

Área Temática: Governança Corporativa

**TEORIA DA DECISÃO: UM ESTUDO SOBRE AS NECESSIDADES DE
INFORMAÇÕES QUALITATIVAS E QUANTITATIVAS PARA A GESTÃO**

***DECISION THEORY: A STUDY ABOUT NEEDS OF QUALITATIVE AND
QUANTITATIVE INFORMATION TO THE MANAGEMENT***

AUTORES

FRANCISCO CARLOS FERNANDES

Fundação Universidade Regional de Blumenau - FURB
franciscofernandes@furb.br

ROBERTO CARLOS KLANN

Universidade Regional de Blumenau - FURB
rklann@al.furb.br

MARCELO SALMERON FIGUEREDO

Universidade Regional de Blumenau - FURB
prof.salmeron@gmail.com

RESUMO

Trata o presente trabalho da Teoria da Decisão, abordando os fundamentos das necessidades informativas dos gestores. O aumento da complexidade das organizações empresariais e a separação entre o capital e a gestão fizeram com que o processo de decisão tivesse de ser estruturado, a fim de garantir que os objetivos pessoais dos gestores estejam em consonância com os objetivos globais da organização. Nesse contexto, a Contabilidade Gerencial tem papel importante, alimentando o modelo de decisão dos gestores com informações gerenciais que auxiliem o processo de tomada de decisão. Diante disso, o objetivo do trabalho é identificar quais informações gerenciais são úteis no processo de tomada de decisão, sob o ponto de vista dos gestores. A pesquisa é descritiva, com abordagem quantitativa, com dados coletados por meio de levantamento. Os resultados apontam que a informação gerencial contábil é importante para a tomada de decisão por parte dos gestores. Destaca-se que existem diferenças nesta importância quando comparadas às fases finais e iniciais do curso em que os respondentes estavam matriculados. Conclui-se que os pressupostos levantados no referencial teórico quanto à complexidade da tomada de decisão foram comprovados. O uso de modelos para estruturar e facilitar este processo é uma tendência nas organizações.

Palavras-chave: Teoria da Decisão. Necessidades Informativas. Gestores.

ABSTRACT

The present article treats of Decision Theory, through the basis of the information needs of managers. The increasing complexity of business organizations, beyond separation between capital and management forced the decision process had to be structured to ensure that the personal goals of managers are in line with the overall objectives of the organization. In this

context, management accounting has important role in fueling the decision model of managers with management information to assist the process of decision making. Therefore, the objective is to identify which management information is useful in the process of decision making from the point of view of managers. The research is descriptive, with quantitative analysis, using data collected through survey. The results show that managerial accounting information is important for decision making by managers. It is noteworthy that there are differences in its importance compared to the initial and final stages of the course in which respondents were enrolled. It's concluded that the assumptions posed in the theoretical framework about the complexity of decision making were demonstrated. The use of models to structure and facilitate this process is a tendency in organizations.

Keywords: Decision Theory. Informational needs. Managers.

1 INTRODUÇÃO

O aumento das organizações, com a criação de diversas divisões hierárquicas, tornou o processo de tomada de decisão um problema de complexidade crescente. Alinhar os objetivos dos diversos gestores de cada divisão ao objetivo geral da empresa, visando à maximização de seu resultado econômico global, é uma tarefa que exige esforço e estruturação dos modelos decisórios. Além disso, a profissionalização da gestão criou, de certa forma, outro problema, que é a convergência (ou a sua falta) entre os interesses dos gestores e os interesses dos acionistas ou donos do capital. Diversos estudos sobre os problemas de agência tratam deste tema. Novamente entra em cena a necessidade de estruturação de um modelo de decisão que contribua para que a decisão tomada pelos gestores esteja sempre em consonância com os objetivos dos acionistas.

Para alimentar o modelo de decisão das empresas, a Contabilidade Gerencial tem papel importante, devendo fornecer informações úteis, no tempo certo, para que a decisão tomada seja a melhor para a empresa naquele dado momento. No entanto, muitas críticas têm sido feitas, em diversos trabalhos, sobre esse papel da Contabilidade Gerencial, de suporte ao processo decisório. A mais contundente talvez tenha sido a de Johnson e Kaplan na obra *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*.

Resumidamente, as críticas dirigidas à Contabilidade Gerencial se baseiam em sua deficiência informacional no que se refere a dados não monetários, como dados estatísticos, físicos e de qualidade. Comenta-se que o resultado econômico/financeiro não é o único requerido pelos gestores na tomada de decisão, e a Contabilidade Gerencial falha em não atender adequadamente essas necessidades.

Dentro desse contexto, o presente trabalho tem por objetivo avaliar comparativamente a importância atribuída por gestores aos conjuntos de informações monetárias e não monetárias utilizadas no processo de tomada de decisão, sob o ponto de vista dos gestores.

O presente trabalho se justifica pela importância de se identificar quais as necessidades dos gestores no processo de tomada de decisão, e de que forma a Contabilidade Gerencial pode suprir essas necessidades, visto que esse é o objetivo primordial da Contabilidade.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1. Importância da informação contábil para a tomada de decisão

O novo ambiente corporativo, altamente competitivo, com consumidores cada vez mais exigentes, aumenta cada vez mais a importância da Contabilidade Gerencial. Com o aumento da competição global e o avanço tecnológico das organizações, necessita-se cada vez mais de informações precisas e oportunas para a melhoria dos controles internos, aumento da produtividade, descoberta de novos processos de produção e, principalmente, excelência no auxílio à tomada de decisão (BORGERT, 1999).

Johnson e Kaplan (1993, p. 2), criticando os limites da contabilidade gerencial, ressaltam que os atuais sistemas de contabilidade gerencial não propiciam um conjunto relevante de indicadores, que reflitam “a tecnologia, os produtos, os processos e o ambiente competitivo em que opera a organização.

Criados no início do século XX para auxiliar a coordenação das diversas atividades de empresas integradas verticalmente, os indicadores financeiros, como por exemplo, a taxa de retorno sobre o investimento (ROI), tornou-se o único indicador de sucesso para diversas organizações (JOHNSON; KAPLAN, 1993).

As demonstrações contábeis passaram a ser utilizadas pelos gerentes como fonte exclusiva para a avaliação das organizações, deixando de observar as operações que realmente criam valor para a empresa. Os gerentes “[...] não conseguem reconhecer quando os valores

contábeis deixam de fornecer indicadores relevantes ou apropriados das operações da organização” (JOHNSON; KAPLAN, 1993, p. 2).

O sistema de contabilidade gerencial deveria então informar esses gerentes sobre o custo preciso dos produtos, auxiliando o processo de fixação do preço de venda, sobre a viabilidade de introdução de novos produtos ou abandono de produtos obsoletos, entre outros. Além disso, as grandes organizações, com administração descentralizada, precisam motivar e avaliar o desempenho de seus gerentes. Nesse sentido, o sistema de contabilidade gerencial deveria fornecer “[...] incentivos e sinais apropriados para gerentes empenhados em diferentes funções, com diversos produtos e processos, em operações globalmente dispersas.

Parisi e Nobre (1999, p. 103) enumeram ainda as seguintes críticas à utilização de sistemas de informações contábeis gerenciais:

- a) Não refletem as ocorrências físicas;
- b) Têm como paradigma o custo;
- c) Não medem corretamente o patrimônio da empresa; e
- d) Promovem informações obscuras e inoportunas para avaliação de desempenho.

Defendendo a Contabilidade Gerencial das críticas mais contundentes, Iudícibus (1989) destaca que tradicionalmente os economistas criticam a natureza da mensuração contábil, como a utilização do custo histórico em cenários inflacionários, a não inclusão no lucro contábil do custo de oportunidade, entre outros. No entanto, segundo o autor, é fácil essa tarefa quando se estuda conceitos gerais e teóricos sobre renda e capital, no campo puramente conceitual, como fazem os economistas. O contador tem de enfrentar esse problema na prática, no dia a dia das empresas, onde os conceitos teóricos não são aplicáveis tão facilmente, não por falta de capacidade dos contadores, mas pela complexidade desses conceitos.

Para Iudícibus (1989, *apud* BORGERT, 1999, p. 91), fica claro, pelas críticas feitas à Contabilidade, a seguinte problemática:

- i. o lucro contábil não é o único e nem mesmo o melhor indicador do sucesso da empresa nos médio e longo prazos (e mesmo do lucro a curto prazo);
- ii. é preciso introduzir, no sistema de controle e mensuração e no sistema de informações contábeis e financeiras outras variáveis, tais como: inovação tecnológica, qualidade dos produtos, satisfação dos clientes, treinamento dos empregados etc.; e
- iii. os gerentes modernos têm-se utilizado em demasia de “manobras” financeiras e do manuseio de princípios contábeis para auferir, para seus conglomerados, grandes lucros financeiros sem, entretanto, adicionar valor econômico aos empreendimentos, o que seria obtido apenas dando-se mais ênfase aos fatores qualitativos, acima apontados, do que às manobras contábeis e financeiras.

Dessa forma, a Contabilidade Gerencial pode recuperar seu papel como ponto de apoio fundamental ao processo de gestão das organizações, fornecendo informações úteis ao modelo de decisão de cada gestor.

2.2 Modelagem qualitativa e modelagem quantitativa da informação contábil

Campelo *et al.* (2008) apresentam as características da informação contábil. Para que todos os itens da tabela fossem completos, os autores aplicaram as características da informação contábil segundo o FASB, o IASB e a ONU.

CARACTERÍSTICAS	ÓRGÃOS			
	FASB	IASB	ONU	CFC
QUALITATIVAS				
Compreensibilidade	X	X	X	X
Relevância:				

Tempestividade/Oportunidade	X		X	X
Valor Preditivo	X	X	X	
Valor como Feedback	X	X		
Materialidade		X	X	
Confiabilidade:				
Representação Fiel	X	X	X	
Essência sobre a Forma		X	X	
Neutralidade	X	X	X	
Prudência		X	X	
Verificabilidade	X		X	
Comparabilidade		X	X	X

Quadro 1: Características qualitativas exigidas por órgãos reguladores contábeis

Fonte: Campelo *et al.* (2008, p.3).

O Quadro 1 apresenta o resumo das características qualitativas inerentes ao processo de tomada de decisão pela contabilidade explanadas anteriormente. Percebe-se que o quesito compreensibilidade é exigência unânime dos quatro órgãos reguladores apresentados.

Porton e Longaray (2006) alertam para a compreensibilidade da informação e a sua utilidade para a tomada de decisões. Uma das principais qualidades específicas das decisões é a relevância. Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 97), “a informação relevante é a informação pertinente à questão que está sendo analisada”. Dessa forma, a informação contábil relevante é aquela que revela ao gestor os fatos que possam influir, significativamente, na sua interpretação. A qualidade relevância possui três elementos a saber: valor preditivo, valor como feedback, oportunidade.

A Confiabilidade é a outra característica importante das informações, tendo entre seus componentes os seguintes elementos: fidelidade de representação, verificabilidade e neutralidade. Fidelidade de representação é a correspondência entre uma medida ou descrição e o fenômeno que a representa. A verificabilidade é a capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se destina a representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou viés. Por fim, a neutralidade quer dizer que não há viés na direção de um resultado predeterminado (PORTON; LONGARAY, 2006).

A Figura 1 apresenta uma hierarquia das questões qualitativas da informação contábil. Percebe-se que a relevância e a confiabilidade têm uma relação com o processo decisório. Este elemento novamente caracteriza a interação entre as informações gerenciais contábeis e o processo de gestão e tomada de decisão.

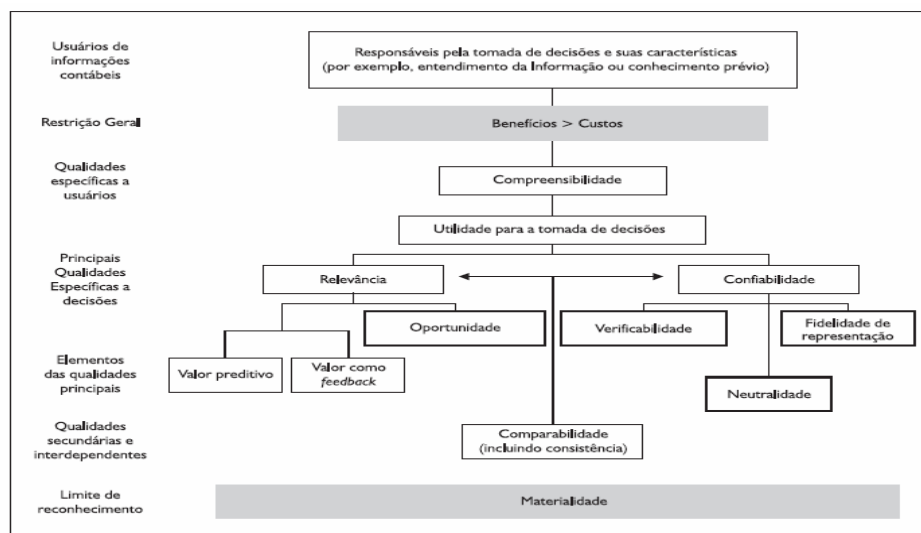


Figura 1: Hierarquia das questões qualitativas da informação contábil

Fonte: Hendriksen e Van Breda (1999, p. 96)

Já a modelagem quantitativa é a mais comum entre os processos de tomada de decisão. A tentativa de estruturar a decisão, fornecer informações precisas, comparáveis e confiáveis geralmente remete a análises numéricas, baseadas em elementos quantitativos. De fato, o uso das informações de cunho quantitativo é inerente à atuação da contabilidade, desde o início voltada à formatação de relatórios de caráter eminentemente monetários, inclusive adotando a moeda como um denominador comum aplicado aos trabalhos do contador por força de princípio fundamental.

O Quadro 2 traz uma comparação entre os paradigmas quantitativos e qualitativos. Nele, fica clara a diferença entre os dois paradigmas. Cabe destacar que no paradigma quantitativo o processo de tomada de decisão é mais orientado para o produto, ou seja, analisa dados. Já na abordagem qualitativa a orientação é para o processo, remetendo a análises mais subjetivas, menos estruturadas e mais complexas. A avaliação multicritério e de visão sistêmica é mais utilizada nestes casos.

<i>Paradigma Qualitativo</i>	<i>Paradigma Quantitativo</i>
Preocupa-se com o entendimento do comportamento humano a partir do arcabouço referencial do próprio indivíduo.	Busca o fato óbvio ou as causas do fenômeno, com pouca preocupação com o seu significado para o sujeito.
É baseado na observação qualitativa dos fenômenos em estado natural, considerando a natureza mutante dos fenômenos; não há preocupação absoluta com o controle das variáveis.	É baseado na mensuração controlada de fenômenos considerados óbvios.
Tem caráter subjetivo.	Tem caráter objetivo.
Próximo aos dados, segundo a perspectiva do estudioso enquanto participante 'interno' ao fenômeno estudado.	Distanciado dos dados, segundo a perspectiva do estudioso enquanto observador 'externo' ao fenômeno estudado.
Orientado para a descoberta, para a exploração, para a descrição e para a expansão.	Orientado para a verificação, dedução e para confirmação de hipóteses.
Orientado para o processo.	Orientado para o produto.
É considerado sob o critério de 'legitimidade', através do uso de dados 'representativos' (em oposição aos dados objetivamente 'reais').	É considerado sob critério da 'confiabilidade' através do uso de dados 'hard' e 'replicáveis'.
Não é generalizável, focaliza estudos de casos considerados em si próprios.	É generalizável, a partir de inúmeros estudos de onde emergem padrões quantificáveis.
Assume realidade dinâmica.	Assume realidade estável.
Considera as características contextuais (históricas, políticas, sociais e culturais) do fenômeno.	Considera as características quantificáveis do fenômeno isolado.
Tipos de estudo: usualmente etnográficos ou estudo de caso.	Tipos de estudo: usualmente experimentos, levantamentos, correlações, etc.
O pesquisador parte de perguntas norteadoras e reformuláveis (ao longo do estudo) a partir do conhecimento da literatura e de familiaridade com o fenômeno a ser estudado.	O pesquisador parte de hipóteses rígidas e apriorísticas, que ele busca verificar empiricamente.

Quadro 2: Comparação entre os paradigmas qualitativo e quantitativo

Fonte: Ensslin (2002 apud DUTRA, 2003, p. 48).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DE PESQUISA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Andrade (2006, p. 124) conceitua a pesquisa descritiva da seguinte maneira:

Nesse tipo de pesquisa, os fatos são observados, registrados, analisados, classificados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles. Isto significa que os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não manipulados pelo pesquisador.

Em relação à abordagem do problema, essa pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Ao conceituar o método quantitativo de pesquisa, Richardson (1999, p. 70) comenta que:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas, desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Quanto à coleta dos dados, essa pesquisa utilizou-se de revisão bibliográfica, para fundamentação do referencial teórico, além de um levantamento ou *survey*, para coleta das informações a serem analisadas. De acordo com Colauto e Beuren (2006, p. 135), “as pesquisas bibliográficas ou de fontes secundárias utilizam, fundamentalmente, contribuições já publicadas sobre o tema estudado”. Gil (2002) afirma que esse tipo de pesquisa é desenvolvida com base em material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

Já as pesquisas de levantamento ou *survey* são assim definidas por Gil (2002, p. 70):

Se caracterizam pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

Raupp e Beuren (2006) afirmam que os dados desse tipo de pesquisa podem ser coletados com base numa amostra retirada da população, nunca deixando de levar em consideração que nenhuma amostra é perfeita, podendo variar o grau de erro ou viés.

A população da pesquisa consiste em 2.956 alunos dos Cursos de Graduação em Administração, Sistemas de Informação, Ciências Contábeis e Gastronomia do Grupo Uniasselvi/FAMEBLU, da cidade de Blumenau/SC. A partir dessa população, foram selecionadas as amostras da pesquisa. Utilizou-se a amostragem intencional. Segundo Richardson (1999, p. 161), neste tipo de amostra “os elementos que formam a amostra relacionam-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no plano e nas hipóteses formuladas pelo pesquisador”. Martins (2002) comenta que, utilizando-se de um determinado critério, escolhe-se intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra. O critério utilizado para seleção das amostras foi o pesquisado exercer a função de gestor de alguma organização, seja como administrador, gerente, sócio ou proprietário. A partir disso, foram selecionados 46 alunos de graduação. Dos respondentes selecionados dois cursavam simultaneamente a graduação e a pós-graduação, mas pelo baixo percentual representativo não foram feitas inferências ou recortes considerando a amostra.

Foi aplicado então um questionário, com sete questões objetivas, sendo as primeiras quatro questões para traçar o perfil pessoal e profissiográfico do respondente. Nas três últimas questões foi utilizado uma escala de 1 a 5, para que o pesquisado opinasse sobre a utilidade da informação contábil gerencial no processo de tomada de decisão. As alternativas a essas três últimas questões foram distribuídas entre informações de natureza econômica e informações de outra natureza, como qualidade dos produtos, satisfação dos consumidores, entre outras.

O que se pretende com esse levantamento é identificar que tipo de informação gerencial é utilizado pelos gestores, se estes dão mais importância para informações econômicas ou se consideram importantes outros tipos de informação, no momento da tomada de decisão. Outro item a ser verificado é a existência de diferenças significativas de interpretação ou atribuição de importância aos itens pesquisados nas fases iniciais e finais dos cursos pesquisados.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo contempla a descrição e a análise dos dados da pesquisa. Primeiramente faz-se uma análise geral, com base nos dados da pesquisa, sobre o perfil pessoal e profissiográfico dos pesquisados. Na sequência analisa-se qual a importância dada por esses profissionais às informações contábeis para a tomada de decisões, comparando-se o grau de importância atribuído a informações de cunho quantitativo com informações de caráter qualitativo.

4.1 Perfil Pessoal e Profissiográfico dos Entrevistados

O primeiro passo foi determinar o número de alunos de pós-graduação entre os respondentes. Optou-se por não aplicar o questionário diretamente em turmas de pós-graduação, já que é prática comum entre os alunos da IES iniciar a especialização antes da conclusão da graduação (no último semestre), o que possibilitaria que o mesmo aluno fosse entrevistado mais de uma vez. Percebe-se que o número gestores, que fazem especialização já no último semestre é baixo, fato que justifica a não realização de inferências ou cortes relativos a esta amostra da população.

O número de questionários retornados foi de 46, de um total de 2.956 alunos. A proporção de alunos é de 96% de alunos são de graduação e 4% de pós-graduação.

Outro ponto analisado foi a fase letiva dos respondentes. Percebe-se pelo Gráfico 1 que há maior concentração de alunos nas fases finais. Neste estudo serão consideradas fases iniciais as fases de um a três e como finais as de quatro a oito. Esta separação deve-se à intenção de buscar diferenças significativas entre as respostas nestes dois grupos. A inclusão de apenas três fases no grupo denominado inicial é pela maior concentração de alunos e também de desistências nestes períodos.

O Gráfico 1 demonstra também que o pressuposto apresentado anteriormente, sobre um menor número de gestores nas fases iniciais, se sustenta. Percebe-se também que 74% dos respondentes estão concentrados nas fases de 4 a 8. Estudos apontam que o número de anos de estudo influencia na capacidade de interpretação dos dados. Mesmo considerando-se pequeno o *gap* entre as fases, é necessário investigar se existem diferenças significativas nas respostas dos grupos formados da amostragem. Os questionamentos posteriores mostraram que o pressuposto é sustentado, reforçando a importância da metodologia apresentada neste estudo.

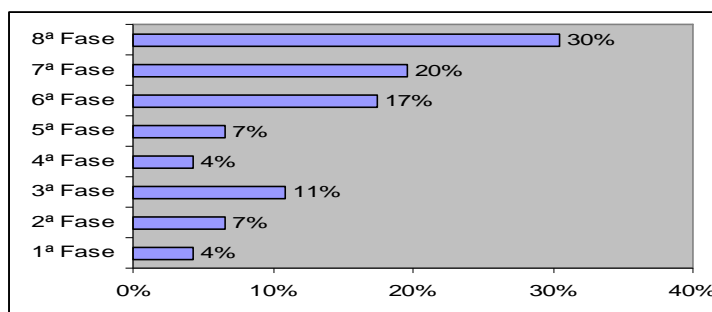


Gráfico 1 – Fase dos respondentes

Fonte: dados da pesquisa.

É importante destacar que o percentual apresentado no Gráfico 1 é o de gestores (22%), não o total de alunos. O total de alunos neste grupo é de 1.333, divididos em 22 turmas, representando 45% da população.

Ainda no levantamento de perfil, foi constatado que 78% dos respondentes são gestores de empresas que utilizam serviços de contabilidade terceirizada e apenas 22% possuem contabilidade interna. Em termos de faturamento, 13% das empresas têm

faturamento anual de até R\$ 120 mil, 17% estão na faixa entre R\$ 120 mil e R\$ 1,2 milhão e 70% faturam acima de R\$ 1,2 milhões por ano. A última questão desse primeiro bloco de perguntas era sobre a quantidade de funcionários das empresas. Novamente, para classificar as empresas, foram estabelecidos aleatoriamente três grupos: empresas com no máximo 10 empregados, que são 7%; empresas com 11 a 100 empregados, que representam 13% da amostra; e empresas com mais de 100 empregados, que atingiram 78% da amostra levantada.

Há uma consistência na concentração de respostas obtidas nos seguintes aspectos: gestores cursando a partir da quinta fase (74%), empresas que faturam acima de R\$ 1,2 milhões por ano (70%) e que possuem mais de 100 empregados (78%).

4.2 A Importância da Informação Contábil no Processo Decisório

Nas questões seguintes, perguntou-se aos pesquisados qual a visão deles sobre a importância de algumas informações contábeis para o processo de tomada de decisão. Para isso, foi utilizada uma escala do tipo “Escala de Likert” de um a cinco, sendo: (1) para informação “nada importante”; (2) “pouco importante”; (3) “indiferente”; (4) “importante”; e (5) para a informação considerada “muito importante”. Os resultados foram tabulados, sendo retirada a média de importância geral (de cada questão) e global (de todas as questões).

Posteriormente calculou-se a média para os respondentes das fases iniciais (12 alunos) e finais (34 alunos) para verificar a existência de diferenças de interpretação. Neste tipo de questionário pode existir uma tendência dos respondentes considerarem todas as respostas importantes, o que torna ainda mais importante que se faça um comparativo da média geral da questão com a média global.

A primeira questão desse bloco referia-se aos elementos para a formação do preço de venda. Os alunos foram questionados quanto à importância do valor da matéria-prima e mão-de-obra, da margem de contribuição do produto, do valor dos custos indiretos e do preço praticado pelos concorrentes para a formação do preço de venda. Os resultados são apresentados no Gráfico 2.

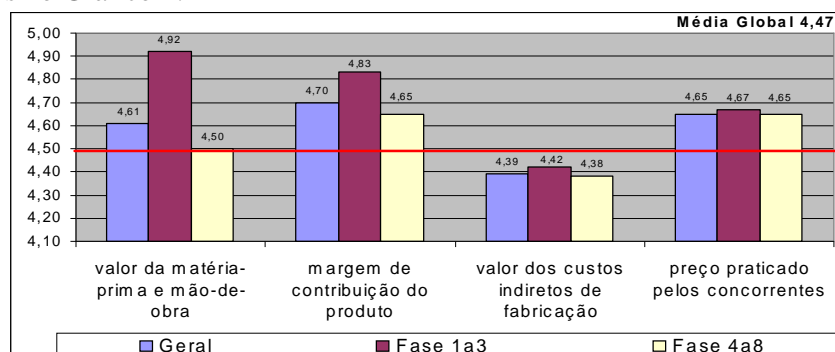


Gráfico 2 – Elementos de formação de preço de venda: informações quantitativas
Fonte: dados da pesquisa.

Analisando-se primeiramente a importância do valor da matéria prima e da mão-de-obra para a amostra geral percebe-se que a média geral de importância atribuída é alta, acima de 4,5 pontos. Percebe-se uma diferença significativa entre os resultados nas fases iniciais (4,92) e finais (4,50). Com relação à margem de contribuição do produto, percebe-se uma redução no *gap* de importância atribuída entre os três grupos. A média geral da questão ficou em 4,70, contra 4,83 e 4,65 nas fases iniciais e finais, respectivamente. Com relação ao valor dos custos indiretos de fabricação, o Gráfico 2 mostra uma redução significativa dos valores de importância atribuída. Nos três grupos os resultados ficaram abaixo da média global de importância, porém, com menor discrepância entre os valores. A média geral da questão ficou

em 4,39, contra 4,42 e 4,38 das fases iniciais e finais respectivamente. Finalmente, outra informação obtida é a importância do preço praticado pelos concorrentes na formação do preço de venda. Os três grupos atribuíram alta importância ao quesito, ultrapassando significativamente a média global. Não existem diferenças significativas entre os grupos, sendo a importância média geral de 4,65 e nas fases iniciais e finais, 4,67 e 4,65 respectivamente.

Verifica-se que, em geral, os respondentes atribuíram valores de importância mais altos a quesitos de mensuração mais precisa. No caso dos custos indiretos de fabricação, entram elementos que não estão sob total controle do gestor, tendendo à subjetividade e aumentando a complexidade da decisão.

O terceiro bloco de questões também era relacionado à importância de certas informações para a formação do preço de venda. No entanto, as informações questionadas agora possuíam um caráter mais qualitativo ou subjetivo, representando informações mais difíceis de se obter ou registrar em sistemas de informações gerenciais. Os resultados são apresentados no Gráfico 3.

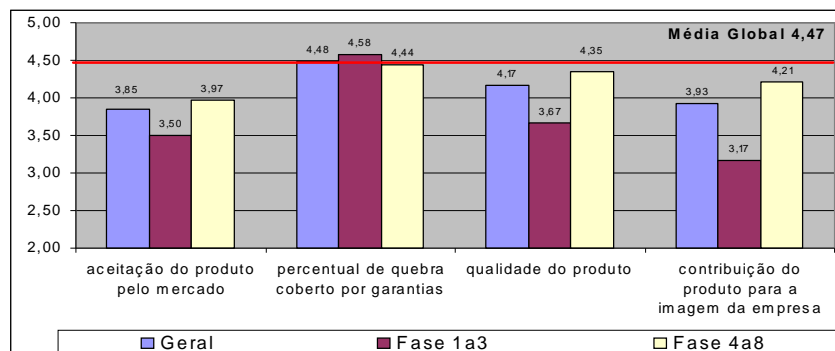


Gráfico 3 – Elementos de formação de preço de venda: informações qualitativas
Fonte: dados da pesquisa.

Constata-se que houve redução da importância atribuída nas quatro questões apresentadas. Primeiramente com relação à aceitação do produto pelo mercado, nota-se que os três grupos tiveram resultados abaixo da média global. Percebe-se também neste conjunto de questões, de caráter mais qualitativo, que as fases finais tenderam a atribuir mais importância aos quesitos que as fases iniciais, com exceção do quesito percentual de quebra coberto por garantias. Este item, apesar de fortes elementos qualitativos pode ser interpretado como quantitativo devido à palavra percentual ter forte conotação quantitativa. Com relação à importância da aceitação do produto pelo mercado, na formação do preço de venda, o Gráfico 3 mostra que para o grupo geral a média foi de 3,85 contra 3,50 e 3,97 das fases iniciais e finais respectivamente. Dos quatro itens demonstrados no gráfico, este é o que apresenta menor média geral de importância atribuída. É importante destacar o *gap* entre as fases iniciais e finais nos itens qualidade do produto e contribuição do produto para a imagem da empresa. Nota-se que esses dois quesitos têm forte conotação qualitativa. Parte-se do pressuposto que o ato de decisão foi estabelecido no momento de atribuir importância aos itens e que itens de conotação mais qualitativa dão complexidade ao ato de decidir a importância. Para elementos mais complexos, os respondentes das fases finais têm mais segurança, atribuindo valores de importância mais altos.

A fim de comprovar se os diferentes graus de importância, atribuídos pelos respondentes, entre as questões do Gráfico 2 (de cunho quantitativo), em relação às questões do Gráfico 3 (de caráter qualitativo), são estatisticamente significativos, apresenta-se na sequência um teste de significância de médias. Esse teste é aplicado sobre a média geral de cada questão, desconsiderando-se a divisão entre alunos das fases iniciais e finais. O Teste de

Significância de Média (z_{teste}), conforme Stevenson (2001), para n igual a 92, menos 2 graus de liberdade ($n = 46 + 46 = 92 - 2$ graus de liberdade), apresenta $t_{crítico}$ de 1,665. Como o resultado da Tabela 1 aponta para 2,763, pode-se afirmar que os diferentes graus de importância, atribuídos pelos alunos às questões quantitativas em relação às questões qualitativas, são estatisticamente significativos. Diante disso, infere-se que, neste caso específico da formação do preço de venda, as informações quantitativas são consideradas mais importantes do que as informações qualitativas, para a amostra selecionada.

Tabela 1 – Teste de significância de média para informações sobre preço de venda

questões		1	2	3	4	geral
quantitativas	média	4,61	4,70	4,39	4,65	4,59
	desvio-padrão	0,71	0,63	0,65	0,64	0,66
qualitativas	média	3,85	4,48	4,17	3,93	4,11
	desvio-padrão	1,07	0,75	0,95	1,14	0,98
Z_{teste}						2,763

Fonte: dados da pesquisa.

O quarto bloco de questões trazia questões sobre a importância de determinadas informações de cunho quantitativo para a avaliação de desempenho dos gerentes. A importância dada pelos alunos a essas informações é apresentada no Gráfico 4.

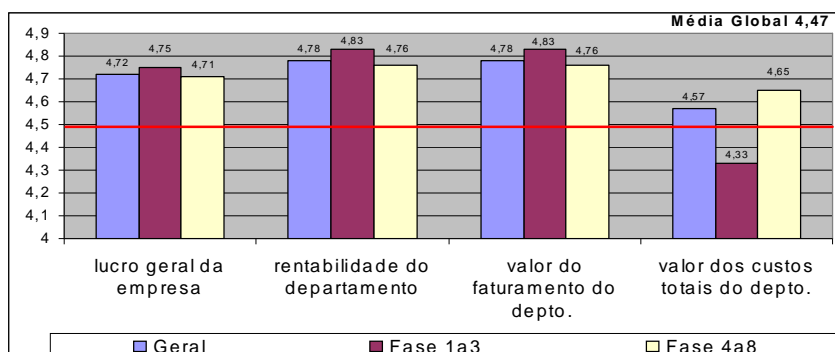


Gráfico 4 – Avaliação do desempenho dos gerentes: informações quantitativas

Fonte: dados da pesquisa.

No Gráfico 4 percebe-se que a média geral de todos os grupos foi maior, acima da média global, com exceção do valor dos custos totais do departamento, no grupo de respondentes das fases iniciais, com média atribuída de 4,33.

Para um melhor entendimento deste resultado apresenta-se a Tabela 2 que demonstra a distribuição de frequência de respostas no grupo. Percebe-se um percentual significativo de respostas no valor de importância 3. Em questionários com grau de importância numérica, o valor central pode caracterizar as respostas dos indecisos. No caso deste estudo, como o método foi o de médias (geral e dos grupos), esta condição pode ter influenciado no resultado. Os resultados serão mantidos, mas cabe a ressalva para sustentação do pressuposto.

Tabela 2 – Análise de frequência da importância atribuída nas fases iniciais – Valor dos custos do depto.

FATOR DE DECISÃO	FREQUÊNCIA DA IMPORTÂNCIA ATRIBUÍDA									
Valor dos custos totais do departamento	1	0%	2	0%	3	25%	4	17%	5	58%

Fonte: Dados da pesquisa.

Outro bloco de perguntas foi utilizado para testar a importância dada pelos gestores (alunos) a informações de caráter mais subjetivo ou qualitativo para a avaliação do desempenho dos gerentes. Os resultados encontram-se no Gráfico 5.

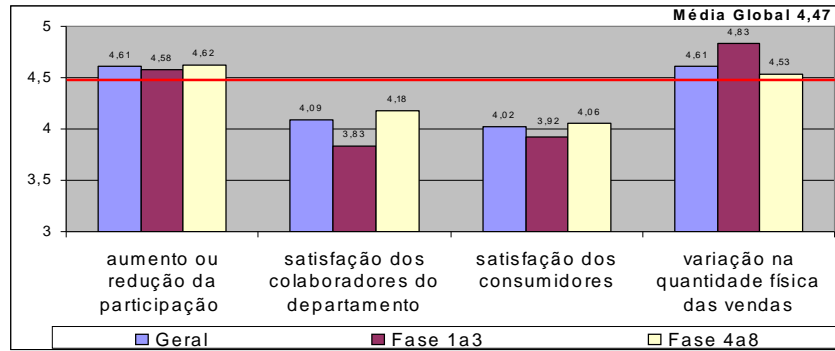


Gráfico 5 – Avaliação do desempenho dos gerentes: informações qualitativas

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 5 mostra que as informações quantitativas tiveram uma média de importância atribuída maior que as de conotação qualitativa. Percebe-se que na questão relativa ao aumento ou redução da participação no mercado, não houve diferença significativa entre os três grupos. A média geral e dos grupos manteve-se acima da média global, sendo de 4,61 para a geral, 4,58 para as fases iniciais e 4,62 para as fases finais. Ainda com relação à avaliação do desempenho dos gerentes, o Gráfico 5 mostra que as questões, satisfação dos colaboradores e satisfação dos consumidores tiveram uma média de importância atribuída menor, ficando nos dois casos significativamente abaixo da média global. A tendência das fases finais atribuírem importância maior se mantém, porém, o *gap* é maior no quesito satisfação interna. Na satisfação externa, ou dos consumidores, a diferença entre os três grupos é menor.

Novamente, para comprovar se os diferentes graus de importância, atribuídos pelos respondentes, entre as questões do Gráfico 4 (de cunho quantitativo), em relação às questões do Gráfico 5 (de caráter qualitativo), são estatisticamente significativos, apresenta-se na sequência um teste de significância de médias. Esse teste é aplicado sobre a média geral de cada questão, desconsiderando-se a divisão entre alunos das fases iniciais e finais. Como o resultado da Tabela 3 aponta o z_{teste} de 2,576, novamente superior ao $t_{crítico}$ de 1,665, pode-se afirmar que os diferentes graus de importância atribuídos pelos alunos às informações quantitativas em relação às qualitativas, são estatisticamente significativos. Diante disso, infere-se que, também no caso de avaliação de desempenho dos gerentes, as informações quantitativas são consideradas mais importantes do que as informações qualitativas, para a amostra selecionada.

Tabela 3 – Teste de significância de média para informações sobre avaliação de desempenho dos gerentes

questões		1	2	3	4	geral
quantitativas	média	4,72	4,78	4,78	4,57	4,71
	desvio-padrão	0,62	0,47	0,51	0,65	0,56
qualitativas	média	4,61	4,09	4,02	4,61	4,33
	desvio-padrão	0,77	0,98	0,95	0,61	0,83
Z_{teste}						2,576

Fonte: dados da pesquisa.

Um novo bloco de questões foi utilizado para extrair a opinião dos gestores sobre a importância de algumas informações de cunho quantitativo sobre a avaliação de desempenho geral da empresa. Os resultados são apresentados no Gráfico 6.

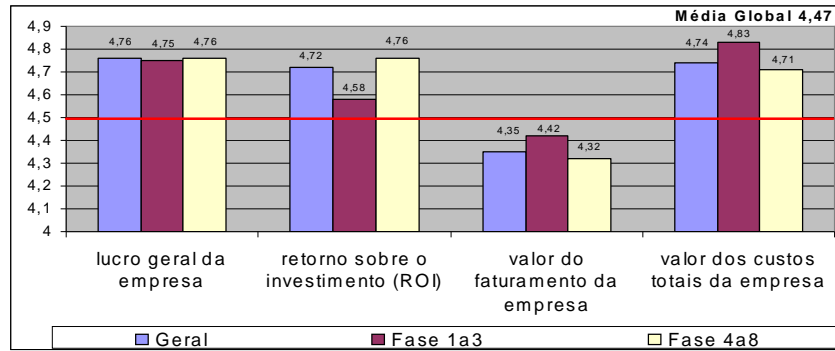


Gráfico 6 – Avaliação do desempenho geral da empresa: informações quantitativas

Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 6 traz elementos relativos ao desempenho geral da empresa. O primeiro item questionado foi com relação ao lucro geral da empresa. Percebe-se que a importância atribuída é alta nos três grupos, ficando significativamente acima da média global. Com relação ao retorno sobre o investimento (ROI), nota-se que as fases finais consideram mais importante este elemento para a avaliação das empresas, o *gap* com as fases iniciais é maior, ficando, entretanto, este último acima da média global. O faturamento da empresa, apresentado no Gráfico 6, não foi considerado pelos respondentes como fator mais importante na avaliação geral das empresas. Todos os grupos de respondentes tiveram média atribuída menor que a média global, nesta questão. As fases finais nesta questão tiveram uma média menor que as fases iniciais, além de manterem um *gap* significativo. Um dos motivos para este resultado seria o entendimento dos gestores de que o faturamento realmente é superado em importância pelos elementos de lucratividade ou custos, que remetem à competitividade. Com relação aos custos totais da empresa e sua importância no desempenho geral, a importância atribuída é alta para todos os grupos de respondentes, mantendo-se acima da média global. Nesta questão, os respondentes das fases iniciais atribuíram uma importância maior que a atribuída para as fases finais, ficando em 4,83 para o primeiro grupo e 4,71 para o segundo, respectivamente.

Ainda com relação à avaliação do desempenho geral da empresa, o último bloco de questões busca obter dos alunos a importância de informações de caráter mais subjetivo ou qualitativo. Os resultados constam do Gráfico 7.

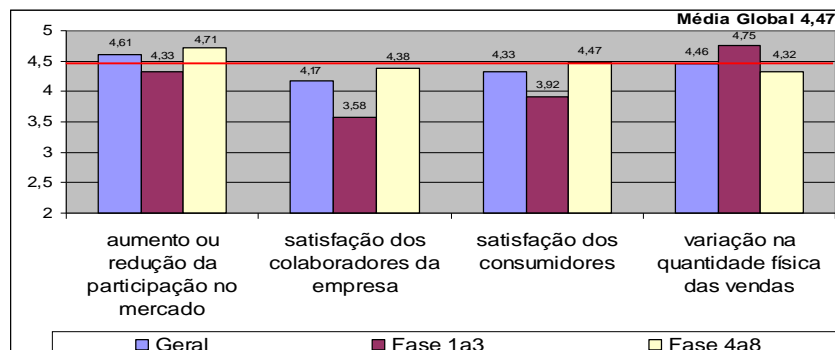


Gráfico 7 – Avaliação do desempenho geral da empresa: informações qualitativas

Fonte: dados da pesquisa.

Os resultados do Gráfico 7 reforçam as diferenças no processo decisório entre questões de caráter qualitativo e quantitativo. Consta-se um *gap* entre os grupos quando a questão analisada é qualitativa. Outro elemento perceptível é a tendência das fases finais do curso atribuir mais importância às questões qualitativas que às fases iniciais. É unânime em todas as questões analisadas uma importância atribuída menor nos elementos de caráter

qualitativo. Novamente, para comprovar se os diferentes graus de importância, atribuídos pelos respondentes, entre as questões do Gráfico 6 (de cunho quantitativo), em relação às questões do Gráfico 7 (de caráter qualitativo), são estatisticamente significativos, apresenta-se na sequência um teste de significância de médias. Esse teste é aplicado sobre a média geral de cada questão, desconsiderando-se a divisão entre alunos das fases iniciais e finais.

Tabela 4 – Teste de significância de média para informações sobre avaliação de desempenho dos gerentes

<i>questões</i>		<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>geral</i>
quantitativas	Média	4,76	4,72	4,35	4,74	4,64
	desvio-padrão	0,52	0,75	0,85	0,44	0,64
qualitativas	média	4,61	4,17	4,33	4,43	4,39
	desvio-padrão	0,77	0,85	0,87	0,86	0,84
<i>Z_{teste}</i>						1,656

Fonte: dados da pesquisa.

O resultado da Tabela 4 aponta o Z_{teste} de 1,656, um pouco abaixo do $t_{crítico}$ de 1,665. Portanto, no caso específico da avaliação de desempenho global da empresa, os diferentes graus de importância atribuídos pelos gestores às questões quantitativas em relação às questões qualitativas não são estatisticamente significativos. Diante disso, infere-se que as informações quantitativas não são consideradas mais importantes do que as informações qualitativas, para a amostra selecionada, diferentemente do que se averiguou para as informações de suporte ao estabelecimento do preço de venda e ao processo de avaliação de desempenho dos gestores.

Uma observação é necessária em relação ao fato de que esse resultado pode ter sido afetado pelas respostas dadas sobre a importância da informação “faturamento da empresa” (Gráfico 6), que recebeu uma nota relativamente baixa dos alunos, com grande concentração de respostas no grau 3 (indiferente), conforme verifica-se na Tabela 2. Excluindo-se essa questão do teste de significância de médias, o Z_{teste} passaria para 2,375, ou seja, passaria a ser significativo. Chega-se aqui a uma limitação da pesquisa aplicada e novos estudos deverão ser realizados para que seja elucidado este ponto.

5 CONCLUSÕES

O objetivo geral deste trabalho foi identificar a importância atribuída, por parte dos gestores, à informação contábil no processo de tomada de decisão. Foram analisados três elementos inerentes ao cotidiano das organizações, a formação do preço de venda dos produtos, a avaliação do desempenho dos gerentes e a avaliação geral da empresa. Estes elementos foram analisados primeiramente forma geral, ou seja, com todos os respondentes da amostra. Num segundo momento a amostra foi dividida para uma análise das respostas nas fases iniciais e finais do curso. Esta divisão tem sua justificativa em pressupostos teóricos encontrados na revisão bibliográfica, os quais, foram comprovados empiricamente.

De maneira geral conclui-se que os gestores dão importância as informações contábeis no momento da tomada de decisão. Isto é comprovado pelas médias de importância atribuídas encontradas, na sua grande maioria próximas ou acima de 4 (importante). Os itens que tiveram pontuação abaixo de 4 têm conotação mais qualitativa.

Com relação ao primeiro objetivo específico verificou-se que o processo decisório é complexo nas organizações. O nível de complexidade varia dependendo do tipo de decisão a ser tomada e do nível de estruturação da mesma. O uso de modelos de tomada de decisão e de apoio a tomada de decisão é comum nas organizações. Não foram abordadas a operacionalização e comparação entre os modelos, apenas uma breve explicação dos mesmos. A contabilidade apesar de ter elementos quantitativos é considerada como tendo conotação

qualitativa, principalmente nos momentos onde é necessária a aplicação da essência sobre a forma, no processo de tomada de decisão. As decisões qualitativa são mais complexas de serem tomadas e exigem um preparo maior por parte do tomador de decisões.

O segundo objetivo específico mostra que os gestores consideram importantes as informações contábeis para a tomada de decisão nas três situações apresentadas, formação do preço de venda do produto, avaliação do gestor e avaliação geral da empresa. Nas três situações a importância atribuída esteve acima do nível importante, tendendo a muito importante, tanto na análise geral quanto na análise das fases iniciais e finais. Percebe-se também que importância atribuída na primeira situação, formação do preço de venda, é ligeiramente menor que nas outras duas. Este fato pode ser justificado pela maior concentração de questões com caráter qualitativo apresentadas aos respondentes e vinculadas a esta situação.

A análise dos resultados nos remete ao terceiro objetivo específico do trabalho. Percebe-se claramente uma diferença entre as médias de importância atribuída nas fases iniciais e finais do curso. Diversos pressupostos poderiam ser levantados para justificar este fato, mas a comprovação dos mesmos demandaria um aprofundamento do estudo. É importante destacar que o número de gestores nas fases finais é maior. Do total de respondentes doze são das fases iniciais e trinta e quatro das denominadas finais. Inconsistências de respostas nas séries iniciais seriam mais sentidas que no outro grupo. Outro ponto importante é que a *gap* entre as médias das fases e a geral não é acentuado em todos os elementos questionados, caracterizando que certos elementos são importantes independentemente do tempo de estudo dos respondentes.

No quarto objetivo específico ficou destacada que complexidade da informação influencia o processo de tomada de decisão. Partiu-se da premissa que a atribuição de valores de importância aos quesitos é um processo decisório. Este processo decisório demanda de um grau de estruturação, porém contendo elementos de conotação mais qualitativa. Partindo da premissa que elementos qualitativos dificultam o processo decisório pela sua complexidade os elementos qualitativos receberiam um grau de importância menor que os quantitativos. Esta hipótese é reforçada pela suposição de que se o gestor estivesse naquele momento executando as três situações propostas os elementos qualitativos ofereceriam informações menos precisas, com tendência de não serem utilizadas. A não utilização destes elementos justificaria a atribuição de grau de importância menor, fato comprovado pela análise dos resultados.

O quarto objetivo específico mostra que nas fases finais, as questões qualitativas têm uma importância atribuída maior que nas séries iniciais. Cabe destacar que a média geral dos itens questionados foi menor nas questões qualitativas, entretanto quando se faz o recorte nas fases percebe-se que as fases finais atribuem mais importância que as iniciais. Fica claro na análise dos resultados que esta situação repetiu-se em todos os questionamentos com características mais qualitativas.

Conclui-se então que os gestores consideram importante a informação contábil no processo de tomada de decisão. Há uma diferença entre a atribuição de importância em questões qualitativas e quantitativas, mais estruturadas. Esta diferença é acentuada quando os gestores têm maior ou menor grau de instrução.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida. **Introdução à metodologia do trabalho científico**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BORGERT, Altair. **Construção de um sistema de gestão de produtos à luz de uma metodologia construtivista multicritério**. 1999. 523 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina. 1999.

CAMPELO, Karina Simões *et al.* Características qualitativas da informação contábil: uma análise do grau de entendimento dos gestores financeiros de empresas do setor elétrico brasileiro. In: ENANPAD, 32., 2008, Rio de Janeiro. **Anais:...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

COLAUTO, Romualdo Douglas; BEUREN, Ilse Maria. Coleta, análise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2006, p. 117-144.

DUTRA, Ademar. **Metodologia para avaliar e aperfeiçoar o desempenho organizacional: incorporando a dimensão integrativa à MCDA construtivista-sistêmico-sinérgica**. 2003. 320 f. Tese (Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina. 2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. Lucro contábil: crepúsculo ou ressurgimento? **Caderno de Estudos da FINECAFI**, São Paulo: USP, n. 1, p. 1-5, 1989.

JOHNSON, H. Thomas, KAPLAN, Robert S. **Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade gerencial nas empresas**. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

PARISI, Claudio; NOBRE, Waldir de Jesus. Eventos, gestão e modelos de decisão. In: CATELLI, Armando (coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. São Paulo: Atlas, 1999.

PAULO, Edilson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. 2002. 176 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, da UFPB, da UFPE e da UFRN, João Pessoa, 2002.

PORTON, Rosimere Alves de Bona; LONGARAY, André Andrade. Relevância do uso das informações contábeis nos processos decisórios. **Revista Angrad**. v. 7, n. 4, out-dez/2006, pp. 89-110.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo, Atlas, 2006, p. 76-97.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.