



# **Lacunas Entre a Perceção dos Preparadores e dos Utilizadores Sobre a Qualidade da Informação Contabilística Interna**

**Sónia Cristina Ferreira Lima**

**Dissertação de Mestrado**

**Mestrado em Contabilidade e Finanças**

**Porto, 2015**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO**

**INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



# **Lacunas Entre a Perceção dos Preparadores e dos Utilizadores Sobre a Qualidade da Informação Contabilística Interna**

**Sónia Cristina Ferreira Lima**

**Dissertação de Mestrado apresentada ao  
Instituto de Contabilidade e Administração do Porto  
para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças  
sobre a orientação dos professores José Vale e Amélia Silva**

**Porto, 2015**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO**

**INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

## RESUMO

Existe um amplo consenso na literatura à volta de ideia de que a finalidade da contabilidade de gestão é apoiar a tomada de decisão e o controlo de gestão das organizações. Contudo, não existem evidências suficientes, de que a contabilidade de gestão, quando aplicada à realidade concreta de cada organização, cumpre afectivamente essa finalidade. Um dos motivos pelos quais a contabilidade de gestão pode ver-se limitada no cumprimento dos seus objetivos é a existência de uma lacuna entre a percepção do preparador da informação sobre a qualidade da informação que fornece e a percepção do receptor da informação sobre a qualidade da mesma.

Assumindo que a qualidade da informação pode ser avaliada através do reconhecimento da presença das características de relevância, fiabilidade, tempestividade, frequência e compreensibilidade, esta dissertação tem como objetivo avaliar a existência de uma lacuna de percepção entre fornecedor e receptor de informação e analisar as diferentes perspetivas que determinam, ou não, a dimensão dessa lacuna. Para esse efeito foi realizado um estudo de caso comparativo de 12 Pequenas e Médias Empresas portuguesas do sector do calçado, todas situadas na mesma área geográfica. Os dados foram recolhidos através de entrevistas semi-estruturadas a preparadores e receptores de informação. Estes dados foram complementados com documentos de prestação de contas, relatórios de gestão internos, mapas de reporte interno. Dada a natureza qualitativa da maioria dos dados, foi feita uma decomposição da informação obtida das empresas e uma análise de conteúdo. Simultaneamente foi realizada uma análise quantitativa com vista em determinar a dimensão da lacuna de percepção entre preparador/receptor da informação.

Os resultados revelam que não existe uma lacuna significativa quanto às percepções das características de qualidade atribuídas à informação. Os resultados sugerem ainda que a lacuna de percepção é menor quando os vários atores percebem o papel da contabilidade de gestão tal como é enfatizado na literatura.

Este estudo contribui para a literatura na medida em que apresenta uma revisão da utilização da informação para a tomada de decisão. Ainda, contribui para os agentes da indústria terem uma melhor percepção sobre a importância do fenómeno em causa.

**Palavras-chave:** informação, qualidade, contabilidade de gestão, tomada de decisão, lacuna de percepção

## **ABSTRACT**

There is broad consensus in the literature around the idea that the purpose of management accounting is to support decision making and control in organizations. However, there is still not sufficient evidence that management accounting fulfills this purpose when applied to the concrete reality of each organization. One of the reasons why management accounting can see their structural objectives restricted is the existence of a gap between the perception of the information preparer on the quality of the information it provides, and the perception of the receiver of the same information.

Assuming that the quality of information can be judged by features such as relevance, reliability, timeliness, frequency and comprehensiveness, this dissertation aims to assess the existence of a possible gap between supplier and receiver of information, as well as to analyze the different perspectives that may determine the dimension of this gap. The study is a comparative analysis of 12 cases of Portuguese SMEs in the footwear sector, all located in the same geographic area. Data were collected through semi-structured interviews to information preparers and receivers. These data were complemented with accounting documents, internal management reports and internal reporting maps. Given the qualitative nature of most of the data, we decomposed the information obtained from companies and we made an integrated content analysis. Simultaneously, we conducted a qualitative analysis to determine the magnitude of the information preparer/user gap.

The results show that there is no gap in perception about the quality of the characteristics attributed to information. Nevertheless, results also suggest that the perception gap is smaller when the actor perceives the management accountant's role as it is emphasized in the literature.

This study contributes to literature as it present a revision of the utility of information for decision making. It also contributes to agents of industry to better percept the relevance of the phenomenon.

**Keywords:** information, quality, management accounting, decision making, perception gap

## **AGRADECIMENTOS**

A elaboração desta dissertação concretizou-se no propósito da finalização da obtenção do Mestrado em Contabilidade e Finanças.

Ao Professor José Vale e à Professora Amélia Silva pela sua atenção, disponibilidade e orientação de todo o trabalho desenvolvido.

Ao César, por toda a atenção e tempo disponibilizado para a melhor ajuda que me poderia dar.

Aos meus pais, Armando e Olinda pelos valores recebidos, pelo seu estímulo, incentivo, compreensão carinho e, sobretudo, paciência em todos os momentos da minha vida.

Ao Nélon, pelas palavras de encorajamento, ajuda, por todo o apoio incondicional e amor que me dá todos os dias.

Aos meus colegas de trabalho, por todo o apoio, partilha de conhecimento, aprendizagem, compreensão e por me terem ouvido continuamente, entendido e incentivado.

Aos meus amigos, em especial à Sílvia, Sónia, Lauriana e Joana, pelas palavras amigas e pelo tempo que passaram a apoiar em todas as dificuldades ultrapassadas.

Ainda, às empresas que mostraram abertura para a apresentação das suas opiniões.

Gostaria, por último, de agradecer às restantes pessoas que, apesar de não citadas, contribuíram para a conclusão deste trabalho.

# ÍNDICE

<b>RESUMO.....</b>	<b>III</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>IV</b>
<b>AGRADECIMENTOS .....</b>	<b>V</b>
<b>ÍNDICE DE TABELAS .....</b>	<b>VII</b>
<b>ÍNDICE DE FIGURAS .....</b>	<b>VIII</b>
<b>CAPÍTULO I - Introdução .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO II – Da concepção de contabilidade à percepção da qualidade da informação contabilística .....</b>	<b>6</b>
2.1 Contabilidade de gestão: conceitos, amplitude e evolução .....	7
2.2 Contabilidade financeira: conceitos, amplitude e evolução .....	14
2.3. As decisões empresariais.....	18
2.4. Lacunas na percepção da informação da contabilidade .....	28
2.4.1 Conceito e motivações da lacuna de percepção da informação contabilística .....	28
2.4.2 O conceito de qualidade na informação contabilística .....	34
2.4.3 Proposta de modelo de investigação da lacuna entre a percepção do preparador e do receptor sobre a qualidade da informação contabilística interna.....	37
<b>CAPÍTULO III – Metodologias da Investigação .....</b>	<b>39</b>
3.1 Questões de Investigação .....	40
3.2 Metodologia de investigação.....	40
3.3 Apresentação e descrição do contexto das empresas em estudo .....	44
<b>CAPÍTULO IV – Apresentação e discussão dos resultados .....</b>	<b>49</b>
4.1 Caracterização dos casos de estudo.....	50
4.2 Análise quantitativa dos casos de estudo .....	52
4.3 Análise qualitativa individualizada dos casos de estudo e discussão dos resultados .....	55
<b>CAPÍTULO VI – Considerações finais.....</b>	<b>67</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS .....</b>	<b>72</b>

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1. Características dos sujeitos entrevistados e dados genéricos das entrevistas

Tabela 2. Resumo das principais variáveis sectoriais para as empresas transformadoras do sector do Calçado

Tabela 3. Indicadores de antiguidade e dimensão das empresas em estudo

Tabela 4. Principais mercados de colocação dos produtos das empresas em estudo

Tabela 5. Estrutura Accionista das empresas em estudo

Tabela 6. Resultados das classificações das características por preparadores e utilizadores de informação contabilística interna

Tabela 7. Resumo das classificações das características da informação contabilística

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Modelo de investigação

# **CAPÍTULO I - Introdução**

## Capítulo I - Introdução

A informação contabilística pode ser interpretada como um recurso indispensável à competitividade das organizações (Frezatti, 2005). Para o efeito, o sistema de contabilidade de gestão deve prover aos gestores de informações para o cumprimento de objetivos e metas da organização, adaptadas à realidade e estratégias organizacionais (Beuren e Rengel, 2012). Assim, a contabilidade para a gestão traduz o potencial da informação contabilística para apoiar a tomada de decisões e controlar os efeitos das decisões tomadas (Horngren, Datar, and Rajan, 2011; Zimmerman e Yahya-Zadeh, 2011).

A preparação da informação é da responsabilidade de indivíduos que são, normalmente contabilistas, economistas ou gestores financeiros, variando de empresa para empresa. A forma como os dados são tratados e os mapas apresentados depende muito do indivíduo que os prepara, bem como das condições que o preparador da informação opera. Ambos os factores, a objectividades das condições e a subjectividade do indivíduo irão suportar determinadas características de qualidade da informação que naturalmente irão influenciar a satisfação do utilizador, e em último caso, determinar a sua utilização para a tomada de decisão. A qualidade pode, em termos ótimos, apresentar características de relevância, fiabilidade, tempestividade, frequência de reporte, compreensibilidade e comparabilidade (Beuren e Rengel, 2012, Moores e Yuen, 2001).

Neste trabalho, a utilização da informação contabilística é estudada dentro da perspectiva ortodoxa proposta por Zimmerman (1997). De acordo com o autor, as funções da informação contabilística consiste no apoio à tomada de decisão e ao controlo de gestão. Assim, a função do contabilista interno, quer ao nível de topo, quer ao nível de intermédio ou operacional, envolve estas duas componentes de apoio à decisão e ao controlo. Deste modo, o contabilista interno deve balancear a resposta a estas duas necessidades, ou seja, fornecer informação aos gestores dos diversos níveis para que estes possam tomar decisões e fornecer informação aos gestores dos níveis mais altos para que possam controlar o comportamento dos gestores dos níveis mais baixos. Nesta linha, Schäffer e Steiners (2004) argumentam que o gestor estará a utilizar a informação para a tomada de decisão se houver da parte do gestor uma procura activa por informação para decidir entre dois cursos de acção alternativos, para definir objetivos

ou para determinar a combinação e nível adequado de recursos para alcançar os objetivos. Já a utilização da informação com o objetivo de controlo ocorre quando o gestor procura a informação depois de a decisão ter sido implementada, ou seja, no caso de utilizar a informação para comparar os resultados obtidos com o esperado de forma a verificar que os *inputs*, processos, e *outputs* estão alinhados com os objetivos da organização.

Esta perspetiva sobre a utilização da informação subjaz a ideia de que a gestão estratégica é um ato planeado, intencional e racional. Logo, ao assumirmos que a gestão estratégica é um processo orientado por princípios de racionalidade, então facilmente aceitamos a ideia de que, para tomar decisões, o gestor sentirá necessidade de informação de qualidade. Esta abordagem vai ao encontro da teoria neoclássica das organizações que postula que as empresas identificam, escolhem e implementam soluções alternativas óptimas. O modelo da escolha racional presume que as decisões são escolhas intencionais de actores consistentes. O comportamento não é acidental, aleatório, ou racionalizado depois de o fato ter acontecido, mas pelo contrário, presume-se que o propósito existe previamente e o comportamento é guiado por esse propósito (Pfeffer, 1981). Outra ideia central da teoria neoclássica é de que os actores são orientados pelo interesse próprio, mas os conflitos são resolvidos através de contratos prévios nos quais os empregados acordam perseguir os interesses de um empregador. Jensen e Meckling (1992) são grandes defensores desta perspetiva, argumentando que o interesse próprio por parte dos decisores individuais requer um sistema de controlo para motivar os indivíduos a usar os seus direitos de decisão otimamente. Contrariamente aos mercados, os direitos de decisão atribuídos aos indivíduos nas organizações raramente incluem o direito de alienação desses direitos. A impossibilidade de alienar estes direitos de decisão requer que as empresas encontrem meios alternativos para resolver o problema da atribuição de poderes de decisão e de controlo. As organizações resolvem este problema estabelecendo regras de jogo internas que (i) criem um sistema de distribuição dos poderes de decisão entre vários agentes da organização; e (ii) criem um sistema de controlo que forneça um sistema de medida e avaliação de desempenho e um sistema de recompensa e castigo.

Considerando a tomada de decisão nos vários níveis de gestão – operacional, intermédio, estratégico, O'Brien (2002) considera que as decisões ao nível operacional tendem a ser mais estruturadas que as decisões tomadas ao nível intermédio, e as

decisões estratégicas tendem a ser as decisões menos estruturadas dentro das organizações. Quando pensamos nas Pequenas e Médias Empresas, muitas vezes os níveis de gestão confundem-se já que a estrutura hierárquica tende a ser menos formal e o mesmo indivíduo ocupa funções ao nível do topo e ao nível intermédio. Assim, no presente estudo serão consideradas as decisões tomadas em cada uma das áreas funcionais: a comercial, incluindo decisões como as de investimento em mercados e clientes; a financeira, como investimentos, e financiamentos; e a produção, com decisões como a subcontratação de uma parte ou a totalidade do processo produtivo. A contabilidade tem potencial para dar informação em todas estas áreas, pelo seu foco abrangente de tratamento da informação.

Sendo que a qualidade da informação se pode avaliar através do reconhecimento da presença das características de relevância, fiabilidade, tempestividade, frequência e compreensibilidade, esta dissertação tem como objetivo avaliar a existência de uma lacuna de percepção entre fornecedor e receptor de informação e analisar as diferentes perspetivas que determinam, ou não, a dimensão dessa lacuna.

Esta investigação foi desenhada no sentido de responder às seguintes questões investigação: (1) Existe uma lacuna entre a percepção do preparador e receptor sobre a qualidade da informação contabilística interna?; (2) quais os factores que explicam essa lacuna?. (3) qual a dimensão da lacuna de percepção para cada componente da qualidade?.

Pretende-se ainda entender se os preparadores de informação percebem se estão a desempenhar um papel em função da obrigatoriedade de reporte ou num sentido de valor acrescentado para a tomada de decisão, relacionando com a percepção dos receptores da informação sobre os mesmos aspetos.

Foi realizado um estudo de caso comparativo de onze Pequenas e Médias Empresas portuguesas, do sector do calçado, todas situadas no concelho de Felgueiras. Para o efeito foram conduzidas 22 entrevistas semi-estruturadas com preparadores e utilizadores de informação contabilística. Estas entrevistas foram complementadas e trianguladas com a análise documental empresarial. Foi também utilizado o método de observação direta para fundamentar algumas das conclusões apresentadas. A análise dos dados foi maioritariamente qualitativa e complementada quantitativamente com o cálculo da dimensão da lacuna de percepção.

A presente dissertação enquadra-se na temática da informação para a tomada de decisão, nomeadamente com base na contabilidade de gestão, mediante a comparação das perspetivas do preparador e utilizador. É feita, primeiramente, uma revisão da literatura acerca da evolução do papel da contabilidade, a sua mudança e as fontes de informação. Seguidamente pretende-se rever a tomada de decisão nas dimensões de produção, comercial e financeira, por meio de alguns exemplos de decisões concretas, nomeadamente a subcontratação, a opção entre encomendas em condições de excesso de capacidade e as alterações e modelações de preços. A última parte da revisão da literatura e a que constitui o foco essencial do objetivo da dissertação contempla: (i) a literatura relacionada com a lacuna da percepção da informação contabilística interna entre os preparadores e utilizadores da mesma e a revisão sobre qualidade e, (ii) a proposta para o modelo de investigação sobre o qual se rege o estudo.

Para a análise das questões de investigação, a dissertação apresenta, após a revisão de literatura, a metodologia, composta pela descrição dos processos adotados, os métodos de recolha de dados e uma breve apresentação do setor onde se enquadram as empresas em estudo. Por último, apresentam-se as conclusões e discussão das mesmas. O último ponto da dissertação ostenta as limitações deste tipo de análise e sugestões para estudos futuros.

**CAPÍTULO II – Da concepção de contabilidade à  
percepção da qualidade da informação  
contabilística**

## **Capítulo II – Da concepção de contabilidade à percepção da qualidade da informação contabilística**

### **2.1 Contabilidade de gestão: conceitos, amplitude e evolução**

Na literatura, existem significativamente mais estudos sobre temáticas relacionadas com a contabilidade financeira, do que com a contabilidade de gestão, facto que se sublinhou com a alteração das Normas Internacionais da Contabilidade e a obrigatoriedade da sua aplicação. Contudo, o aumento da competitividade das empresas tem evidenciado a importância crescente da contabilidade de gestão, e isso tem-se refletido também na literatura científica.

Segundo Kaplan (1984) foi na primeira metade do século dezanove que as empresas começaram a interessar-se pela informação no sentido do planeamento e controlo internos. O autor exemplifica que indústrias como as de têxteis e ferroviárias, sentiram falta de maior e melhor informação e precisaram de desenvolver processos administrativos internos que coordenassem as várias etapas derivadas do desempenho das suas atividades de exploração, dada a complexidade dos mesmos: a conversão de matérias-primas em produtos acabados pelas fábricas de têxteis, e os fretes e transporte de passageiros nas ferroviárias. De facto, no ambiente industrial a contabilidade de gestão é mais clara de ser percebida como ferramenta fundamental no sentido da eficácia da gestão por aspetos como a dimensão de secções interligadas e afetação adequada dos seus custos e a diversidade dos produtos. Contudo, não é só para o meio industrial que a contabilidade de gestão se pode tornar útil; todos os tipos de empresas, desde os prestadores de serviços aos retalhistas, são passivos da utilização das ferramentas para apoio à gestão.

O movimento científico de gestão na indústria americana, estudado por Chandler (1977), comentado por Kaplan (1984) e levado a cabo por nomes como Frederick Taylor, Hamilton Church e Henry Towne, começou o grande detalhe de custos na indústria norte americana. Estes, iniciaram o movimento devido à atenção que prestaram aos reportes minuciosos dos engenheiros que, ao relatarem detalhadamente o seu trabalho, os seus tempos e os seus estudos sobre o movimento, determinaram medidas quase científicas para a quantidade de trabalho e material necessários para

produzir um determinado bem. Estas medidas começaram a ser utilizadas para determinar o pagamento em função de unidades produzidas e determinar prêmios para colaboradores altamente produtivos.

Desde então até aos dias de hoje, muitos foram os investigadores que tentaram explicar e justificar o papel de um contabilista dentro das empresas, num sentido que vai além do já conhecido *book-keeping*. Assentam o seu potencial na capacidade de melhoria por via do conhecimento pleno das capacidades das empresas, a informação.

Hornngren e Bhimani (1999) referem que a informação derivada da contabilidade de custos é refletida nas ações que os gestores tomam no sentido da satisfação dos clientes juntamente com a contínua redução e controlo dos custos. Exemplificaram três propósitos para a utilização da informação derivada da gestão dos custos. O primeiro reflete a determinação do preço do produto e a ênfase dos produtos, e neste sentido, todos os custos relacionados com o bem em análise devem ser incluídos nas análises de informação. O segundo remete para a utilização dos custos no sentido de contratar com as agências governamentais de forma a recuperar parte dos custos dos produtos quando estão ofertas e projetos de apoio em causa, como por exemplo apoios para os custos de investigação e desenvolvimento. O último propósito assenta no reporte financeiro, onde o foco se torna o custo dos inventários. Aqui, pode ainda referir-se que segundo os princípios gerais da contabilidade só os custos de manufatura são imputáveis aos produtos para efeitos de reporte, o que torna a análise mais pobre do que aquela que é providenciada por meio de técnicas de tratamento de dados implícitos em outras ferramentas da contabilidade de gestão.

Contudo, considerando o ponto de vista do reporte financeiro, poderá apontar-se uma crítica de insuficiência no que diz respeito ao custeio dos produtos, uma vez que não só os custos relacionados com a manufatura em si afetam esses mesmos produtos. Na realidade, todos os custos que as empresas acarretam vão, no final de contas, ser imputados aos produtos em comercialização, sendo que existem no sentido da influência da sua produção de alguma forma.

Os contabilistas definem genericamente os custos como um recurso dispendido em função de um objetivo específico, tal como referido por Hornngren e Bhimani (1999). Os mesmos autores referem que os esforços para a redução de custos por parte dos competidores de um determinado negócio originam um esforço contínuo das empresas

para a redução dos seus próprios custos. Neste sentido, as empresas poderão optar por fazê-lo através de duas áreas chave nomeadas pelos autores. A primeira refere-se a atividades de valor acrescentado, representado a diferenciação do produto para que esta seja percebida pelo consumidor como apreciável nos produtos que adquirem. A segunda remete para a gestão eficiente dos determinantes de custo nestas mesmas atividades de valor acrescentado. O autor define ainda os determinantes de custo como os fatores que afetam os custos em geral. Assim, as mudanças nos determinantes do custo determinam alterações a nível dos custos totais dos objetos de custo. Por exemplo, na manufactura os determinantes de custo podem ser o número de unidades produzidas ou os custos diretos de mão-de-obra.

Segundo Cheffi e Beldi (2012), a maioria dos investigadores (como Anthony, 1988; Burchell *et al*, 1980; Macintosh and Scapens, 1990 e Mellempvik *et al*, 1988) concorda que existem três funções principais para a contabilidade de gestão. A primeira aponta para a providência de informação sobre o desempenho e resultados derivados de atividades passadas. A segunda refere a ajuda para a tomada de decisão. A última será o encaminhamento do comportamento de outros na direção expectável. Assim, conclui-se que a contabilidade de gestão permite, por meio das ferramentas a ela inerentes, a organização de informação relacionada com os recursos das empresas, pelas suas funções, tais como a produção, a administração, a distribuição e área financeira, de forma a elucidar os gestores da situação passada, presente e futura.

Segundo Macintosh e Williams (1992), a perspectiva tradicional retrata o sistema de contabilidade de gestão como um meio importante através do qual os gestores suportam a sua função de gestão tradicional – planeamento, organização, coordenação, e controlo por referência aos objetivos organizacionais e respectivas estratégias (). De acordo com Hopwood (1974), a verdadeira eficiência de qualquer sistema de contabilidade não depende apenas da sua configuração ou das suas características técnicas, mas também do uso que é dado à informação. Em situações extremas, claro, quando a informação é ignorada, o sistema contribui pouco ou nada para a eficiência operacional da organização.

Várias foram as teorias e paradigmas utilizados numa tentativa de explicar o sentido da informação contabilística nas empresas, tais como a teoria da contingência e a da contabilidade estratégica (Cheffi e Beldi, 2012). Contudo, tal como em quaisquer outras

ciências sociais, as teorias de causa-efeito são complexas de justificar e, quando se tornam possíveis as explicações, as variáveis que potencialmente poderão afetar os efeitos são de tal forma incontrolláveis que podem mudar o curso da lógica.

Tal como referido por Jørgensen e Messner (2010), só se compreende a influência da informação contabilística na sua plenitude quando esta é considerada em interligação com outros aspetos e/ou racionalidades, exemplificando com os objetivos estratégicos. Neste sentido, o estudo da contabilidade de gestão permite então colmatar a compreensão do impacto da informação contabilística na *performance* das empresas, sobretudo pelo seu alargado foco de estudo, uma vez que abraça vários dados que podem informar outras áreas específicas da contabilidade, desde a financeira à estratégica.

No célebre estudo sobre o tema, *Relevance Lost*, Johnson e Kaplan (1991) reconheceram que os sistemas de contabilidade de gestão não eram adequados para o ambiente envolvente das empresas. Afirmaram que no seu contexto de rápida evolução tecnológica, crescente competitividade a nível doméstico e global e expansão das capacidades de processamento da informação, os sistemas da contabilidade de gestão não estariam a providenciar informação suficientemente útil e atempada para os processos de controlo, o custeamento dos produtos, nem para a avaliação do desempenho dos gestores. Os autores pretenderam com este estudo clarificar que as mudanças na contabilidade de gestão na sua altura não se deviam a redefinições industriais no mundo derivadas da segunda guerra mundial, tal como foi apontado por vários estudiosos. A contabilidade de gestão, referem, começou a ganhar relevância no final do século XIX e início do século XX, por natural evolução das empresas, que foi ao longo do tempo sendo substituída por elitismo de auditorias externas que começaram a absorver o papel do controlo dessas mesmas empresas. Desta forma, apesar de se prezar vigorosamente o controlo ao ponto de o subcontratar, as entidades perderam parte da sua independência no sentido da contabilidade de gestão, controlo, planeamento e estratégia. Os autores concluem que a inadequação dos sistemas de contabilidade de gestão não se deve à falta de adaptação da contabilidade mais antiga aos tempos modernos, mas sim ao declínio da interpretação da sua relevância.

A desatualização dos sistemas de contabilidade que vinham a ser utilizados requereu às empresas que se reorganizassem no sentido de se revitalizarem e acompanharem a

evolução do mundo empresarial. Granlund (2001), referindo as ideias de Kaplan, resumiu que o autor defende que há uma relação simples de causa-efeito entre a mudança na contabilidade na sua plenitude e o ambiente, de uma forma em que sinais do ambiente devem e mudarão o rumo da contabilidade. Contudo, esta lógica parecia não se aplicar à contabilidade de gestão enquanto um todo.

Burns e Scapens (2000) debatem que a mudança na contabilidade de gestão se tornou um dos grandes tópicos de discussão. Os autores referem, contudo, as mesmas razões discutidas por Johnson e Kaplan (1991), nomeadamente os avanços na tecnologia da informação, a competitividade dos mercados colmatando com o acréscimo das mudanças nas estruturas organizacionais e o aparecimento de novas técnicas de gestão. Conclui-se então que, pelo menos os aspetos referidos em comum pelos investigadores – a tecnologia e a competitividade – seriam a partir de então o dia-a-dia das empresas e não aspetos de mudança, uma vez que parecem manter-se como as principais causas das dificuldades de adaptação da contabilidade de gestão ótima às empresas. A mudança tornou-se o quotidiano da realidade empresarial. Assim, essa mesma mudança terá de fazer parte das considerações dos sistemas da contabilidade de gestão para estes se tornarem eficazes, medida que só é possível se esses mesmos sistemas se mantiverem atualizados e interligados com todas as outras realidades contabilísticas das empresas.

Estes dez anos entre os estudos foram relativamente ricos em termos do interesse pela investigação em contabilidade de gestão, mas também alteraram os seus moldes e focos de análise. Os artigos tornaram-se mais frequentemente em estudos de caso o que também dificultou a aprovação consensual entre investigadores, mas permitiu uma análise mais objetiva dos casos de sucesso. Um grande exemplo disso é o estudo de Scapens (1990), que baseando-se nas ideias de Kaplan refletiu sobre a importância dos estudos de caso na contabilidade de gestão.

Brierley *et al* (2001), no seu estudo sobre a perspectiva europeia acerca do custeio dos produtos, apoiou esta mesma ideia acima referida de um interesse crescente sobre a contabilidade de gestão, referindo-se mais particularmente ao subtema de custeio dos produtos. O autor evidenciou três fatores que foram para ele determinantes deste interesse. O primeiro refere-se a antes dos anos noventa, quando havia pouca informação sobre práticas de contabilidade de gestão e, quando existia, demonstrava grandes diferenças entre as teorias e a prática. O segundo verifica que começou a haver

mais interesse sobre a relação de influência entre as mudanças do mundo empresarial e as mudanças nos métodos de custeios dos produtos. Salientou aspectos como a desregulamentação e internacionalização dos mercados, o aumento da competitividade, o aparecimento de softwares de gestão modernos e o desenvolvimento teórico de métodos como algumas das razões que poderão ter levado ao interesse das empresas na remodelação dos seus sistemas de informação. Em terceiro lugar o autor refere-se mais diretamente ao custeio dos produtos apontando várias críticas controversas que surgiram *a priori* ao início da vaga de interesse sobre o tema. No contexto do presente tema poderão enquadrar-se algumas das críticas uma vez que elucidam a amplitude da temática da contabilidade de gestão. A primeira alerta para o facto de que a computadorização do custeio dos produtos para a composição dos requisitos dos inventários financeiros estava também a ser utilizada nos processos de decisão. A segunda elucida que o reporte financeiro externo encoraja uma mentalidade tendencialmente financeira, levando a que o custeio dos produtos seja influenciado pela contabilidade financeira. Apesar de o autor se referir especificamente a determinadas ferramentas da contabilidade de gestão, a crítica identifica a tendência financeira das empresas no seu reporte e o vínculo financeiro do qual derivam os motivos das decisões.

Apesar disto, Granlund (2001), afirma que há argumentos fortes que confirmam que realmente a contabilidade pode mudar e adaptar-se, mas que isso se poderá dever simplesmente à necessidade de manter os níveis de confiança nela mesma. Contudo, argumenta tal como outros autores (Johnson e Kaplan, 1987; Shields, 1995), que é consensual entre os teóricos que a mudança na contabilidade de gestão é de difícil implementação. Exemplificando, o autor refere o sistema de contabilidade de gestão ABC que, apesar de ter excelente fundamentação teórica de aplicabilidade, o início da sua utilização pelas empresas decorreu de forma muito lenta. Explica ainda que são inúmeras as razões explicativas da problemática, tal como exposto por Drury (2000) e Shields (1995), variando desde a falta de suporte de gestão até aos problemas na identificação dos *cost-drivers*. Por sua vez Cullen *et al* (2013), referindo as ideias de Jørgensen and Messner (2010), argumentam a necessidade de interligação literária entre as temáticas da contabilidade e a sua mudança e estratégia. Alegam que a estratégia reflete posições tomadas no seguimento de ideias estratégicas ou de objetivos partilhados, e a informação da contabilidade de gestão modelou os esforços estratégicos

no sentido em que poderia, por exemplo, providenciar um parecer geral da importância do lucro.

Dias (2012) comentaram os aspetos que podem influenciar o sucesso da implementação dos sistemas de informação, temática que se relaciona quase diretamente com o seu impacto na tomada de decisão, e, apontando conclusões de Pai e Huang (2011), referiram que a qualidade do sistema e as informações podem influenciar a satisfação do utilizador. Argumentam contudo que o grau de utilização pode influenciar diretamente a satisfação do utilizador e eventualmente, toda a organização.

Brierley *et al* (2001) refletiram sobre o facto de que a maior parte das empresas do ocidente utilizam o mesmo tipo de informação para a contabilidade financeira e a contabilidade de gestão. De acordo com esta reflexão, a teoria de Kaplan (1984) acerca da dominância da contabilidade financeira sobre a de gestão poderá ter um certo teor de realidade. Contudo, os primeiros refutam que em certas circunstâncias a informação da contabilidade de gestão não se afasta muito daquela que é necessária para o reporte externo e, assim sendo, não se poderá comprovar efetivamente a dominância acima referida.

Brierley *et al* (2001) concluíram ainda que, especificamente na sua amostra de empresas no Reino Unido, seria possível produzir uma variedade de reporte de gestão vindo da mesma base de informação ao invés de se optar por sistemas de contabilidade separados. Se esta teoria se aplicar para além da amostra, é possível pensar que as empresas poderão ter vários tipos de relatórios cuja informação abranja várias realidades da contabilidade e, assim sendo, englobar várias perspetivas da empresa para a melhoria do seu funcionamento, a partir da mesma base de dados.

Nesta linha de pensamento poderá então concluir-se que o reporte da informação que as empresas tenham ao seu dispor está dependente do tratamento que lhes é atribuído. Este tratamento está por sua vez dependente particularmente da pessoa que é responsável por ele, o contabilista. Este, para além da noção de relevância que lhe é transmitida pelo utilizador final da informação, deverá também conseguir optar pelas ferramentas disponibilizadas pela teoria para conseguir atingir o objetivo da satisfação por parte do utilizador.

## **2.2 Contabilidade financeira: conceitos, amplitude e evolução**

Barker e Noonan (1996) apontaram que os principais utilizadores da informação financeira são os gestores das empresas. Contudo, tal como referido por Collis e Jarvis (2000), apontando ideias de Jarvis (1996), há pouca análise no que diz respeito aos utilizadores. Para além desta falha, o autor aponta que também não se encontram estudos sobre os factores que poderão influenciar a utilidade do reporte financeiro para a gestão, e que esta falha na literatura é de extrema importância, sobretudo dado o desenvolvimento das regulamentações no reporte financeiro pelo International Accounting Standards Board (IASB). Naturalmente que o propósito mais direto do desenvolvimento da homogeneidade de reporte financeiro das empresas por vários países é facilitar o entendimento de investidores internacionais na leitura desses mesmos reportes de forma a conseguirem ter uma visão mais clara sobre as empresas. Nos mercados norte-americanos, por exemplo, é comum que as empresas procurem investidores, interpretando o papel dos bancos como apenas mais uma das fontes que têm potencial para conseguirem financiar os seus projetos. Contudo, a cultura europeia, e particularmente a realidade portuguesa, é diferente. Aqui, as empresas procuram financiamento maioritariamente em bancos ou pelo recurso a apoios providenciados pelo estado. Assim sendo, pode-se pôr em causa que a homogeneização do reporte financeiro obrigatório em Portugal não tem a mesma eficácia de aplicabilidade no que diz respeito à utilidade quando nos referimos a pequenas e médias empresas.

De acordo com o relatório “*Financial reporting in the power and utilities industry*”, pela PWC em 2011, mais de cem países estão a utilizar ou adotar oficialmente as International Financial Reporting Standards (IFRS). Estas regras, como resultado final do International Accounting Standards Board (IASB), oferecem as bases para as práticas de reporte financeiro para as empresas. A grande auditora reflete que o maior desafio ao desenvolvimento de regras de reporte contabilístico é a adequação à melhor forma de as interpretar e implementar num determinado contexto específico de uma empresa ou indústria.

Em Portugal, particularmente, identificam-se quatro grandes fases de mudanças na regulamentação da contabilidade: (1) a criação da Comissão de Normalização Contabilística e aprovação do Plano Oficial de Contabilidade (POC), (2) a adesão à Comunidade Europeia que obrigou a adoção de algumas diretivas comunitárias na área

contabilística, surgindo nesta altura o segundo Plano Oficial de Contabilidade, (3) a Comissão de Normalização Contabilística impõe 29 normas, com sentido de convergência para as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), sendo estas a tradução literal das International Accounting Standards (IAS); (4) e em 2010 o Plano Oficial de Contas é revogado e entra em utilização o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), de acordo com a regulamentação internacional das International Financial Reporting Standards (IFRS), em Portugal, Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF).

O Sistema de Normalização Contabilística (SNC) é constituído por cinco elementos principais, sendo eles a estrutura conceptual, as bases para apresentação e demonstrações financeiras, os respetivos modelos, o código de contas e as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF). A estrutura conceptual do Sistema de Normalização Contabilístico apresenta vários conceitos de base, para a compreensão e concretização das mais variadíssimas operações contabilísticas, dentro das quais se encontram as demonstrações financeiras, que originam, pelo menos, parte do reporte financeiro anual das empresas.

A regulamentação portuguesa distingue à partida quatro níveis de normalização contabilística que se aplicam conforme o tipo de entidade que esteja em causa. O primeiro tipo engloba entidades de maior porte, obrigatório para as entidades com contas consolidadas, de grupos, atuantes em mercados regulamentados e para empresas que, não sendo grupos, estão igualmente cotadas, devendo responder às IAS e, por consequência, às IFRS. O segundo tipo, poderá considerar-se uma categoria mediana, obrigatório para empresas dos sectores que não o sector financeiro, que não sejam obrigadas às IFRS e que não sejam pequenas entidades e ainda, que não estejam obrigadas a certificação legal de contas. O terceiro tipo de reporte remete-nos à utilização de uma das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro, que particulariza a sua regulamentação às pequenas entidades, que, tal como no nível anterior, não sejam obrigadas a certificação legal de contas. Por último, o quarto nível contabilístico apresentará a regulamentação para as micro entidades, que deverão ter um regime semelhante ao terceiro nível, das pequenas entidades, mas com uma necessidade de relato ainda mais reduzido, regulamentando-se por isso segundo as normas da NCRF-ME.

As demonstrações financeiras previstas no normativo podem ser dos seguintes tipos: Balanço, Demonstração de resultados por naturezas, demonstração de resultados por funções, demonstração das alterações no capital próprio, demonstração dos fluxos de caixa e anexo. O Balanço é a demonstração financeira que mostra a posição financeira de uma entidade uma vez que particulariza o seu ativo, o passivo e o capital próprio. É de carácter obrigatório para todos os níveis de entidades acima referidos com a resguarda de modelos reduzidos no caso das pequenas e médias e das micro-entidades. A demonstração de resultados por naturezas tem um cariz de obrigatoriedade igual ao do Balanço. Resume-se no retrato do desempenho financeiro, uma vez que apresenta os rendimentos e gastos das entidades. A demonstração de alterações no capital próprio é obrigatória apenas para as empresas que apliquem o conjunto das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro. Tem como objetivo principal mostrar as modificações que se evidenciem na expressão monetária e na estrutura do capital próprio. A demonstração de fluxos de caixa têm a mesma obrigatoriedade da demonstração anterior e ajuda a perceber a capacidade que a entidade tem de utilização dos fluxos de caixa. No anexo é suposto que se apresentem as bases de preparação das demonstrações financeiras e das políticas contabilísticas usadas, envolvendo aspetos como: sistema de inventário ou o sistema de custeio.

No relatório *Statement of Financial Accounting Concepts No. 1*, emitido pelo Financial Accounting Standard Board, referem-se alguns destaques acerca da informação que elucidam as empresas dos seus objetivos. Nomeadamente, um deles mostra que os objetivos das regulamentações são afetadas pelas características do reporte financeiro em si. Assim sendo, percebe-se que a informação é mais pertinente para empresas por si próprias, negligenciando as indústrias ou a economia como um todo. Segue-se o facto de que a informação é também derivada de dados aproximados, ao invés de exatos. Outro dos aspetos e dos mais relevantes é que a informação reflete os efeitos financeiros de transações e eventos que tiveram lugar no passado.

Collis e Jarvis (2000) referiram que o reporte anual direccionado às entidades estatutárias regulamentadoras é parte do pacote anual de informação oferecido pelos contabilistas ao diretores das suas empresas. Então, questionando às empresas que outros aspetos de informação lhes era fornecida concluíram que a maior parte recebe algum tipo de informação à parte da referida acima. Pouco mais de metade da sua amostragem referiu que recebe uma breve explicação ou análise verbal dos dados mas,

menos de metade afirmou receber algum tipo de conselho relacionado com a gestão ou detalhe dos seus ganhos e perdas e/ou custos.

Tendo isto, podemos retirar que a parte do reporte financeiro que respeita à situação financeira, desempenho e respetivas alterações das entidades estão asseguradas por este tipo de informação uma vez que as empresas estão obrigatoriamente comprometidas à sua apresentação perante as entidades regulamentares. Ainda, também os mapas da informação produzida são organizados com *layouts* prontamente explicados nas normas. Contudo, a informação financeira não é suficiente para os gestores na tomada de decisão e/ou planeamento. A informação com orientação passada é fulcral na medida em que reflete o nível que a empresa conseguiu atingir. Contudo, a informação com orientação futura é necessária na medida em que supõe a previsão de possíveis cenários que as empresas poderão ter de ultrapassar. Este tipo de informação permite que as empresas debatam com tempo as opções para decisões que terão de tomar para que sejam as mais adequadas, e é neste sentido que a contabilidade de gestão se afirma.

### 2.3. As decisões empresariais

Brecht e Martin (1996) afirmam que ao longo do tempo as formas habituais de produção de informação para os gestores tornaram-se insuficientes para os processos de tomada de decisão, e as empresas precisam de sistemas computacionais que os ajudem a atingir os seus objetivos empresariais, estratégicos e competitivos. Acrescentam ainda que à medida que os contabilistas, enquanto preparadores da informação, se têm vindo a ajustar aos novos ambientes de compilação de informação, nota-se a necessidade do seu envolvimento no desenvolvimento dos sistemas de produção dessa mesma informação que suporta o processo de decisão.

Mahony e Doran (2008) apontam a descrição apresentada pelo *The Institute of Certified Management Accountants*, na Austrália, segundo a qual o papel do contabilista de gestão consiste na aplicação da perícia, conhecimento e capacidade dos indivíduos na preparação e apresentação de informação, tanto financeira como de outros tipos, que ajudem na tomada de decisão, de tal forma que assista a gestão na definição de políticas e no planeamento e controlo das operações.

Sunarni (2013) estudou o papel dos contabilistas de gestão em empresas de manufatura na Indonésia e concluiu, entre outros dados, que os orçamentos eram a ferramenta mais valorizada pelos receptores da informação, tanto em pequenas e médias como em grandes empresas. Contudo, o panorama é diferente no que diz respeito às tarefas esperadas desse mesmo contabilista de gestão, onde a mais relevante é o aumento do lucro para as pequenas e médias empresas, mas mantém-se na preparação do orçamento quando falamos nas grandes empresas. Concluiu ainda que, regra geral, as práticas da contabilidade de gestão tinham ainda um foco tradicional. Porém, são várias as decisões que podem derivar da utilização da informação, mas há algumas áreas-chave que estão frequentemente presentes nos manuais sobre a temática, tais como: a escolha entre a contratação de partes de produção ou a produção pela própria empresa; a opção entre encomendas sobre circunstâncias de excesso em relação à capacidade máxima; e as alterações dos preços dos produtos. Brettel *et al* (2014) discutem que a conectividade empresarial forçada pela globalização das economias está a forçar as empresas de manufatura à tomada de decisão mais frequente no seu quotidiano e que estas incorporam a ponderação de diversos fatores, tanto internos como externos. Contudo, várias decisões não estão sequer sobre o controlo dessas mesmas empresas, tal como

são exemplo as alterações nas taxas de juros e os preços das matérias-primas. Simultaneamente, os ciclos de vida dos produtos tornam-se cada vez mais curtos à medida que os clientes procuram produtos mais personalizados. Assim, as empresas precisam de se adaptar a produções mais heterogêneas com lotes mais reduzidos.

Antonelli *et al.* (2014) referiram Simon (1960) para delinear três fases a que se pode resumir o processo de decisão, designando-as por (1) inteligência ou investigação, (2) desenho ou projeto e (3) escolha. Acrescentaram que o processo começa com a exploração do ambiente e o objetivo é a identificação do problema e das suas variáveis para a posterior recolha de informação na qual se poderá basear a decisão. Concluiu que na fase da criação do projeto o desenvolvimento e análise das alternativas são cruciais para a escolha que se segue na última fase. Assim, depreende-se que o processo de decisão não é de todo individualista em relação à posição do gestor, mas sim dependente da intervenção de um preparador de dados que consiga a referida construção de alternativas para que uma delas seja a escolhida pelo decisor.

Alves e Ussman (2006) desenvolveram um estudo empírico acerca do valor da informação contabilística para a tomada de decisão distinguindo duas óticas, o produtor e o utilizador, aplicadas a três áreas funcionais: contabilidade, comercial e produção. Para o efeito, contaram com as opiniões referidas, de produtor e utilizador da informação mediante a sua perceção sobre a contabilidade nas áreas financeira e de gestão. Como objetivos da informação da contabilidade financeira estabeleceram o cumprimento das obrigações fiscais, a informação para a tomada de decisão, para o processo de controlo interno e para o planeamento. Por outro lado, como objetivos da contabilidade analítica, pelas mesmas áreas funcionais, nomearam fornecimento de informação para a determinação dos custos, para a definição dos preços de venda, reduções ao nível de custos, avaliação do desempenho do trabalhador, comparações com outras empresas, elaboração de instrumentos de controlo interno, a elaboração de orçamentos, a avaliação do desempenho das secções, a informação para o planeamento e a avaliação das existências finais. Uma das conclusões que apontam é a de que os inquiridos refletem o objetivo da contabilidade financeira como o cumprimento das obrigações fiscais. Quanto à contabilidade analítica, uma das conclusões foi que quase um terço da sua amostra mostrou não concordar que a contabilidade analítica forneça informação para a avaliação do desempenho dos colaboradores. A contabilidade de

gestão como um todo visa o fornecimento de informação para a tomada de decisão, tal como referido anteriormente. Como tal, necessita de informação contabilística de várias áreas, quer seja um dos modelos oficialmente propostos pela área ou a sua adaptação mais simplista e básica às necessidades das empresas.

A dimensão contabilística, entendida pela definição de Alves e Ussman (2006) acima referida, é a responsável pela preparação da informação, independentemente dos seus moldes. Dada a funcionalidade repartida das operações, pode considerar-se que é nesta área que estão concentradas as informações para a tomada de decisão relativa a operações como investimentos ou financiamentos. Em empresas com sistemas de informação mais elaborados, pensa-se na vertente da apresentação de alternativas para a melhor opção para esse mesmo financiamento, ou investimento. Em empresas com sistemas de informação menos elaborados e em que o preparador não tenha por hábito a apresentação dessas alternativas, cabe de igual forma a esta área a preparação e o acompanhamento deste processo, em regra-geral. Portanto, pode considerar-se que esta função é a responsável pela organização da informação de várias vertentes, para além da sua. A segunda dimensão apresentada pelos autores, a dimensão da produção, considera-se a que se preocupa com aspetos como os processos produtivos, o planeamento das operações e os stocks. Para tal, a informação gerada pela dimensão financeira tem impacto em decisões como a opção por encomendas em condições de excesso de capacidade, a contratação de mão-de-obra, pela capacidade de apresentação de dados sobre os ganhos em cada produção, no caso da primeira, ou planos de viabilidade, na segunda. Por último, a dimensão comercial é a que engloba assuntos como a opção de maior concentração e investimento em determinados clientes ou mercados, a determinação e alterações nos preços dos produtos e a aposta ou o abandono de produtos ou métodos de produção.

A literatura relevante sobre a contabilidade de gestão enfatiza as seguintes decisões: subcontratação, opções entre encomendas sob condições de excesso de capacidade, definição e alterações de preços e gestão de stocks.

## **Decisões de subcontratação**

A temática da contabilidade de gestão para a tomada de decisão, são apresentados alguns casos-tipo para evidenciar a utilidade da informação na escolha da melhor alternativa. Um exemplo disso é da decisão de “*fazer ou subcontratar*”. Segundo Drury (2000), a subcontratação é o meio segundo o qual uma empresa obtém bens ou serviços a partir de fornecedores ao invés de os produzir por si próprios. O autor denomina o tipo de decisão acima descrito como decisões de *outsourcing or make or buy*, o que se poderá traduzir como as decisões de subcontratação ou produção ou compra. Argumenta que muitas organizações recorrem por exemplo, à subcontratação de componentes especializados, exemplificando que vários municípios locais recorrem a este método para serviços como a manutenção das estradas e das propriedades. Tratam-se de decisões de dimensão comercial.

Horngren e Bhimani (1999) comentam o tema exemplificando o recurso a este método afirmando que se pensa que cerca de vinte por cento das empresas do Reino Unido recorrem à subcontratação de serviços, como o tratamento dos dados financeiros. Contudo, relembram que algumas das decisões entre recorrer ou não à subcontratação dependem de fatores qualitativos, como por exemplo a falta de *know-how* para a produção. Contudo, o contrário também é referido, na medida em que há empresas que optam incontestavelmente pela produção tendo como justificação maioritária a retenção do controlo. Assim, enumeram os factores que concluíram como os mais relevantes no que diz respeito ao momento de tomada de decisão que se apresentam como: qualidade, fiabilidade de fornecimento e custo.

Drury (2000) afirma que à primeira vista alguns tipos de serviços ou partes de produção devem ser subcontratados uma vez que o custo unitário do seu desenvolvimento e/ou manufatura está acima do preço unitário praticado pelos fornecedores em questão. Contudo, partes do primeiro custo referido, de desenvolvimento, serão incorridos independentemente de ser a própria empresa a desenvolver o produto/serviço ou de o subcontratarem. Estes custos estão, contudo, a ser marginalizados no processo de decisão. O mesmo autor sugere que a informação para a tomada de decisão é crucial para avaliar entre produzir ou subcontratar. Para tal, demonstra um dos erros mais comuns: a leitura de dados à primeira instância, onde o produto é mais barato sendo comparado a fornecedores, mas, analisando coerentemente a situação, percebe-se que não é este o caso. Assim, o autor mostra uma forma simples de um preparador de

informação mostrar ao utilizador a situação real que enfrenta. Vários são os fatores que podem influenciar e/ou alterar a situação, como por exemplo, se for considerado que a capacidade despendida na produção da componente pode ser reaplicada com outra finalidade, a consequência de todo o cálculo irá ser alterada e, neste caso, a subcontratação poderia ser a melhor alternativa.

Horngren e Bhimani (1999) comentam que a decisão da utilização de um recurso de uma determinada forma implica que o gestor abdique da utilização desse mesmo recurso mediante outras alternativas. Além disso, o custo da perda da utilidade para estas mesmas alternativas é um fator a ter em consideração no momento da decisão. Pode definir-se, neste contexto, custo de oportunidade como a contribuição que é abandonada em função da empregabilidade do recurso em causa na sua seguinte melhor alternativa. Os autores referem ainda que os custos de oportunidade não são frequentemente considerados pelos contabilistas no seu reporte uma vez que na realidade não traduzem nenhuma entrada nem saída de fluxos para a empresa.

Arya *et al* (2014) comentam que a subcontratação a um concorrente direto pode ser uma decisão completamente racional para ambos o subcontratante e subcontratado, mas unicamente sob circunstâncias de informação e conhecimento da situação de base. Concluíram ainda que, curiosamente, a informação não é diretamente derivada dos processos e dos *inputs*, mas sim dos custos de conversão. Assim, afirmam, a informação contabilística e a sua precisão afeta não só a eficiência das vendas, mas também outras questões empresariais, como os *inputs* da subcontratação em si.

Podem fazer-se ainda algumas considerações sobre o papel do receptor e do produtor da informação. Primeiramente, deve reconhecer-se que o receptor da informação deverá conseguir perceber o impacto das hipóteses na sua tomada de decisão, isto é, terá de saber pedir ao preparador que pretende perceber se a opção é vantajosa ou não. Arya *et al* (2014) comentam que o papel do contabilista neste tipo de decisões tem alguma história no sentido da procura pela melhor estimativa do custo interno e respetiva comparação com o preço da subcontratação. Afirmam ainda que não só a estimativa da produção interna do produto poderá influenciar a qualidade da informação para a tomada de decisão, mas também os próprios custos de conversão podem ter um papel crucial, que por vezes, poderá influenciar por si só a tomada deste tipo de decisão. Entenda-se então o impacto que a informação tem poderá mudar o rumo de um negócio e dirigir a empresa num sentido mais estrito da eficiência.

## **Decisões de opção entre encomendas sob condições de excesso de capacidade**

As decisões de opção entre encomendas em condições de restrição imposta por um qualquer recurso, é outro exemplo muito utilizado na literatura de contabilidade de gestão para evidenciar a utilidade da informação na selecção do melhor caminho.

Drury (2000) reflete que por vezes as vendas, em termos de curto prazo, excedem a capacidade de produção das empresas. Exemplifica, que o *output* pode estar a ser condicionado pela falta de materiais, equipamentos ou espaço. Assim, quando a capacidade de uma empresa está em falta em relação às vendas, é necessário encontrar a causa que está a limitar essa mesma capacidade, denominado portanto de fator limitador ou de restrição. Apesar da relevância da identificação destes factores, o autor reconhece que é pouco provável que consigam ser resolvidos no curto espaço de tempo disponível até ao momento que devem estar prontos para a venda. Neste caso, considerando a existência de meios escassos, deve avaliar-se a maior margem de contribuição para o lucro que é obtida cada vez que é utilizado esse mesmo meio escasso, de forma a maximizar os resultados finais. Por exemplo, as capacidades de produção, e consequentemente de venda, poderão estar a ser condicionadas a curto prazo pela capacidade de uma determinada máquina. Estes fatos devem ser ponderados em termos de que seria necessário perceber a melhor forma de rentabilizar o recurso escasso, a máquina, tornando-o tão proveitoso quanto possível.

Horngren e Bhimani (1999) explicam que empresas com restrições de capacidade têm de decidir frequentemente os produtos que vão desenvolver e as respetivas quantidades, e normalmente estas decisões têm uma visão de curto prazo e relacionam-se com a produção.

Horngren e Bhimani (1999) mostram que a informação contabilística tem o potencial de desvendar a realidade assente na escolha das melhores opções entre as alternativas, por meio da comparação dos vários produtos em escolha com os ganhos que deles advêm. Estas podem ser falaciosas quando analisadas à vista crua antes de aplicação dos métodos apropriados de trabalho de dados. Neste caso, o preparador da informação, deve conseguir compilar a melhor e mais simplificada apresentação dos dados, mas deverá também ter em conta as ideologias do gestor quando o momento de opção pela ferramenta de tratamento dos dados. Para o tratamento de dados das decisões relacionadas com restrições de capacidade existem, para além da ferramenta

exemplificada outros métodos, baseados noutros valores, que poderão interessar mais ou menos ao gestor que receberá a informação. Cabe ao gestor conseguir comunicar as suas ideologias e os valores segundo os quais se guia, mas cabe ao preparador conseguir interpretar estes mesmos valores para os combinar com o melhor método que mais agradará ao receptor.

### **Decisões de definição e alterações de preços**

A definição e revisão dos preços de venda são talvez o exemplo mais comumente utilizado para demonstrar a utilidade da contabilidade de gestão no apoio à decisão. Drury (2000) comenta que muitas empresas precisam de decidir frequentemente sobre os preços a praticar ou sobre a aceitação dos preços que lhe são oferecidos pelos compradores. Estas empresas são frequentemente as mais diferenciadoras e exclusivas no que toca ao produto ou serviço em comercialização, denominando-se nesta temática como as formadoras dos preços (*price setters*). Contudo, outras, vêem os seus preços serem moldados pelo mercado numa lógica de procura/oferta e têm pouca ou nenhuma influência sobre o preço a aplicar aos seus produtos ou serviços. Estes casos tornam-se mais frequentes quando existem muitas empresas associadas a uma determinada indústria e os seus fatores de diferenciação não são muito relevantes, tal como é o caso do café. Denominam-se então por aceitadoras de preços (*price takers*). Segundo o autor, a informação sobre os custos é vital para os dois tipos de empresas. Por um lado, os *price setters* utilizam-na para definir e moldar os preços. Por outro lado, os *price takers* utilizam-na para decidir a sua produção no que diz respeito por exemplo aos produtos a investir em vista à maximização dos lucros, dado o preço exigido pelo mercado.

Existem várias teorias e/ou técnicas para as definições dos preços, entre as quais foram elegíveis para o presente estudo o cost-based pricing, o target pricing.

#### *a) Cost-based pricing*

Segundo Hansen e Mowen (1997), a procura é uma das faces das decisões sobre os preços, a outra será a cadeia de fornecimento. Comenta que, no sentido da obtenção de lucro, a receita deverá conseguir superar o custo e, assim sendo, muitas empresas partem dos custos para a determinação dos preços a praticar. Acrescenta ainda que o ponto de vista tomado pelas empresas que adotam esta perspectiva é simplista e direto: existe um custo de base ao qual é acrescentado uma margem de lucro. Normalmente

esta margem de lucro inclui a receita desejada do produto e ainda alguns custos que não estejam a ser imputados aos custos de base dos produtos.

Segundo Lehmann e Buxmann (2009), parafraseando Diller (2008), as empresas que sigam o modelo de preço baseado no custo definem o nível do preço dos seus produtos e/ou serviços através da contabilidade de custos.

Para Anderson e Clancy (1991) este método de determinação dos preços é mais adequada para bens ou serviços únicos, para os quais não esteja ainda estabelecido nenhum preço de mercado. Exemplificam com projetos de construção, em que cada projeto terá as suas próprias características diferenciais que o distinguem de outros, e portanto, são únicos. O preço oferecido será então calculado segundo os custos estimados acrescentados de uma margem. Se os construtores, neste caso, querem ser competitivos, deverão então conseguir estimar a menor margem que consiga englobar os custos administrativos e a margem de lucro adequada. Os mesmos autores afirmam ainda que este tipo de método é também adequado quando o número de produtos ou serviços comercializados é de tal forma numeroso que não compense a procura da informação sobre os preços que a competição pratica. Comentam que a aplicação do método de preço baseado no custo requer um trabalho reduzido em relação a outros métodos, uma vez que as empresas, em regra geral, já registam habitualmente a informação sobre os custos para outros tipos de tarefas como o controlo.

#### b) *Target pricing*

O *target pricing* ou preço alvo é, segundo Hansen e Mowen (1997), um método de determinação do custo que o produto ou serviço em comercialização poderá ter em função do preço que os clientes estão dispostos a pagar. Parafraseando Peter Drucker (1993), os autores lembram que os clientes não se preocupam que os seus fornecedores obtenham ou não lucro, então, a melhor forma para determinar o preço para que se torne apelativo é averiguar o que o mercado está disposto a pagar. Acrescentam que este método implica um raciocínio inverso ao primeiro método apresentado, uma vez que parte do preço de venda para a determinação do custo. Assim, depois de determinado o custo, parte das empresas desenvolver o produto até que o preço de venda consiga cobrir os custos e a margem de lucro.

Kádárová et al (2015) discutem que o método do preço alvo exige a monitorização constante dos preços praticados no mercado, sobretudo a competição mais direta.

Assim, o preço dos produtos depende dos itens de custo que são necessários ajustar. Afirmam que o cálculo do preço alvo é parte integrante da análise de valor, que é uma abordagem sistemática de avaliação das características do produto e permite, em última instância, melhorias na qualidade do produto a vários níveis. Definem, neste contexto, qualidade do produto como o diferencial entre as características comerciais do produto e os seus respetivos custos.

Hansen e Mowen (1997) afirmam que a determinação do preço alvo é significativamente mais trabalhosa do que outros métodos. Contudo, alertam que não se deve esquecer o custo que poderá ter se o preço determinado através do custo for maior do que aquilo que os clientes estariam dispostos a pagar. Desta forma, as empresas iriam lidar com outras dificuldades como o ajustamento do custo até ao ponto de suporte de um preço de venda mais reduzido, ou o custo de oportunidade da perda de clientes. Assim, concluem que o preço alvo é um método mais fácil e eficazmente utilizado se for aplicado aquando o início do ciclo de vida do produto, quando ainda está em desenvolvimento, uma vez que nesta fase as características do produto ainda são moldáveis, bem como os seus custos, concordando com Hansen e Mowen (1997).

Neste sentido, quando se fala em preço alvo é inevitável a condução à temática do custo alvo. De acordo com Monden e Hamada (1991) as empresas atuais precisam de uma gestão de custos total que inclua o desenvolvimento do produto e atividades de *design* mas também de atividades de produção. Isto contrasta com a gestão de custos tradicional, que se foca no controlo dos custos na fase da produção, permitindo a gestão de custos acima apontada já que aqui os custos da fase de produção são, praticamente todos, determinados na fase de investigação e desenvolvimento do produto. Definem, então, o custo alvo como o sistema que suporta o processo de redução de custos na fase de investigação e desenvolvimento de um novo modelo, ou de mudanças em modelos de produtos já existentes. Os autores afirmam que para a definição minuciosa do custo alvo deve considerar-se a combinação de dois processos: (1) o processo de planeamento de um determinado produto ou serviço que satisfaça as necessidades dos clientes de estabelecer um custo alvo em função da receita alvo e do preço de venda alvo e (2) o processo da concretização e/ou alcance do custo alvo a partir da utilização de engenharia de produto de valor e a comparação do custo alvo com o custo efetivamente alcançado.

## **Decisões sobre gestão de stocks**

A gestão de stocks e todas as decisões com ela relacionadas são uma outra problemática altamente tratada na contabilidade de gestão e que em muito esclarece sobre a utilidade da contabilidade de gestão na tomada de decisões que optimizam os recursos. Drury (2000) resume a três os motivos segundo os quais as empresas armazenam stocks: motivos transacionais, de precaução ou especulativos. As razões transacionais observam-se quando há necessidade de combinar os requisitos da produção com os das vendas com a condicionante se serem impossíveis de alcançar simultaneamente. Também aqui se enquadra a constituição de montantes de stock adicional quando se conclui que os requisitos da produção ou das vendas estejam a ser subestimados. Uma empresa que consiga medir com alguma fiabilidade a procura que terá para os seus produtos e que espere que os seus preços se mantenham estáveis pelo menos no médio prazo, irá ter a necessidade de constituição de stocks apenas por motivos transacionais. A precaução descreve a constituição de stocks quando a procura, no futuro, é incerta ou inestimável. Os motivos especulativos ocorrem em situações em que, por exemplo, se espera que o preço de uma matéria-prima necessária suba e, portanto, é uma opção viável comprar antecipadamente precavendo o impacto imediato da subida do custo.

Nesse sentido, Drury (2000) exemplifica alguns modelos quantitativos para a gestão de stocks com aplicabilidade para motivos transacionais. Para a aplicabilidade destes mesmos modelos, é necessário entender, entre outros aspetos, os custos relevantes, considerando condições de certeza considerável. Assim, o autor afirma que os custos com impacto aquando a determinação do nível de stocks ótimo consistem nos custos da retenção desses mesmos stocks e nos custos de requisição. Considera-se que o primeiro tipo, os custos de retenção, são geralmente os seguintes: custos de oportunidade de investimento em stocks, custos inerentes de seguros, armazenamento e acondicionamento, custos de manuseamento do material e, por último, custos de obsolescência e deterioração. O segundo tipo de custos, a requisição, descreve despesas de escritório da preparação da ordem de compra, o recebimento de encomendas e o pagamento de faturas. No que diz respeito à determinação da quantidade de pedidos a efetuar, assumindo o grau de certeza tal como referido acima, o número ótimo será definido pelos custos que sejam afetados tanto pela quantidade de stocks retidos como pelo número de pedidos efetuados.

## **2.4. Lacunas na percepção da informação da contabilidade**

Esta secção encontra-se estruturada da seguinte forma: numa primeira fase o foco incide sobre a literatura nas lacunas na percepção entre preparadores e utilizadores da informação da contabilidade bem como as motivações apontadas para a existência dessa mesma lacuna. Numa segunda fase explora-se o conceito de “qualidade” da informação contabilística. Por fim, é apresentado o modelo de investigação, baseado nos conceitos revistos anteriormente na literatura.

### **2.4.1 Conceito e motivações da lacuna de percepção da informação contabilística**

No geral, a literatura que se refere mais especificamente à lacuna de percepção da informação entre os preparadores e os utilizadores é mais focada nas perspetivas dos gestores. Este aspeto poderá explicar-se pela procura de um propósito válido e comprovado por parte dos contabilistas para afirmarem a sua posição na realidade empresarial. Contudo, o estudo das perspetivas dos preparadores também pode ser facilmente enviesado pela auto-avaliação da qualidade do seu próprio trabalho.

Ao estudar as necessidades de informação e o processo de decisão no que diz respeito à percepção dos preparadores e utilizadores, Alves (2010) referiu que a maior parte dos gestores não se preocupa realmente com este possível diferencial de entendimento, acrescentando que este facto se poderá dever a que o processo de decisão e a agregação de dados são uma parte tão integral das suas atividades do quotidiano que acabam por não se aperceber dos vários processos que, bem ou mal, desempenham.

Pierce e O’Dea (2003) desenvolveram um estudo sobre o papel desempenhado pelos contabilistas de gestão em grandes empresas de transformação na Irlanda e descobriram que eles se concentram fortemente em funções de *book-keeping* e parecem cumprir apenas a tradicional ocupação de registo de custos, ignorando o papel de aconselhamento. O estudo concluiu que a falha pelos contabilistas em abraçar um conjunto de atividades mais vasto está a ser a causa da sua marginalização, numa lógica de procura em função da oferta. Os autores põem ainda em hipótese que os professores e *trainers* da área estão a falhar no desenvolvimento do conhecimento necessário, das capacidades e habilidades, dos alunos e *trainees*. Contudo, rematam que por outro lado

os gerentes também não estão a pedir que os seus contabilistas façam mais do que as funções de *book-keeping* e *score-keeping*.

Schultz e Slevin, (1975), discutido por Pierce e O’Dea (2003) debateram que pela perspectiva do preparador da informação o sucesso é alcançado a partir do momento em que o sistema funciona na sua plenitude. Neste caso, aponta-se para a validade técnica, em que o êxito se consegue pela plena e eficaz utilização dos processos e ferramentas. Contudo, argumentam também que a perspectiva do utilizador muda o seu foco no que diz respeito ao mesmo sucesso acima referido. Aqui, o sistema está a ser bem empregue quando permite a melhoria do desempenho no trabalho, na sua mais vasta amplitude. Poderá falar-se então de validade organizacional. Conclui-se assim que para o preparador, a utilização eficaz dos sistemas e inerentes ferramentas é a chave para a sua aceitação, mas por outro lado, o preparador preocupa-se com a utilidade para a organização e o seu poder em melhorar a situação da empresa.

Strivastva (1983), discutido por Walsh (1988) apresenta um argumento que poderá influenciar as perceções dos atores. Afirmou que os gestores criam mentalmente uma imagem de um estado organizacional futuro desejado que poderá servir de guia para as estratégias interinas, decisões e comportamento. Também aqui poderemos acrescentar o que estará por trás das decisões: a informação pretendida para estas referidas estratégias e decisões. Discutido pelo mesmo autor referindo ideias de Cohen (1981), encontra-se na literatura suporte para afirmar que as orientações dos objetivos pessoais modelam as suas definições de domínios de informação e guiam o processamento dessa mesma informação segundo elas. Ora, para acordar com ideais tão objetivos e independentes de cada indivíduo enquanto gestor, é necessário conseguir que estas ideias sejam transmitidas claramente ao contabilista para que este entenda o que é esperado para conseguir ir de encontro à informação que permitirá repercutir o caminho para o plano imaginado.

Por outro lado, as crenças estruturais dos gestores e dimensões académicas com elas relacionadas são fatores cruciais para avaliar o processo de informação podendo também, por isso, influenciar a incompreensão entre os atores sobre alguns aspetos. Walsh, (1988) afirmou que alguns desastres organizacionais foram atribuídos aos atalhos cognitivos dos gestores de topo, não conseguindo contudo perceber se estas atribuições seriam apenas as escapatórias dos tomadores de decisões ou se descrevem

apropriadamente as suas limitações cognitivas e os seus efeitos no desempenho organizacional. Concluiu, contudo, que as dimensões dominantes das crenças estruturadas (como o viés financeiro, ou de marketing) não parecem influenciar o processamento da informação enquanto um todo.

O próprio estudo da informação depende de vários fatores, que o dificultam. Neste sentido, a percepção dessa mesma informação pode depender não só dos agentes interferentes mas também da própria avaliação em si. Gallagher (1974) indicou a existência de três abordagens básicas para avaliar a informação. A primeira consiste na avaliação da informação no momento em que já são conhecidas as consequências do uso dessa mesma informação, refletindo portanto o proveito para o utilizador. A segunda refere o exame da informação por meio do estudo de uma determinada regra de decisão segundo condições variáveis de informação, tratando então as medidas tomadas. A terceira e última abordagem ascende na cadeia da informação e pretende perceber através do tomador da decisão a valor que é dado à informação que lhe é proporcionada, refletindo o momento de tomada de decisão.

Contudo, apesar das opções oferecidas pela literatura, é difícil avaliar a informação individualmente em cada momento tendo em conta que são interligados e dependem de demasiadas variáveis incontroláveis. Adicionalmente, só se conseguirá perceber realmente os factos se forem estudados em várias perspetivas, que, indo de acordo com Pierce e O'Dea (2003) sobre a diferente percepção de validade entre preparadores e utilizadores, poderia originar resultados diferentes dependendo do indivíduo que estivesse a ser avaliado.

Tendo estes aspetos em consideração, surge na literatura uma lacuna no que respeita ao estudo da validade que é dada à informação por parte dos preparadores, tal como referido acima e em parte reconhecida por Gallagher (1974), ao afirmar que a sua teoria das abordagens de análise é demasiado enviesada e inexata por depender das percepções dos indivíduos. Mas também não se sabe se realmente existe ou não, e em que medida, uma diferença naquilo que é percebido como útil para o preparador e para o utilizador.

Uma das motivações para a existência da lacuna de percepção da informação contabilística poderá também ser a aprendizagem organizacional inerente a essa mesma informação. No seu estudo Choe (2004) percebeu que existe de facto uma relação entre o fornecimento de informação e o desempenho da produção, adotando a perspetiva de

aprendizagem organizacional para tentar demonstrar o impacto positivo de tipos relevantes de informação da contabilidade de gestão no desempenho da produção em meios de produção com alta tecnologia. Poderá esta relação positiva querer dizer que a informação poderá influenciar a produtividade? Esta questão é, provavelmente, o maior desafio dos académicos da contabilidade, tendo o potencial de afirmar o seu papel essencial no meio empresarial, tal como apontado anteriormente. Contudo, o caminho que a informação percorre desde que é preparada até à última instância em que poderá influenciar a produtividade é dependente de vários condicionantes externos à organização e, portanto incontrolláveis, e também dos agentes a ela inerentes.

Choe, (2004) refere que é de aceitação generalizada o facto de que o simples fornecimento de informação é insuficiente para a aprendizagem organizacional eficaz. A aprendizagem organizacional é, neste contexto de caracterização da informação, essencial para preparadores e utilizadores. Associados a estas ideias, Nonaka and Konno (1998), tal como exposto por Lin e Lee (2004), perceberam que a gestão do conhecimento foi apresentada às empresas para as ajudar a criar, partilhar e utilizar o seu conhecimento de forma eficaz. Adicionalmente, definiram o conceito como um método para simplificar e melhorar o processo de partilha, distribuição, criação e percebimento do conhecimento empresarial. Lin, H. e Lee, G. (2004) concluíram que o encorajamento ativo de partilha de conhecimento por parte de *senior managers* poderia estabelecer uma cultura organizacional de partilha de conhecimento. Tendo isto em consideração, poderá concluir-se que a partilha do conhecimento no sentido da aprendizagem organizacional poderá ser benéfica para os indivíduos e, por conseguinte, em termos ótimos, para o seu desempenho, particularmente no que diz respeito ao conhecimento necessário para a produção de informação de qualidade e a sua coerente leitura.

Choe (2004) reflete também que o delineamento das tarefas e / ou a tecnologia são determinantes primárias das características da informação dos sistemas. Claramente no contexto empresarial atual, moldado pelos avanços da tecnologia e competitividade, a especificação do que é requerido é essencial para os preparadores. Contudo, também a tecnologia poderá definir muitos aspetos de qualidade e/ou utilidade pela rapidez de tratamento de dados e simplicidade que pode oferecer aos preparadores.

Tendo em conta o alargado leque de oferta no que diz respeito a ferramentas na área da contabilidade de gestão, a opção por umas em detrimento de outras é crucial para o reporte da informação. Esta escolha pode também, por si só, motivar a lacuna de perceção em estudo, já que influencia a informação final a transmitir tanto no conteúdo como na apresentação. O processo de tomada de decisão nas empresas, ainda antes da informação vinculativa chegar aos gestores começa aqui. Os contabilistas conseguem moldar muitos aspetos dos seus dados pelo tipo de trabalho que lhes aplicam. Cheffi and Beldi (2012) comentam que a contabilidade de gestão deverá produzir informação diversificada e global para que possa ser utilizada por vários gestores. Por outro lado, Walsh (1988) refere que tirando algumas exceções académicas mais recentes, os académicos não se têm preocupado com as capacidades ou níveis de eficiência de processamento da informação por parte dos gestores no que diz respeito às análises que são feitas. No entanto, realça que os investigadores da área de gestão, referindo-se por exemplo a professores são pessimistas quanto a essas mesmas capacidades.

Contrariando esta ideia, o estudo de Walsh (1988) concluiu não haver provas de pouca sofisticação ou visões estreitas no processamento da informação, como seria de esperar – os gestores questionados na sua amostra pareciam, em média, ter perícia na identificação de problemas relacionados com várias dimensões, como Finanças ou Marketing.

Pierce e O’Dea (2003) afirmam que se percebe o uso significativo de técnicas de gestão mais tradicionais, tal como os orçamentos integrantes da informação da contabilidade analítica. Contudo, o contrário também se percebe quando falamos em novas técnicas, como o ABC. Adicionalmente, os autores refletem que também se nota diferença de utilização de técnicas tradicionais e modernas quando se comparam grandes empresas com pequenas e médias. Neste caso, percebe-se que as grandes empresas têm maior facilidade de implementação e exploração de novas técnicas do que as pequenas empresas. Uma possível justificação para este facto poderá ser a estruturação hierárquica das empresas que, por serem maiores, estarão claramente estruturadas e as tarefas são claramente apontadas aos colaboradores pelos gestores. Contudo, contrariando esta ideia, o estudo de Hui (2010) apontou para resultados que mostram não haver uma diferença significativa entre os tipos de utilização da informação referida em confronto com as características da empresa, como a dimensão ou o setor.

Também a tecnologia tem sido apontada como um dos grandes motores da criação da impressão de qualidade no que diz respeito à informação e que, como tal, pode potencializar a existência de uma lacuna de percepção de informação. Ao estudar uma das ferramentas da contabilidade de gestão, a gestão de custos, Drury (2000) refletiu sobre as razões das mudanças que se vêm a sentir, nomeadamente o aparecimento de sistemas de informação integrados em toda a empresa, disponíveis a partir de organizações produtoras de software tal como o SAP e a Oracle. Juntando estes avanços com outras razões de mudança, como a publicidade aos desenvolvimentos teóricos sobre a temática o autor aponta para que as empresas começaram também a rever e atualizar os seus métodos. Tendo isto em consideração, e assumindo que grande parte do papel dos preparadores de informação é o tratamento de dados, poderá questionar-se até que ponto é que estes conseguiram manter-se atualizados e a par dos desenvolvimentos? Poderá ser que os avanços tecnológicos vieram trazer benefícios e poupar tempo, mas para os preparadores que não conseguiram acompanhar, a tecnologia pode ter danificado a qualidade do seu trabalho em prejuízo dos que conseguiram. Por exemplo, Jean-Baptiste (2009) concluiu que existe uma relação positiva significativa entre a contribuição dos contabilistas e o sucesso da implementação de sistemas de planeamento de recursos empresariais. Contudo, os seus resultados também mostram que os contabilistas participam mais ativamente na implementação dos sistemas quando demonstram habilidades técnicas. Daqui concluímos portanto que quando estas capacidades não são características dos contabilistas, a implementação dos sistemas não irá contar com o seu contributo afincadamente. Este problema poderá refletir uma das fraquezas desta temática: a resistência à mudança, mas poderá também representar uma das fraquezas da influência do indivíduo no papel que está a desempenhar.

Colmatando a ideia com Jean-Baptiste (2009), os contabilistas atuais precisam realmente de apresentar competências diversificadas para além do tradicional conhecimento contabilístico de forma a sobreviverem numa empresa eficaz. Aprofundando com conclusões de Newman, *et al* (2003) e Scapens, *et al* (1996), o autor nomeia algumas das habilidades: partilha do conhecimento, o entendimento do *design* do sistema de informação que está em utilização, o desenvolvimento de sistemas e aplicações. Afirmo que os contabilistas que possuem estas mesmas habilidades estão melhor preparados para o seu desempenho eficaz nas empresas, cada vez mais complexas e orientadas e / ou conduzidas pela tecnologia.

#### **2.4.2 O conceito de qualidade na informação contabilística**

A literatura apresenta argumentos e evidências claras de que há uma relação positiva entre a satisfação dos receptores/utilizadores da informação, definida como a extensão na qual os utilizadores acreditam que o sistema de informação contabilística disponível para eles corresponde às suas necessidades de informação, e o uso efectivo dessa informação (Ang e Koh, 1997; McHaney e Cronan, 1998; Chenhall e Morris, 1986). Ang e Koh (1997) argumentam que, o grau de satisfação dos utilizadores do sistema de informação contabilístico é uma percepção ou uma medida subjectiva do sucesso do sistema, e serve como um substituto de indicadores mais objetivos da eficiência do sistema de informação, indicadores esses que normalmente não estão disponíveis. O grau de satisfação tem sido amplamente utilizado em vários trabalhos como um indicador ou substituto da medida do sucesso do sistema de informação na organização. Como tal, se os utilizadores considerarem o sistema irrelevante e não fiável, a extensão com que usam o sistema irá refletir essas dúvidas. Nestes termos, a satisfação dos utilizadores da informação mede o modo como os utilizadores vêm o seu sistema de informação mais do que a qualidade técnica do sistema.

O desenho do sistema de contabilidade de gestão foi definido por Chenhall e Morris (1986) em termos da utilidade percebida de várias características da informação que podem ser associadas com o sistema de contabilidade de gestão. As características identificadas foram o âmbito, oportunidade, nível de agregação, e informação integrada. Estes autores focam-se na análise dos efeitos diretos das variáveis contextuais na utilidade percebida do sistema de contabilidade de gestão e explora a interacção entre estas variáveis independentes. Anthony (1965), citado em Abernethy e Vagnoni (2004), também reconhece a importância das características do sistema de informação contabilístico e faz uma distinção entre diferentes dimensões desse mesmo sistema, nomeadamente, tipo de informação, financeira/não financeira, interna/externa e retrospectiva/prospectiva. Além disso, o modelo do autor identifica os diferentes critérios tidos como críticos no desenho do sistema de informação contabilístico, nomeadamente, relevância, oportunidade, exactidão e formato da informação apresentada. De acordo com McHaney e Cronan (1998), não existem ainda instrumentos adequados para medir o sucesso dum sistema de informação. Contudo, há algumas medidas aceitáveis e que estão a ser utilizadas atualmente.

O conceito de qualidade é volátil e subjetivo. Definido amplamente na literatura, a qualidade é explicada em vários sentidos e várias perspectivas pelos vários autores que a tentam explicar. Dale and Bunney (1999) definem o fenómeno em vários aspetos diferenciais. O primeiro descreve que a qualidade é alcançada quando se fala em conformidade com especificações, descrevendo quão bem o produto ou serviço cumpre o objetivo ao qual se comprometeram os sujeitos que o desenvolveram. Uma outra perspectiva de descrição de qualidade sugerida passa pelas aptidões da utilização, o que qualifica o desempenho do bem ou do serviço mediante aquilo a que o mesmo se propõe a conseguir. Ainda, a qualidade pode passar por outro aspeto que se centre no valor em relação ao preço. Aqui, a avaliação deste fenómeno passa pela relação entre a utilidade e o preço pago. Seguidamente os autores lembram os serviços de suporte associados ao bem ou serviço adquirido, na medida do apoio que poderá ser necessário e/ou providenciado no pós-venda. Por último, consideram-se ainda os fatores psicológicos associados, que se centram nas avaliações de carácter maioritariamente subjetivo acerca daquilo que compõe um produto ou serviço de excelência.

Ettlie e Johnson (1994) referem que existem várias perspectivas para a melhoria da qualidade dos serviços e/ou produtos, sobretudo quando se fala em foco no cliente. Identificam, contudo, dois aspetos-chave consensuais. O primeiro fala na procura pela identificação mais precisa das especificações requeridas pelos clientes. O segundo concentra-se no desenvolvimento do bem ou serviço que melhor alcance e abranja as especificações referidas. Comentam que os métodos teóricos de melhoria de qualidade esforçam-se no sentido da combinação dos dois aspetos referidos, mas na prática as empresas tendem a focar-se num deles dada a complexidade de conseguir ambos. Aproveitando as ideias de Griffin e Hauser (1993), os autores referem que as empresas que se focam mais nas especificações requeridas pelos clientes têm uma visão mais externa e tendem a concentrar-se naquilo que o cliente realmente diz, utilizando essa informação para a produção de alta qualidade. Por outro lado, Ettlie e Johnson (1994) referem Crosby (1979) para clarificar que as empresas que se focam nas mudanças e melhorias nos processos têm uma visão mais interna, focando a sua preocupação com a competitividade e eficiência desses mesmos processos.

Tendo isto em consideração, é possível interpretar o foco no cliente quando falamos no papel do contabilista na empresa, já que passa pela prestação de um serviço. Aqui, se referirmos o cliente, falamos do utilizador da informação produzida pelo contabilista.

Ainda, é possível interpretar a visão anteriormente comentada, com as duas vertentes: se a preparação da informação contabilística for focada nos interesses do utilizador, tenderá a procurar a excelência nesse sentido; se for focada na validade dos processos contabilísticos e melhoria do seu tratamento, o foco torna-se centrado na eficiência do tratamento dessa mesma informação.

Quando aplicada à informação contabilística a qualidade é normalmente aferida através das seguintes características que se podem subdividir, segundo o Sistema de Normalização Contabilística em dois tipos: conteúdo e forma. As características de conteúdo são a relevância e a fiabilidade. A primeira, segundo o normativo, particulariza que as demonstrações financeiras devem traduzir somente os itens úteis para a tomada de decisão ou que poderão ser importantes em caso de deliberação. A segunda é a que determina que os factos devem conferir níveis de confiança para os receptores da informação. As características de forma centram-se na compreensibilidade e a comparabilidade. Estas, por sua vez, determinam que a organização da informação deve ser metódica e coerente, e passível de ser comparada com todas as empresas que se rejam segundo os mesmos normativos. Estas são, grosso modo, as características identificadas pelos organismos reguladores da Contabilidade, nomeadamente IASB, FASB no qual se baseiam as normas que compõem o Sistema de Normalização Contabilística regente em Portugal.

Pereira *et al* (2010) também refletiram sobre as características essenciais para a determinação da qualidade da informação contabilística, que, concordando com os organismos regulamentadores, também se centram na relevância, a fiabilidade, a compreensibilidade, a comparabilidade, a tempestividade e a frequência.

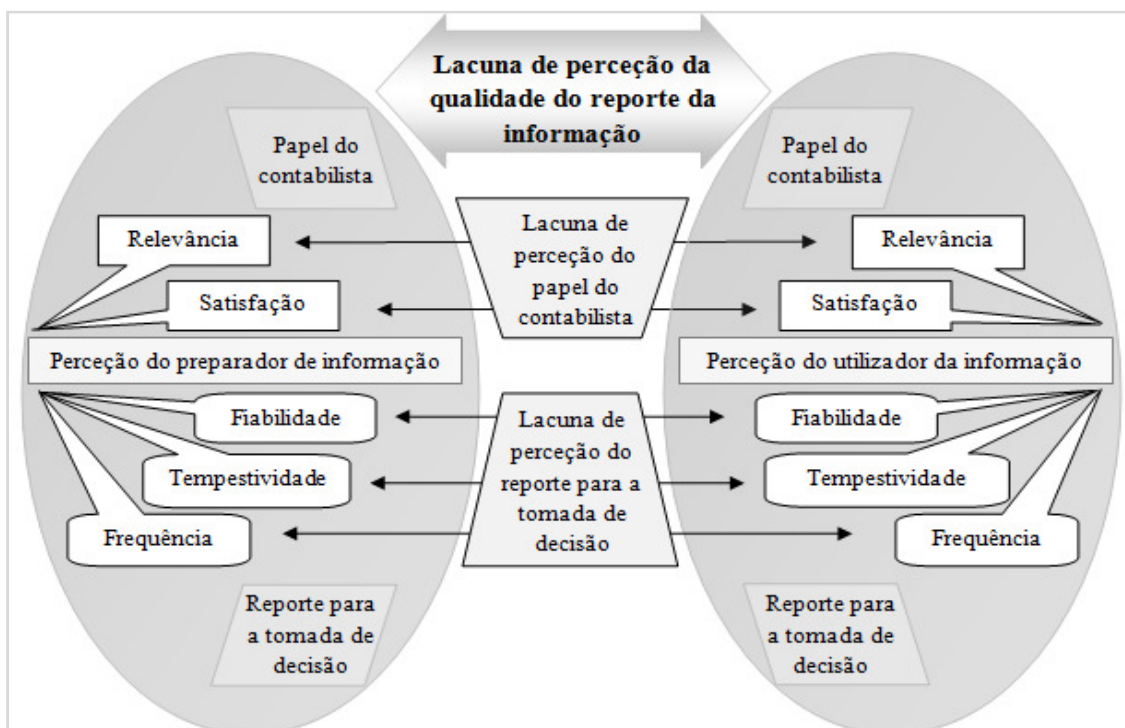
A primeira centra-se no facto de que a informação se deve cingir somente a dados com importância para a empresa, tal como referido pelo normativo português. Apresentam um estudo de Pizzini (2006) que encontrou uma correlação positiva entre a relevância da informação sobre custos e a capacidade dos sistemas de custos em fornecer informação mais detalhada, a melhor alocação dos custos conforme o seu comportamento e o relato mais frequente de informação, demonstrando assim o impacto desta característica para a percepção de qualidade para o utilizador. A fiabilidade gira em torno do conceito de confiança e credibilidade, já que pretende colocar a informação a um patamar que permita transparecer aquilo que é real e, portanto, pode ser dado

como verdadeiro. A compreensibilidade é a qualidade que pretende fazer com que o interlocutor entenda claramente a mensagem que lhe está a ser transmitida, independentemente da sua forma, desde que seja entendida no seu pleno. A comparabilidade é a característica provavelmente mais relevante para os utilizadores da informação enquanto investidores já que tenta construir informação de tal forma que seja facilmente observada e entendida, independentemente da empresa que se esteja a tratar, já que se deverá entender que cada ponto quer dizer, e comparar com o mesmo aspeto noutra empresa. A tempestividade é a característica que clarifica o sentido de oportunidade da informação no sentido em que, mesmo que seja de grande valor, se não for oportuna no timing em que chega ao utilizador, não terá validade. Por exemplo, é facilmente perceptível a importância desta característica na tomada de decisão na medida em que uma decisão que poderia ser melhor consciencializada com uma determinada informação, mas que tenha de ser tomada num determinado prazo de tempo, se a informação chegar ao decisor depois do momento da tomada de decisão, não será valorizada. Também a frequência é enquadrada neste sentido já que tem o potencial de alertar e prevenir ocorrências, bem como consciencializar do rumo que está a ser tomado pela empresa. A satisfação é então a combinação das características referidas, sendo que pretender fazer com que a informação seja coerente e, portanto, passiva da utilização para tomada de decisão e encaminhar a empresa no sentido do sucesso.

#### **2.4.3 Proposta de modelo de investigação da lacuna entre a percepção do preparador e do receptor sobre a qualidade da informação contabilística interna**

O modelo de investigação representado na Figura 1 traduz a abordagem teórica adoptada no presente estudo, baseada na literatura anteriormente apresentada, nomeadamente quanto aos conceitos, ideias e relações pertinentes que constituirão a análise na tentativa de colocar hipóteses e responder às questões de investigação.

**Figura 1 – Modelo de investigação**



Fonte: Elaboração Própria

O modelo pretende a clara representação de dois cenários: o preparador de informação e o utilizador da informação. A informação produzida e percebida pode caracterizar-se mediante as características referidas pela literatura, nomeadamente a relevância, a fiabilidade, a tempestividade e a frequência. Abandonou-se a comparabilidade já que relaciona a empresa com o exterior e tem um cariz maioritariamente financeiro, não se enquadrando portanto no foco da análise em desenvolvimento. Acrescenta-se contudo um critério, a satisfação, que pretende funcionar como valor genérico e global das características, excluindo a característica da compreensibilidade já que se poderá traduzir em grande parte no factor global de satisfação.

Pretende-se, por outro lado, concretizar o impacto da percepção das características em duas medidas: quanto à interpretação do papel do contabilista dentro da empresa e quanto ao reporte em prática pelo preparador da informação. A interpretação do papel do contabilista é dependente de vários fatores, tanto ideológicos como práticos, passando ainda por poderem depender do sujeito em particular. O reporte em prática na empresa, maioritariamente acordado entre o utilizador e o preparador da informação, pode apenas ser moldado pelas sugestões de melhorias, tanto de uma parte como de outra, o que torna um assunto mais objetivo.

## **CAPÍTULO III – Metodologias da Investigação**

## Capítulo III – Metodologias da Investigação

### 3.1 Questões de Investigação

Tal como referido na introdução, a presente investigação foi desenhada no sentido de responder às seguintes questões: (1) Existe uma lacuna entre a percepção do preparador e receptor sobre a qualidade da informação contabilística interna?; (2) quais os factores que explicam essa lacuna?. (3) qual a dimensão da lacuna de percepção para cada componente da qualidade?.

Pretende-se aqui entender se os preparadores de informação percebem a sua função como sendo estritamente técnica e focada essencialmente no cumprimento das obrigações de reporte interno e externo que lhe são confiadas e que devem desempenhar dentro de um padrão de impessoalidade; ou se entende a sua função como um equilíbrio entre tecnicidade/pessoalidade que pressupõe um envolvimento, proximidade e focalização nas necessidades do destinatário da informação.

Por outro lado, pretendemos captar a percepção do destinatário da informação em relação ao trabalho do preparador da informação, identificando os casos em que o preparador é visto com um profissional centrado nas dimensões técnicas e burocráticas da contabilidade; ou como um parceiro que traz valor acrescentado para a organização, nomeadamente no apoio à tomada de decisão e controlo de gestão.

### 3.2 Metodologia de investigação

Toda a investigação tem subjacente uma perspectiva filosófica sobre o *que é* e que *métodos são apropriados* para o desenvolvimento do conhecimento científico. Neste trabalho aplicamos a metodologia qualitativa que tem na base o paradigma interpretativo comentado por Elharidy, Nicholson e Scapens (2008). Na nossa perspectiva a realidade é algo que é influenciado pela experiência subjetiva das pessoas face ao seu mundo exterior, ou seja, a realidade é socialmente construída. Segundo Vaivio (2008), a investigação qualitativa pode ser definida como toda a investigação de

cariz interpretativo, especialmente estudos de caso que se baseiam no material empírico recolhido de uma única organização ou um pequeno grupo de organizações. Nos últimos anos, estudos de casos tornaram-se um método popular na pesquisa em contabilidade (Scapens, 2004). Simões e Rodrigues (2011) apresentaram argumentos que apoiam a escolha de estudos de caso exploratórios em temáticas da contabilidade de gestão. Afirmam que estes podem ser úteis para a aprendizagem e para a ciência já que constituem uma oportunidade de grande aproximação às empresas.

Nesta dissertação realizamos um estudo de caso comparativo, comentado por Yin (2013) e optamos por um estudo qualitativo e exploratório que, ao permitir o envolvimento e comparação de realidades diversas, nos abrisse novos horizontes de investigação para uma fase posterior. Percebemos que só a pesquisa qualitativa nos permitiria ir além de uma visão estreita e funcionalista da contabilidade de gestão (Vaivio, 2008) e deste modo compreender a amplitude do fenómeno em análise.

A selecção dos casos foi fortemente influenciada pela necessidade de recolha de informação de ambos os atores envolvidos: preparadores e receptores da informação contabilística, pois só assim conseguiríamos o confronto de percepções. Contudo, o reduzido número de casos em análise justifica-se não só pela profundidade inerente aos estudos qualitativos como também pela necessidade de garantir que o foco das questões se mantivesse, tal como apontado por Pierce e O’Dea (2003) numa análise semelhante. Neste processo utilizamos múltiplas fontes de evidência, como entrevistas, documentos e observação direta. Os dados foram interpretados de modos integrado, procurando cruzar as várias fontes.

A recolha de dados por meio de entrevistas semi-estruturadas foi realizada em duas fases. Primeiramente, o desenho das entrevistas consistiu no desenvolvimento das questões para que se mantivessem simples e diretas, evitando a direcção do assunto para focos não centrados no objeto de análise. Determinou-se que seria de interesse a realização de administrações piloto das questões no que diz respeito aos decisores, já que seria de esperar que os preparadores de informação entendessem mais claramente a linguagem utilizada. Foram feitas duas entrevistas exploratórias com respondentes que se mostraram disponíveis a realizar esta fase e, mais tarde, novamente serem inquiridos com as questões definitivas. Concluiu-se nesta fase então a limitação das denominações mais especificamente ligadas com termos contabilísticos, como a diferenciação entre a

contabilidade analítica e a contabilidade financeira. Assim, optou-se por questionar a totalidade da informação que estaria a ser produzida no sentido do apoio à gestão, independentemente da sua particularização contabilística e o desenvolvimento de questões semelhantes aos preparadores com o acréscimo da tentativa de perceber junto destes que tipos de informação estariam efetivamente em prática.

A fase seguinte à fase exploratória respeita às entrevistas em si, por meio de visitas a cada uma das onze empresas durante o mês de Setembro de 2015, caracterizadas na Tabela 1, que se apresenta de seguida. Os dados foram recolhidos através dos gestores das empresas e dos indivíduos a qual atribuíram o papel de preparador de informação relacionada com a contabilidade para a gestão. As entrevistas ocorreram de forma individual com cada um dos indivíduos, de forma a garantir a imparcialidade de respostas acerca da qualidade da informação para a tomada de decisão, e o registo de dados foi por meio de notas em papel.

Tabela 1. Características dos sujeitos entrevistados e dados genéricos das entrevistas

Empr	Posição do utilizador	Idade	Sexo	Posição do preparador	Idade	Sexo	Duração total	Período da entrevista
E1	Administrador	41 a 50	M	Gestor Financeiro	31 a 40	M	01:30 h	09/2015
E2	Gestor	41 a 50	M	Contabilista	41 a 50	F	01:00 h	09/2015
E3	Administrador	41 a 50	M	Economista	41 a 50	M	01:00 h	09/2015
E4	Administrador	31 a 40	M	Gestor Financeiro	31 a 40	F	00:45 h	09/2015
E5	Gerente	41 a 50	M	Gestor Financeiro	41 a 50	F	02:00 h	09/2015
E6	Administrador	41 a 50	M	Escriturário	41 a 50	F	01:00 h	09/2015
E7	Gerente	31 a 40	M	Gestor Financeiro	31 a 40	F	01:15 h	09/2015
E8	Gerente	< 30	M	Administrativo	< 30	F	00:50 h	09/2015
E9	Gerente	< 30	M	Escriturário	< 30	F	01:00 h	09/2015
E10	Gerente	> 50	M	Economista	> 50	M	02:00 h	09/2015
E11	Administrador	< 30	M	Contabilista	< 30	F	01:45 h	09/2015

Fonte: elaboração própria

As entrevistas com os gestores focaram-se primeiramente em questões de opinião acerca do papel interpretado acerca da função. Relativamente à análise dos dados qualitativos foi feita uma análise de conteúdo por meio de uma codificação, cujos resultados se podem consultar no Anexo 1. O objetivo da desintegração das entrevistas foi então procurar padrões nas respostas dos sujeitos. Para este efeito estudaram-se dois aspetos, a interpretação do papel do preparador da informação percebida por ambos grupos, preparadores e recetores e a análise ao reporte da informação para a tomada de decisão, nos mesmos moldes. Para o primeiro obtiveram-se quatro fatores que foram referidos nas várias respostas sendo elas:

- Apoio à tomada de decisão
- Organização administrativa
- Cumprimento das obrigações legais
- Controlo e planeamento

No que diz respeito ao reporte da informação, os sujeitos foram questionados acerca da informação que produziam/utilizavam, e foram obtidos os seguintes dados:

- Balancetes
- Mapas Fluxos de Caixa
- Balanços
- Abordagem Verbal sobre Resultados
- Demonstração de Resultados por naturezas
- Abordagem Verbal sobre Custos
- Demonstração de Resultados por funções
- Mapas de Stocks

Em termos quantitativos, a lacuna de percepção foi medida através de escalas de percepção iguais para os dois grupos, baseadas nas de Likert com cinco níveis, que classificam as cinco características da contabilidade, referidas anteriormente, nomeadamente a relevância (substituída nos inquéritos pelo termo “importância”), a fiabilidade (substituída nos inquéritos pelo termo “exatidão”), a frequência do relato da informação, a tempestividade (substituída nos inquéritos pelo termo “atualizada”), e a satisfação como factor genérico. A tipologia de recolha de dados desta secção pode ser revista no Anexo 2.

Foi então pedido aos sujeitos que avaliassem a qualidade mediante os aspetos acima referidos, em escalas iguais para ambos, classificativas de 1 a 5 onde 1 denota pouca concordância com a presença da qualidade e 5 denota total concordância com a presença da qualidade. Neste campo foram divididos os temas: Área de produção, Área comercial e Área financeira, de forma a conseguir uma maior globalidade de informação no sentido de obter dados mais precisos. Assim, pediu-se a classificação individual para cada uma das áreas, e calculadas médias para a obtenção de totais.

Obtiveram-se médias da avaliação da qualidade da informação no seu total, de forma a serem analisadas as relações entre preparadores e utilizadores. Os resultados desta análise quantitativa foram interpretados cautelosamente (e sobretudo quanto ao seu valor numérico mais do que quanto ao seu valor inferencial), dada a dimensão reduzida da amostra.

Às empresas entrevistadas foi garantida total confidencialidade, motivo pelo qual serão apresentadas como “E1” a “E11”, por ordem temporal de entrevista. Aos entrevistados serão atribuídas as denominações de “U1” a “U11” no que respeita aos utilizadores da informação e “P 1” a “P11” de forma a representar os preparadores da informação.

### **3.3 Apresentação e descrição do contexto das empresas em estudo**

A Comissão Europeia define o setor do calçado como uma cobertura de vários materiais, como a vertente têxtil, plástica, borrachas e peles, e a oferta de vários tipos de produtos, desde o calçado para homem, mulher e criança até aos mais especializados como botas de *snowboard*. Afirmam que este tipo de produtos reflete vários processos industriais, várias empresas, e estruturas de mercado no setor.

Segundo dados do Crescimento de Setores pela Comissão Europeia, publicados no respetivo endereço eletrónico, em 2012, o setor era responsável pela existência de cerca de 21.000 empresas, que geraram cerca de 2 biliões de Euros em volume de negócio e cerca de 6.2 biliões de Euros em valor acrescentado, o que reflete cerca de 0,5% da totalidade da manufatura da União Europeia. Ainda, afirmam que a indústria foi diretamente responsável pela empregabilidade de 280.000 pessoas. Enquanto características específicas do setor comentam que é desenvolvida maioritariamente por várias pequenas/médias empresas, empregando em média 10 a 15 pessoas, e

conseguindo um volume de negócios médio de 1 milhão de Euros, e localizando-se mais significativamente em várias áreas com pouca diversidade industrial. No que diz respeito à sua produção por país, afirmam que dois terços da produção total acima referida são da responsabilidade de Itália, Espanha e Portugal. Contudo, Itália, como o maior produtor Europeu, é responsável por cerca de metade desta produção. Apesar disto, reconhecem que estes valores de empregabilidade e volume de negócios têm sofrido um declínio ao longo do tempo devido à mobilização da produção para economias com mão-de-obra mais barata.

Segundo Bastos (2011) o maior produtor mundial de calçado é a República da China, com um peso de 63% do total da produção mundial, seguindo-se a este valor a Europa e os Estados Unidos da América. A autora discutiu a possibilidade deste peso relativo se dever ao custo da mão-de-obra, concordando com a ideia anteriormente referida, referindo que o país se tem vindo a destacar não só neste setor mas também em vários outros onde os custos referidos constituem grande parte do custo total do produto final.

No contexto do setor em Portugal, também se sentiu a dificuldade da remodelação dos processos produtivos para a atualização ao contexto económico atual. Segundo Mendonça (2008), comentado por Bastos (2011), a transformação da estratégia de competitividade em Portugal, da atuação em quantidade/preço para a qualidade e diferenciação é descrita através de uma passagem de produção quase maioritariamente subcontratada para a introdução de design próprio, a tentativa de maior controlo das cadeias de fornecimento, e o desenvolvimento de tecnologia para maquinaria inovadora. Afirma que o setor passou da baixa competitividade e fracasso económico a um caso de sucesso. De acordo com a informação sugerida pela Comissão Europeia, também Eiriz e Barbosa (2007) comentam que no caso português a solução da remodelação para afirmação do setor passa para a produção para nichos de mercado em segmentos de alta gama, e a aposta na exclusividade e criatividade.

Vale e Caldeira (2007) afirmam que as estratégias de negócio atuais se preocupam não só com o design e a moda, mas também com a distribuição e o retalho, a concepção, a manufatura, as vendas e o marketing. Comentam que vários novos atores estão a incluir-se no setor, e começam a ganhar valor pela entrada na cadeia de valor do produto. Resumem que os modelos de organização da produção de calçado evoluíram a um nível de complexidade considerável. Agora, não só a qualidade, a beleza e o conforto são

fatores de diferenciação, mas toda a cadeia que está associada ao produto final contribui para o seu sucesso. Realçam ainda que não só a indústria está a mudar, mas também o núcleo das organizações está a ser modificado pela entrada de novos agentes e áreas de conhecimento. Ordenadamente, explicam que, antes de entrar na produção é necessário avaliar os fatores de indicação de satisfação dos clientes, como as cores, os modelos, as tendências e os materiais. Depois de entrar em produção, outros fatores definem variáveis a optar, formas de produção e eficácia, mas ainda, depois de prontos, os produtos vão combinar preocupações com áreas de marketing, distribuição.

Tabela 2. Resumo das principais variáveis sectoriais para as empresas transformadoras do sector do Calçado

2010	2011	2012	2013	2014	Média Acumulada
Número de empresas					
1 245	1 324	1 322	1 399	1 430	1 344
Número de colaboradores					
32 132	34 509	34 624	36 889	37 781	35 187
Produção em milhares de pares					
62 012	69 491	75 178	73 935	75 198	71 163
Valor Bruto de Produção em milhares de Euros					
1 283 475	1 511 085	1 823 989	1 797 236	1 884 283	1 660 014
Exportação em milhares de Euros					
1 296 919	1 541 626	1 600 458	1 734 527	1 845 568	1 603 820
Peso da exportação na produção total					
101,0%	102,0%	87,7%	96,5%	97,9%	97,0%

Fonte: Elaboração própria, segundo dados da Apiccaps

Da informação apresentada na Tabela 2 pode, por exemplo, retirar-se que o aumento do número de empresas é de 183 nos anos de 2010 a 2014, facto que mostra desde já um crescimento progressivo do setor, acompanhado quase proporcionalmente pelo número de colaboradores. Contudo, a informação permite também perceber que a produtividade, quando avaliada em termos de número de pares de sapatos por colaborador, teve também um aumento significativo para o período apresentado, já que em 2014 cada colaborador produziu em média mais cerca de 60 pares do que aqueles que foram produzidos pelos colaboradores em 2010. Este facto poderá ser, em parte, indicador de um aumento de eficiência por parte dos colaboradores, consistente com as teorias de remodelação de estratégia no sentido da especialização e diferenciação por via de qualidade.

A aposta na maquinaria contribuiu também para o aumento referido, apontado por Bastos (2011), que afirma um contexto em que os custos dos recursos humanos constituem desvantagem para a competitividade do produto a nível nacional, a robótica e automação podem ajudar a reforçar essa mesma competitividade. Comenta ainda que é importante referir a criação de centros de investigação e desenvolvimento compartilhados pelas empresas, criando condições de cooperação já que, afirma, a inovação é um processo de aprendizagem. Este processo é, contudo, dispendioso tanto a nível de recursos humanos como financeiros e daí a vantagem da cooperação entre empresas, em partilhar não só despesas, mas também conhecimento.

Falando em termos da indústria enquanto um todo, segundo dados do INE, as localizações geográficas (NUTS - 2002) na qual se concentram mais empresas deste tipo de negócio são, ordenadamente por ordem decrescente: Entre Douro e Vouga, Tâmega e Ave. As empresas da indústria em estudo concentram nas zonas referidas com um peso relativo total de 88% em relação ao número total de empresas nacionais. No que diz respeito ao volume de negócios, este mesmo número de empresas produziu em média cerca de 85% do volume de negócios total da indústria no período mais recente apresentado, de 2009 a 2012. Adicionalmente, informação retirada do INE permite perceber que o número de empresas relacionadas com toda a indústria do calçado representa cerca de 0,22% do número total de empresas nacionais e, no que diz respeito ao volume de negócios, o impacto em relação aos valores nacionais gerais é de 0,54%. Estes valores realçam a relevância deste tipo de negócio para o país.

Felgueiras, onde se situam as empresas em análise, é uma das localidades na zona do Tâmega. Na globalidade do setor da Indústria do couro e dos produtos do couro, na qual se detalham as empresas produtoras de sapatos, 25% das empresas sob forma jurídica de sociedade em Felgueiras dedicam-se a este negócio, e desenvolvem 49% do Volume de Negócios da cidade. Em 2012, o ano mais recente apresentado para este tipo de dados, representam 32% das empresas da globalidade do setor, e apresentam um Volume de Negócios com peso de 72% do total conseguido pelo setor.

## **CAPÍTULO IV – Apresentação e discussão dos resultados**

## CAPÍTULO IV – Apresentação e discussão dos resultados

### 4.1 Caracterização dos casos de estudo

Os dados que se apresentam de seguida dizem respeito ao ano de 2014, imediatamente anterior ao ano de recolha dos dados dos inquéritos.

Tabela 3. Indicadores de antiguidade e dimensão das empresas em estudo

Caso	Ano de criação	Total do Activo	Volume de Negócios	Nº Trabalhadores
E1	1988	6.150.628	16.551.029	157
E2	2008	1.556.002	4.186.444	55
E3	1969	3.561.311	5.046.204	112
E4	2001	1.967.504	4.721.470	66
E5	2006	3.173.538	7.009.903	56
E6	1988	1.400.566	2.737.621	55
E7	1988	3.962.574	10.047.409	50
E8	2008	1.690.546	3.619.645	64
E9	2008	2.500.232	6.752.325	32
E10	1973	12.792.501	12.741.286	184
E11	1998	2.176.718	2.098.241	63

Fonte: Elaboração própria segundo dados das empresas em análise

A Tabela 3 apresenta os dados empresariais mais gerais. Mostra, por exemplo, que a empresa mais antiga tem 46 anos e a mais recente apenas 7 anos, numa média de idade empresarial de 21 anos. Também, pelos restantes valores é então possível perceber que estamos a tratar com Pequenas e Médias Empresas. Este tipo de empresas descreve claramente o tecido empresarial português, que é maioritariamente constituído por empresas com dimensão semelhante a estas.

A Tabela 4 mostra que o maior mercado cliente das empresas produtoras de calçado em estudo é a União Europeia, concordando com os dados da APICCAPS onde se pode perceber que este é o maior cliente nacional do produto. O segundo maior cliente, e que também se enquadra perfeitamente com os dados do setor apresentados pela APICCAPS é a Ásia. Este mercado, apesar de ser um dos maiores produtores deste tipo de produto, poderá ser um dos maiores clientes do produto português dada a reconhecida diferenciação e qualidade, tal como explicado anteriormente.

Tabela 4. Principais mercados de colocação dos produtos das empresas em estudo

Caso	Nacional	União Europeia	Ásia	África	América
E1		X	X		X
E2		X			X
E3	X	X	X		X
E4		X			
E5		X	X		
E6	X	X			
E7		X	X		
E8		X			
E9		X	X		
E10	X	X	X		X
E11		X	X		

Fonte: Elaboração própria segundo dados das empresas em análise

Por último, a Tabela 5 apresenta a estrutura accionista das empresas. A maior parte dos casos em estudo tratam-se de retratos familiares onde, dependendo da sua idade, é a primeira ou segunda geração a cuidar da empresa. É possível ainda retirar que as empresas dadas como não familiares são mais recentes que as anteriores, onde os três casos apresentados são empresas constituídas entre 2006 e 2008.

Tabela 5. Estrutura accionista das empresas em estudo

Caso	Familiar 1ª Geração	Familiar 2ª Geração	Não Familiar
E1		X	
E2			X
E3		X	
E4	X		
E5			X
E6	X		
E7	X		
E8	X		
E9			X
E10	X		
E11	X		

Fonte: Elaboração própria segundo dados das empresas em análise

## 4.2 Análise quantitativa dos casos de estudo

Procurando responder à questão: “*Existe uma lacuna entre a percepção do preparador e receptor sobre a qualidade da informação contábilística interna*” no âmbito deste trabalho foi desenvolvida e aplicada uma escala que pretendia medir essa lacuna. A referida escala, a variar por ordem crescente de 1 a 5 em termos de concordância com a presença das qualidades da informação contábilística, foi proposta a preparadores e utilizadores da mesma empresa. Obtiveram-se os dados apontados na Tabela 6.

Tabela 6. Resultados das classificações das características por preparadores e utilizadores de informação contábilística interna

Empresas	Características Subjetivas				Características Objetivas						Média Total Características		Lacuna de percepção
	Relevância		Satisfação		Fiabilidade		Tempestividade		Frequência		Preparador	Utilizador	
	Preparador	Utilizador	Preparador	Utilizador	Preparador	Utilizador	Preparador	Utilizador	Preparador	Utilizador			
E1	4,33	4,33	4,67	4,67	4,33	4,00	3,67	4,33	4,33	5,00	4,27	4,47	0,20
E2	3,67	5,00	3,67	4,00	3,00	4,00	3,33	4,00	3,00	4,00	3,33	4,20	0,87
E3	4,67	4,67	3,33	4,33	4,00	4,67	4,00	4,33	4,00	5,00	4,00	4,60	0,60
E4	3,00	2,33	3,00	2,00	2,00	2,00	5,00	1,67	4,00	1,67	3,40	1,93	1,47
E5	4,67	4,33	4,33	5,00	5,00	4,00	4,00	5,00	4,33	4,67	4,47	4,60	0,13
E6	5,00	4,00	4,33	5,00	4,33	4,33	4,33	4,67	4,33	4,67	4,47	4,53	0,07
E7	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	0,00
E8	5,00	5,00	5,00	1,00	5,00	3,00	5,00	3,00	1,00	5,00	4,20	3,40	0,80
E9	3,33	4,00	5,00	3,67	3,67	2,67	5,00	1,67	4,00	3,00	4,20	3,00	1,20
E10	5,00	4,67	5,00	5,00	4,00	3,67	5,00	4,67	4,67	4,33	4,73	4,47	0,27
E11	3,67	3,00	3,67	1,00	3,00	1,67	3,00	1,00	2,33	1,67	3,13	1,67	1,47
Média Total	4,30	4,21	4,27	3,70	3,94	3,55	4,30	3,58	3,73	4,00	4,10	3,80	0,64
Lacuna de percepção	-0,09		-0,58		-0,39		-0,73		0,27				

Fonte: Elaboração própria

Dados os valores apresentados na Tabela 6 é possível sugerir que não existe uma lacuna de percepção das qualidades da informação contabilística interna significativa. Denotam-se contudo diferenças entre os valores apresentados. Numa análise individual é possível perceber que apenas a característica da frequência é avaliada com uma maior presença pelos utilizadores da informação. Sugere-se a razão do negócio entre as partes para a apresentação da informação. Todas as outras características são avaliadas em maiores valores, ainda que pouco, pelos preparadores da informação. Este facto era também de esperar, já que se deve sempre considerar o enviesamento da autoavaliação do desempenho dos indivíduos.

A característica onde a lacuna de percepção acerca da qualidade da informação contabilística interna é menor é a relevância. Os valores sugerem uma avaliação desta qualidade pelos preparadores de informação superior à avaliação atribuída pelos utilizadores na ordem dos 0,09. Induz, por exemplo, a ideia de que o foco no cliente acerca da qualidade percebida está a ser bem empregue pelos preparadores da informação. Os utilizadores estão a qualificar a relevância da informação tanto como os preparadores.

Nas características objetivas aquela que apresenta maior lacuna de percepção é a tempestividade, com uma classificação do preparador de informação superior em 0,73 à do utilizador. Aqui, pode sugerir-se que um dos maiores motivos é a imensa quantidade de informação possível de reter. Esta dimensão pode conduzir os preparadores à tentativa da exposição de toda essa informação ao utilizador, desvalorizando a oportunidade de informar só o necessário quando necessário.

A segunda característica, dada como objetiva, com maior diferença de avaliação pelos indivíduos é a fiabilidade. A diferença percebida pelos preparadores é, aqui, menor em 0,39 à avaliação atribuída pelos utilizadores. Sugere-se que esta se deva à crença dos utilizadores no potencial da informação e os valores que lhe são conferidos pela validade das técnicas. Esta validade não é, contudo, vista da mesma forma pelos utilizadores que podem ver as suas opiniões enviesadas pela desconfiança e desacreditação dessa mesma fiabilidade. Pode ainda observar-se que, apesar da diferença, os sujeitos quase concordam nos valores que apresentaram.

Com o intuito de esclarecer “*Em que dimensões da qualidade se manifesta a lacuna da percepção da informação contabilística?*” pretende-se ainda analisar os resultados para cada uma das dimensões da qualidade estudadas no âmbito desta investigação.

Partindo dos valores da Tabela 6 é também possível perceber o nível de pontuação atribuída pelos indivíduos à presença das características na informação contabilística. Para clarificar estas ideias apresenta-se um resumo dos valores obtidos na Tabela 7.

Tabela 7. Resumo das classificações das características da informação contabilística

Empresas	Preparadores					Utilizadores				
	Relevância	Satisfação	Fiabilidade	Tempestividade	Frequência	Relevância	Satisfação	Fiabilidade	Tempestividade	Frequência
E1	4,33	4,67	4,33	3,67	4,33	4,33	4,67	4,00	4,33	5,00
E2	3,67	3,67	3,00	3,33	3,00	5,00	4,00	4,00	4,00	4,00
E3	4,67	3,33	4,00	4,00	4,00	4,67	4,33	4,67	4,33	5,00
E4	3,00	3,00	2,00	5,00	4,00	2,33	2,00	2,00	1,67	1,67
E5	4,67	4,33	5,00	4,00	4,33	4,33	5,00	4,00	5,00	4,67
E6	5,00	4,33	4,33	4,33	4,33	4,00	5,00	4,33	4,67	4,67
E7	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00	5,00
E8	5,00	5,00	5,00	5,00	1,00	5,00	1,00	3,00	3,00	5,00
E9	3,33	5,00	3,67	5,00	4,00	4,00	3,67	2,67	1,67	3,00
E10	5,00	5,00	4,00	5,00	4,67	4,67	5,00	3,67	4,67	4,33
E11	3,67	3,67	3,00	3,00	2,33	3,00	1,00	1,67	1,00	1,67
	4,3	4,27	3,94	4,3	3,73	4,21	3,7	3,55	3,58	4

Fonte: Elaboração própria

Dada a informação obtida é possível perceber que as características que estão a ser mais percebidas pelos preparadores de informação são a relevância e a tempestividade, num empate em 4,3 pontos. Dada a escala pode considerar-se que estes sujeitos estão a valorizar a presença destas características praticamente da melhor forma que a informação pode ser preparada. Por outro lado a fiabilidade é a característica que está a ser percebida como menos presente na informação em preparação. Este facto pode ser explicado pelo conhecimento dos preparadores no sentido de que a informação deve ser considerada com margem de erro, dada a dificuldade de controlo absoluto dos dados.

A avaliação média da presença das características atribuída pelos preparadores de informação é de 4,11, que traduzindo em pontos percentuais pode indicar que a informação está a ser percebida com cerca de 82% das qualidades em estudo.

No que respeita aos utilizadores de informação a média que traduz a presença das características é mais baixa do que a anterior, mantendo-se na ordem dos 76%. Estes resultados apontam para a concordância com o fato já afirmado onde a informação é, regra-geral, mais bem percebida em termos de qualidade pelos indivíduos que a preparam. Este resultado pode contudo ser enviesado por esta auto-avaliação, dificuldade anteriormente explicada. Para os utilizadores a característica da informação que está a ser mais percebida é a relevância e, por outro lado, a que está a ser menos percebida é, semelhantemente aos preparadores, a fiabilidade.

### **4.3 Análise qualitativa individualizada dos casos de estudo e discussão dos resultados**

Consistente com a literatura, o utilizador de informação da empresa 1 (U1) apoia que o fornecimento de informação se relaciona diretamente com o desempenho da produção, tal como referido por Choe (2004). Comentou que a contratação do preparador de informação da empresa 1 (P1) se deveu, aquando à sua entrada, à necessidade de melhorar o reporte no sentido da redefinição de estratégia que sentiu necessária para a adaptação da empresa à realidade atual.

“Estudei durante alguns anos as metodologias da gestão e aquilo que podemos retirar dos dados, por isso, sei bem o tipo de informação que quero e naquilo em que ela me pode ajudar. Quis estudar para conseguir trazer coisas boas para a empresa e melhorar o que o meu pai tinha feito até agora, não que fosse mau, mas ao longo do tempo o crescimento da empresa abrandou. A informação que vem da contabilidade tem muito potencial, e não me interessa saber como são feitas as coisas na teoria, interessa-me que aquilo que ela me diz me ajude a decidir bem.”

Referiu que os conhecimentos que adquiriu ao longo do percurso académico fizeram com que perspetivasse o negócio, percebendo que não é só a produção que garante o sucesso, mas sim o aproveitamento de vários aspetos relacionados, como a subcontratação. Reconhecendo, contudo, a sua desatualização das temáticas do tratamento de dados, o U1 afirma que, depois de imaginar o que pretende informa o P1 para que ele consiga providenciar informação que vá nesse sentido.

Percebe-se a percepção da definição de sucesso alcançado, que comprova a teoria de Pierce e O’Dea (2003), onde esse mesmo sucesso é alcançado quando o sistema funciona, já que comenta o desinteresse pela validade técnica, esperando que outros se preocupem com esse facto.

“Primeiro, eu faço os planos, que vão de acordo com o mercado e aquilo que consigo e posso fazer. Depois, espero que o Economista melhore tudo isso com a informação que me dá.”

Neste caso, é clara a teoria de Walsh (1988) da criação de uma imagem futura empresarial desejada. Esta imagem criada pelo U1 encaminha todo o plano estratégico, e percebe-se que o Economista é o mediador da informação para melhor alcançar os objetivos traçados. Denota-se, ainda assim, neste caso, que o Economista tem um papel estritamente de suporte, estando contudo consciente disso.

“Ele sabe muito bem o que quer e é claro quando comenta o que pretende, esperando que eu entenda e escolha a melhor forma de o ajudar a melhorar ou procurar alternativas, caso seja possível.”

Alinhado com Choe (2004), o P1 reconhece a importância de perceber claramente os factos em causa, e que isso pode ajudar a melhorar a qualidade da informação.

O P1 comenta que a exigência do U1 o desafia a criar novos métodos sobretudo, de apresentação da informação, já que prefere um cariz menos financeiro do que o tipicamente apresentado no reporte obrigatório, mesmo apesar de o entender. Afirma que o objetivo é conseguir saber só e apenas o que é essencial, para que o U1 consiga concentrar-se em mais aspetos do que os financeiros, alinhados com com Jørgensen e Messner (2010), onde afirmam só ser possível perceber a influência da informação contabilística quando combinada com outros aspetos empresariais.

A lacuna da percepção total na E1 é de 0,2, e é portanto, um valor reduzido. Considera-se aqui a escala utilizada de 1 a 5 e deduzindo a média de classificação atribuída pelo utilizador da informação à do preparador, pelo que se pode concluir a quase inexistência da mesma. Neste caso, o Administrador tem uma formação académica de licenciado, particularmente na área de economia, o que faz com que seja expectável que a sua percepção acerca das qualidades da informação seja menor, já que são praticamente acordadas com o Gestor Financeiro.

O segundo caso de estudo, a E2, assemelha-se ao primeiro no sentido da percepção do objetivo do papel da informação contabilística. Neste caso, a empresa é gerida por dois sócios, o que exige, segundo os mesmos, um maior controlo sobre toda a empresa para que entendam claramente a situação e possam decidir em conjunto, assim evitando conflitos. Aqui, o P2 afirma ter pouca liberdade dos dados que prepara:

“Aqui na empresa, o papel de cada pessoa é muito claro. Sei as tarefas que é suposto desempenhar porque me foram delineadas, tenho pouco espaço para desenvolver a informação, nem o tempo chega para tudo.”

O U2, por sua vez, afirma que a contratação do P2 se deveu à necessidade de tratamento dos dados:

“A nossa empresa não tem muitos anos, mas este negócio já nos é familiar. Quando criamos este projeto sabíamos bem que a informação que precisamos é tanta que é preciso alguém que organize tudo por nós”.

Esta ideia tem nítidos paralelos com a complexidade crescente dos modelos de negócio, mas consciencializada, tal como comentado por Brecht e Martin (1996), afirmando que as formas habituais de desenvolvimento de informação são agora insuficientes, e as empresas precisam de sistemas como os computacionais, que os ajudem no dia-a-dia.

Nesta empresa a diferença das médias atribuídas à qualidade que determina a lacuna, é, tal como no caso anterior, relativamente baixa: 0,87, na mesma escala de 1 a 5.

O terceiro caso de estudo continua alinhado com os anteriores. Nesta empresa, tipicamente familiar, com vários membros e várias gerações envolvidos nos processos de decisão, o economista diz sentir liberdade para mostrar aquilo que lhe parece mais apropriado, afirmando:

“Aqui há várias pessoas de decidem várias coisas. Fui convidado a entrar porque o sistema de informação que tinham era focado na contabilidade mais pura, preocupavam-se com as declarações obrigatórias, os impostos, e pouco mais. Desde que começaram a entrar os netos e filhos, começaram a sentir que precisavam de alguém que lhes desse o sentimento de organização das ideias, que desse uma opinião externa à família, e fundamentada. Fazemos reuniões mensais para apresentar dados, mas tudo o que faço é adaptado para que seja entendido por todos.”

Neste caso o U3 reflete especificamente uma das ideias referidas por Horngren e Bhimani (1999) respeitante ao propósito da utilização da informação derivada da contabilidade, particularmente no que diz respeito à gestão dos custos:

“Precisávamos de alguém que soubesse como agir melhor. Tudo aqui passa pelo Economista, por exemplo, quando precisamos de comprar um camião, ele é que nos vai dizer qual é a melhor altura para o fazer e a melhor forma de o pagar. É na poupança que se ganha mais, não é só vender”.

O U3 entende, então, que o impacto do conhecimento do P3 é refletido, sobretudo, no controlo nos custos, o justifica parte da sua satisfação com a qualidade da informação. De forma consistente, o P3 exemplifica uma das partes do seu quotidiano:

“Quando me fala se apresento alternativas para tomar boas decisões penso logo nas compras, acho que é onde os bons negócios se fazem. Peço sempre vários orçamentos e estudo aquilo que de melhor eles podem trazer. Compramos muitas vezes artigos que não entram em produção, os stocks são caros mas tudo depende da envolvente de cada negócio.”

Tendo isto em consideração, entende-se nitidamente que a constituição de stocks é feita por motivos de precaução, ou até mesmo poderá considerar-se estratégia. Este comentário reflete ao mesmo tempo o apoio a um dos sentidos de Drury (2000) acerca da criação de stocks e os motivos para tal, e a criação de alternativas como um dos propósitos da informação contabilística.

Então, é possível sugerir que os preparadores da informação dos casos apresentados anteriormente, a E1, E2 e E3, se identificam com a descrição apontada por Mahony e Doran (2008) acerca do contabilista de gestão. Os autores sugerem que este sujeito

deverá conseguir assistir a gestão na definição de políticas, planeamento e controlo das operações, por via da informação que desenvolvem a partir da sua perícia, capacidade e conhecimento. Denota-se nestes casos, tanto da perspectiva do preparador da informação como do utilizador da mesma, a importância que a informação acarreta na empresa, pela via do preparador. Os utilizadores estão conscientes daquilo que a informação lhes pode conferir de base para a tomada de decisão, mesmo apesar de cada um dos casos apresentar diferentes moldes no que diz respeito à liberdade de tarefas.

Também nesta categoria se enquadram os casos E5 e E10. O U5, quando questionado acerca do papel do P5 na empresa comentou:

“Pode dizer-se que aqui quase dividimos a tudo que é de papel burocrático com o aconselhamento, para tirar carga à dimensão funcional e ao planeamento. Ela (Gestora Financeira) liga a burocracia com aparte funcional”.

Assim, pode perceber-se que o U5 entende claramente que o papel do P5 se estende para além do que aquilo que a contabilidade trata por *book-keeping*, e deverá conseguir utilizar a sua perícia para interpretar a informação de forma a aconselhar e referir aquilo que de mais relevante para a empresa ela tem. O U5 tem a mesma visão, manifestada no comentário:

“Um contabilista fora da empresa não tem a mesma noção da realidade do negócio e por isso nunca vai olhar para a empresa com os mesmos olhos, por exemplo, nunca vai interpretar as contas da mesma forma.”

Sugere-se então que a relação de proximidade do P5 à realidade da empresa faz com que seja apta a uma leitura mais clara, objetiva e real da informação. Pode também reparar-se que ambos, U5 e P5 concordam no que diz respeito à proximidade da empresa por parte dos preparadores da informação na medida em que poderá influenciar o impacto da leitura da mesma.

Exemplificando na prática da sua realidade, e estritamente concordante com o estudo de Arya *et al* (2014), que concluiu que a subcontratação pode ser benéfica mas apenas em condições específicas de conhecimento, o P5 comenta que:

“Para decidir sobre isso (subcontratação) eu preciso de saber o custo que teria dentro da empresa a produzir determinado produto para saber se devo aconselhar a fazer ou não – estimo os valores que mais compensam”

Ainda, em concordância com o U5 neste sentido, este afirma que:

“Para nós a subcontratação, posso dizer, que é quase uma operação estratégica. Se o planeamento permitir, utilizamos a subcontratação para ganhar valor”.

Assim, concluiu-se que o U5 e P1 concordam que o conhecimento, neste tipo de decisão, é preciso para o futuro empresarial, levando mesmo ao ponto de considerar um movimento estratégico.

Encontra-se ainda um ponto em comum na E5 com a E3 no que diz respeito aos stocks. O P3, referido acima, reconhece que as opções nas compras e nos stocks que são criados são fundamentais no que diz respeito às poupanças em custos, facto que é igualmente reconhecido pelo U5:

“Usa-se muito a gestão de stocks, para a avaliação de compras estratégicas. Criam-se para permitir entregas mais rápidas ou, por exemplo, para se aproveitar descontos dos fornecedores, e é o departamento financeiro que faz planos estratégicos de valores e dos ganhos com estas operações.”

A E5, tal como é de esperar dadas as visões aproximadas ambos de P5 e U5, têm uma lacuna de percepção quase insignificante, ficando-se por um valor de 0,13 na escala já referida de 1 a 5.

Também o caso E10, como referido, se enquadra nesta linha de pensamento. Aqui, o P10 foca-se na informação para explicar o seu ponto de vista quanto ao papel do contabilista na empresa:

“Uma empresa vai evoluindo e chega a um ponto em que o patrão quer apenas informação que lhe interesse. A informação é a base do conhecimento, nas empresas e em tudo na vida. Para conseguirmos perceber o que interessa ao gestor temos de ter toda a informação possível para conseguir resumir o que interessa, e às vezes isso vem de fontes que não esperamos, como as notícias ou ocorrências em outros setores que ainda ninguém se lembrou de usar mas se aplicam perfeitamente. Normalmente quem inicia estas empresas de

transformação são pessoas que percebem do produto e isso é só o que lhes interessa. Todo o resto tem de vir de uma equipa de apoio quando se entra em processos complexos que eles já não sabem.

O papel de um preparador de informação é conseguir perceber o que é que o gestor precisa e preparar tudo nesse sentido, e isso vai além da legalidade, já que eles não sabem o que é possível calcular então é o nosso papel mostrar-lhes, ele (o gestor) às vezes pergunta-me “*E como é que tu sabes que nós podíamos produzir mais deste produto num dia?*” ”

Então, focando-nos neste último comentário, o P10 comenta que sabe constantemente a capacidade de produção para cada produto, concordando com Drury (2000) na reflexão de que existem factores que restringem a capacidade. Contudo, o sujeito refere que esta informação é requerida para efeitos de controlo, já que muitas vezes o factor de restrição é a mão-de-obra e isso pode ser modificado pela contratação de mão-de-obra mais qualificada.

O P10 comenta também, a propósito da sua postura particular na empresa que:

“Se eu estiver sempre a reportar e a comunicar ao gestor tudo que sei, ele não me vai levar a sério porque nem entende o propósito. É preciso ser oportuno e pensar sempre no que é melhor e mais importante para a empresa, não para nós. A empresa é sempre o mais importante, por exemplo, se vejo alguém a atender uma chamada e a explicar um assunto de forma que eu saberia justificar melhor, quando desligar eu aproximo-me e explico o que faria e ensino, para situações futuras, mesmo que isso implique o desagrado do colaborador, porque vai ser melhor para a empresa.”

Refletindo assim, claramente, a importância das características da tempestividade e relevância abordadas no estudo, pertinentes na informação contabilística. Também nesta empresa o valor da lacuna de percepção da informação contabilística é baixo, mantendo-se em 0,25, numa escala de 1 a 5. Valor este que é de esperar, já que o U10 comentou que:

“Toda a informação de apoio à gestão vem do departamento financeiro, que não é só a contabilidade e o que é obrigatório para o estado, ajuda a controlar a empresa e a decidir bem.”

Refletindo sobre as ideias-chave pode-se sugerir que as empresas referidas, E1, E2, E3, E5 e E10 apresentam valores de lacunas de percepção da qualidade da informação contabilísticas baixas já que ambos sujeitos, preparadores e utilizadores, concordam no papel que os preparadores assumem. Nestes casos, o papel assumido concorda em quase tudo que foi apontado por Cheffi e Beldi (2012), e acima referido, acerca das principais funções para a contabilidade de gestão: (1) a providência de informação sobre desempenho e resultados de atividades passadas, já que todos referem a frequência deste mesmo tipo de informação; (2) o apoio à tomada de decisão e; (3) o encaminhamento do comportamento de outros na direção expectável.

Curiosamente, a maioria destas empresas vendem para o mercado dos Estados Unidos da América, sendo que são exclusivamente as que o fazem. Contudo, este facto não permite concluir nenhum tipo de relação entre os dados.

Adotando uma outra perspectiva acerca das qualidades da informação empresarial, a E8 apresenta também uma reduzida lacuna de percepção entre preparador e utilizador, na ordem dos 0,8 na escala utilizada, de 1 a 5. Contudo, neste caso, não se encontram evidências da interpretação do papel da informação contabilística nos mesmos moldes argumentados nas empresas anteriormente apresentadas. Neste caso, quando questionado sobre este assunto, o U8 comentou que:

“O papel do contabilista aqui é tratar da burocracia e tudo que é obrigatório, e assim não deixar esquecer, por exemplo, os pagamentos dos impostos e da segurança social. Para o resto que preciso de saber, informo-me eu, sobre os descontos de fornecedores por exemplo. Não preciso de mais, já tenho experiência que me diz quanto gasto nas coisas, ele não se preocupa com nada da produção.”

Assim, sugere-se que nesta empresa, a ausência da lacuna de percepção sobre a informação contabilística seja explicada pela concordância do U8 e P8, mas não concordante com as visões anteriores. Também aqui o P8 comenta que:

“O papel da contabilidade é ajudar a perceber a situação da empresa. Deve alertar de erros ou falhas como por exemplo quando os fornecedores passam faturas em duplicado. Para informação que vai para além disso, trato da

organização dos stocks e das compras e por isso preciso de algumas folhas de cálculo, mas isso é para ajudar a completar as fichas técnicas dos produtos, não é utilizado em mais nada.”

Estas visões encaminham-nos da proposta de concordância com o estudo de Pierce e O’Dea (2003), onde afirmam que dada a amostra analisada, os contabilistas pareciam preocupar-se somente com as funções registo de operações, ignorando o potencial da informação em termos de aconselhamento. Contudo, dada a inexistência de lacuna deste mesmo papel no caso da E8, poderá propor-se que a explicação está no foco no cliente aquando a procura do serviço da organização da informação. Ettlíe e Johnson (1994), propondo duas abordagens para este foco, sugerem que numa delas, onde o foco é na melhoria dos processos, os sujeitos têm uma visão mais interna de melhoria e se focam na competitividade e eficiência desses mesmos fatores. Esta teoria parece encaixar-se neste caso, sendo que os indivíduos parecem concordar no objetivo do tratamento da informação, e o U8 se mostra satisfeito com o desempenho desse papel caso não haja erros, como referido nas citações.

Outros resultados foram também detetados nos casos E6 e E7, onde a lacuna de percepção em análise é inexistente (0,07 e 0,00 respetivamente, na escala de 1 a 5). Curiosamente, as empresas são distintas no que diz respeito à interpretação das qualidades da informação contabilística. O primeiro caso aproxima-se da visão comentada na E8, já que ambos, U6 e P6 utilizam aspetos-chave semelhantes para a descrição do papel do contabilista tais como: “organização da conta corrente”, “organização dos pagamentos e recebimentos”. No entanto, o segundo caso tem uma visão mais aproximada dos primeiros casos apresentados, já que ambos P7 e U7 concordam em dois itens para o papel do contabilista: organização de informação e apoio à tomada de decisão.

Estes resultados são, portanto, pouco conclusivos, no sentido de que não traduzem uma tendência ou padrão claros. Podem apenas ser justificados sugerindo o argumento anteriormente referido do foco na qualidade. Na E6 entende-se que o foco do P6 poderá ser a eficiência dos processos, e no caso do P7 o foco será o cliente e a análise do que este necessita.

Curiosamente, pode ainda acrescentar-se que as empresas com menor lacuna de percepção apresentada (E6, E7 e E1, enquadrada nos casos anteriores) foram

constituídas exatamente no mesmo ano, 1988, reunindo-se ainda na média das mais antigas.

Por último, apresentam-se três casos, a E4, E9 e E11, onde a lacuna de percepção da qualidade da informação contabilística foi mais evidente: 1,47, 1,20 e 1,47 respetivamente, na escala em utilização, de 1 a 5.

Na E4 o P4 afirma que o papel da contabilidade é ajudar a tomar decisões e cumprir as obrigações legais, contudo, quando questionada com a exemplificação prática, refletiu, que na realidade, conclui que somente tem impacto para o cumprimento das obrigações legais. Contudo, o U4, afirma que

“A contabilidade, que é um serviço subcontratado, ajuda nas obrigações legais, mas se falarmos em informação derivada dos valores que nos dão, posso afirmar que ajuda a controlar a empresa e planear o futuro, contudo isso é uma tarefa interna, que passa por outros indivíduos que não o contabilista.”

Desta forma, pode-se sugerir que esta empresa apresenta uma lacuna derivada do estrito sentido de *book keeping* captado pelo contabilista, causado pela natureza das suas tarefas de comunicação de dados, diferenciado da percepção do utilizador da informação, já que lhe dá um tratamento e interpretação posteriores. Pode aqui comentar-se a diferença apresentada do caso da E5, que refere a relevância do potencial de um serviço de contabilidade interino à empresa, que não se verifica aqui.

A E9 assemelha-se em muito a este caso, como tal, o serviço de contabilidade é também subcontratado e seguidamente interpretado e tratado pelo U9. Neste caso, quando questionado acerca do potencial da informação contabilística o U9 não distingue estas realidades, o que leva à presunção de que o tratamento que lhes é dado seguidamente ao reporte no sentido do *book keeping* é cuidado, tal como se pôde verificar no comentário:

“A informação da contabilidade é vocacionada para a organização das faturas, das mercadorias e para os preços, sobretudo. Os mapas que advém da contabilidade são complexos, peço uma abordagem verbal dos resultados, a finalidade da empresa é sempre o lucro, e isso só vem do controlo, e portanto estes fatores estão todos interligados com a informação. Costumo, por exemplo, fazer uma comparação, produto a produto, do orçamento para a realidade que se seguiu, para prezar o controlo e ver onde estamos a perder.” (...) “Para decidir

sobre preços é crucial ter informação da contabilidade, mas também passa por uma questão de procura oferta, tal como a subcontratação, que é um método que utilizamos muito frequentemente. Aqui, o frequente é que os clientes ofereçam preços, e portanto, eu preciso de saber o mais rigorosamente possível quanto gasto em cada produto para saber onde posso mudar para atingir o custo que preciso ter. Mas também reconheço que ser rigoroso a saber o custo é muito difícil, para saber quanto me custa a utilização de uma máquina numa seção para um produto, teria de desligar tudo à volta para obter a informação, e isso é impossível, tudo é estimado.”

Ora, daqui, é possível aferir que mesmo apesar de ter uma visão estrita sobre o papel do P9, é o U9 que completa toda a informação que precisa para a tomada de decisão, daí a existência da lacuna na percepção de ambos. Pode ainda acrescentar-se que são vários os métodos utilizados pelo P9 para o tratamento dos dados, que o aproximam a ele, e não ao P9 como seria de esperar, ao papel do contabilista de gestão.

É ainda interessante referir aqui a perspetiva do P9 no que diz respeito aos custos de conversão e o seu impacto nas decisões. Acordando com Hansen e Mowen (1997), que sugerem a definição de *target pricing*, anteriormente apresentada e na complexidade do cálculo que este método envolve. Sugere também a concordância com Arya *et al* (2014) acerca do impacto dos custos de conversão no cálculo de valores, particularmente para a subcontratação. É ainda curioso que o P9 questiona a qualidade da fiabilidade dos dados, percebendo a clareza da mesma, e a impossibilidade da certeza literal.

Num outro sentido aparece a E11, onde a lacuna de percepção acerca da qualidade da informação contabilística é claramente percebida pela falha do contabilista na apresentação de informação com qualidade para a tomada de decisão, percebida pela percepção do U11:

“Penso que o papel do contabilista numa empresa é ajudar a perceber aquilo que está a falhar e aquilo que é possível melhorar, contudo, aquilo que se passa aqui é que ela (contabilista) se preocupa tanto com aquilo que tem de entregar ao estado e que as faturas saiam corretamente, que se não consegue ver para além disso.” (...) “Já estive com gente (gestores de outras empresas do negócio) que me dizem que os contabilistas lhes sabem dizer mensalmente se estão a perder ou a ganhar, um comentou que, quando quis constituir marca própria, o

contabilista lhe disse que não era oportuno, deveria esperar, ele fez isso, e quando investiu resultou. Esperava que a minha (contabilidade) me fizesse o mesmo.”

Daqui, retira-se que a lacuna é explicada pela falha do P11 em perceber a qualidade esperada do seu cliente, o U11, já que se preocupa, tal como acontece por exemplo na E8, com o cumprimento eficaz dos processos do seu papel, descorando o foco no cliente. Então, sugere-se que a diferença na qualidade percebida advém de pontos de vista diferentes no que respeita às qualidades. Tal como sugerido por Pierce e O’Dea (2003), poderá ter existido uma falha por parte dos formadores na transmissão do conhecimento acerca do que poderia ser de utilidade para a aplicação na realidade empresarial.

Os dados quantitativos sustentam também a diferenciação discutida na análise qualitativa entre três grupos: (1) empresas que apresentam uma diferença inferior a 1 (medida pela escala, de um a 5) onde se encaixam os casos E1, E2, E3, E5, E8 e E10; (2) empresas que apresentam uma diferença quase nula (inferior a 0,1), combinado os casos E6 e E7; e empresas que apresentam diferenças superiores a 1, tratando-se dos casos E4, E9 e E11. A média total de lacuna de percepção de qualidade de informação contabilística é de 0,64. Situando as empresas neste sentido, o primeiro grupo apontado aproxima-se deste valor médio, com 0,48 valores de avaliação. O segundo apresenta uma média de 0,03, e o terceiro sustenta o maior valor médio na escala, em 1,38.

## **CAPÍTULO VI – Considerações finais**

## Capítulo VI – Considerações finais

A informação contabilística é referida pela literatura unanimemente como uma ferramenta valiosa para a gestão empresarial adequada (Frezatti, 2005). Vista de várias perspectivas e com interpretações diferentes pelos vários indivíduos que com ela contactem, tem o potencial de providenciar informação que sustente as decisões para as situações empresariais, se lhe forem conferidas as características necessárias, associadas à qualidade (Beuren e Rengel, 2012, Moores e Yuen, 2001). Contudo, é de notar a intervenção de Hopwood (1974) em que o sucesso da utilização dessa informação não depende somente da sua validade técnica mas também do seu grau de real utilização.

A linha de pensamento que se pretende integrar com esta dissertação é, em parte, a relação apresentada anteriormente na literatura de autores como Chenhall e Morris, 1986 e McHaney e Cronan, 1998, entre a satisfação do recetor da informação e a utilização dessa mesma informação. A satisfação é retratada pela amplitude segundo a qual as expectativas de informação são alcançadas.

A imagem acerca do preparador de informação refletida pelos historiadores da temática não se manteve intacta. Verificou-se uma evolução que nasceu da organização de dados no sentido da preocupação com o seu tratamento com qualidades que lhe conferissem potencialidade para o apoio à tomada de decisão. O processo de tomada de decisão é complexo. Dependendo, por exemplo, do indivíduo que está a tomar a decisão, da empresa e do contexto. Comumente, nas pequenas e médias empresas o poder de tomada de decisão concentra-se em poucos indivíduos, que são frequentemente os proprietários das empresas.

Existem estudos, como de Pierce e O’Dea (2003), que se debatem acerca da realidade prática do papel do contabilista nas empresas. Neste caso, os autores concluíram que os contabilistas se preocupavam mais com a perspectiva tradicional do registo de dados, contrariando a evolução apresentada na literatura. O estudo concluiu uma falha da parte destes preparadores de informação em abraçar um mais leque de tarefas questionando, portanto, a perícia do aproveitamento das suas competências.

Sugere-se neste estudo perceber as duas perspectivas acerca da informação, a do contabilista enquanto preparador dessa informação e o receptor, enquanto decisor. Para tal recorreu-se à percepção de ambas partes acerca das características apontadas pela

literatura como pertinentes para a informação de qualidade para a tomada de decisão. As características em estudo na dissertação são a relevância, a fiabilidade, tempestividade e a frequência, apoiadas tanto pelos organismos regulamentadores contabilísticos como por académicos como Pereira *et al* (2010). Propôs-se perceber se existem diferenças na perceção de preparadores e utilizadores de informação contabilística empresarial acerca da presença das qualidades na informação contabilística empresarial. Procurou-se ainda estudar os fatores que estão a determinar a lacuna referida. Por último, procurou-se o estudo individual da lacuna perceção para cada componente da qualidade. Estes objetivos foram conduzidos pelo interesse em perceber a concordância acerca do potencial da informação contabilística e se realmente as qualidades que lhe são conferidas pelos preparadores estão a ser percebidas como mais-valia para a tomada de decisão.

Para analisar a perceção das características da informação optou-se pela sua divisão em dois grupos – características subjetivas e objetivas. As subjetivas – relevância e satisfação – são aqui incluídas por dependerem estritamente da opinião de cada indivíduo. As objetivas – fiabilidade, tempestividade e frequência – são consideradas como tal por dependerem mais diretamente do negócio que é feito entre o preparador e utilizador da informação. Por exemplo, a frequência de apresentação de informação pode ser concretizada em reuniões mensais, por meio de acordo entre os sujeitos. As qualidades conferidas à informação contabilística são, em última instância, da responsabilidade do sujeito que a prepara, que se pode tratar como foco no cliente, sendo este o utilizador.

Por outro lado, a perceção acerca do papel da informação contabilística poderá influenciar ambos, tal como referido por Pierce e O’Dea (2003) que apresentam a hipótese de serem os contabilistas a falhar no desenvolvimento de tarefas com maior valor acrescentado. Contudo, existe também a possibilidade de serem os receptores a falhar no percebimento da vantagem do conhecimento por via informação contabilística empresarial ou na comunicação da necessidade. Para além disso deve ainda considerar-se a importância da própria informação que está a ser apresentada, por exemplo os mapas financeiros ou relatórios.

A presente dissertação estudou onze empresas que se enquadram no perfil de Pequenas e Médias Empresas, localizadas em Felgueiras, e se dedicam à manufatura de calçado.

A escolha por este tipo de empresas foi motivada pela complexidade da informação que é natural das manufadoras com várias secções e processos em ocorrência simultânea e pelo atual impato do negócio nas contas nacionais portuguesas.

Por meio das entrevistas e posterior tratamento de dados recolhidos foi possível concluir alguns aspetos de interesse retratados nos casos analisados. A análise à comparação das percepções entre preparadores e utilizadores de informação contabilística empresarial permitiu perceber que não existe uma lacuna significativa acerca da presença das características apontadas. Então, denota-se que a opinião de ambos os sujeitos estão em concordância acerca da interpretação das qualidades da informação. Esta conclusão aponta para uma contradição em relação à literatura, que se pensa existir uma diferença acerca das opiniões aferidas. Contudo, a análise qualitativa de cada empresa permitiu perceber que, mesmo apesar de a lacuna não se manifestar na classificação da presença das características, não significa que o papel do preparador de informação esteja a ser de mais ou menos valia no sentido do apoio à tomada de decisão, nem que o reporte da informação esteja a ter maior ou menor qualidade. Aponta, contudo, para a consciencialização de que os preparadores estão a perceber o que deles é esperado pelos utilizadores.

Foi possível a identificação de três combinações de opiniões diferentes. A primeira engloba um conjunto maioritário de empresas, 54% das entrevistadas, onde a lacuna de percepção estudada é quase nula e se assemelham na interpretação acerca do papel do preparador da informação. Nestes casos, tanto preparador como utilizador interpretam o papel do preparador num sentido de liberdade de aconselhamento e utilidade extrema da informação. É possível então perceber que o papel é compatível com a descrição de Cheffi e Beldi (2012) sobre as funções desempenhadas por este sujeito, englobando o fornecimento de informação sobre desempenho e resultados passados, o apoio à tomada de decisão e o encaminhamento dos outros no sentido expectável. A segunda combinação, apontada em 18% das empresas estudadas, descreve os casos em que a lacuna de percepção em estudo é nula, não apresentando contudo semelhanças acerca da interpretação do papel. As empresas apresentam, neste caso, por um lado o sentido tradicional de *book-keeping*, e por outro lado a interpretação de contabilista de gestão semelhante à apontada anteriormente. O que distingue estas empresas das anteriores é que os preparadores e utilizadores da informação estão em plena concordância acerca do que é esperado de ambos. Por último, apresenta-se a combinação de empresas, 27% das

estudadas, que apresentam uma lacuna de percepção da qualidade da informação contabilística de maior dimensão. Nestes casos, a lacuna é explicada em vários sentidos, já que se diferencia de caso para caso. Por exemplo, um dos utilizadores de informação comentou que esperava uma abrangência mais ampla das temáticas tratadas pelo seu preparador de informação, que considera ter uma visão estrita de registo e foco no funcionamento do sistema.

Consideramos que a natureza do estudo apresenta uma limitação no que diz respeito à generalização das conclusões, contudo, na verdade, o objetivo dos estudos de caso múltiplos não é a generalização teórica dos resultados (Yin, 201).

De futuro sugere-se que se o desenvolvimento e validação de uma escala de medida da lacuna. Havendo uma escala que permita medir de forma fiável, então já seria possível avançar para um estudo de causalidade de cariz quantitativa.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Elharidy, A. M., Nicholson, B., & Scapens, R. W. (2008). Using grounded theory in interpretive management accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(2), 139-155.
- Alves, M., & Ussman, A. M. (2006). O valor da informação contabilística na óptica do produtor e do utilizador da informação—estudo empírico. *Portuguese Journal of Accounting and Management*, 2, 119-139.
- Anderson, L. K., & Clancy, D. K. (1991). *Cost accounting*. Homewood: Irwin.
- Ang, J., & Koh, S. (1997). Exploring the relationships between user information satisfaction and job satisfaction. *International Journal of Information Management*, 17(3), 169-177.
- Apiccaps: [www.apiccaps.pt](http://www.apiccaps.pt) consultado em 30 de Julho de 2015
- Arya, A., Mittendorf, B., & Yoon, D. H. (2013). Revisiting the Make-or-Buy Decision: Conveying Information by Outsourcing to Rivals. *The Accounting Review*, 89(1), 61-78.
- Bastos, M. D. G. R. D. (2011). A informação empresarial no setor do calçado em Portugal: uma evidência.
- Barker, P., & Noonan, C. (1996). Small company compliance with accounting standards: The Irish situation.
- Beuren, I. M., & Rengel, S. (2012). Uso dos Atributos da Contabilidade Gerencial Propostos por Moores e Yuen (2001) em Empresas de um Segmento Industrial de Santa Catarina. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, 14(45), 453.
- Brecht, H. D., & Martin, M. P. (1996). Accounting information systems: The challenge of extending their scope to business and information strategy. *Accounting Horizons*, 10(4), 16.

- Brettel, M., Bendig, D., Keller, M., Friederichsen, N., & Rosenberg, M. (2014). Effectuation in Manufacturing: How Entrepreneurial Decision-making Techniques can be used to Deal with Uncertainty in Manufacturing. *Procedia CIRP*, 17, 611-616.
- Brierley, J. A., Cowton, C. J., & Drury, C. (2001). Research into product costing practice: a European perspective. *European Accounting Review*, 10(2), 215-256.
- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management accounting research*, 11(1), 3-25.
- Cheffi, W., & Beldi, A. (2012). An analysis of managers' use of management accounting. *International Journal of Business*, 17(2), 113.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *Accounting Review*, 16-35.
- Choe, J. M. (2004). The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance. *The Journal of Strategic Information Systems*, 13(1), 61-85.
- Collis, J., & Jarvis, R. (2000). *How owner-managers use accounts*. London: Centre for Business Performance.
- Cullen, J., Tsamenyi, M., Bernon, M., & Gorst, J. (2013). Reverse logistics in the UK retail sector: A case study of the role of management accounting in driving organisational change. *Management Accounting Research*, 24(3), 212-227.
- Dale, B. e Bunney, H. (1999). *Total Quality Management Blueprint*. ISBN: 978-0-631-19577-1, August 1999, Wiley-Blackwell
- Doll, W. J., & Torkzadeh, G. (1988). The measurement of end-user computing satisfaction. *MIS quarterly*, 259-274.
- Drury, C. (2000). *Management & Cost Accounting*. Thomson Learning.

- Eiriz, V., & Barbosa, N. (2007). Interação entre redes organizacionais locais. *Revista Portuguesa de Estudos Regionais*, 16(3), 23-42.
- Ettlie, J. E., & Johnson, M. D. (1994). Product development benchmarking versus customer focus in applications of quality function deployment. *Marketing Letters*, 5(2), 107-116.
- European Commission: [http://ec.europa.eu/growth/sectors/fashion/footwear/eu-industry/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/growth/sectors/fashion/footwear/eu-industry/index_en.htm) consultado em 24 de Setembro de 2015
- Financial Accounting Standards Board (2008). Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 - Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises.
- Freitas, G. (2009). SNC – Estrutura conceptual. Manual de formação da CTOC. Consultado em 13 de Junho de 2015, em [www.otoc.pt](http://www.otoc.pt)
- Frezatti, F. (2005). Management accounting profile of firms located in Brazil: a field study. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(SPE2), 95-109.
- Gallagher, C. A. (1974). Perceptions of the value of a management information system. *Academy of Management Journal*, 17(1), 46-55.
- Granlund, M. (2001). Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management accounting research*, 12(2), 141-166.
- Gul, F. A., Glen, W., & Huang, A. R. (1993). The Effects of Environmental Uncertainty, Computer Usage, and Management Accounting Systems on Small Business. *The Journal of Entrepreneurial Finance*, 2(3), 251-271.
- Hansen, D. e Mowen, M. (1997). *Cost Management: Accounting and Control*. International Thomson Publishing.
- Hornigren, F. e Bhimani, D. (1999). *Management and Cost Accounting*. Prentice Hall Europe.
- Hornigren, C., Datar, S. e Rajan, M. (2011). *Cost Accounting. A Managerial Emphasis.*, Prentice Hall.

- Hopwood , A. 1974. Accounting and human behavior. Accounting Age.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1992). Specific and general knowledge and organizational structure.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Harvard Business Press.
- Jørgensen, B., & Messner, M. (2010). Accounting and strategising: A case study from new product development. *Accounting, Organizations and Society*, 35(2), 184-204.
- Kaplan, R. S. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 390-418.
- Lehmann, D. W. I. S., & Buxmann, P. (2009). Pricing strategies of software vendors. *Business & Information Systems Engineering*, 1(6), 452-462.
- Macintosh, N. C., & Williams, J. J. (1992). Managerial roles and budgeting behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 4, 23.
- O'Mahony, A., & Doran, J. (2009). The changing role of management accountants; evidence from the implementation of ERP systems in large organisations. *International Journal of Business and Management*, 3(8)
- McHaney, R., & Cronan, T. P. (1998). Computer simulation success: on the use of the end-user computing satisfaction instrument: a comment. *Decision Sciences*, 29(2), 525-535.
- Monden, Y., & Hamada, K. (1991). Target costing and kaizen costing in Japanese automobile companies. *Journal of Management Accounting Research*, 3(1), 16-34.
- Moore, K., & Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4), 351-389.

O'BRIEN, J. A. (2002). *Sistemas de Informação e as Decisões Gerenciais na Era da Internet*; tradução Cid Knipel Moreira. São Paulo: Editora Saraiva. ISBN 85-02-03276-3.

Pfeffer, J. (1981). *Power in organizations* (Vol. 33). Marshfield, MA: Pitman.

Pierce, B., & O'Dea, T. (2003). Management accounting information and the needs of managers: Perceptions of managers and accountants compared. *The British Accounting Review*, 35(3), 257-290.

Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: the role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281.

Scapens, R. W. (2004). Doing case study research. *The real life guide to accounting research*, 257-279.

Simões, A. e Rodrigues, J. (2011). The Case Study in Management Accounting and Control Research. Apresentado no Congresso XIII Accounting and Auditing Congress - A change in management - ACIM 2011, Portugal.

Sunarni, C. W. (2013). Management accounting practices and the role of management accountant: Evidence from manufacturing companies throughout Yogyakarta, Indonesia. *Review of Integrative Business & Economics Research*, 2(2), 616-626.

Vaivio, J. (2008). Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), 64-86.

Vale, M., & Caldeira, J. (2007). Proximity and knowledge governance in localized production systems: the footwear industry in the north region of Portugal. *European Planning Studies*, 15(4), 531-548.

Walsh, J. P. (1988). Selectivity and selective perception: An investigation of managers' belief structures and information processing. *Academy of Management journal*, 31(4), 873-896.

Wiegand, M. e Schwieters, N. (2011). Financial reporting in the power and utilities industry – International Financial Reporting Standards. 2ª Edição. Consultado em [www.pwc.com/powerandutilities](http://www.pwc.com/powerandutilities) a 30-06-2015.

Yin, R. K. (2013). *Case study research: Design and methods*. Sage publications.

Zimmerman, J. (1997). Accounting for decision making and control. McGraw Hill.

Zimmerman, J. L., & Yahya-Zadeh, M. (2011). Accounting for decision making and control. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 258-259.

## Anexos

## Anexo 1 – Resultados da codificação das respostas dos inquiridos

<b>Codificação</b>	Nº de referências pelas empresas: <b>Preparador de informação</b>	Nº de referências pelas empresas: <b>Utilizador de informação</b>	Exemplos - Excertos de citações dos inquiridos
- Apoio à tomada de decisão	7	5	- "ajuda à tomada de decisão em função dos números, porque a informação diz muita coisa que interpretada corretamente pode mudar o rumo das coisas"
- Cumprimento das obrigações legais	4	5	- "... ajuda a cumprir as legalidades perante o estado e outras entidades" - "espero dele que não deixe esquecer, por exemplo, os pagamentos obrigatórios como o imposto único de Circulação ou os pagamentos por conta"
- Organização administrativa	8	8	- "é vocacionado para organizar faturação e assuntos relacionados com mercadorias" - "serve para organizar toda a informação quando chega e a que deve sair"
- Controlo e planeamento	4	4	- "se falarmos na informação que os valores dão, isso ajuda a controlar a empresa e planear o futuro" - "toda a informação de apoio à gestão vem do departamento financeiro, para o controlo da empresa sobretudo"

<b>Mapas utilizados para a tomada de decisão</b>	Nº de referências pelas empresas:	
	<b>Preparador de informação</b>	<b>Utilizador de informação</b>
Balancetes	7	5
Balanços	6	1
Demonstração de Resultados por naturezas	8	1
Demonstração de Resultados por funções	2	1
Mapas Fluxos de Caixa	2	0
Abordagem Verbal sobre Resultados	1	5
Abordagem Verbal sobre Custos	1	1
Mapas de Stocks	0	1

## Anexo 2 – Questionário para obtenção dos dados quantitativos

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças pelo ISCAP IPP (2014-2015)

### Questionário

O presente questionário foi desenvolvido para ajudar a estudar aquilo que os gestores pensam sobre a qualidade da contabilidade para a tomada de decisões e se vai ou não de acordo com aquilo que pensam os contabilistas.

Note que não há respostas “corretas” ou “incorretas” – a primeira resposta que pensar será provavelmente a resposta correta para si, já que se pretende perceber a opinião.

O questionário será constituído por uma parte de questões com resposta fechada e outra parte com flexibilidade para conversa aberta sobre os assuntos relacionados com o tema. As questões fechadas apresentam-se de seguida.

---

Idade: 

Menos de 30 anos	De 31 a 40 anos	De 41 a 50 anos	Mais de 50 anos
------------------	-----------------	-----------------	-----------------

Género: 

Masculino	Feminino
-----------	----------

Função: \_\_\_\_\_

---

Classifique (colocando um X na tabela abaixo) a qualidade da informação contabilística que recebe para a tomada de decisões nas áreas de produção, comercial e financeira da empresa, e para cada um dos seguintes aspetos: relevância, exatidão, *timing* em que é apresentada, satisfação do utilizador da informação, e estar atual.

Nota: 1 significa “Nenhuma Qualidade” e 5 “Muita Qualidade”; N/A significa “não aplicável/ não sei”.

	Área da produção						Área comercial						Área financeira					
	1	2	3	4	5	N/A	1	2	3	4	5	N/A	1	2	3	4	5	N/A
Importância																		
Exatidão																		
Frequência																		
Satisfatória																		
Atualizada																		