A informação contabilística é usada para responder a três tipos de questões (Simon et al., 1954): avaliação de situações, chamada de atenção e estudos específicos²⁶⁴. No entanto, na maioria dos casos, não é possível separar as situações de avaliação da situação das de chamada de atenção, uma vez que é durante o processo de avaliação da situação que são detectados os desvios que chamam a atenção do decisor (Vandenbosch, 1999). Assim sendo, estes dois tipos de questões terão de ser analisados em conjunto.

Sabe-se ainda, que o controlo operacional diário requer informação muito diferente da exigida nas análises de longo prazo. Esta última requer não só dados históricos como também projecções e, a informação associada a uma análise histórica é diferente, por natureza, da informação associada ao futuro. Neste contexto surge um factor muito importante no uso da informação, o factor tempo. O decurso deste último vai originando despesas e

²⁶³ Por *medidas financeiras* entendem-se todos os itens de informação relativos a custos e proveitos da empresa. Incluem quer valores reais quer previsões, assim como os respectivos desvios. Engloba-se aqui também, para além das rubricas de custos e proveitos, a imputação destes mesmos custos aos produtos/bens da empresa. Deste modo inserem-se neste grupo de itens de informação as diversas rubricas de custos, os descontos concedidos, os desvios nos preços das matérias ou ainda na eficiência do trabalho, o fundo de maneo, as margens de lucro etc.

As *medidas de contagem* (ou não financeiras) como o próprio nome indica, apresentam uma perspectiva mais centrada no valor "físico" dos factos patrimoniais, deste modo encontramos aqui itens tais como: a quantidade de horas ou de produtos. No entanto, incluem-se aqui também os valores obtidos de, ou enviados para, o exterior tais como a "taxa de juro" ou a "quota de mercado".

²⁶⁴ Alguns autores acrescentam ainda uma quarta situação: a legitimação das decisões (ver Vandenbosch, 1999), que não será aqui analisada.

receitas crescentes que influenciam o processo de tomada de decisão. Se fosse possível eliminar o factor tempo, as medidas de contagem simples seriam tão boas ou melhores do que as restantes para a tomada de decisão.

Procurando recolher evidências sobre o impacto do factor tempo foram analisados dois contextos de decisão, através dos quais se procura testar a hipótese 1. O primeiro contexto representa uma situação de avaliação imediata, que procura reflectir o controlo operacional realizado no dia-a-dia pelo gestor, o segundo, uma situação de avaliação periódica.

Para testar a hipótese 2, dado os estudos específicos estarem associados a um tipo de decisão diferente das anteriores, e de se dispor de dois contextos de decisão, optou-se por uma metodologia diferente de modo a recolher evidências quanto às similitudes e diferenças entre estes dois contextos de decisão.

Assim, numa primeira fase, procurar-se-ão identificar os itens de informação comuns e, a partir daí, tecer algumas considerações sobre o tipo de itens usados no contexto geral dos estudos específicos. Numa segunda fase procurar-se-á efectuar uma análise aos itens específicos de cada uma das situações analisadas e tecer considerações quanto à sua ligação ao grupo de decisão.

Para testar a hipótese 3 foi efectuada uma análise por área funcional dos itens seleccionados nos quatro contextos de decisão analisados.

6 ESTUDO EMPÍRICO

O estudo empírico efectuado consistiu num inquérito, operacionalizado através de questionários fechados²⁶⁵ enviados por correio postal aos responsáveis de três áreas funcionais de um conjunto de grandes empresas da indústria transformadora. Cada empresa recebeu três questionários, deste modo, um total de (365 x 3) 1095 questionários foram enviados. O primeiro destes questionários dirigiu-se ao responsável pela área de contabilidade e finanças, e procurou recolher dados sobre o sistema contabilístico implementado e sobre o tipo de informação fornecido pela contabilidade aos outros departamentos. O segundo e terceiro questionários dirigiram-se, respectivamente, aos responsáveis das áreas produção e comercial ou marketing e procuraram recolher evidências sobre o contributo da informação contabilística no seu processo de tomada de decisão.

Com estes três questionários procurou-se analisar as perspectivas do produtor da informação e a do seu utilizador, de modo a evitar as limitações e os enviesamentos provocados pela análise de um único ponto de vista (Clarke, 1997; Pierce e O'Dea, 1998).

A preocupação com o facto de o questionário poder levar os dirigentes a darem as respostas consideradas mais correctas, em vez das suas preferências pessoais, dominou o desenvolvimento deste instrumento. Por essa razão, nem o questionário, nem a carta de introdução revelaram mais informação do que a que pareceu essencial para o preenchimento do questionário. Na organização das questões alternaram-se enunciados favoráveis e desfavoráveis de modo a evitar os "*enviesamentos de positividade*" (Ghiglioni e Mathalon, 1992).

²⁶⁵ Fala-se em questionários fechados quando a formulação das questões, a sua ordem e a gama de respostas possíveis são previamente fixadas (Ghiglioni e Mathalon, 1992).

Depois de redigido o questionário deve ser testado enviando-se o formulário a uma pequena amostra da população (Javeau, 1988; Ghiglione e Matalon, 1992). Nesta perspectiva, o questionário foi previamente testado com um grupo de pessoas dos meios académico e empresarial, de modo a aperfeiçoar o seu conteúdo e vocabulário. Para eliminar quaisquer incompreensões e ambiguidades que pudessem advir de uma linguagem mais técnica, foi solicitado aos gestores que na sua análise tivessem em conta este aspecto. Por outras palavras, procurou-se ver se as perguntas eram compreendidas, se todos os inquiridos lhes atribuíam o mesmo significado, se as escalas usadas permitiam medir correctamente os atributos que se pretendiam medir, se todas as alternativas de resposta tinham sido consideradas etc.

No contexto empresarial, os questionários foram testados com um grupo de seis dirigentes de duas empresas distintas. Procurou-se deste modo aplicar os questionários nas três áreas funcionais objecto de estudo, ou seja, as áreas de contabilidade e finanças, de produção e comercial / marketing. As duas empresas analisadas, embora fazendo parte da população inicial, foram escolhidas por conveniência (proximidade geográfica) e posteriormente excluídas da amostra.

7 RESULTADOS

7.1 FACTOR TEMPO NA ESCOLHA DA INFORMAÇÃO

Em primeiro lugar, e procurando recolher evidências sobre o impacto do factor tempo, foram analisados os dois primeiros contextos de decisão (1 e 2) através dos quais se procura testar a hipótese 1.

Com o primeiro contexto de decisão, que corresponde a uma situação de avaliação imediata, procura-se recolher informação sobre os itens considerados importantes em situações do dia a dia e de controlo operacional.

Uma análise das respostas de cada grupo de decisores mostra que, de um modo geral, em cada grupo, surge uma preocupação mais acentuada com os problemas específicos da área funcional. Deste modo, depois de analisados os itens de informação específicos da situação 1 constata-se que os **decisores da área de contabilidade e finanças** evidenciam preocupações com:

- o controlo de tesouraria e do fundo de maneio;
- o controlo das dívidas a receber;
- os desvios que possam ter surgido durante a ausência do decisor.

Por seu lado, as preocupações dos **decisores das restantes áreas** (não financeiras) centram-se nas dívidas a receber e nos desvios. Constata-se assim, que a situação de tesouraria deixa de ser fonte de preocupação. Estas conclusões corroboram alguns dos resultados obtidos no estudo²⁶⁶ de Mckinnon e Bruns (1992).

Todos os grupos (decisores da área financeira e da área não financeira) demonstram uma ligeira preferência pelo recurso a itens secundários (55% dos itens escolhidos); este facto é acentuado quando se constata que os itens secundários representam apenas 41% (37/90) dos itens totais propostos.

²⁶⁶ Embora no estudo de Mckinnon e Bruns (1992) o "*Mapa de alterações aos orçamentos ou previsões*" assuma uma posição de destaque em todos os grupos analisados

As diferenças entre grupos não parecem ser significativas uma vez que as percentagens apresentadas são aproximadamente as mesmas²⁶⁷. No entanto, aparecem algumas diferenças quando são analisados os dois subgrupos (comercial / marketing e produção) que compõem o grupo de decisores de áreas não financeiras. Analisados individualmente estes dois subgrupos apresentam uma ligeira preferência por itens primários e de contagem o que pode indicar uma maior utilização de dados físicos nas áreas de produção e comercial²⁶⁸. Esta situação não seria surpreendente uma vez que na revisão bibliográfica efectuada se constatou que o estudo de Simon (Simon et al., 1954) apontava para um maior uso de dados físicos por parte dos executivos da produção. Contudo, McKinnon e Bruns (1992) embora apoiando esta posição, acrescentam que com o decorrer do tempo, a importância atribuída aos indicadores financeiros transcende a das medidas de contagem física.

Em termos de diferenças entre grupos não financeiros, verificam-se algumas discrepâncias baseadas nas preocupações naturais de cada área. Deste modo, os decisores da área comercial / marketing demonstraram uma grande preocupação com o controlo das vendas, das dívidas a receber e das encomendas. Por seu lado, os gestores da área produtiva demonstram ter maior preocupação com o controlo do processo produtivo, nomeadamente na procura de informação sobre a capacidade de produção utilizada, sobre os desvios e sobre a supervisão do processo.

Existe um conjunto de itens de informação que desaparecem da lista dos itens mais seleccionados quando se passa da avaliação imediata para a avaliação periódica. Este facto poderá indiciar que estes itens estão mais ligados à situação em análise do que ao grupo de decisores. Na **área da produção** estes itens são fundamentalmente itens primários e de contagem. O facto de se tratar fundamentalmente de itens primários e de contagem não é surpreendente (McKinnon e Bruns, 1992) uma vez que as medidas financeiras desempenham um papel pouco significativo no controlo diário da área produtiva, no entanto, vão ganhando relevância à medida que o tempo vai decorrendo.

Na **área comercial / marketing** a situação é mais equilibrada, com quatro itens financeiros e quatro itens de contagem. No entanto, realça-se o facto de predominarem os itens primários.

Em suma, constata-se que existe um conjunto de itens de informação que perdem relevância quando se passa da avaliação imediata para a avaliação periódica e esses itens são fundamentalmente itens primários e de contagem.

Com a primeira situação (contexto de decisão 1) procurou-se obter algumas evidências sobre as necessidades de informação em contextos de curto prazo, isto é, no controlo operacional do dia-a-dia. A segunda situação (contexto de decisão 2) procura analisar o impacto de um alongamento do período de análise. Ou seja, com este segundo contexto de decisão procura-se criar uma situação de avaliação periódica que ao caracterizar um período operacional mais longo introduz medidas de desempenho de longo prazo. Na mudança de contexto verifica-se, à semelhança dos resultados obtidos por McKinnon e Bruns (1992), que os itens associados ao controlo diário desaparecem dando lugar a medidas mais globais.

Nesta perspectiva a preocupação que os **decisores da área financeira** manifestaram com o controlo da situação de tesouraria desaparece, assim como a necessidade de controlo diário das encomendas, das vendas ou ainda das condições de produção.

²⁶⁷ Esta conclusão confirma-se com o teste estatístico (teste t) aplicado a estes dois grupos. Este último demonstra que, também em termos estatísticos, as diferenças não são significativas.

²⁶⁸ No entanto, em termos estatísticos, tal conclusão não é confirmada uma vez que as diferenças apuradas entre a média de itens de contagem utilizados na situação 1 por cada um dos grupos (decisores: da área financeira / de outras áreas) não são significativas.

Em contrapartida, itens associados a uma maior eficiência tornam-se mais relevantes. E, a procura de medidas de controlo mais globais explica a relevância atribuída pelos decisores da área de finanças e contabilidade a itens como o "*Grau de absentismo dos Trabalhadores*" ou, ainda, o controlo dos "*Tempos Perdidos*". Destaca-se ainda a maior importância atribuída ao controlo de prazos de pagamento e de recebimento. Também as alterações aos orçamentos e previsões, as estimativas de rendimentos e os seus desvios assumem alguma relevância.

Uma rápida análise dos 10 itens mais referidos pelo grupo de decisores da área financeira leva-nos a constatar um claro predomínio dos itens secundários e de contagem.

Do mesmo modo, neste segundo contexto de decisão, também **os decisores das áreas não financeiras** (comercial, marketing e produção) passam a ter novas preocupações relacionadas com medidas mais globais de avaliação da situação, como o "*Grau de absentismo dos Trabalhadores*" e a "*Rotação dos Estoques*". Em paralelo surgem necessidades de informação relacionadas com a determinação dos custos do período, nomeadamente com a imputação dos gastos gerais de fabrico e com o controlo de situações "anormais" tais como o trabalho extraordinário, os defeitos de fabrico ou ainda os desvios nos consumos de matérias e nas remunerações do trabalho. Também as preocupações com a eficiência aumentam.

No grupo de decisores da área não financeira procedeu-se a um exercício similar ao efectuado para o grupo anterior. Assim, notou-se que analisando quer os 10, quer os 20 itens mais vezes mencionados, as conclusões não se alteram e continuam a predominar os itens secundários e financeiros. O que significa que estes dois grupos de decisores apresentam comportamentos diferentes na selecção de itens de informação, no contexto da situação 2.

Procurando agora analisar **os dois subgrupos**: decisores da área comercial/marketing e da área produtiva, reconheceu-se a existência de uma preocupação comum com a análise e o controlo dos desvios verificados. Em paralelo, destaca-se, por parte dos **decisores da área produtiva**, a ênfase colocada na imputação dos encargos gerais de fabrico e no controlo do trabalho extraordinário. Neste mesmo grupo, alguns itens mais complexos de medição dos desvios vêm a sua importância aumentada outros, são introduzidos. Surgem novos itens secundários relativos ao controlo do fluxo de produção, nomeadamente o "*Custo dos Produtos Vendidos*" e a "*Rotação de Estoques*".

Em suma, os itens seleccionados pelos decisores da área produtiva, nesta segunda situação, caracterizam-se por um maior número de itens secundários que vêm substituir alguns itens primários que caracterizaram a primeira situação.

Por seu turno, os **decisores da área comercial / marketing** têm uma preocupação mais genérica com o factor trabalho e a necessidade de um conhecimento mais profundo do lucro e da sua origem. Em paralelo alguns itens, mais complexos, de medição dos desvios são introduzidos, e nota-se uma preocupação com a cobrança das dívidas de clientes.

Em suma, neste grupo, os itens seleccionados não evidenciam grandes diferenças relativamente à primeira situação. Continua a existir um ligeiro predomínio dos itens primários e de contagem.

Resumindo esta segunda situação (contexto de avaliação 2) , comprova-se que os decisores das áreas não financeiras seleccionam significativamente mais itens secundários e financeiros na situação de avaliação periódica do que os decisores da área financeira. Esta situação verifica-se sobretudo na área produtiva. Assim,

em relação aos decisores da área financeira predominam os itens secundários e de contagem enquanto que no que concerne os decisores de áreas não financeiras predomina a selecção de itens secundários e financeiros. Estes resultados corroboram os obtidos por Mckinnon e Bruns (1992) para quem, com o decorrer do tempo, os números financeiros desempenham um papel muito significativo ao nível do controlo de produção sendo que a importância atribuída aos indicadores financeiros transcende a das medidas de contagem física. E, tornam claro que com a passagem de uma situação para a outra os itens primários perdem relevância em benefício dos itens secundários.

7.2 ESCOLHA DE INFORMAÇÃO NO CONTEXTO DE ESTUDOS ESPECÍFICOS

A partir deste momento a análise centra-se no terceiro tipo de decisão, isto é, nas decisões que implicam estudos específicos. Sabe-se que estes estudos específicos decorrem, geralmente, no âmbito de situações concretas (Simon et al., 1954) entre as quais se destacam as análises de alternativas de produção (situação 4) e os estudos sobre preços e produtos (situação 3). Foi para exemplificar estes contextos de decisão, e testar a hipótese 2, que foram criados os contextos de decisão 3 e 4.

Uma primeira análise dos dados permite concluir que entre os itens de informação mais utilizados, em cada um dos contextos de decisão, predominam os itens secundários e os itens financeiros. Na situação 4, a classificação em primeiro lugar do item "*Capacidade Utilizada*" justifica-se plenamente, uma vez que se não existir capacidade de produção a possibilidade de se produzir o produto internamente fica desde logo excluída. Pelo contrário, se houver capacidade de produção disponível há que ter esta informação em conta e introduzir a possibilidade de produção interna nas alternativas a considerar. Destaca-se ainda, a importância atribuída, por todos os grupos de decisão, à "*Margem de Lucro por Produto*" e ao "*Custo dos Produtos Vendidos*", nas duas situações analisadas, o que demonstra a necessidade de se conhecerem os resultados da empresa, qualquer que seja a área de decisão.

Independentemente das situações analisadas serem bastante diferentes, alguns itens de informação são comuns. Procurando associar estes itens ao tipo de decisão constata-se que 9 dos 20 itens de informação mais utilizadas na **área financeira** são comuns aos dois contextos de decisão. Neles se detecta um claro predomínio dos itens secundários e financeiros.

Idêntica conclusão se pode retirar ao analisar os itens de informação melhor classificados pelos **decisores das áreas não financeiras**, em que 12 dos 20 itens de informação mais citados são comuns aos dois contextos de decisão. De salientar que nestes 12 itens se incluem os 9 itens mencionados pelos decisores da área financeira. Existe deste modo, um conjunto de 9 itens de informação comuns aos dois contextos de decisão e aos dois grupos de decisores. Chama-se a atenção para o facto de apenas um destes itens não ser financeiro e de apenas três não serem secundários.

Em suma, nos itens comuns, aos dois contextos de decisão (3 e 4) e a todos os grupos de decisores, destacam-se três tipos de informação:

- 1 - informação sobre os resultados da empresa;
- 2 - informação sobre os custos de produção e de transporte;
- 3 - informação sobre a capacidade produtiva.

No contexto de decisão 3, verifica-se que 8 dos 10 itens específicos dos decisores da área não financeira e 8 dos 12 itens específicos dos decisores da área financeira são comuns, o que indica uma maior ligação destes itens à situação do que ao grupo de decisores.

Também nos itens específicos do contexto de decisão 4, se constata que 7 dos 11 itens específicos dos decisores da área financeira e 7 dos 10 itens específicos dos decisores da área não financeira são comuns, o que indica que aqui também existe uma maior ligação destes itens à situação.

No contexto de decisão 3 surgem itens associados à determinação dos resultados das vendas e respectivos desvios, à gestão de existências e à posição do produto no mercado. No contexto de decisão 4 surgem itens associados à determinação dos custos dos produtos, sobretudo do custo de transformação (mão-de-obra e gastos gerais de fabrico), dos custos anormais, e ainda dos custos de armazenagem. Em paralelo, surgem itens associados à medição da eficiência do trabalho, e ainda à quantidade de trabalho a efectuar, de modo a compatibilizar a capacidade de produção com as encomendas a satisfazer.

Constata-se deste modo um claro predomínio dos itens secundários e financeiros em contextos que necessitem de estudos específicos.

7.3 A ÁREA FUNCIONAL DO DECISOR E O CONTEXTO DE DECISÃO NA ESCOLHA DA INFORMAÇÃO.

A complexidade deste estudo provocada pelo elevado número (90) de itens de informação envolvidos (classificados em 53 itens primários e 37 itens secundários ou 42 itens financeiros e 48 itens de contagem), e o facto dos grupos de decisores analisados não possuírem o mesmo número de observações (62 decisores da área de contabilidade, 39 da área de produção e 36 da área comercial/marketing) torna difícil e por vezes falaciosa a obtenção de conclusões a partir da mera observação dos valores totais.

Por esta razão e procurando dar maior robustez às conclusões obtidas optou-se por trabalhar com valores médios. A intenção é procurar recolher evidências sobre o significado da alteração no número de itens escolhidos em cada situação (4 contextos de decisão) por cada tipo de dirigente (3 áreas funcionais), procurando, deste modo mostrar quando é que a escolha de itens entre grupos e entre situações varia de forma significativa ou não. Para isso, recorreu-se ao teste *t de Student-Fisher*, muito utilizado nos problemas de comparações de médias (Vessereau, 1947).

A **primeira parte deste quadro** (quadro 1) permitiu analisar a utilização de itens primários e secundários pelos decisores das áreas financeira e não financeiras, em situações de avaliação. Esta análise conduziu a um conjunto de constatações.

- Os decisores da área financeira seleccionaram em média 4,29 itens de informação primária, no contexto da situação 1, e 4,05 itens no contexto da situação 2. Por seu lado, os decisores das áreas não financeiras seleccionaram 4,21 e 3,68 itens de informação primária no contexto das situações 1 e 2 respectivamente. Embora os dois grupos de decisores tenham apresentado menos itens de informação primária no contexto da avaliação periódica, e essa diferença seja estatisticamente significativa, ao analisar os dois grupos de decisores individualmente constata-se que, na realidade, a diferença só é significativa para os decisores das

áreas não financeiras (produção e comercial / marketing). Ou seja, os decisores das áreas não financeiras seleccionam significativamente mais itens de informação primária em situações de avaliação imediata do que avaliação periódica.

- Quanto aos itens de informação secundária, reconhece-se que os decisores das áreas não financeiras seleccionaram 4,43 e 4,68 itens no contexto das situações 1 e 2, respectivamente. Por seu lado, os decisores da área financeira seleccionaram em média 4,39 itens, no contexto da situação 1, e 3,79 itens no contexto da situação 2. Existem diferenças estatisticamente significativas no comportamento assumido pelos dois grupos de decisores no âmbito da avaliação periódica (3,79 itens / 4,68 itens). Ou seja, em situações de avaliação periódica, os decisores das áreas não financeiras utilizam significativamente mais itens de informação secundários do que os decisores da área financeira.
- Existem, ainda, diferenças estatisticamente significativas no número de itens seleccionados pelos decisores da área financeira em contextos de avaliação periódica e imediata. Ou seja, os decisores da área financeira utilizam significativamente mais itens de informação secundários em situações de avaliação imediata do que em situações de avaliação periódica.

A segunda parte deste quadro permite efectuar uma análise à utilização de itens financeiros e de contagem, pelos decisores das áreas financeira e não financeira, em situações de avaliação.

- Deste modo constata-se que os decisores da área financeira seleccionaram em média 4,87 itens de informação financeira no contexto da situação 1 e 3,52 itens no contexto da situação 2. Por seu lado, os decisores das áreas não financeiras seleccionaram 4,33 e 4,29 itens de informação financeira no contexto das situações 1 e 2 respectivamente. Embora os dois grupos de decisores tenham apresentado menos itens de informação primária no contexto da avaliação periódica, a diferença só é estatisticamente significativa no caso dos decisores da área financeira. Existe ainda uma diferença estatisticamente significativa entre o número médio de itens financeiros seleccionados pelos decisores da área financeira e o número seleccionado pelos dirigentes das áreas não financeiras. Ou seja, os decisores da área não financeira seleccionam significativamente mais itens de informação financeira, em situações de avaliação periódica, do que os seus colegas da área financeira.
- Quanto aos itens de informação de contagem, reconhece-se que os decisores da área financeira seleccionaram 3,81 e 4,32 itens no contexto das situações 1 e 2 respectivamente. Por seu lado, os decisores das áreas não financeiras seleccionaram em média 4,31 itens no contexto da situação 1 e 4,07 itens no contexto da situação 2. Existem diferenças no comportamento assumido pelos dois grupos de decisores, no entanto, nenhuma delas é estatisticamente significativa.

A terceira parte deste quadro permite analisar a utilização de itens de informação primários, pelos decisores das áreas financeira e não financeiras em contextos de avaliação. Comprova-se que, em termos médios:

- a maioria (2,92 / 4,29) dos itens de informação primária seleccionados pelos os decisores da área financeira, no contexto de decisão da avaliação imediata, é de contagem;
- a maioria (3,32 / 4,05) dos itens de informação primários seleccionados pelos decisores da área financeira, no contexto de decisão da avaliação periódica, é de contagem;
- a maioria (3,11 / 4,21) dos itens de informação primária seleccionados pelos decisores das áreas não financeiras, no contexto de decisão da avaliação imediata, é de contagem;
- a maioria (2,84 / 3,68) dos itens de informação primária seleccionados pelos decisores das áreas não financeiras, no contexto de decisão da avaliação periódica, é de contagem.

CITIES IN COMPETITION

QUADRO 1 - ESCOLHA DE ITENS DE INFORMAÇÃO EM SITUAÇÕES DE AVALIAÇÃO

	Total (N=137)		Área Contabilidade e Finanças (N=62)		Outras Áreas (N=75)	
	Média	Situação	Média	Situação	Média	Situação
I) Itens Primários (53)						
- Situação 1	4,25	**	4,29	ns ns	4,21	* ns
- Situação 2	3,85	**	4,05	ns ns	3,68	* ns
Itens Secundários (37)						
- Situação 1	4,41	ns	4,39	** ns	4,43	ns ns
- Situação 2	4,28	ns	3,79	** #	4,68	ns #
II) Itens Financeiros (42)						
- Situação 1	4,58	*	4,87	* ns	4,33	ns ns
- Situação 2	3,94	*	3,52	* #	4,29	ns #
Itens Contagem (48)						
- Situação 1	4,08	ns	3,81	ns ##	4,31	ns ##
- Situação 2	4,18	ns	4,32	ns ns	4,07	ns ns
III) Itens Primários/Contagem (40)						
- Situação 1	3,02	ns	2,92	ns ns	3,11	ns ns
- Situação 2	3,06	ns	3,32	ns ns	2,84	ns ns
Itens Primários/Financeiros (13)						
- Situação 1	1,23	*	1,37	* ns	1,11	* ns
- Situação 2	0,79	*	0,73	* ns	0,84	* ns
IV) Itens Secundários/Contagem (8)						
- Situação 1	1,06	ns	0,89	ns ##	1,20	ns ##
- Situação 2	1,12	ns	1,00	ns ns	1,23	ns ns
Itens Secund. /Financeiros (29)						
- Situação 1	3,35	ns	3,50	* ns	3,23	ns ns
- Situação 2	3,15	ns	2,79	* #	3,45	ns #
TOTAIS (90)						
- Situação 1	8,66	*	8,68	* ns	8,64	ns ns
- Situação 2	8,12	*	7,84	* ns	8,36	ns ns
Área não Financeira	Total (N=75)		Comercial (N=36)		Produção (N=39)	
V) Itens Primários (53)						
- Situação 1	4,21	*	3,89	ns ns	4,51	* ns
- Situação 2	3,68	*	3,89	ns ns	3,49	* ns
Itens Secundários (37)						
- Situação 1	4,43	ns	4,44	ns ns	4,41	** ns
- Situação 2	4,68	ns	4,22	ns ##	5,10	** ##
VI) Itens Financeiros (42)						
- Situação 1	4,33	ns	4,53	* ns	4,15	ns ns
- Situação 2	4,29	ns	3,83	* ##	4,72	ns ##
Itens Contagem (48)						
- Situação 1	4,31	ns	3,81	ns #	4,77	* #
- Situação 2	4,07	ns	4,28	ns ns	3,87	* ns
VII) Itens Primários/Contagem (40)						
- Situação 1	3,11	ns	2,81	ns ns	3,38	* ns
- Situação 2	2,84	ns	3,22	ns ##	2,49	* ##
Itens Primários/Financeiros (13)						
- Situação 1	1,11	*	1,08	* ns	1,13	ns ns

FINANCE MANAGEMENT CHALLENGES

- Situação 2	0,84	*	0,67	* ns	1,00	ns ns
VIII) Itens Secund./Contagem (8)						
- Situação 1	1,20	ns	1,00	ns ##	1,38	ns ##
- Situação 2	1,23	ns	1,06	ns ns	1,38	ns ns
Itens Secund. /Financeiros (29)						
- Situação 1	3,23	ns	3,44	ns ns	3,03	** ns
- Situação 2	3,45	ns	3,17	ns ns	3,72	** ns
TOTAIS (90)						
- Situação 1	8,64	ns	8,33	ns ns	8,92	ns ns
- Situação 2	8,36	ns	8,11	ns ns	8,59	ns ns

- ns - não significativo

*A diferença entre a situação 1 - avaliação imediata e a situação 2 - avaliação periódica é significativa ao nível de significância de 5 %

**A diferença entre a situação 1 - avaliação imediata e a situação 2 - avaliação periódica é significativa ao nível de significância de 10 %

A diferença entre a escolha de itens de informação na área de contabilidade e finanças e nas restantes áreas é significativa ao nível de significância de 5 % (ou a diferença entre a escolha de itens de informação na área comercial e produtiva é significativa ao nível de significância de 5 %)

A diferença entre a escolha de itens de informação na área de contabilidade e finanças e nas restantes áreas é significativa ao nível de significância de 10 % (ou a diferença entre a escolha de itens de informação na área comercial e produtiva é significativa ao nível de significância de 10 %)

Nesta terceira parte, apenas se verificam diferenças estatisticamente significativas ao nível dos itens primários e financeiros entre os contextos de avaliação imediata e avaliação periódica. O que significa que todos os grupos de decisores seleccionam, em média, significativamente menos itens primários e financeiros na situação de avaliação periódica do que na situação de avaliação imediata.

A **quarta parte deste quadro** permite analisar a utilização de itens de informação secundários, pelos decisores das áreas financeira e não financeiras em contextos de avaliação. Comprova-se que, em termos médios:

- a maioria dos itens de informação secundária seleccionados pelos decisores da área financeira, no contexto de decisão da avaliação imediata, é financeira (3,5 / 4,39);
- a maioria dos itens de informação secundária seleccionados pelos decisores da área financeira, no contexto de decisão da avaliação periódica, é financeira (2,79 / 3,79);
- a maioria dos itens de informação secundária seleccionados pelos decisores das áreas não financeiras, no contexto de decisão da avaliação imediata, é financeira (3,23 / 4,43);
- a maioria dos itens de informação secundária seleccionados pelos decisores das áreas não financeiras, no contexto de decisão da avaliação periódica, é financeira (3,45 / 4,68);
-

Assim, identificou-se um claro predomínio da selecção de itens financeiros na escolha de itens secundários em qualquer das situações (avaliação imediata e avaliação periódica).

Nesta quarta parte, verificaram-se diferenças significativas entre as duas situações, no caso dos decisores da área financeira. E, entre grupos de decisores, na situação de avaliação imediata, para a selecção de itens secundários de contagem, e na situação de avaliação periódica, para a selecção de itens secundários financeiros. Isto significa que os decisores da área financeira seleccionam significativamente menos itens de informação secundários e financeiros em situações de avaliação periódica do que de avaliação imediata. Que na situação de avaliação imediata são seleccionados significativamente menos itens secundários e de contagem pelos decisores da área financeira do que pelos restantes decisores. Que na situação de avaliação periódica são seleccionados significativamente mais itens secundários e financeiros pelos decisores das áreas não financeiras do que pelos restantes.

Nas **restantes partes deste quadro** é feita uma análise à utilização de itens de informação pelos decisores das áreas comercial / marketing e produção. Comprova-se que:

- os decisores da área produtiva seleccionam significativamente mais itens primários e itens de contagem nos contextos de avaliação imediata. Em contrapartida, utilizam significativamente mais itens secundários em situações de avaliação periódica;
- na área produtiva são utilizados significativamente mais itens secundários e itens financeiros em situações de avaliação periódica, do que na área comercial. São, ainda, utilizados significativamente mais itens de contagem em situações de avaliação imediata;
- na área comercial são utilizados significativamente mais itens financeiros em situações de avaliação imediata;
- na área produtiva são utilizados significativamente mais itens primários e de contagem em situações de avaliação imediata e mais itens secundários e financeiros em situações de avaliação periódica;
- os decisores da área comercial utilizam significativamente mais itens primários e de contagem em situações de avaliação periódica e significativamente menos itens secundários e de contagem em situações de avaliação imediata, do que os decisores da área produtiva.

Em suma, retiraram-se as seguintes **conclusões gerais**:

- Em média, são seleccionados mais itens de informação primária em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, sendo a diferença estatisticamente significativa para os decisores das áreas não financeiras.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação secundária em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica. Sendo identificadas diferenças estatisticamente significativas na área financeira. Na situação de avaliação periódica, são utilizados mais itens secundários pelos decisores das áreas não financeiras, sobretudo pelos decisores da área produtiva.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação financeiros em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, sendo a diferença estatisticamente significativa para os decisores da área financeira. Contudo, existem diferenças estatisticamente significativas entre o número médio de itens de informação financeira seleccionado pelos dois grupos de decisores, no contexto da avaliação periódica, o que significa que os decisores das áreas não financeiras seleccionam significativamente mais itens de informação financeira na avaliação periódica. Ao analisar a utilização de itens de informação financeiros nas áreas não financeiras constata-se que são utilizados significativamente mais itens deste tipo na área produtiva do que na área comercial.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação de contagem no contexto da avaliação periódica do que em situações de controlo operacional do dia-a-dia, contudo, as diferenças entre os dois contextos de decisão analisados não são estatisticamente significativas. Mesmo assim, uma análise mais profunda da área não financeira permite concluir que são utilizados significativamente mais itens de contagem na área produtiva.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação primários e de contagem na situação de avaliação periódica do que em situações de controlo operacional do dia-a-dia. Os dois grupos de decisores apresentam resultados contraditórios. Contudo, nenhum dos casos apresenta uma diferença significativa. Mesmo assim, uma análise mais profunda da área não financeira permite concluir que são utilizados significativamente mais itens primários e de contagem na área comercial, no contexto de avaliação periódica.

Por outro lado, são utilizados significativamente mais itens primários e de contagem em situações de avaliação imediata na área produtiva.

- Em média, são seleccionados mais itens de informação primários e financeiros em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, sendo as diferenças estatisticamente significativas, com excepção da área produtiva.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação secundária e de contagem no contexto da avaliação periódica do que em situações de controlo operacional do dia-a-dia. Contudo, as diferenças não são estatisticamente significativas. A diferença entre grupos de decisores só é estatisticamente significativa no contexto da avaliação imediata. Ou seja, os decisores das áreas não financeiras, sobretudo da área produtiva, utilizam significativamente mais itens de informação secundária e de contagem em situações de avaliação imediata do que os decisores da área financeira.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação secundária e financeira em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica. Porém a diferença só é estatisticamente significativa na área financeira. A divergência de posições assumida pelos dois grupos de decisores faz com que existam diferenças estatisticamente significativas entre eles, no contexto da avaliação periódica. Ou seja, os decisores das áreas não financeiras utilizam significativamente mais itens de informação secundária e financeira em situações de avaliação periódica do que os decisores da área financeira. Por outro lado, constata-se que os decisores da área produtiva utilizam significativamente mais itens de informação secundários e financeiros em situações de avaliação periódica.

Procurando fazer uma análise comparativa à utilização de itens de informação em situações de avaliação e de estudos específicos foi elaborado um quadro no qual são apresentadas as médias de utilização dos vários tipos de itens de informação e os resultados dos testes estatísticos efectuados. Da leitura deste quadro retiraram-se as seguintes conclusões gerais:

- Em média, são seleccionados mais itens de informação primária em situações de avaliação do que nos estudos específicos, sendo a diferença estatisticamente significativa.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação secundária em situações de avaliação do que nos estudos específicos, no entanto, a diferença só é estatisticamente significativa para os decisores das áreas não financeiras.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação financeira em situações de estudos específicos do que de avaliação, no entanto, as diferenças não são estatisticamente significativas.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação de contagem em situações de avaliação do que nos estudos específicos, sendo a diferença estatisticamente significativa.
- Não existem diferenças estatisticamente significativas no comportamento dos dois grupos de decisores.
- Nas situações de avaliação são, em média, seleccionados 8,45 itens de informação repartidos de forma equitativa pelas diversas categorias.

Em paralelo, os dados mostram que foram sempre seleccionados mais itens de informação secundária e financeira nos contextos de decisão 3 e 4, isto é, nos contextos de decisão que envolvem estudos específicos. Em termos de grupos de decisores, constata-se que são utilizados significativamente mais itens secundários e de contagem pelos decisores da área produtiva no contexto de decisão 4. Em contrapartida, são utilizados significativamente mais itens secundários e financeiros pelos decisores da área comercial, neste mesmo contexto.

QUADRO 2 - DIFERENÇAS²⁶⁹ NA ESCOLHA DOS ITENS DE INFORMAÇÃO, EM FUNÇÃO DO CONTEXTO DE DECISÃO SITUAÇÃO DE AVALIAÇÃO / ESTUDOS ESPECÍFICOS E DA ÁREA FUNCIONAL DO DECISOR

	Total (N=137)		Área Contabilidade e Finanças (N=62)		Outras Áreas (N=75)	
	Média	Situação	Média	Situação	Média	Situação
Itens Primários (53)						
- Avaliação	4,05	*	4,17	* ns	3,95	* ns
- Estudos específicos	3,18	*	3,10	* ns	3,25	* ns
Itens Secundários (37)						
- Avaliação	4,34	**	4,09	ns ns	4,55	* ns
- Estudos específicos	4,04	**	4,05	ns ns	4,03	* ns
Itens Financeiros (42)						
- Avaliação	4,26	ns	4,19	ns ns	4,31	ns ns
- Estudos específicos	4,53	ns	4,44	ns ns	4,60	ns ns
Itens Contagem (48)						
- Avaliação	4,13	*	4,06	* ns	4,19	* ns
- Estudos específicos	2,69	*	2,71	* ns	2,68	* ns
TOTAIS (90)						
- Avaliação	8,45	*	8,39	* ns	8,50	* ns
- Estudos específicos	7,27	*	7,25	* ns	7,28	* ns

8 Conclusões

Procurando sintetizar os resultados obtidos e tendo em conta as hipóteses formuladas podemos dizer que:

- Relativamente à hipótese a testar: *H1 - Os dados financeiros secundários são vistos como mais úteis à medida que o período de análise aumenta*; constata-se que, em termos médios, são utilizados significativamente menos itens financeiros no contexto de avaliação periódica, pelos decisores da área financeira. Ou seja, à medida que o período de análise aumenta são utilizados menos itens financeiros.

Relativamente aos outros grupos de decisores constata-se que na área produtiva são utilizados significativamente mais itens secundários em situações de avaliação periódica. Comprova-se, também, que são utilizados significativamente mais itens primários e de contagem em situações de avaliação imediata e mais itens secundários e financeiros em situações de avaliação periódica.

²⁶⁹ *A diferença, na escolha dos itens de informação entre as situações de avaliação e de estudos específicos, é significativa ao nível de significância de 5%

** A diferença, na escolha dos itens de informação entre as situações de avaliação e de estudos específicos, é significativa ao nível de significância de 10%

A diferença entre a escolha de itens de informação na área de contabilidade e finanças e nas restantes áreas é significativa ao nível de significância de 5%

A diferença entre a escolha de itens de informação na área de contabilidade e finanças e nas restantes áreas é significativa ao nível de significância de 10%

- ns - não significativo

Deste modo, embora não tenham sido recolhidas evidências que conduzam à confirmação da hipótese, na sua totalidade, os dados recolhidos permitem confirmá-la para os decisores da área produtiva.

- Relativamente à hipótese a testar: *H2 - As decisões que necessitam de estudos específicos são baseadas, fundamentalmente, em informações secundárias e financeiras* constata-se que são, em termos médios, seleccionados mais itens de informação secundários e financeiros no contexto dos estudos específicos. Por outro lado, a aplicação do teste *t de Student* permite concluir pela existência de diferenças estatisticamente significativa, ou seja, são utilizadas significativamente mais itens financeiros do que itens de contagem nos estudos específicos. Assim, confirma-se a hipótese, ou seja, foram recolhidos elementos que permitem concluir que as decisões que necessitam de estudos específicos se baseiam fundamentalmente em informações secundárias e financeiras.

- Relativamente à hipótese a testar: *H3 - Os decisores da área produtiva recorrem mais a dados não financeiros do que os restantes* - constata-se que são utilizados significativamente mais itens de contagem pelos decisores da área não financeira do que pelos decisores da área financeira. Por outro lado, a análise da área não financeira permitiu concluir que são utilizados significativamente mais itens de contagem na área produtiva do que nas restantes no contexto de avaliação imediata. Assim, embora não tenham sido recolhidas evidências que conduzam à confirmação da hipótese, na sua totalidade, os dados recolhidos permitem confirmá-la no contexto de situações de avaliação imediata.

BIBLIOGRAFIA

- AAA - AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION -, (1966), *A Statement of Basic Accounting Theory*, tradução para a língua espanhola de E. Martinez, 1968, Manuales Uteha n° 364, Uteha, Mexico.
- BRUNS W. J. J. e MCKINNON S. M., (1993), "Information and managers: a field study", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.5, Sarasota, Fall 1993, pp. 84-98. (<http://proquest.umi.com/>).
- CLARKE P. J., (1997), "Management accounting practices in large Irish manufacturing firms" *IBAR - Irish Business and Administrative Research*, Volume 18, pp. 136-152.
- EISENHARDT K.M., (1989), "Making fast strategic decisions in high-velocity environments", *California Management Review*, Vol.32, Spring, N°3, pp.39-54. (<http://proquest.umi.com/>).
- EISENHARDT K.M., (1990), "Speed and strategic choice: how managers accelerate decision making", *California Management Review*, Vol.32, Spring, N°3, pp.39-54. (<http://proquest.umi.com/>).
- GHIGLIONE R. e MATALON B., (1992), *O Inquérito - Teoria e Prática*, tradução para a língua portuguesa de C. Lemos Pires, Celta Editora, Oeiras.
- JAVEAU C., (1988), *L'enquête par questionnaires, manuel à l'usage du praticien*, 3ª edição, Editions de L'Université de Bruxelles, Bruxelles.
- KEEGAN W. J., (1974), "Multinational scanning - a study of the information sources utilized by headquarters executives in multinational companies", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 19, N°3, pp.411-421.
- MARCH J. G. e SIMON H. A., (1958), *Organizations*, 2nd Ed. Tradução de Rouchy e Prunier para a língua francesa, Bordas, Paris.
- MCKINNON S. M. e BRUNS W. J., (1992), *The Information Mosaic*, Harvard Business School Series in Accounting and Control, Harvard Business School Press.
- MCKINNON S. M. e BRUNS W. J., (1993), "What production managers really want to know... management accountants are failing to tell them", *Management Accounting*, Vol. 74, N°7, pp. 29-35. (<http://proquest.umi.com/>).
- MENDOZA C. e BESCOS P. L., (1997), "The information managers need: the role of experience or educational background and the place of management accountants", 20th Annual Congress of the European Accounting Association, 23-25 April, Graz, Austria.
- MENDOZA C. e BESCOS P. L., (1998), "Décision et pilotage des performances: quels sont les documents utilisés par les managers?", Congrès de L'Association Française de Comptabilité - Performances et Comptabilité -14, 15 et 16 Mai, Nantes.
- MITCHELL V. e VOLKING Y. E., (1993), "Analysing the quality of management information: a suggested framework", *Management Decision*, Vol. 31 N°8, pp. 12-19. (<http://proquest.umi.com/>).
- PIERCE B. e O'DEA T., (1998), "An empirical study of management accounting practices in Ireland", *Irish Accounting Review*, Vol. 5, N°2, pp. 35-65.

CITIES IN COMPETITION

- SCAPENS R., (1988), "Research into management accounting practice", *Management Accounting*, Vol. 66, Nº11, Dec., pp.26-28. (<http://proquest.umi.com/>).
- SIMON H. A., GUETZKOW H., KOZMETSKY G. e TYNDALL G., (1954), *Centralization Vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, A Research Study and Report prepared for Controllershship Foundation, New York.
- SIMONS R. H. e THOMPSON B. M., (1998), "Strategic determinants: the context of managerial decision making", *Journal of Managerial Psychology*, Vol. 13, Nº1/2, pp. 7-21.
- STRONG J. M., (1999), *The Effects of Accounting Knowledge and Information Presentation Format on Performance in Multiattribute Decision Making Task*, P.H.D. Thesis, University of Nebraska, Lincoln. (<http://www.lib.umi.com/dissertations>).
- TAYLOR B., GRAY A. e GRAHAM C., (1992), "Information: the strategic essential", *Accountancy*, Vol. 110, Nº1191, Nov., pp. 43-44. (<http://proquest.umi.com/>).
- TUA J. P., (1997), *Lecturas de Teoria e Investigacion Contable*, Centro Interamericano Jurídico-Financeira CIJUF, Medellin, Colombia.
- VANDENBOSCH B., (1999), "An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness", *Accounting Organizations and Society*, Vol. 24, pp. 77
- VESSEREAU A., (1947), *La Statistique*, coleção Que sais-je?, 13ª edição, 1976, PUF- Presses Universitaires de France, Paris.
- WEISENFELD L. e TYSON T., (1990), "How to make accounting a positive tool in management's hands", *Industrial Management*, Vol. 32, Nº6, pp. 19-20. (<http://proquest.umi.com/>).