

Relação entre atributos do sistema de contabilidade e nível de satisfação dos usuários: uma análise em organizações brasileiras

Autores

ANDSON BRAGA DE AGUIAR

Universidade Presbiteriana Mackenzie

FÁBIO FREZATTI

Universidade de São Paulo

AMAURY JOSÉ REZENDE

Universidade de São Paulo

Resumo

O presente artigo tem por objetivo analisar a relação entre os atributos do sistema de informação de contabilidade gerencial e o nível de satisfação dos usuários desse sistema. As características qualitativas da informação contábil contribuem para a utilidade da informação contábil gerencial. Os atributos do sistema de informação contábil gerencial são os instrumentos por meio dos quais as referidas características são atingidas. Tais atributos foram definidos tendo por base o modelo conceitual de Moores e Yuen (2001) que foi utilizado a partir de dados coletados em uma pesquisa de campo junto às organizações classificadas entre as de médio e de grande porte no Brasil, definidas de maneira probabilística. A análise dos dados inclui análise multivariada, sendo utilizado o método do *cluster*. Os resultados indicam que os usuários da informação contábil gerencial estarão mais satisfeitos à medida que os atributos lhes permitam obter informações úteis através dos sistemas de informação contábil de suas entidades. Futuras pesquisas podem investigar quais os atributos que mais contribuem para a satisfação dos usuários da informação contábil.

1 Introdução

A contabilidade gerencial é desenvolvida com o objetivo de apoiar os gestores nos vários níveis hierárquicos da organização ao fornecer-lhes informações úteis. Mais precisamente, Atkinson *et al* (2000, p. 36) afirmam que a contabilidade gerencial produz informações operacionais e financeiras que são direcionadas “[...] pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões [...]”. Nesse sentido, as informações gerenciais só são requeridas em situações em que exista um usuário, um cliente no sentido de alguém a quem se destina um produto ou serviço, no caso, a informação contábil gerencial. O produto da contabilidade gerencial, a informação, possui uma natureza qualitativa significativa, o que a torna de difícil mensuração quanto ao impacto provocado sobre o resultado gerencial, inclusive pela dependência que tem de inúmeros fatores para que seja realmente um ingrediente útil ao processo decisório. Não basta proporcionar informação adequada à necessidade mas também que o usuário saiba o que fazer com ela apoiando o referido processo. No entanto, a despeito da dificuldade, avaliar o grau de satisfação dos usuários quanto às informações contábeis gerenciais fornecidas pelo Sistema de Informações Contábeis Gerenciais (doravante apenas referenciado como SICG) consiste em importante pretensão a fim de constatar quais características qualitativas da informação contábil gerencial e quais os atributos da estrutura do SICG contribuem para tornar uma informação contábil gerencial útil, na visão dos usuários.

Tradicionalmente, a avaliação da satisfação do usuário em relação aos sistemas de informação, em geral, é tratada como uma medida de sucesso, tendo em vista que admite-se que tais sistemas têm por objetivo contribuir com o usuário de maneira que esse melhore seu

desempenho (OLIVEIRA NETO e RICCIO, 2003, p. 231). Para tanto, as informações originadas do SICG precisam ser úteis no processo de tomada de decisão dos usuários, o que significa que tais informações precisam apresentar determinadas características qualitativas. Nesse sentido, pode-se afirmar que um usuário qualquer, para quem uma determinada característica qualitativa da informação contábil gerencial é importante, apresentará maior nível de satisfação com o SICG à medida que esse fornecer informações que atendam a referida característica priorizada; por outro lado, se essa mesma característica não estiver presente, é de se esperar que o usuário da informação contábil gerencial apresente níveis menos acentuados de satisfação.

Para atender as características qualitativas da informação contábil, os gestores têm à disposição um conjunto de atributos. Cada atributo está relacionado com determinada(s) característica(s) da informação contábil gerencial podendo apoiar, explicar, ampliar, viabilizar ou mesmo tornar mais assertiva a postura do gestor perante o seu processo decisório. Nesse sentido, a presença de determinado atributo pode significar que a(s) característica(s) qualitativa(s) à(s) qual(ais) ele está associado também estão presentes.

Dadas as motivações apresentadas, o presente artigo se detém na análise do relacionamento entre a estrutura de atributos do SICG e o nível de satisfação dos usuários. Considera-se que, por meio desses atributos, as características qualitativas da informação contábil gerencial são atendidas. Em decorrência do exposto, a questão que irá orientar esta pesquisa é: *existe associação entre a disponibilidade da estrutura de atributos da informação contábil gerencial das organizações brasileiras de médio e grande portes e o nível de satisfação dos gestores?* A relevância deste estudo está relacionada com o potencial entendimento dessa questão e atuação sobre os referidos aspectos, aperfeiçoando o processo de geração de informações.

Como definições operacionais da pesquisa podem ser relacionadas:

- **Associação** é entendida como existência de relação significativa, seja positiva ou negativa, entre as variáveis consideradas – características qualitativas da informação gerencial e nível de satisfação dos gestores;
- **Estrutura de atributos da contabilidade gerencial**, descrita em tópico específico, caracteriza-se no construto que torna possível a discussão da estruturação contábil;
- **Informação contábil gerencial** corresponde aos “dados financeiros e operacionais sobre atividades, processos, unidades operacionais, produtos, serviços e clientes da empresa” (Atkinson *et al*, 2000, p. 36) os quais contribuem com o processo decisório da empresa;
- **Organizações brasileiras de médio e de grande porte** foram definidas a partir do conceito de faturamento anual do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico Social (BNDES);
- **Nível de satisfação dos gestores** é descrita em tópico específico;
- **Gestores** referem-se aos usuários internos das informações gerenciais e a sua caracterização dentro do universo da pesquisa é fundamental. Os respondentes foram os diretores de relações com o mercado (preponderantes nos casos de empresas com ações negociadas em bolsa de valores) e diretores financeiros.

2 Revisão da literatura

Na estruturação da base conceitual, a revisão da literatura vai se prender às seguintes demandas: o nível de satisfação dos consumidores, as bases da satisfação em contabilidade gerencial, as características qualitativas da informação contábil gerencial e a estrutura de atributos do SICG.

2.1. Nível de Satisfação dos Consumidores

A teoria dominante de “satisfação do consumidor” segue o modelo de *expectancy-disconfirmation* (WOODRUFF e GARDIAL, 1996, p. 87), de maneira que, independente do desempenho intrínseco ao produto ou serviço, o que importa é a percepção do usuário em relação a esse desempenho; da comparação do primeiro com o segundo obtém-se o que se denomina de “desconfirmação” ou diferença entre o que era esperado e o que foi recebido. Se o esperado é atingido, chega-se a um ponto de confirmação; se ocorrer uma pequena diferença entre esperado e atingido, a satisfação situa-se em uma zona de indiferença, que sob o ponto de vista do usuário, apesar da pequena variação, considera-se que o esperado foi atingido.

Satisfação pode ser determinada em vários momentos, antes ou depois da escolha de compra ou utilização de um serviço, ou mesmo sem que exista um momento de escolha ou compra do produto ou utilização de um serviço. Além disso, a satisfação varia muito ao longo do tempo, depois de vários momentos de escolhas ou uso, sua validade deve ser vista apenas logo após o momento do consumo, perdendo a validade posterior (GIESE e COTE, 2000, p. 12). Isto sugere que se a satisfação é uma resposta à expectativa de atendimento a algo esperado, mudando o algo esperado, o produto ou o serviço, ou ambos, muda-se a satisfação.

A magnitude da zona de indiferença varia com o tipo do produto ou do serviço, da dimensão específica que está sendo julgada, e pelo uso e situação de consumo. Além da zona de indiferença chega-se à zona de desconfirmação, podendo estar abaixo do desejado (desconfirmação negativa) ou acima do esperado (desconfirmação positiva). Assim, satisfação é a “avaliação ou sentimento que resulta do processo de desconfirmação. Não é a comparação em si (ou seja, o processo de desconfirmação), mas é a resposta do consumidor a essa comparação” (WOODRUFF e GARDIAL, 1996, p. 89). Nesse tipo de pesquisa, corroborados por Giese e Cote (2000), deve ser enfatizado que é fundamental que seja explícito o domínio conceitual sobre o qual estarão embasados os resultados de qualquer pesquisa de satisfação, ou opinião do usuário, como parte de uma identificação comportamental. Segundo Peterson e Wilson *apud* Giese e Cote (2000, p. 2), os resultados em relação à satisfação dependem de como a satisfação é operacionalizada; dessa forma, se faz necessário o uso de construto que tenha consenso em sua definição, dando a possibilidade de construção de tal teoria. A falta de uma padronização de definição limita o grau em que os resultados podem ser explicados, justificados e comparados. Relacionando satisfação do consumidor (usuário) com reação ao valor recebido verifica-se que a “satisfação do consumidor é o sentimento positivo ou negativo do consumidor sobre o valor que foi recebido como o resultado do uso de uma oferta particular de uma organização em específicas situações de uso. Este sentimento pode ser uma reação a uma situação imediata de uso, ou uma reação global a uma série de experiências de situações de uso” (WOODRUFF e GARDIAL, 1996, p. 95).

Rese (2003, p. 102) utiliza o paradigma citado da confirmação-desconfirmação e adiciona um enfoque econômico baseado nas seguintes premissas: (1) os atores (usuários) têm conhecimentos, habilidades, interesses e preferências distintos e isso gera um comprometimento das atividades comuns dentro de uma organização, necessitando assim de coordenação e de supervisão das atividades realizadas pelos indivíduos; (2) a tomada de decisão individual está sujeita à racionalidade limitada, já que os agentes são economizadores com limitado conhecimento. Nessa condição, a distribuição da utilidade depende das

Comentário: A tradução está correta? Nunca vi essa expressão... (...) Na verdade, não tivemos acesso a esse material, essa parte vem do que o André havia escrito.

habilidades e comportamento das partes. Finalmente, a terceira premissa, (3) a capacidade limitada de absorver complexidade de informação é insuficiente e, em si, explica as situações de exploração e corrobora a existência de custos de transação. Assim, para fins dessa pesquisa, assume-se que o agente (usuário), buscando maximizar sua utilidade, terá sua percepção de satisfação atendida na medida em que estiver mais próximo de suas expectativas de utilidade maximizada, ou seja, na medida em que os atributos do SICG permitem a tomada de decisões alinhadas com os objetivos organizacionais. Para tanto, tais atributos precisam ser úteis, o que ocorre por meio das características qualitativas da informação contábil.

O foco de atenção deste trabalho em relação à satisfação do usuário em termos de atendimento às suas necessidades tem sido mencionada com frequência, embora nem sempre praticada. Muito embora o campo de pesquisa seja vasto, com potencial de ações muito grande, pouco tem sido efetivamente proporcionado em termos de benefício ao usuário.

2.2.As Bases da Satisfação na Contabilidade Gerencial

A contabilidade gerencial, segundo Atkinson *et al* (2000, p. 45), possui quatro funções organizacionais, a saber: 1) o controle operacional, fornecendo informações (*feedback*) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas; 2) custeio do produto e do cliente mensurando os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes; 3) controle administrativo fornecendo informações sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais; e 4) controle estratégico fornecendo informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas. A utilidade da contabilidade gerencial e o nível de satisfação dos gestores estão, dessa forma, associados ao cumprimento dessas funções.

De várias maneiras a contabilidade gerencial tem, ao longo do tempo, sido criticada por não ser capaz de cumprir com suas funções. Alguns autores criticam os dados oriundos da contabilidade como fonte de informações seja para analisar o desempenho das empresas (PEEL e BRIDGE, 1998, p. 853; BRACKER e PEARSON, 1986, p. 505), seja para subsidiar o processo de formação de estratégias, pois, como afirmam Mintzberg *et al.* (2004, p. 60), as informações factuais (dentre as quais, as informações contábeis gerenciais) são:

- [...] frequentemente limitadas em escopo, carente de riqueza e muitas vezes deixam de abranger importantes fatores não-econômicos e não-quantitativos;
- [...] são demasiado agregadas para seu uso eficaz na formulação de estratégias;
- [...] chegam tarde demais para serem usadas na formulação de estratégia; e
- [...] um volume surpreendente de informações factuais é indigno de confiança.

No que se refere à limitação dos dados contábeis para análise de desempenho, Bracker e Pearson (1986, p. 505) apontam duas desvantagens das medidas de desempenho baseadas na contabilidade: (1) a falta de homogeneidade dos dados e (2) a não disponibilidade de dados para pequenas firmas. De maneira geral, Clarke (1995) divide as críticas direcionadas para a contabilidade gerencial em três grupos: (1) os que criticam a contabilidade gerencial por essa falhar na análise do progresso da organização em direção a desempenho em padrão globalizado; 2) os que a criticam em função da apropriação dos custos aos produtos em organizações que possuem muitos produtos, devido aos métodos de absorção dos custos indiretos; e 3) aqueles que criticam a contabilidade gerencial por não fornecer informações que contribuam para o processo de tomada de decisão estratégica. Como se percebe, a complexidade da demanda dos usuários da contabilidade gerencial é grande e tende a se tornar ainda maior. Isso se prende ao fato de que a própria heterogeneidade dos gestores é flagrante e suas demandas são legítimas.

Diante desse ambiente de críticas e da importância do fornecimento de informações como um dos elementos prioritários no processo de tomada de decisão, mudanças na natureza das informações prestadas pela contabilidade gerencial têm ocorrido ao longo dos últimos anos. Johnson & Kaplan (1991) identificam os fatores que vêm provocando mudanças no sistema de informação contábil, a saber: rápidas mudanças tecnológicas, forte competição doméstica e global e grande expansão da capacidade de processamento de informações. Assim, destacam os principais fatores que um sistema de informação contábil deve possuir para atender as demandas dos gestores: utilidade, informação tempestiva para o processo de controle, custeio do produto e avaliação do desempenho das atividades dos administradores. Adicionalmente, consideram o sistema de informação contábil um importante mecanismo de comunicação, pois é por meio dele que as informações acerca das metas organizacionais são transmitidas pelo topo da organização aos gerentes intermediários e, ao mesmo tempo, é o canal pelo qual são transmitidas as informações acerca da performance dos produtos e eficiência da produção dos níveis intermediários para os superiores.

Alguns estudos foram realizados buscando analisar a relação entre a satisfação dos gestores em relação à informação gerencial. DeLone e McLean (1992) apresentam seis categorias que, na taxonomia de análise de sucesso de um sistema de informação, contribuem para a efetividade dos sistemas de informação: **qualidade do sistema, qualidade da informação, uso do Sistema de Informação, satisfação do usuário, impacto individual e impacto organizacional**. Esse modelo, embora abrangente, se concentra na análise individual dos usuários, o que não se constitui em objetivo deste trabalho. Algumas variáveis de importância para a análise não foram consideradas. Seddon (1997) discute o citado modelo, propondo outras relações, e principalmente, contrapondo a noção anterior de que o uso do sistema de informação era uma *proxy* para os benefícios gerados pelo mesmo usuário e apresenta a categoria 'uso do sistema de informação' como uma questão comportamental. Seu modelo considera três classes de variáveis: medidas de informação e qualidade do sistema, medidas gerais dos benefícios líquidos do uso do sistema de informação, e comportamento em relação ao uso do sistema de informação (RAI *et al*, 2002).

Partindo do modelo de DeLone e McLean, que considera o uso do sistema de informação pelo usuário como uma escolha voluntária, e do modelo de Seddon, que considera o uso uma escolha tanto voluntária quanto não-voluntária, Rai *et al* (2002) consideram como pressuposto o uso do sistema de informação como uma escolha quase-voluntária, pois apesar de na descrição do cargo estarem definidas as tarefas e as responsabilidades do gestor, não é especificado se serão feitas através ou com o uso do sistema de informação, ficando a cargo de cada um a identificação de possíveis meios alternativos de realizá-las. Porém, pode existir dependência de algumas tarefas estritamente relacionadas ao sistema de informação, que só por ele podem ser realizadas, ou seja, o usuário não tem opção de meios alternativos (GOODHUE e THOMPSON, 1995 *apud* RAI *et al*, 2002).

Neste estudo, o relacionamento entre nível de satisfação dos usuários e estrutura de atributos do SICG se dará utilizando, para o primeiro, o nível de satisfação dos gestores em relação as características qualitativas da informação contábil gerencial, conforme descritas no tópico 2.2, e, para o segundo, os atributos do SICG utilizados por esses gestores, conforme modelo de Moores e Yuen (2001) a ser tratado no tópico 2.4. Essa modelagem se aproxima da visão de Seddon e não obsta aquela apresentada por DeLone e McLean, embora sua estruturação seja distinta.

2.3.Características Qualitativas da Informação Gerencial

A utilidade da informação contábil decorre do potencial que possui em influenciar o processo de tomada de decisão dos usuários. Para ser considerada útil, conforme o

International Accounting Principles Board (doravante referido como IASB), uma informação contábil requer um conjunto de características denominadas qualitativas. Além do IASB, outros comitês emitiram pronunciamentos tratando dessa questão, destacando-se o *Financial Accounting Standard Board* (FASB) e o *Australian Accounting Research Foundation* (doravante referido como AARF).

O FASB sugere que as principais características qualitativas da informação contábil são as seguintes: 1) compreensibilidade; 2) relevância, determinada pelo ‘valor preditivo’, pelo ‘valor como *feedback*’ e pela ‘oportunidade’ da informação; 3) confiabilidade, representando uma função da ‘verificabilidade’, ‘fidelidade de representação’ e ‘neutralidade’ da informação; 4) comparabilidade; e 5) materialidade. O IASB, por sua vez, propõe as seguintes características qualitativas da informação contábil: 1) compreensibilidade; 2) relevância; 3) confiabilidade; 4) comparabilidade; e 5) oportunidade (IASB, 1989, p. 50-55).

O AARF, por meio do *Statement of Accounting Concepts 3: Qualitative Characteristics of Financial Information*, segmenta as características qualitativas da informação contábil em duas dimensões principais e uma restrição: 1) dimensão da seleção da informação – inclui as características qualitativas da relevância, confiabilidade e materialidade; 2) dimensão da apresentação da informação – inclui as características qualitativas da comparabilidade e compreensibilidade (esta última também denominada de abrangência); e 3) restrição para uma informação confiável e relevante – inclui a tempestividade e a relação custo x benefício.

De maneira geral, as características da informação contábil propostas por cada um desses órgãos normativos se equivalem. As características qualitativas da informação contábil são requisitos seja da informação financeira, seja da informação gerencial; havendo, no entanto, distinções relativas aos graus de importância que cada grupo de usuário atribui a uma determinada característica qualitativa. Além disso, embora tratado por órgão normativo para o enfoque da contabilidade financeira, como estrutura, igualmente pode ser considerada para a contabilidade gerencial.

A fim de permitir uma melhor comparação entre os organismos mencionados anteriormente, o Quadro 1 apresenta os vários elementos das características qualitativas, no qual a indicação da inclusão das características pode ser percebida pelo “x”:

Descrição	FASB	IASB	AARF	Este trabalho
1. Compreensibilidade				
2. Relevância				
	Valor preditivo			
	Feedback			
3. Confiabilidade	Oportunidade			
	Verificabilidade			
	Fidedignidade			
Neutralidade				
4. Comparabilidade				
5. Materialidade				
6. Custo-benefício				

Quadro 1. Comparativo das características qualitativas e órgãos normativos

Independentemente do organismo que especificou a estruturação, algumas características deixaram de fazer parte desta análise, sendo:

- Relevância. Como ponto de partida, foi sugerido que as respostas às questões aplicadas pressupõem que sejam relevantes para o tomador de decisão, sem entrar

no mérito do porquê. Em outras palavras, eles só responderam sobre e levando em conta as informações relevantes.

- Comparabilidade. Essa característica foi pensada levando em conta o usuário externo, diferentes entidades. A partir do momento em que as informações são de ordem interna à entidade, o gestor tem a capacidade de definir o que precisa.
- Materialidade. Tal como a relevância, é considerada como pré-requisito para a análise e não como elemento a ser analisado.
- Custo-benefício. Consiste em característica que faz parte da restrição para a informação confiável e relevante. Nesse sentido, é muito difícil separar dessa última, o que torna a sua análise, no mínimo, complexa.

As características qualitativas da informação gerencial que foram consideradas neste artigo são: confiabilidade, rapidez e abrangência. Confiabilidade, como definida pelo AARF (1990), significa que a informação representa o que pretendia representar, sem viés ou erro. O conceito de rapidez na preparação de relatórios gerenciais está relacionado com o de relevância, principalmente, em sua dimensão de ‘oportunidade’, ou seja, informação que chega no momento necessário para a tomada de decisão. Compreensibilidade dos relatórios gerenciais e comentários adicionais a esses relatórios são características relacionadas às três outras características qualitativas propostas pelo AARF, ou seja, informações gerenciais devem permitir uma idéia ampla da situação econômico-financeira da empresa, fazendo uso, em determinadas situações, de comentários adicionais. Para efeitos desta pesquisa, a compreensibilidade foi separada levando em conta os fatores numéricos (abrangência) dos comentários tendo em vista entender de uma forma particularizada esses dois tipos de informações.

Neste estudo, portanto, foi utilizado como referência das características qualitativas da informação contábil gerencial a abordagem do AARF, tendo em vista que a estrutura dos atributos do SICG de Moores e Yuen (2001), que definirá os atributos incluídos na análise, também utiliza essa referência.

2.4. Atributos da Estrutura da Contabilidade Gerencial de uma Entidade

A caracterização da contabilidade gerencial por meio de seus atributos é uma demanda importante para a estruturação deste trabalho. Como apoio teórico para tal, foi utilizado o trabalho desenvolvido por Moores e Yuen (2001, p. 355) que leva em conta dois tipos de atributos do sistema de contabilidade gerencial, conforme uma adaptação da classificação proposta pelo AARF. Esses autores consideram, portanto, que os atributos relevantes podem ser aglutinados em dois grupos: **seleção** e **apresentação da informação**.

A **seleção** inclui os elementos que correspondem às “dimensões de conteúdo” ou “ferramentas utilizadas” pela contabilidade e está relacionada com as características qualitativas da **relevância** e **confiabilidade**. Por sua vez, tendo em consideração que as organizações, dependendo de estratégias, estruturas ou estilos, podem ser diferentes, a **apresentação da informação**, que está relacionada com as características qualitativas da **comparabilidade**, **compreensibilidade** e **tempestividade**, leva em conta alguns atributos, tais como nível de agregação, integração, escopo e tempestividade. Portanto, Moores e Yuen (2001) não incluem em sua análise a característica qualitativa da materialidade e incluem na dimensão da apresentação da informação a restrição da tempestividade, tal como já havia sido feito por Chenhall e Morris (1986). De maneira detalhada, as variáveis que compõem os atributos podem ser analisadas a partir do Quadro 2, a seguir.

Algumas variáveis incluídas no estudo de Moores e Yuen (2001) deixaram de ser utilizadas nesta pesquisa pelos motivos expostos a seguir (Quadro 2), sendo:

- Orçamento de capital e Escopo futuro estão incluídos nas variáveis que se pretende relacionar no processo de planejamento. Dessa maneira, elimina-se um tipo de correlação não desejada.
- *Environment scanning*, por ser por demais específico e não considerado útil para o foco da pesquisa proposta, voltada para o lado decisório interno da entidade; e
- Informações não financeiras, relatórios de interações entre sub-unidades, combinação de dados ao longo do tempo, velocidade dos relatórios e *time-lag* dos relatórios pela dificuldade em obter respostas adequadas e possíveis de serem comparadas.

Seleção		Apresentação da informação	
Definição conceitual	<i>Modus operandi</i> da pesquisa	Definição conceitual	<i>Modus operandi</i> da pesquisa
1.Demonstração de resultados mensais 2.Balanco patrimonial mensal 3.Demonstração de fluxo de caixa 4.Contabilidade de custos 5.Controle orçamentário não participativo 6.Controle orçamentário participativo 7.Orçamento de Capital 8.Planejamento e previsões de longo prazo 9.Contabilidade por responsabilidade 10.Controle de qualidade 11. <i>Environment scanning</i> 12.Informações financeiras para avaliação de desempenho 13.Critérios de longo prazo para avaliação de desempenho	1.Demonstração de resultados mensais 2.Balanco patrimonial mensal 3.Demonstração de fluxo de caixa 4.Tipo de método de custeio e sistema de acumulação de custo 5.Processo de planejamento estra-tégico, orçamento e controle orçamentário centralizado 6.Processo de planejamento estratégico, orçamento e controle orça-mentário participativo 7. Não considerado neste trabalho 8. Não considerado neste trabalho 9.Contabilidade por responsabilidade detalhada por centro de custo, unidade de negócios, etc. 10.Programas de redução de desperdício 11.Não considerado neste trabalho 12.Informações financeiras para avalia-ção de desempenho 13.Critérios de longo prazo para avaliação de desempenho	Agregação e integração a.Modelos de decisão b.Combinação de dados ao longo do tempo c.Combinação de dados nas áreas funcionais d.Relatórios de interações entre sub-unidades Escopo e.Interno f.Externo g.Financeiro h.Não financeiro i.Histórico j.Futuro Tempestividade k.Velocidade dos relatórios l.Relatórios automatizados m.Freqüência dos relatórios n. <i>Time-lag</i> no recebimento da informação	a.Modelos de decisão b.Não considerado neste trabalho c.Combinação de dados nas áreas funcionais d.Não considerado neste trabalho e.Interno f.Externo g.Financeiro h.Não considerado neste trabalho i.Histórico j.Não considerado neste trabalho k.Não considerado neste trabalho l.Integração dos ERP m.Freqüência dos relatórios n.Não considerado neste trabalho

Quadro 2. Variáveis dos atributos utilizadas na pesquisa.

Fonte: Adaptado de Moores e Yuen (2001, p. 355).

3. Delineamento da Pesquisa e Questões Metodológicas

A estrutura da pesquisa foi baseada na abordagem desenvolvida por Henry (1990) que relaciona a natureza do estudo, a população e o plano amostral, a coleta de dados e o instrumento, às variáveis de interesse na pesquisa e a análise estatística.

3.1. Natureza do Estudo

Neste sentido, esta pesquisa de campo tem o caráter descritivo.

3.2. População e Plano Amostral

Na população foram incluídas organizações que operam no país, sejam elas multinacionais, nacionais, estatais ou privadas, de todos os estados da Federação. Com relação à definição do que caracteriza a empresa de médio porte, foi utilizado o conceito do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) que considera empresa de porte médio aquela cujo faturamento anual seja superior a US\$18 milhões. A base de dados da revista brasileira **Melhores e Maiores** foi utilizada como a fonte de informação sobre as organizações na definição da população a ser estudada. No total da população foram identificadas 2.281 organizações caracterizadas como sendo de médio ou grande portes e a receita total deste grupo chegou a US\$502 bilhões em 2001. A população foi combinada em sete setores (Quadro 3). Para complementar os estratos populacionais, os setores foram segmentados por faixas de faturamento anual em dólar, como referência ao porte da entidade.

Códigos por setor resumido	Códigos por setor originais	Título
1	2	Atacadista e comércio exterior
	5	Varejo
2	1	Alimentos
	3	Automóvel
	4	Cerveja e refrigerantes
	6	Têxtil e confecções
	7	Construção civil
	8	Elétrico-eletrônico
	9	Farmacêutico
	10	Higiene, limpeza e cosméticos
	12	Materiais para construção civil
	13	Mecânico
	14	Mineração
	15	Papel e celulose
	16	Plástico e borracha
	17	Substância química e petroquímico
21	Siderurgia e metalurgia	
22	Tecnologia e informática	
3	11	Instituições financeiras
4	23	Telecomunicações
5	19	Serviços públicos
6	18	Serviços – outros
	20	Transportes
	24	Comunicações
7	25	Vários outros

Quadro 3. Segmentação da população por setor

No trabalho de campo, a amostra foi definida de maneira probabilística, estratificada em termos das faixas de faturamento anual em dólar, considerando-se a margem de erro de 10% e nível de significância de 95%. Foram obtidas respostas de 119 entidades, identificadas

levando em conta abordagem randômica, através dos números aleatórios, considerando tanto o setor como o porte.

3.3. Coleta de Dados e Instrumento

Por meio de uma aplicação amostral realizou-se a coleta de dados, tendo sido o questionário o instrumento para obtenção dos mesmos. Na construção do questionário, foram considerados os fatores seguintes: (i) quais elementos pesquisar (detalhamento de componentes que poderiam afetar a formulação das perguntas); e (ii) análise de consistência das perguntas (sucessão de perguntas, saltos e verificação das metas foram avaliados no pré-teste). Todos os questionários foram enviados através de *e-mail* para o principal executivo financeiro da empresa, ocorrendo três situações: (i) autopreenchimento; (ii) autopreenchimento com a realização de uma entrevista para esclarecimento de alguns pontos; e (iii) realização de entrevista para preenchimento conjunto (pesquisador e respondente). No total, 30% das empresas que responderam à pesquisa foram entrevistadas. A pesquisa de campo foi desenvolvida de abril a novembro de 2002, contando com três entrevistadores que mantiveram o contato com os respondentes das organizações.

3.4. Variáveis de Interesse na Pesquisa

O esforço da pesquisa está centrado na análise da associação entre a estrutura de atributos da contabilidade gerencial e o nível de satisfação dos gestores da empresa. Para tanto, uma vez identificados os atributos da contabilidade gerencial, agrupados em três diferentes *clusters*, os perfis de satisfação de cada *cluster* foram obtidos. Dessa maneira, as variáveis consideradas foram as seguintes:

- Na Contabilidade Gerencial

As variáveis que indicam os atributos da contabilidade gerencial, descritos na revisão da literatura, provenientes do modelo Moores e Yuen, foram apresentadas no Quadro 2.

Para a aplicação da técnica de *cluster analysis* tais variáveis foram submetidas a uma transformação, a partir de uma abordagem binomial (1 para identificar a existência e 0 para a sua ausência). Dessa maneira, as empresas foram separadas em três diferentes grupos, de acordo com o seu perfil de atributos da contabilidade gerencial.

- No Nível de Satisfação dos Gestores

As variáveis que indicam o nível de satisfação dos gestores, descritos na revisão da literatura, foram: (1) confiabilidade, (2) rapidez, (3) abrangência e (4) comentários que proporcionem maior clareza para os usuários. A metodologia utilizada na atribuição dos pesos para avaliação do nível de satisfação em relação às informações contábeis gerenciais foi a proposta por Pereira (2001), sendo a escala de medidas a evidenciada, de 1 a 5, com crescente fator de aceitação.

Este estudo utiliza os seguintes recursos estatísticos:

- Estatística descritiva, considerando a mediana, mínimos e máximos;
- Análise Multivariada, especificamente a técnica de *cluster analysis*, com o objetivo de segmentar as entidades e identificar diferentes perfis da contabilidade gerencial. Nesse sentido, a técnica a ser utilizada leva em conta a abordagem hierárquica, escala binária, método de aglomeração *furthest neighbour*, com o objetivo de identificar os três diferentes grupos de empresas em termos de atributos da contabilidade gerencial.

- O teste da mediana, aplicado com o objetivo de analisar os três diferentes aglomerados, sendo as hipóteses, para o nível de significância de 95%:
 - h0: não existe diferença entre as medianas, ou seja, não existe relação entre o perfil de atributos da contabilidade gerencial e o perfil de planejamento da entidade; e
 - h1: existe diferença entre as medianas, ou seja, existe relação entre o perfil de atributos da contabilidade gerencial e o perfil de planejamento da entidade.

A análise foi dividida em duas diferentes abordagens: a análise por setor e porte de faturamento.

4 Análise dos Resultados

A análise dos resultados, tendo em vista a indicação da questão de pesquisa, busca analisar três questões: dentre as características identificadas na contabilidade, qual a mais importante, qual o grau de satisfação dos usuários em relação a cada característica e verificação da relação entre grau de satisfação e os atributos.

Dessa maneira, o Quadro 4 apresenta os dados sobre a especificação da importância das características. Numa escala crescente, de 1 a 5, foi perguntado qual seria o atributo mais importante para a contabilidade gerencial e pode ser percebido que o atributo confiabilidade, de longe, é o mais importante em todas as perspectivas de análise, ou seja, tanto por setor como porte. Isso faz sentido, pois sem a confiabilidade não é possível utilizar as informações de maneira assertiva e produtiva. Uma possível explicação para a baixa pontuação dos quesitos rapidez, abrangência e comentários decorre da disponibilidade dos sistemas integrados que permitem ao usuário uma gestão mais eficiente das informações.

	Confiabilidade	Rapidez	Abrangência	Comentários
Setor				
Comércio exterior e atacado	4,7	0,9	0,6	0,3
Indústria em geral	4,4	0,2	0,5	0,3
Instituições financeiras	4,3	0,0	0,4	0,0
Telecom serviços	5,0	0,0	0,0	0,0
Serviços públicos	4,6	0,8	0,0	0,0
Outros serviços	4,1	0,6	1,2	0,3
Diversos	5,0	0,0	0,0	0,0
Total	4,4	0,4	0,5	0,2
% Aderência	88%	8%	11%	4%
Faturamento				
< 50 milhões	4,5	0,5	0,2	0,2
> 50 e < 100 milhões	4,7	0,3	0,3	0,0
> 100 e < 250 milhões	4,4	0,6	0,6	0,3
> 250 e < 500 milhões	4,4	0,3	1,3	0,0
> 500 e < 1.000 milhões	4,5	0,0	0,8	0,3
> 1.000 e < 3.000 milhões	3,9	0,7	0,4	0,4
> 3.000 milhões	5,0	0,0	0,0	0,0
Total	4,4	0,4	0,5	0,2
% Aderência	88%	8%	11%	4%

Quadro 4. Grau de importância dos atributos

Por sua vez, na análise do grau de satisfação dos usuários em termos dos atributos, indicados pelo Quadro 5, pode-se perceber que o nível de satisfação no quesito confiabilidade é inferior à importância, existindo um *gap*, principalmente nos serviços de telecomunicações e serviços públicos. Analogamente, as empresas de maior porte declaram-se mais satisfeitas com a confiabilidade das informações. Curiosamente, cruzando as respostas contidas nos Quadros 4 e 5, os respondentes indicaram satisfação em maior grau do que a importância dada às características rapidez, abrangência e comentários.

	Confiabilidade	Rapidez	Abrangência	Comentários
Setor				
Comércio exterior e atacado	4,1	0,9	2,8	2,2
Indústria em geral	3,9	2,4	2,3	1,4
Instituições financeiras	4,3	2,1	2,5	2,5
Telecom serviços	2,5	1,3	2,5	0,0
Serviços públicos	2,9	0,8	2,1	2,1
Outros serviços	3,5	1,2	1,5	1,2
Diversos	0,0	0,0	0,0	0,0
Total	3,7	1,8	2,2	1,6
% Aderência	75%	35%	45%	32%
Faturamento				
< 50 milhões	2,9	1,7	1,9	1,9
> 50 e < 100 milhões	3,0	1,7	2,7	1,3
> 100 e < 250 milhões	4,4	1,7	2,5	1,9
> 250 e < 500 milhões	4,1	1,6	2,5	1,3
> 500 e < 1.000 milhões	3,8	1,8	2,0	2,0
> 1.000 e < 3.000 milhões	4,1	1,7	1,5	1,1
> 3.000 milhões	4,2	3,3	4,2	1,7
Total	3,7	1,8	2,2	1,6
% Aderência	75%	35%	45%	32%

Quadro 5. Nível de satisfação dos usuários

Finalmente, em termos de *clusters*, foram identificados três, sendo numerados em decorrência de crescente aderência ao modelo (Quadro 6). Dessa maneira, o *cluster 1* é o que menor aderência tem ao modelo Moores e Yuen e o *cluster 3* é aquele que apresenta maior aderência. Com relação à distribuição, a maior parte das empresas está localizada no *cluster 3*, seguido pelo 2. Significa dizer que as empresas de médio e grande portes têm uma estrutura contábil bem significativa em termos de estruturação, o que seria de esperar.

Pode ser percebido que a satisfação com a confiabilidade é a mais alta em todos os *clusters*, não apresentando diferença muito significativa entre eles. De qualquer maneira, as entidades situadas no *cluster* menos aderente é aquele em que a satisfação é menor.

Curiosamente, no *cluster 1* pode ser percebido o maior nível de satisfação em termos de rapidez para disponibilização das informações, com queda significativa nos demais. Possível causa dessa percepção está ligada à expectativa em si e menos no desempenho realmente apurado. Pode haver relação entre o que o usuário necessita e o que dispõe.

O mesmo ocorre, ao menos em termos de tendência, nos demais elementos, ou seja, a abrangência e comentários encontram usuários mais satisfeitos no *cluster* de menor aderência conceitual ao modelo Moores e Yuen do que o *cluster* mais aderente. Nesse sentido, ao ter resposta para uma demanda menos sofisticada e complexa, a entidade pode não necessitar de uma formatação mais detalhada do que outra organização em que isso possa ser mais importante.

Cluster	Confiabilidade	Rapidez	Abrangência	Comentários	Empresas
1	3,3	3,3	2,5	2,5	6
2	3,9	1,4	2,6	2,0	38
3	3,7	1,8	2,0	1,3	75
Total	3,7	1,8	2,2	1,6	119

Quadro 6.Clusters dos atributos e satisfação dos usuários

5. Comentários finais

Como resposta à questão de pesquisa, pode-se afirmar que:

1.a preocupação com identificação do nível de satisfação dos usuários da informação contábil é útil pois permite entender o que eles pensam sobre a mesma e os focos de insatisfação, o que permite aperfeiçoar o processo de geração de informações. A sua utilidade está ligada à preocupação de que a ferramenta possa ser utilizada de maneira mais ampla dentro do universo empresarial, apoiando o processo decisório das mesmas.

2. num primeiro momento, entender quais as características da informação contábil seriam mais importantes para os gestores, sendo segmentadas de maneira a identificar aquelas que realmente pudessem contribuir para a melhor qualidade do processo decisório das entidades. As características da informação contábil consideradas neste estudo foram: confiabilidade, rapidez, abrangência e disponibilidade de comentários, sendo a primeira a mais importante para as empresas, independentemente de setor e porte. Essa percepção é importante, pois a confiabilidade depende de vários ingredientes da contabilidade gerencial, incluindo não apenas o sistema de informações mas também a qualificação das pessoas, sua sensibilidade em termos de adequação e contemporaneidade etc.

3. a maior parte das empresas pesquisadas foram enquadradas no *cluster* de maior aderência. Além disso, a diferença entre os *clusters* não é muito grande, o que pode explicar a baixa associação entre o nível de satisfação em relação à informação contábil e os atributos da mesma.

4.existe relacionamento entre o nível de satisfação e a aderência dos atributos da contabilidade quando se trata da característica confiabilidade. Por outro lado, não existe associação quando se analisa a relação entre as demais características (rapidez, abrangência e comentários) e os atributos do modelo. Isso pode ser explicado por vários ingredientes, inclusive que o modelo não capta parcela importante da disponibilização contábil gerada pelo desempenho dos contadores, construtores e mantenedores da sistemática.

Como proposta para futuras pesquisas, recomenda-se que sejam aprofundadas as análises sobre o relacionamento entre a disponibilidade de instrumentos e a forma como os profissionais utilizam os mesmos. Tal abordagem pode ser feita tanto por meio de um estudo de campo a partir de um painel de empresas como estudos de caso feitos com maior profundidade.

Referências bibliográficas

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION. *Statement Of Accounting Concepts: Qualitative characteristics of financial information*. SAC 3, out. 1990.

ATKINSON, A.; KAPLAN, R. S.; BANKER, R. J. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

- BRACKER, J. N.; PEARSON, J. N. Planning and financial performance of small, mature firms. *Strategic Management Journal*. v. 7, n. 6, 1986. p. 503-522.
- CHENHALL, R. H.; MORRIS, D. The impact of structure, environment, and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems. *The Accounting Review*. Jan., v. 61, n. 1. 1986. p. 16-35.
- CLARKE, P. J. The old and the new in management accounting. *Management Accounting*. Jun., v. 73, n. 6, 1995. p. 46-51.
- DELONE, W. H.; MCLEAN, E. R. Information systems success: the quest for the dependent variable. *Information Systems Research*. v. 3, n. 1, 1992. p. 60-95.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Statements Financial Accounting Concepts n. 2*. FASB, 1980.
- GIESE, J. L.; COTE, J. A. Defining consumer satisfaction. *Academy of marketing science review*. Vancouver. 2000.
- HENRY, G. *Practical sampling*. London: Sage, 1990.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD. *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. IASB. 1989.
- JOHNSON; KAPLAN.
- MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. *Safári da estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico*. Porto Alegre: Bookman, 2004.
- MOORES, K., YUEN, S. Management accounting systems and organizational configuration: a life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*. v.26, 2001. p. 351-389.
- OLIVEIRA NETO, J. D.; RICCIO, E. L. Desenvolvimento de um instrumento para mensurar a satisfação do usuário de sistemas de informações. *Revista de Administração da USP*. Jul. / Ago. / Set., v. 38, n. 3, 2003. p. 230-241.
- PEEL, M. J.; BRIDGE, J. How planning and capital budgeting improve SME performance. *Long Range Planning*. v. 31, n. 6, 1998. p. 848-856.
- PEREIRA, J.C.R. *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais*. 3. ed. São Paulo: EDUSP, 2001.
- RAI, A. ; LANG, S. S., WELKER, R. B. Assessing the validity of IS success models: an empirical test and theoretical analysis. *Information Systems Research*. Mar 2002, v. 13, n. 1. 2002. p. 50-72.
- RESE, M. Relationship marketing and customer satisfaction: an information economics perspective. *Marketing Theory*. v. 3 (1). 2003. p. 97-117.
- SEDDON, P. B. A respecification and extension of the DeLone and McLean model of IS success. *Information Systems Research*. Set., v. 8, n. 3, 1997. p. 240-253.
- WOODRUFF, R. B.; GARDIAL, S. F. *Know your customer: new approaches to understanding customer value and satisfaction*. Oxford: Blacwell Business, 1996.