



ESCOLHA DA INFORMAÇÃO NO SISTEMA DE CONTABILIDADE DE GESTÃO - ESTUDO NAS EMPRESAS INDUSTRIAIS PORTUGUESAS*

Maria do Céu Ferreira Gaspar Alves

Licenciada, Mestre e Doutora em Gestão. Investigadora do NECE - Núcleo de Estudos em Ciências Empresariais da UBI. Professora Auxiliar do Departamento de Gestão e Economia - Universidade da Beira Interior - Covilhã - Portugal. Email - Mceu_alves@yahoo.com

Resumo

Este artigo tem por objectivo estudar as características da informação contabilística utilizada nas grandes empresas da indústria transformadora portuguesa. Tendo em conta que conhecer os factores que levam os dirigentes a utilizar alguns itens de informação em detrimento de outros pode ajudar os profissionais de contabilidade a fornecerem uma informação mais adequada às necessidades de gestão, foi desenvolvido um estudo sobre as características da informação utilizada pelos dirigentes portugueses. Os resultados obtidos a partir de um levantamento efectuado junto de 365 grandes empresas da indústria transformadora, indicam que factores como "o tempo decorrido", o "tipo de decisão" e a "área funcional" do decisor influenciam a informação escolhida.

Palavras chave: Contabilidade de gestão, Sistemas de informação, Tomada de decisão, Estudo empírico.

INTRODUÇÃO

Os gestores são diariamente confrontados com a necessidade de tomar decisões complexas num ambiente em constante mutação. Neste contexto, dispor de informação de gestão oportuna e adequada para a tomada de decisão, torna-se crucial para um bom desempenho (Taylor et al., 1992; Mendoza e Bescos, 1998). Por outro lado, a informação contabilística influencia as decisões nas várias áreas

* This paper was accepted for publication in this special issue of *Estudos de Gestão – Portuguese Journal of Management Studies*, as a result of a selection criterion that elected it as one of the most significant papers in its field, from those presented at XIVth Jornadas de Gestão Científica, in University of Azores, Ponta Delgada, Portugal. Therefore, it did not pass our ordinary double blind referee process as it happens in our regular issues.

funcionais da empresa, derivando tal influência do modo como a contabilidade recolhe a informação, a classifica, a transforma e, por fim, a relata aos diversos interessados (Weisenfeld e Tyson, 1990). As próprias características da informação recolhida variam em função da área funcional do dirigente, sendo frequente evidenciar-se uma preferência por dados físicos na área operacional (McKinnon e Bruns, 1992).

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

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

1 - A DIMENSÃO CONTABILÍSTICA DA INFORMAÇÃO

Ao procurar analisar a utilização de informação contabilística pelos gestores é imprescindível começar por regressar ao próprio conceito. Geralmente, a fronteira entre o que se entende por informação contabilística e os outros tipos de informação utilizados na gestão é difícil de estabelecer. Nesta perspectiva, a Associação Americana de Contabilidade (AAA, 1971) apresenta uma ampla definição do que considera ser a dimensão contabilística dos factos económicos, ajudando deste modo a clarificar a fronteira entre a informação de gestão e a informação contabilística. Para este organismo, a dimensão contabilística traduz-se na atribuição de valor aos acontecimentos económicos passados, presentes e futuros de qualquer entidade, recorrendo-se à observação e aplicação de regras. Nesta perspectiva, a informação contabilística é quantitativa, relativa a uma entidade, baseia-se na observação e é preparada de acordo com determinadas regras.

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

A gestão da empresa requer a utilização de dados primários e secundários, sendo frequentemente a informação secundária, resultante de pesquisas anteriores,

a informação de partida para a investigação de novos problemas (Mitchell e Volking, 1993). Estes novos problemas, por sua vez, poderão conduzir à recolha de novos dados primários que depois de trabalhados serão transformados em informação secundária.

2 - A PROBLEMÁTICA DA MEDIDA CONTABILÍSTICA

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

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

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

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

3 - A INFORMAÇÃO CONTABILÍSTICA NAS DECISÕES DE GESTÃO: ALGUNS ESTUDOS

Num ambiente em constante mutação, dispor de informação de gestão oportuna e adequada para a tomada de decisão torna-se crucial (Taylor et al., 1992; Mendoza e Bescos, 1998). Por isso, nos últimos anos, os documentos tradicionais têm visto a sua dimensão aumentar, com a introdução de anexos, e novos documentos têm surgido (Túa, 1997). Assim, e embora o sistema de informação formal, e mais particularmente a informação documental, represente apenas uma das fontes de informação possíveis, vários estudos (Keegan, 1974; Mckinnon e Bruns, 1992; Mendoza e Bescos, 1998) têm realçado a sua importância como fonte de informação de gestão. Algumas evidências foram recolhidas destes estudos:

- A informação documental é apenas superada pelos contactos pessoais, enquanto fonte de informação de gestão.
- Os gestores recorrem facilmente a fontes informais quando se trata de obter informações que não têm disponíveis nos documentos que lhes foram entregues. Quando a informação se encontra disponível nos documentos internos a tentação de a ir buscar a outra fonte diminui.
- Os gestores alimentam expectativas específicas relativamente aos documentos que aguardam. Estes devem contribuir para estruturar, sintetizar e organizar a informação existente.
- O recurso às fontes informais está associado com uma obtenção mais rápida de certas informações ou com uma identificação mais rápida de certos problemas. Mas, mesmo nestes casos, os gestores procuram confirmar ou quantificar as informações obtidas através dos documentos internos.
- Os gestores submetidos a um fluxo constante de informação esperam que os documentos de gestão lhes ofereçam uma selecção pertinente das informações chave.
- Os gestores mostram-se exigentes relativamente aos documentos colocados à sua disposição. Para não perderem tempo procuram eliminar a informação redundante.
- Quanto às modalidades de leitura dos documentos, constatou-se que os gestores efectuam uma leitura selectiva dos documentos, que raramente são lidos na íntegra. Assim, os gestores desenvolvem grelhas de leitura, começam por observar alguns dados e se, entre eles, algum lhes parecer anormal sabem que indicadores verificar.
- Os relatórios contabilísticos são mais utilizados como meio de confirmação dos resultados de acções anteriores, do que como fonte de informação no dia a dia, isto é, são mais utilizados a médio e longo prazo do que a curto

prazo. Deste modo, os relatórios contabilísticos mais utilizados não estão orientados para fornecer informação para as decisões do dia-a-dia, estão mais vocacionados para confirmar a actuação do que para a definir.

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

4 - HIPÓTESES DE INVESTIGAÇÃO

Ao estudar o impacto do factor “tempo” na tomada de decisão, alguns autores (Eisenhardt, 1989, 1990; Simons e Thompson, 1998) apresentam divergências quanto à quantidade de informação utilizada e ao número de alternativas consideradas. Outros têm analisado as características da informação utilizada, sendo, as informações secundárias e financeiras preferidas sempre que o período de análise aumenta (Mckinnon e Bruns; 1992). Tendo presente uma classificação de itens de informação baseada em dois critérios, a sua obtenção (directa ou indirecta) e a sua natureza, procurar-se-á recolher evidências sobre a relação entre o contexto de decisão e as características da informação utilizada (primária, secundária, financeira e de contagem). Neste sentido, é formulada uma primeira hipótese de investigação: H1 - *Os dados financeiros secundários são vistos como mais úteis à medida que o período de análise aumenta.*

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

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

Para compreender a contabilidade de gestão e o seu papel na empresa é necessário enquadrá-la no contexto em que se desenvolve. Para isso é necessário

estudar o relacionamento da contabilidade com as outras funções da empresa dando particular atenção ao comportamento dos gestores relativamente à informação contabilística que lhes é fornecida, para facilitar o seu trabalho, mas também para controlar e restringir as suas acções (Scapens, 1988). Por outro lado, a informação contabilística influencia as decisões nas várias áreas funcionais da empresa, derivando tal influência do modo como a contabilidade recolhe a informação, a classifica, a transforma e, por fim, a relata aos diversos interessados (Weisenfeld e Tyson, 1990). As próprias características da informação recolhida variam em função da área funcional do dirigente, sendo frequente evidenciar-se uma preferência por dados físicos na área operacional (McKinnon e Bruns, 1992). Neste contexto, é formulada uma terceira hipótese de investigação: *H3 - Os decisores da área produtiva recorrem mais a dados não financeiros do que os restantes.*

5 - METODOLOGIA

A metodologia utilizada para testar as três hipóteses de investigação formuladas foi a seguinte:

- 1 - Uma lista de 90 itens de informação foi elaborada a partir da experiência pessoal do investigador, de trocas de opiniões com colegas dos meios académico e empresarial e dos itens utilizados no estudo de McKinnon e Bruns (1992).
- 2 - Cada item de informação foi classificado em função de duas dimensões distintas. Em primeiro lugar, e de acordo com a distinção estabelecida pela Associação Americana de Contabilidade, os itens de informação foram classificados em medidas primárias e secundárias. Em segundo lugar, e procurando obter algumas evidências sobre a maior ou menor utilização de dados não financeiros nas áreas de produção e comercial os itens de informação contabilista foram classificados em medidas financeiras e de contagem (não financeiras). Deste modo obteve-se uma lista de 53 medidas primárias e 37 medidas secundárias, de 42 medidas financeiras e 48 medidas não financeiras.
- 3 - Foram criados contextos de decisão específicos tendo por objectivo analisar algumas das situações de decisão apresentadas por Simon et al. (1954).

Contexto 1: Situação de avaliação imediata

Acabou de fazer uma viagem de negócios que durou uma semana. Ao chegar à empresa quais os itens de informação que considera mais importantes para se pôr ao corrente da situação?

Contexto 2: Situação de avaliação periódica

Chegou o momento de proceder à avaliação do desempenho semestral do seu departamento. Quais os itens de informação que considere mais importantes para proceder a esta tarefa?

Contexto 3: Situação específica

Perante a hipótese de aumento do preço de venda de um produto da sua empresa, pedem-lhe para estudar as consequências dessa situação. Quais são os itens de informação mais importantes para o ajudar nesta tarefa?

Contexto 4: Situação específica

Está indeciso entre produzir uma determinada encomenda ou contratar outra empresa para esta tarefa. Quais os itens de informação mais importantes para o ajudar a decidir?

Nas situações associadas com estudos específicos estudaram-se os estudos sobre preços e produtos (contexto 3) e a análise das alternativas de produção (contexto 4).

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

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

Sabe-se ainda, que o controlo operacional diário requer informação muito diferente da exigida nas análises de longo prazo. Esta última requer não só dados históricos como também projecções, sendo a informação associada a uma análise histórica diferente, por natureza, da informação sobre previsões. Neste contexto surge um factor muito importante no uso da informação, o factor tempo. O decurso deste último vai originando despesas e receitas crescentes que influenciam o processo de tomada de decisão. Se fosse possível eliminar o factor tempo, as medidas de contagem simples seriam tão boas ou melhores do que as restantes para a tomada de decisão.

Procurando recolher evidências sobre o impacto do factor tempo, e testar a primeira hipótese, foram analisados dois contextos de decisão. O primeiro contexto representa uma situação de avaliação imediata que retracta o controlo operacional realizado no dia-a-dia pelo gestor, o segundo, uma situação de avaliação periódica.

Para testar a segunda hipótese, optou-se por uma metodologia diferente de modo a recolher evidências quanto às similitudes e diferenças entre os dois contextos de decisão estudados. Numa primeira fase, procurou-se identificar os itens de informação comuns e, a partir daí, tecer algumas considerações sobre o tipo de itens usados no contexto geral dos estudos específicos. Numa segunda fase procurou-se efectuar uma análise aos itens específicos de cada uma das situações analisadas e tecer considerações quanto à sua ligação ao tipo de decisão.

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

6 - ESTUDO EMPÍRICO

O estudo empírico efectuado consistiu num inquérito, aplicado através de questionários fechados (Ghiglioni e Mathalon, 1992) enviados por correio postal aos responsáveis de três áreas funcionais de um conjunto de grandes empresas da indústria transformadora. Cada empresa recebeu três questionários, o primeiro dirigiu-se ao responsável pela área de contabilidade e finanças, e procurou recolher dados sobre o sistema contabilístico implementado e sobre o tipo de informação fornecido pela contabilidade aos outros departamentos. O segundo e terceiro questionários dirigiram-se, respectivamente, aos responsáveis das áreas de produção e comercial / marketing e procuraram recolher evidências sobre o contributo da informação contabilística no seu processo de tomada de decisão. As taxas de resposta foram de 19% para a área financeira, 13% para a área produtiva e 12% para a área comercial.

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

A preocupação com o facto de o questionário poder levar os dirigentes a darem as respostas consideradas mais correctas dominou o desenvolvimento deste instrumento. Neste sentido, nem o questionário, nem a carta de introdução revelaram mais informação do que a essencial para o preenchimento do questionário. Na organização das questões alternaram-se enunciados favoráveis e desfavoráveis de modo a evitar os “*enviesamentos de positividade*” (Ghiglioni e Mathalon, 1992).

Depois de redigido, o questionário deve ser testado enviando-se o formulário a uma pequena amostra da população (Javeau, 1988; Ghiglione e Matalon, 1992). Nesta perspectiva, o questionário foi previamente testado com um grupo de pessoas dos meios académico e empresarial, de modo a aperfeiçoar o seu conteúdo e vocabulário. Para eliminar quaisquer mal entendidos e ambiguidades que pudessem

advir de uma linguagem mais técnica, foi solicitado aos gestores que na sua análise tivessem em conta este aspecto. Por outras palavras, procurou-se ver se as perguntas eram compreendidas, se todos os inquiridos lhes atribuíam o mesmo significado, se as escalas usadas permitiam medir correctamente os atributos que se pretendiam medir, se todas as alternativas de resposta tinham sido consideradas etc.

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

7 - RESULTADOS

7.1 - O factor tempo na escolha da informação

Para recolher evidências sobre o impacto do factor “tempo”, foram analisados dois contextos de decisão. A primeira situação (avaliação imediata) teve por objectivo recolher algumas evidências sobre as necessidades de informação em contextos de curto prazo, isto é, no controlo operacional do dia-a-dia. Com a segunda situação (avaliação periódica) procurou-se analisar o impacto de um alargamento do período de análise.

Na primeira situação, os resultados mostram que o item considerado como mais importante pela globalidade dos decisores é a “*Comparação do Valor das Vendas Actuais com as Vendas Orçamentadas*”, embora na área de produção esta rubrica apareça apenas na sexta posição. Trata-se de uma informação secundária e financeira com elevado teor informativo. Nesta mesma perspectiva encontram-se nas primeiras posições, itens como as “*Comparações entre Rendimentos Orçamentados e Reais*”, os “*Desvios de Quantidades Actuais versus Planeadas*”, ou ainda “*Desvios no Valor da Eficiência no Trabalho*”. Estes itens permitem ao gestor comparar as suas expectativas com a realidade.

Uma análise aos resultados de cada grupo de decisores evidencia uma clara preocupação com os problemas específicos da área funcional. Deste modo, os decisores da área de contabilidade e finanças evidenciam preocupações com o controlo de tesouraria e do fundo de maneio, o controlo das dívidas a receber e os desvios que possam ter surgido durante a ausência do decisor.

Por seu lado, os decisores das áreas não financeiras centram a sua atenção nas dívidas a receber e nos desvios. Estas conclusões corroboram alguns dos resultados obtidos no estudo de Mckinnon e Bruns (1992).

Uma análise aos 20 itens de informação mais mencionados pelos inquiridos evidencia para todos os grupos de decisores (quadro 1) uma ligeira preferência pelo recurso a itens secundários (55% dos itens escolhidos); este facto é acentuado quando se constata que os itens secundários representam apenas 41% (37/90) dos itens totais propostos.

QUADRO 1

Itens de informação utilizados no contexto de uma avaliação imediata

Itens de informação utilizados	Primária	Secundária	Financeira	Contagem
Área de contabilidade e finanças (N=62)	10 (45%)	12 (55%)	11 (50%)	11 (50%)
Área Não Financeira (comercial + Produção) (N=75)	9 (45%)	11 (55%)	10 (50%)	10 (50%)
Gestores da área comercial marketing (N=36)	12 (60%)	8 (40%)	9 (45%)	11 (55%)
Gestores da área produção (N=39)	12 (57%)	9 (43%)	10 (48%)	11 (52%)

Nota: O número de itens de informação varia ligeiramente (20/22) uma vez que se procurou referir todos os itens colocados nas primeiras vinte posições e, em alguns casos, a vigésima posição é ocupada por vários itens.

Verificam-se algumas diferenças entre grupos baseadas nas preocupações naturais de cada área. Assim, os decisores da área comercial / marketing demonstraram uma grande preocupação com o controlo das vendas, das dívidas a receber e das encomendas enquanto que os gestores da área produtiva revelaram maior preocupação com o controlo do processo produtivo, nomeadamente na procura de informação sobre a capacidade de produção utilizada, sobre os desvios e sobre a supervisão do processo. Porém, como se verá mais adiante, a aplicação do teste *t de Student-Fisher* mostra que estas diferenças entre grupos não são estatisticamente significativas.

Com o segundo contexto de decisão procurou-se criar uma situação de avaliação periódica que, ao caracterizar um período operacional mais longo, introduz medidas de desempenho de longo prazo. Nesta mudança de contexto verifica-se, à semelhança dos resultados obtidos por Mckinnon e Bruns (1992), que os itens associados ao controlo diário desaparecem dando lugar a medidas mais globais. Assim, a preocupação que os decisores da área financeira manifestaram com o controlo da situação de tesouraria desaparece, assim como a necessidade de controlo diário das encomendas, das vendas ou ainda das condições de produção.

Em contrapartida, itens associados a uma maior eficiência tornam-se mais relevantes. E, a procura de medidas de controlo mais globais explica a relevância atribuída pelos decisores da área de finanças e contabilidade a itens como o "Grau de absentismo dos Trabalhadores" ou, ainda, o controlo dos "Tempos Perdidos".

Destaca-se ainda a maior importância atribuída ao controlo de prazos de pagamento e de recebimento. Uma rápida análise aos itens referidos pelo grupo de decisores da área financeira leva-nos a constatar um claro predomínio dos itens secundários e de contagem (quadro 2).

QUADRO 2

Itens de informação utilizados no contexto de uma avaliação periódica

Itens de informação utilizados	Primária	Secundária	Financeira	Contagem
Área de contabilidade e finanças (N=62)	9 (45%)	11 (55%)	9 (45%)	11 (55%)
Área Não Financeira (comercial + Produção) (N=75)	7 (30%)	16 (70%)	13 (57%)	10 (43%)
Gestores da área comercial marketing (N=36)	12 (52%)	11 (48%)	9 (39%)	14 (61%)
Gestores da área produção (N=39)	9 (41%)	13 (59%)	13 (59%)	9 (41%)

Nota: O número de itens de informação varia ligeiramente (20/22) uma vez que se procurou referir todos os itens colocados nas primeiras vinte posições e, em alguns casos, a vigésima posição é ocupada por vários itens.

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

De acordo com o quadro 2, no grupo de decisores da área não financeira predomina a escolha de itens secundários e financeiros. Constata-se, assim, que existe um conjunto de itens de informação que perdem relevância quando se passa da avaliação imediata para a avaliação periódica e esses itens são fundamentalmente itens primários e de contagem.

Procurando agora analisar os subgrupos, decisores da área comercial/marketing e da área produtiva, salienta-se a existência de uma preocupação comum com a análise e o controlo dos desvios verificados.

Em paralelo, destaca-se, por parte dos decisores da área produtiva, a ênfase colocada na imputação dos encargos gerais de fabrico e no controlo do trabalho extraordinário. Neste mesmo grupo, alguns itens mais complexos de medição dos desvios vêm a sua importância aumentada outros, são introduzidos. Surgem novos itens secundários relativos ao controlo do fluxo de produção, nomeadamente o “Custo dos Produtos Vendidos” e a “Rotação de Estoques”.

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

Por seu turno, os decisores da área comercial / marketing têm uma preocupação mais genérica com o factor trabalho e com o conhecimento do lucro e da sua origem. Em paralelo, nota-se uma preocupação com a cobrança das dívidas de clientes. Neste grupo, os itens seleccionados não evidenciam grandes diferenças relativamente à primeira situação. Continua a existir um ligeiro predomínio dos itens primários e de contagem.

Em suma, em situações de avaliação periódica, os decisores da área produtiva seleccionam significativamente mais itens secundários e financeiros do que os decisores da área financeira. Assim, para os decisores da área financeira predominam os itens secundários e de contagem enquanto que para os decisores da área produtiva predominam os itens secundários e financeiros. Estes resultados corroboram os obtidos por Mckinnon e Bruns (1992) para quem, com o decorrer do tempo, os números financeiros desempenham um papel muito significativo ao nível do controlo de produção sendo que a importância atribuída aos indicadores financeiros transcende a das medidas de contagem física. E, tornam claro que com a passagem de uma situação para a outra os itens primários perdem relevância em benefício dos itens secundários.

7.2 - A escolha de informação no contexto de estudos específicos

A partir deste momento a análise centra-se no terceiro tipo de decisão, isto é, nas decisões que implicam estudos específicos. Sabe-se que estes estudos surgem, geralmente, em situações concretas (Simon et al., 1954) entre as quais se destacam as análises de alternativas de produção (situação 4) e os estudos sobre preços e produtos (situação 3).

Uma primeira análise dos dados obtidos, no estudo desenvolvido para testar a segunda hipótese, permite concluir que entre os itens de informação mais utilizados predominam os itens secundários e os itens financeiros (Quadro 3).

No contexto 4, a classificação em primeiro lugar do item "*Capacidade Utilizada*" justifica-se plenamente, uma vez que se não existir capacidade de produção a possibilidade de se produzir o produto internamente fica desde logo excluída. Pelo contrário, se houver capacidade de produção disponível há que ter esta informação em conta e introduzir a possibilidade de produção interna nas alternativas a considerar.

Destaca-se ainda, a importância atribuída, por todos os grupos de decisores à "*Margem de Lucro por Produto*" e ao "*Custo dos Produtos Vendidos*", nas duas situações analisadas, o que demonstra a necessidade de se conhecerem os resultados da empresa.

QUADRO 3

Itens de informação escolhidos pelos gestores nos contextos 3 e 4

Itens de informação utilizados	Primária	Secundária	Financeira	Contagem
Contexto 3				
área de contabilidade e finanças (N=62)	9 (43%)	12 (57%)	14 (67%)	7 (33%)
área Não Financeira (comercial + Produção) (N=75)	10 (45%)	12 (55%)	13 (59%)	9 (41%)
gestores da área comercial marketing (N=36)	6 (30%)	14 (70%)	15 (75%)	5 (25%)
gestores da área produção (N=39)	10 (50%)	10 (50%)	13 (65%)	7 (35%)
Contexto 4				
área de contabilidade e finanças (N=62)	9 (40%)	13 (60%)	15 (70%)	7 (30%)
área Não Financeira (comercial + Produção) (N=75)	9 (41%)	13 (59%)	14 (64%)	8 (36%)
gestores da área comercial marketing (N=36)	10 (40%)	15 (60%)	17 (68%)	8 (32%)
gestores da área produção (N=39)	10 (48%)	11 (52%)	12 (57%)	9 (43%)

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

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

Na procura de semelhanças entre os dois contextos de decisão identificaram-se dois grupos de itens comuns aos dois contextos de decisão (quadro 4).

Na associação dos itens de informação ao tipo de decisão constata-se que 9 dos 20 itens de informação mais utilizadas na área financeira são comuns aos dois contextos de decisão. Neles se detecta um claro predomínio dos itens secundários e financeiros (quadro 4).

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

QUADRO 4

Itens de informação comuns aos 2 contextos de decisão de estudos específicos

Item de informação	Posição na área de Contab. e Finanças		Posição nas áreas não Financeiras		Características do item de informação escolhido			
	Sit. 3	Sit. 4	Sit. 3	Sit. 4	P	S	F	C
1. Capacidade utilizada	17	1	8	1		X		X
2. Comparações entre rendimentos orçamentados e reais	-	-	15	15		X	X	
3. Custo das matérias consumidas	8	7	6	9	X		X	
4. Custo dos produtos vendidos	3	8	2	7		X	X	
5. Custo total das unidades produzidas	13	3	9	3		X	X	
6. Custo variável das unidades produzidas	16	9	4	4	X		X	
7. Custos de transporte	12	13	13	8	X		X	
8. Gastos gerais de fabrico imputados aos produtos vendidos	-	-	10	18		X	X	
9. Margem de contribuição das unidades produzidas	11	6	13	11		X	X	
10. Margem de lucro nas vendas	2	16	3	14		X	X	
11. Margem de lucro por produto	1	2	1	5		X	X	
12. Número de encomendas aceites	-	-	20	13	X			X
Área de Contabilidade e Finanças					3	6	8	1
Áreas Não Financeiras					4	8	10	2

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

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

7.3 - A área funcional do decisor e o contexto de decisão na escolha da informação.

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

Por esta razão é procurando dar maior robustez às conclusões obtidas trabalhou-se com valores médios (quadros 5 e 6). A intenção foi recolher evidências sobre o significado das alterações no número de itens escolhidos em cada situação (4 contextos de decisão) por cada tipo de dirigente (3 áreas funcionais), procurando, deste modo mostrar quando é que a escolha de itens entre grupos e entre situações varia de forma significativa ou não. Para isso, recorreu-se ao teste *t* de Student-

Fisher, muito utilizado nos problemas de comparações de médias (Vessereau, 1947).

Nas partes I, II, III e IV do quadro 5 apresenta-se a informação relativa aos itens utilizados pelos decisores das áreas financeira e não financeira, em situações de avaliação. Nas restantes partes deste quadro (V,VI, VII e VIII) apresentam-se os dados relativos à utilização de itens de informação pelos decisores das áreas comercial / marketing e produção.

Retiraram-se deste quadro as seguintes conclusões:

- Em média, são seleccionados mais itens de informação primária em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, sendo a diferença estatisticamente significativa para os decisores da área produtiva.
- Em média, são seleccionados significativamente mais itens de informação secundária em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, na área financeira. Pelo contrário, os decisores da área produtiva utilizam significativamente mais itens secundários em situações de avaliação periódica,
- Em média, são seleccionados significativamente mais itens de informação financeiros em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica. Esta diferença é estatisticamente significativa nas áreas financeira e comercial. Os decisores das áreas não financeiras, sobretudo da área produtiva, seleccionam significativamente mais itens financeiros em situações de avaliação periódica do que os seus colegas da área financeira.
- Em média, são seleccionados significativamente mais itens de informação de contagem em situações de controlo operacional do dia-a-dia pelos decisores das áreas não financeiras, sobretudo da área produtiva. Nesta última são ainda utilizados significativamente menos itens de contagem na avaliação periódica.
- Em média, são seleccionados significativamente mais itens de informação primários e de contagem em situações de controlo operacional do dia-a-dia, na área produtiva. Por outro lado, são utilizados significativamente mais itens primários e de contagem na área comercial, no contexto de avaliação periódica.
- Em média, são seleccionados significativamente mais itens de informação primários e financeiros em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, com excepção da área produtiva.
- Em média, os decisores das áreas não financeiras, sobretudo da área produtiva, utilizam significativamente mais itens de informação secundária e de contagem em situações de avaliação imediata do que os decisores da área financeira.

QUADRO 5

Escolha de itens de informação em situações de avaliação

	Total (N=137)		Área Contabilidade e Finanças (N=62)		Outras Áreas (N=75)	
	Média	Situação	Média	Situação	Média	Situação
I) Itens Primários (53)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,25	**	4,29	ns ns	4,21	* ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	3,85	**	4,05	ns ns	3,68	* ns
Itens Secundários (37)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,41	ns	4,39	** ns	4,43	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	4,28	ns	3,79	** #	4,68	ns #
II) Itens Financeiros (42)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,58	*	4,87	* ns	4,33	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	3,94	*	3,52	* #	4,29	ns #
Itens Contagem (48)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,08	ns	3,81	ns # #	4,31	ns # #
- Situação 2 – (avaliação periódica)	4,18	ns	4,32	ns ns	4,07	ns ns
III) Itens Primários/Contagem (40)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	3,02	ns	2,92	ns ns	3,11	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	3,06	ns	3,32	ns ns	2,84	ns ns
Itens Primários/Financeiros (13)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	1,23	*	1,37	* ns	1,11	* ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	0,79	*	0,73	* ns	0,84	* ns
IV) Itens Secundários/Contagem (8)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	1,06	ns	0,89	ns # #	1,20	ns # #
- Situação 2 – (avaliação periódica)	1,12	ns	1,00	ns ns	1,23	ns ns
Itens Secund./Financeiros (29)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	3,35	ns	3,50	* ns	3,23	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	3,15	ns	2,79	* #	3,45	ns #
TOTAIS (90)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	8,66	*	8,68	* ns	8,64	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	8,12	*	7,84	* ns	8,36	ns ns
Área não Financeira	Total (N=75)		Comercial (N=36)		Produção (N=39)	
V) Itens Primários (53)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,21	*	3,89	ns ns	4,51	* ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	3,68	*	3,89	ns ns	3,49	* ns
Itens Secundários (37)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,43	ns	4,44	ns ns	4,41	** ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	4,68	ns	4,22	ns # #	5,10	** # #
VI) Itens Financeiros (42)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,33	ns	4,53	* ns	4,15	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	4,29	ns	3,83	* # #	4,72	ns # #
Itens Contagem (48)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	4,31	ns	3,81	ns #	4,77	* #
- Situação 2 – (avaliação periódica)	4,07	ns	4,28	ns ns	3,87	* ns
VII) Itens Primários/Contagem (40)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	3,11	ns	2,81	ns ns	3,38	* ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	2,84	ns	3,22	ns # #	2,49	* # #
Itens Primários/Financeiros (13)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	1,11	*	1,08	* ns	1,13	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	0,84	*	0,67	* ns	1,00	ns ns
VIII) Itens Secund./Contagem (8)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	1,20	ns	1,00	ns # #	1,38	ns # #
- Situação 2 – (avaliação periódica)	1,23	ns	1,06	ns ns	1,38	ns ns
Itens Secund./Financeiros (29)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	3,23	ns	3,44	ns ns	3,03	** ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	3,45	ns	3,17	ns ns	3,72	** ns
TOTAIS (90)						
- Situação 1 - (avaliação imediata)	8,64	ns	8,33	ns ns	8,92	ns ns
- Situação 2 – (avaliação periódica)	8,36	ns	8,11	ns ns	8,59	ns ns

- ns - não significativo

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

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

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

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

- Em média, são seleccionados significativamente mais itens de informação secundária e financeira em situações de controlo operacional do dia-a-dia do que no contexto da avaliação periódica, na área financeira. Pelo contrario, os decisores das áreas não financeiras utilizam significativamente mais itens de informação secundária e financeira em situações de avaliação periódica do que os decisores da área financeira e os decisores da área produtiva utilizam significativamente mais itens de informação secundários e financeiros em situações de avaliação periódica.

Para fazer uma análise comparativa à utilização de itens de informação em situações de avaliação e de estudos específicos foi elaborado o quadro 6, no qual são apresentadas as médias de utilização dos vários tipos de itens de informação e os resultados dos testes estatísticos efectuados.

QUADRO 6

Diferenças na escolha dos itens de informação, em função do contexto de decisão (situação de avaliação / estudos específicos) e da área funcional do decisor

	Total (N=137)		Área Contabilidade e Finanças (N=62)		Outras Áreas (N=75)	
	Média	Situação	Média	Situação	Média	Situação
Itens Primários (53)						
- Avaliação	4,05 (48%)	*	4,17	* ns	3,95	* ns
- Estudos específicos	3,18 (44%)	*	3,10	* ns	3,25	* ns
Itens Secundários (37)						
- Avaliação	4,34 (52%)	**	4,09	ns ns	4,55	* ns
- Estudos específicos	4,04 (56%)	**	4,05	ns ns	4,03	* ns
Itens Financeiros (42)						
- Avaliação	4,26 (51%)	ns	4,19	ns ns	4,31	ns ns
- Estudos específicos	4,53 (63%)	ns	4,44	ns ns	4,60	ns ns
Itens Contagem (48)						
- Avaliação	4,13 (49%)	*	4,06	* ns	4,19	* ns
- Estudos específicos	2,69 (37%)	*	2,71	* ns	2,68	* ns
TOTAIS (90)						
- Avaliação	8,45 (100%)	*	8,39	* ns	8,50	* ns
- Estudos específicos	7,27 /100%	*	7,25	* ns	7,28	* ns

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

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

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

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

- ns - não significativo

Da leitura deste quadro retiram-se as seguintes conclusões:

- Em média, são seleccionados mais itens de informação primária em situações de avaliação do que nos estudos específicos, sendo a diferença estatisticamente significativa.

- Em média, são seleccionados mais itens de informação secundária em situações de avaliação do que nos estudos específicos, no entanto, a diferença só é estatisticamente significativa nas áreas não financeiras.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação financeira em situações de estudos específicos do que de avaliação, no entanto, as diferenças não são estatisticamente significativas.
- Em média, são seleccionados mais itens de informação de contagem em situações de avaliação do que nos estudos específicos, sendo a diferença estatisticamente significativa.
- Não existem diferenças estatisticamente significativas no comportamento dos dois grupos de decisores.
- Nas situações de avaliação são, em média, seleccionados 8,45 itens de informação repartidos de forma equitativa pelas diversas categorias.
- Nas situações que impliquem estudos específicos são, em média, seleccionados 7,27 itens de informação com um claro predomínio de itens secundários e financeiros.

8 - CONCLUSÕES

Tendo em conta as hipóteses formuladas podemos dizer que, em termos médios, são utilizados significativamente menos itens secundários e itens financeiros no contexto de avaliação periódica pelos decisores da área financeira. Ou seja, o decisor da área financeira recorre com mais facilidade a informação secundária e financeira nas decisões do dia a dia. Para análises mais prolongadas procura recorrer a outro tipo de informações.

Pelo contrário, na área produtiva são utilizados significativamente mais itens secundários em situações de avaliação periódica. Comprova-se, também, que são utilizados significativamente mais itens primários e de contagem em situações de avaliação imediata e mais itens secundários e financeiros em situações de avaliação periódica.

Deste modo, embora não tenham sido recolhidas evidências que conduzam à confirmação global da hipótese *H1 - Os dados financeiros secundários são vistos como mais úteis à medida que o período de análise aumenta*, os dados recolhidos permitem confirmá-la para os decisores da área produtiva.

No contexto de estudos específicos são seleccionados mais itens secundários e financeiros do que primários e de contagem (quadros 3, 4 e 6). Logo, os dados recolhidos permitem confirmar a hipótese *H2 - As decisões que necessitam de estudos específicos são baseadas, fundamentalmente, em informações secundárias e financeiras*.

São utilizados significativamente mais itens de contagem pelos decisores da área não financeira, sobretudo na área produtiva, em situações de avaliação imediata. Assim, embora não tenham sido recolhidas evidências que conduzam à confirmação total da hipótese *H3 - Os decisores da área produtiva recorrem mais a dados não financeiros do que os restantes*, os dados recolhidos permitem confirmá-la no contexto de situações de avaliação imediata.

Bibliografia

- AAA - AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION -, (1966), A Statement of Basic Accounting Theory, tradução para a língua espanhola de E. Martinez, 1968, Manuales Uteha n° 364, Uteha, Mexico.
- AAA - AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION -, (1971), Report of the Committee on Foundations of Accounting Measurements, Suplemento de *Accounting Review* volume XLVI, pp.1.
- BRUNS W. J. J. e MCKINNON S. M., (1993), "Information and managers: a field study", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.5, Sarasota, Fall 1993, pp. 84-98. (<http://proquest.umi.com/>).
- CLARKE P. J., (1997), "Management accounting practices in large Irish manufacturing firms" *IBAR - Irish Business and Administrative Research*, Volume 18, pp. 136-152.
- EISENHARDT K.M., (1989), "Making fast strategic decisions in high-velocity environments", *California Management Review*, Vol.32, Spring, N°3, pp.39-54. (<http://proquest.umi.com/>).
- EISENHARDT K.M., (1990), "Speed and strategic choice: how managers accelerate decision making", *California Management Review*, Vol.32, Spring, N°3, pp.39-54. (<http://proquest.umi.com/>).
- GHIGLIONE R. e MATALON B., (1992), O Inquérito - Teoria e Prática, tradução para a língua portuguesa de C. Lemos Pires, Celta Editora, Oeiras.
- JAVEAU C., (1988), L'enquête par questionnaires, manuel á l'usage du praticien, 3ª edição, Editions de L'Université de Bruxelles, Bruxelas.
- KEEGAN W. J., (1974), "Multinational scanning - a study of the information sources utilized by headquarters executives in multinational companies", *Administrative Science Quarterly*, Vol.19, N°3, pp.411-421.
- MARCH J. G. e SIMON H. A., (1958), Organizations, 2nd Ed. Tradução de Rouchy e Prunier para a língua francesa, Bordas, Paris.
- MCKINNON S. M. e BRUNS W. J., (1992), The Information Mosaic, Harvard Business School Series in Accounting and Control, Harvard Business School Press.
- MCKINNON S. M. e BRUNS W. J., (1993), "What production managers really want to know... management accountants are failing to tell them", *Management Accounting*, Vol. 74, N°7, pp. 29-35.
- MENDOZA C. e BESCOS P. L., (1997), "The information managers need: the role of experience or educational background and the place of management accountants", 20th Annual Congress of the European Accounting Association, 23-25 April, Graz, Austria.
- MENDOZA C. e BESCOS P. L., (1998), "Décision et pilotage des performances: quels sont les documents utilisés par les managers?", Congrès de L'Association Française de Comptabilité - Performances et Comptabilité -14, 15 et 16 Mai, Nantes.
- MITCHELL V. e VOLKING Y. E., (1993), "Analysing the quality of management information: a suggested framework", *Management Decision*, Vol. 31 N°8, pp. 12-19. (<http://proquest.umi.com/>).
- PIERCE B. e O'DEA T., (1998), "An empirical study of management accounting practices in Ireland", *Irish Accounting Review*, Vol. 5, N°2, pp. 35-65.
- SCAPENS R., (1988), "Research into management accounting practice", *Management Accounting*, Vol. 66, N°11, Dec., pp.26-28. (<http://proquest.umi.com/>).
- SIMON H. A., GUETZKOW H., KOZMETSKY G. e TYNDALL G., (1954), Centralization Vs Decentralization in Organizing the Controller's Department, A Research Study and Report prepared for Controllershship Foundation, New York.
- SIMONS R. H. e THOMPSON B. M., (1998), "Strategic determinants: the context of managerial decision making", *Journal of Managerial Psychology*, Vol. 13, N°1/2, pp. 7-21.
- STRONG J. M., (1999), The Effects of Accounting Knowledge and Information Presentation Format on Performance in Multiattribute Decision Making Task, P.H.D. Thesis, University of Nebraska, Lincoln. (<http://wwwlib.umi.com/dissertations>).

- TAYLOR B., GRAY A. e GRAHAM C., (1992), "Information: the strategic essential", *Accountancy*, Vol. 110, N°1191, Nov., pp. 43-44. (<http://proquest.umi.com/>).
- TUA J. P., (1997), *Lecturas de Teoria e Investigacion Contable*, Centro Interamericano Jurídico-Financeiro CIJUF, Medellin, Colombia.
- VANDENBOSCH B., (1999), "An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness", *Accounting Organizations and Society*, Vol.24, pp. 77
- VESSEREAU A., (1947), *La Statistique*, coleção Que sais-je?, 13ª edição, 1976, PUF- Presses Universitaires de France, Paris.
- WEISENFELD L. e TYSON T., (1990), "How to make accounting a positive tool in management's hands", *Industrial Management*, Vol. 32, N°6, pp. 19-20. (<http://proquest.umi.com/>).

Abstract

The purpose of this paper is to study the characteristics of accounting information usage in large Portuguese Manufacturing companies. Keeping in mind that by knowing the factors that lead Managers to use some information aspects in deterrence of others can help accounting professionals to supply more suitable information to management needs, we developed a study on the characteristics of the information used by Portuguese managers. Results from a survey sent to 365 large companies from the Portuguese Manufacturing Industry show that factors like "time elapsed", "decision type" and "manager's functional area" influence the information chosen.

Key-words: Management Accounting, Information Systems, Decision Making, Empirical Study.
