



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO
MESTRADO EM ADMINISTRAÇÃO – UFRGS/UNIVATES



DEFINIÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DE UM CONJUNTO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS PARA TOMADA DE DECISÃO ORGANIZACIONAL

Angela Maria Stroehler

Proposta de Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, em convênio com a Univates.

Orientador: Prof. Dr. Henrique Mello Rodrigues de Freitas

Porto Alegre, janeiro de 2005.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO: TEMA E JUSTIFICATIVA.....	3
2 OBJETIVOS	8
2.1 OBJETIVO GERAL	8
2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
3 REVISÃO DA LITERATURA.....	9
3.1 A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA E A INFORMAÇÃO CONTÁBIL	10
3.2 ASPECTOS QUE LEVAM À DIVERGÊNCIA ENTRE CONTADORES E GESTORES EM RELAÇÃO À INFORMAÇÃO CONTÁBIL	25
4 MÉTODO DE PESQUISA	29
4.1 PROPOSTA 1 – ENTREVISTAS SEMI-ESTRUTURADAS	29
4.2 PROPOSTA 2 – ESTUDOS DE CASOS MÚLTIPLOS	30
4.3 CARACTERÍSTICAS E VANTAGENS E DESVANTAGENS DAS PROPOSTAS.....	33
4.4 OPERACIONALIZAÇÃO DO ESTUDO	36
5 REFLEXÃO FINAL E CONTRIBUIÇÕES POTENCIAIS DO ESTUDO	37
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	39
APÊNDICE A - ASPECTOS A SEREM PESQUISADOS E ROTEIRO DE ENTREVISTAS	43
ANEXO A - CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	45

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL	21
FIGURA 2 – COMPARATIVO DAS CARACTERÍSTICAS DAS PROPOSTAS METODOLÓGICAS	33
FIGURA 3 – CRONOGRAMA DE OPERACIONALIZAÇÃO DO ESTUDO	36
FIGURA 4 – ASPECTOS A SEREM PESQUISADOS.....	44

1 INTRODUÇÃO: TEMA E JUSTIFICATIVA

No atual contexto empresarial, a informação é um recurso imprescindível para as empresas, podendo verdadeiramente representar uma vantagem competitiva para determinadas organizações (McGEE E PRUSAK, 1994; BEUREN, 2000). Vários autores como Goldratt (1991), McGee e Prusak (1994), Davenport (2000), Beuren (2000) abordam a importância da informação para as organizações inseridas num ambiente cada vez mais competitivo.

A quantidade de dados e informação a que as organizações estão expostas diariamente demanda um gerenciamento eficaz dessa informação (BEUREN, 2000), sendo este aspecto parte integrante do processo decisório dos dirigentes e gestores dentro das organizações. Se administrar é decidir, a continuidade de qualquer negócio depende das decisões tomadas pelos gestores dos vários níveis organizacionais (ASSAF NETO, 1997) dentro das atividades de planejamento e controle (BIO, 1989).

Há nas empresas uma multiplicidade de fontes e de usos da informação (DAVENPORT, 2000). Entre as várias fontes existentes nas empresas, destaca-se a Contabilidade que, enquanto ciência responsável por todo o processo de mensuração, registro e comunicação dos fatos que envolvem a atividade empresarial (CARVALHO e NAKAGAWA, 2004), tem como principal função suprir de informação relevante os gestores, a fim de capacitá-los a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos (BEUREN, 2000). A Contabilidade possibilita à empresa coletar, processar e relatar informação para uma variedade de decisões operacionais e administrativas.

A despeito disso, Meigs, Johnson e Meigs (1977) destacam que muitas decisões empresariais são baseadas, no mínimo em parte, em dados contábeis. No entanto, apesar do objetivo das informações contábeis ser o de subsidiar os gestores no processo administrativo, algumas vezes elas têm efeito exatamente

oposto por serem incompletas, deixando de retratar freqüentemente o desempenho das operações (WERNKE e BORNIA, 2001). Conforme Johson e Kaplan (1993), as informações contábeis, condicionadas pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de informes financeiros da organização, são atrasadas e agregadas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gestores. Estudos brasileiros sobre a utilização da informação contábil pelos gestores (SOARES, 1998; RESKE FILHO, 2000; ZANOTELI, 2001) apresentam que há divergências entre os relatórios mais requisitados pelos gestores e os comumente gerados pelo sistema de contabilidade para dar suporte ao processo de gestão econômico-financeira, suprimindo apenas parcialmente as necessidades de informação, pois freqüentemente são gerados com atrasos e se apresentam de difícil compreensão. Para tanto, torna-se necessário elaborar relatórios complementares para suprir essas necessidades informacionais.

Beuren (2000) alerta que as abordagens funcionais da gestão da informação, tais como contabilidade, finanças, informática, etc., tenham dispersado a responsabilidade sobre a perspectiva conjunta de melhorar o volume, a qualidade e a tempestividade da geração e distribuição de informação aos diferentes tipos de usuários. Neste sentido, os contadores não podem esperar que um único conjunto padronizado de relatórios vá atender a todas as necessidades de informação dos funcionários e dos gerentes (ATKINSON et al, 2000), pois essas necessidades freqüentemente diferem materialmente dos dados coletados nos registros contábeis (MEIGS, JOHNSON e MEIGS, 1977). Segundo Santos (1998), a existência de diferentes usuários com diferentes necessidades e preferências é um problema do qual a Contabilidade, em sua função de bem informar, não pode fugir, entretanto, na sua incapacidade de atender às especificações de cada tipo de usuário, acaba por optar pelo fornecimento de um conjunto básico de informações, que pressupõe ser útil para a maioria dos usuários.

Diante disso, a Contabilidade tradicional, executada apenas para cumprir exigências legais, e os relatórios contábeis por ela gerados, raramente acrescenta valor às atividades empresariais, representando quase sempre gastos obrigatórios para as organizações e mostrando-se incapaz de atender satisfatoriamente as

necessidades dos usuários (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2002; CARVALHO e NAKAGAWA, 2004). Isso implica em uma redefinição da atuação do profissional contábil, ou seja, o contador precisa desenhar e conduzir seu sistema de informação contábil em consonância com as reais necessidades de informações do usuário (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR E SILVA, 2002).

Parte do processo de gerenciamento da informação, a identificação das necessidades e requisitos de informação constitui a tarefa mais importante (McGEE e PRUSAK, 1994). Faz-se necessário que os contadores voltem sua atenção para esta etapa, objetivando identificar as necessidades informacionais dos gestores, para fornecer informações úteis e oportunas para as atividades de planejamento e controle e, conseqüentemente, retomar a relevância dos sistemas de contabilidade para as organizações (JOHNSON e KAPLAN, 1993). Para Guerreiro (1992), é preciso que os contadores se conscientizem que os gestores constituem uma classe especial de usuários da informação contábil, necessitando de informações adequadas para tomada de decisão.

De acordo com o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON (CVM, 1986), sobre a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade, os objetivos da Contabilidade devem ser aderentes, de alguma forma explícita ou implícita, àquilo que o usuário considera como elementos importantes para seu processo decisório. Não tem sentido ou razão de ser a Contabilidade como uma disciplina "neutra", que se contenta em perseguir esterilmente uma verdade ou beleza. A verdade da Contabilidade reside em ser instrumento útil para a tomada de decisões pelo usuário, tendo em vista a entidade (CVM, 1986; CFC, 1995). Ainda conforme a CVM (1986), uma forma prática de verificar se a Contabilidade está alcançando seus objetivos é pesquisar, periodicamente, qual o grau de utilização de demonstrações contábeis por parte de grupos de usuários para os quais, de antemão, se acredita que as demonstrações contábeis devessem ser de grande utilidade.

Santos (1998) comenta que a estrutura contábil não é eficiente no fornecimento de informações que possibilitem a avaliação do desempenho

econômico obtido nem a projeção de resultados futuros. Assim, segundo a autora, a Contabilidade, na sua incapacidade em desempenhar bem essas duas funções, acaba optando pelo que pode ser criticada sob vários aspectos, mas que sempre estará “objetivamente” suportada em transações efetivamente ocorridas e em documentos comprobatórios. No entanto, tal posicionamento parece ser inaceitável para as exigências atuais e futuras de seus usuários. Dessa forma, faz-se necessário que se incrementem as pesquisas nessa área e que os profissionais da Contabilidade se mobilizem para uma redefinição de seus princípios e normas e da imagem de realidade que a Contabilidade deseja espelhar (SANTOS, 1998).

Assim, diante das funções da Contabilidade de fornecer informações que possibilitem a avaliação do desempenho econômico obtido e a projeção de resultados futuros, registra-se que a maior ou menor utilização da informação contábil para fins de tomada de decisão organizacional é condicionada por certas características. Não obstante a existência da Resolução CFC nº 785/95 (Anexo A) e o Pronunciamento do Financial Accounting Standards Board – FASB sobre as características e atributos da informação contábil para ser útil e atender as necessidades dos usuários, um estudo dessa abordagem assume grande importância quando somado à identificação das potenciais divergências entre contadores e gestores quanto à informação contábil necessária para tomada de decisão organizacional. Assim, as principais contribuições potenciais do estudo proposto estão em: a) explorar as características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional, a partir da identificação das potenciais divergências entre contadores e gestores quanto à informação contábil adequada para tomada de decisão organizacional; b) disponibilizar às empresas um referencial para auxiliá-las no aprimoramento da informação contábil adequada para apoio à decisão; e c) disponibilizar os resultados da pesquisa à classe contábil para auxiliar na definição de melhorias nos informes contábeis aos gestores.

Assim, o presente estudo objetiva responder à seguinte questão de pesquisa: *Quais são as características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional, a partir da identificação das potenciais divergências entre contadores e gestores?*

Tendo em vista responder a esta questão de pesquisa, são propostos no capítulo seguinte os objetivos da pesquisa. No capítulo 3 é apresentada a revisão da literatura; no capítulo 4, o método de pesquisa; e no capítulo 5, uma reflexão final e as contribuições potenciais do estudo.

2 OBJETIVOS

Com base na questão de pesquisa foram elaborados os seguintes objetivos:

2.1 OBJETIVO GERAL

Definir as características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional, a partir da identificação das potenciais divergências entre contadores e gestores quanto à informação contábil necessária para tomada de decisão organizacional.

2.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

São estabelecidos os seguintes objetivos específicos:

- a) Analisar a documentação periódica entregue pelos contadores aos gestores;
- b) Identificar a informação contábil necessária para apoio à decisão dos gestores de acordo com os contadores;
- c) Identificar a informação contábil necessária para apoio à decisão de acordo com os gestores;
- d) Contrapor as opiniões de contadores e gestores em relação à informação contábil necessária para apoio à decisão.

3 REVISÃO DA LITERATURA

A Contabilidade tradicional, executada apenas para cumprir exigências legais, e os relatórios contábeis por ela gerados, raramente acrescenta valor às atividades empresariais, representando quase sempre gastos obrigatórios para as organizações e mostrando-se incapaz de atender satisfatoriamente as necessidades dos usuários (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR e SILVA, 2002; CARVALHO e NAKAGAWA, 2004). Isso implica em uma redefinição da atuação do profissional contábil, ou seja, o contador precisa desenhar e conduzir seu sistema de informações em consonância com as reais necessidades de informações do usuário (OLIVEIRA, PEREZ JUNIOR E SILVA, 2002), visando, com isso, redefinir a imagem de realidade que a Contabilidade deseja espelhar (SANTOS, 1998).

Assim, neste capítulo é descrita a função dos gestores nas organizações como tomadores de decisão. Neste contexto, a informação aparece como um recurso imprescindível para o processo decisório, representando para determinadas organizações uma verdadeira vantagem competitiva. Não obstante, para que a informação seja relevante para a tomada de decisão, deve ela revestir-se de certos atributos necessários.

É exposto que muitas decisões empresariais são baseadas, no mínimo em parte, em dados contábeis (MEIGS, JOHNSON e MEIGS, 1977). Assim, a Contabilidade, como a ciência responsável por todo o processo de mensuração, registro e comunicação dos fatos que envolvem a atividade empresarial (CARVALHO e NAKAGAWA, 2004), tem como principal função suprir de informação relevante os gestores, a fim de capacitá-los a alcançar os objetivos da organização com o uso eficiente de seus recursos (BEUREN, 2000).

3.1 A ATIVIDADE ADMINISTRATIVA E A INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Para Maximiano (2000) a administração é um processo de tomar decisões e realizar ações que compreende quatro processos principais interligados: planejamento, organização, direção e controle, cuja responsabilidade por esses processos é dos gestores (GUERREIRO, 1992).

De acordo com Freitas et al. (1997, p.43) “o trabalho do gerente dificilmente pode ser dissociado do processo decisório. Apesar desta importância, deve-se considerar o gerente como um indivíduo e, como tal, possuidor de características e limitações que dificultam a condução ótima deste processo”. Simon (1970) aponta que o indivíduo, enquanto membro da organização, é limitado: a) por sua capacidade, hábitos e reflexos que não pertencem ao domínio de sua consciência; b) por seus valores e conceitos de finalidade que o influenciam na tomada de decisões; e c) pela extensão do conhecimento das coisas relacionadas com o trabalho.

O processo decisório está presente no cotidiano das organizações em praticamente todos os momentos. Os decisores procuram amenizar os riscos de suas ações munindo-se de dados e informações que possam auxiliá-los (Paiva, 2000).

Para Simon (1970), as decisões são descrições de um futuro estado das coisas, podendo essa descrição ser verdadeira e falsa, num sentido estritamente empírico. Por outro lado, elas possuem, também, uma qualidade imperativa, pois selecionam um estado de coisas futuro em detrimento de outro e orientam o comportamento rumo à alternativa escolhida.

Albanese (1981) aponta que uma decisão representa a escolha de uma alternativa entre várias. No contexto das decisões administrativas, é útil reconhecer que a decisão representa apenas uma fase de um processo que inicia com o reconhecimento do problema e termina com a implementação e o controle.

A tomada de decisões pressupõe (BIO, 1989):

- grau de autoridade (e a conseqüente responsabilidade) por determinado assunto seja conhecido e;
- haja disponibilidade de informações adequadas para a decisão.

A importância da tomada de decisão na organização é bastante clara e pode ser percebida empiricamente em qualquer análise organizacional (FREITAS et al., 1997). Para os autores, esta relação é tão estreita que é impossível pensar a organização sem a ocorrência constante do processo decisório, pois as atividades realizadas na empresa, nos seus diversos níveis hierárquicos, são essencialmente atividades de tomada de decisão e resolução de problemas.

Não obstante, Paiva (2000) destaca que a tomada de decisão é um processo complexo, pois a mesma não se dá apenas com base em informações, mas recebe influência de fatores de natureza subjetiva como emoção, sentimentos e intuição. Conforme a autora, além desses, vários outros fatores estão presentes no processo decisório, tais como cultura organizacional, normas, personalidade, valores e crenças pessoais, posição ocupada na estrutura organizacional e tempo para decisão.

As decisões dentro da organização podem, entre outras formas, ser classificadas quanto à atividade administrativa a que elas pertencem, segundo três níveis (ANTHONY *apud* FREITAS et al., 1997):

- **Nível operacional:** significando o uso eficaz e eficiente das instalações existentes e de todos os recursos para executar as operações; a decisão no nível operacional é um processo pelo qual se assegura que as atividades operacionais serão bem desenvolvidas; o controle operacional utiliza procedimentos e regras preestabelecidas de decisões; a grande parte das decisões são programáveis e os procedimentos a serem seguidos são geralmente muito estáveis; as decisões operacionais e suas ações geralmente resultam em uma resposta imediata;

- **Nível tático:** englobando a aquisição genérica de recursos e as táticas para a aquisição, localização de projetos e novos produtos. As decisões no nível tático são normalmente relacionadas com o controle administrativo e são utilizadas para decidir sobre as operações de controle, formular novas regras de decisão que irão ser aplicadas por parte do pessoal de operação e designação de recursos; neste nível são necessárias informações sobre o funcionamento planejado (normas, expectativas, pressupostos), variações a partir de um funcionamento planejado, a explicação destas variações e a análise das possibilidades de decisão no curso das ações;
- **Nível estratégico:** englobando a definição de objetivos, políticas e critérios gerais para planejar o curso da organização; o propósito das decisões no nível estratégico é desenvolver estratégias para que a organização seja capaz de atingir seus macro objetivos; as atividades neste nível não possuem um período com ciclo uniforme; estas atividades podem ser irregulares, ainda que alguns planos estratégicos se façam dentro de planejamentos anuais ou em períodos preestabelecidos.

Para O'Brien (2002) as decisões tomadas no nível operacional tendem a ser mais estruturadas, as tomadas no nível tático mais semi-estruturadas e as tomadas no nível estratégico, mais não-estruturadas. O autor ainda destaca que nas decisões estruturadas, as características da informação são: pré-especificadas, programadas, detalhadas, freqüentes, históricas, internas e de foco estreito; já nas decisões de nível estratégico, as características da informação são: especiais, não-programadas, resumidas, infreqüentes, antecipadoras, externas e de perspectiva ampla.

Outro aspecto importante na tomada de decisão refere-se à previsibilidade da necessidade de se tomar a decisão. Algumas decisões são repetitivas, acontecendo, inclusive, em um determinado ciclo de tempo. Outras acontecem inesperadamente. Ao constatar esta característica, Simon *apud* Freitas et al. (1997) distinguiu dois tipos de decisão: as programadas e as não-programadas, mas

ressalta, que as decisões não são tipos distintos, mas um todo contínuo, onde são encontradas decisões altamente programáveis, em uma extremidade, e decisões não-programáveis, na outra.

3.1.1 Dado e Informação

“As informações e o conhecimento que se relacionam com as decisões surgem em vários pontos da organização” (SIMON, 1970, p.162). Não obstante, a maioria das organizações requerem informações adicionais em complementação às informações que normalmente recebem no decurso de suas atividades normais. Essas informações são de dois tipos: externas, obtidas de fontes fora da organização; e internas, obtidas dentro da própria organização.

Não obstante, os termos dados e informações são usados indistintamente, quando na verdade têm conceitos diferentes (FREITAS et al., 1997). Dados podem ser entendidos como registros ou fatos em sua forma primária, não necessariamente físicos – uma imagem guardada na memória também é um dado. Quando esses registros ou fatos são organizados ou combinados de forma significativa, eles se transformam em informação (BEAL, 2004).

A informação não se limita a dados coletados; na verdade, informação são dados coletados, organizados, ordenados, aos quais são atribuídos significados e contexto (McGEE e PRUSAK, 1994). No entanto, a distinção entre dados e informação não se baseia no conteúdo de uma dada gama de caracteres. Baseia-se mais na sua relação com a decisão requerida. Se não se sabe com antecedência que tipo de decisão será tomada, o que exatamente é preciso, então cada parte do dado poderia, às vezes, ser considerada uma informação (GOLDRATT, 1991). Conforme o autor, talvez se deve definir informação não apenas como “o dado requerido para responder a uma pergunta”, mas como “a resposta à pergunta feita”, ou seja, definir informação como resposta à pergunta feita significa que a informação não é a entrada para o processo de decisão, e sim o resultado deste.

Segundo Davis e Olson (1987) os termos dado e informação com frequência são usados em formas intercambiais, porém a distinção reside no fato de que os dados elementares são a matéria-prima processada para prover a informação. A informação tem valor dentro de um contexto específico da tomada de decisão; também tem valor dentro de um contexto de decisões e ações futuras.

A informação tem sua origem na coleta de dados, que são organizados e recebem significado específico de acordo com um contexto delimitado. Isso implica na necessidade de delimitação inicial do problema, o que servirá de base para identificar as informações pertinentes a serem selecionadas, dentre as já disponíveis na empresa, ou, em não existindo, buscar dados em outras fontes, fora da organização, e transformá-los em informação útil, entendida como aquela que atender às necessidades do usuário (BEUREN, 2000; GUERREIRO, 1992).

3.1.2 O processo de gerenciamento da informação: identificando as necessidades de informação

Devido ao fracasso dos níveis executivos em concentrar-se em questões relativas à informação, poucas organizações têm conhecimento das informações que já possuem e das que precisam (McGEE e PRUSAK, 1994). Conforme os autores, identificar as necessidades e os requisitos de informação constitui a tarefa mais importante dentro do processo de gerenciamento da informação, devido à complexidade, inconstância, rapidez e total imprevisibilidade do mundo dos negócios, que obrigam a que as necessidades de informação dos executivos sejam tão variadas como os fatores que influenciam a sua organização. Além disso, para Davenport (2000), o processo de gerenciamento da informação depende dos interesses, dos problemas e do setor de cada organização.

McGee e Prusak (1994) alertam que oferecer aos executivos enormes documentos impressos ou acesso a um banco de dados extremamente amplo sem indicar atalhos e instruções que facilitem uma resposta rápida não é um enriquecimento às informações, mas um obstáculo.

Segundo Davenport (2000, p.176) “determinar as exigências da informação é um problema difícil, porque envolve identificar como os gerentes e funcionários percebem seus ambientes informacionais”. O entendimento do assunto passa por várias perspectivas – política, psicológica, cultural, estratégica – e as ferramentas correspondentes, como avaliação individual e organizacional.

Na identificação de necessidades de informação, o profissional da informação deve observar duas características de grande valor, seja na fase de elaboração da estratégia empresarial ou em sua execução, que se consubstanciam na variedade de informações necessárias e na disponibilidade das mesmas (BEUREN, 2000). A variedade refere-se ao número de fontes de dados que deverão ser abrigadas pelo sistema, para gerar uma informação estratégica, que devem ser tão variada quanto o ambiente que o sistema busca interpretar. Na disponibilidade de informações necessárias observa-se que os gestores nem sempre têm o conhecimento que se deseja sobre a dimensão dessa questão, pois não têm a menor idéia de se essa informação existe, dentro ou fora da empresa, e, se existe, se pode ser obtida, colocada no sistema ou fornecida em tempo hábil (McGEE e PRUSAK, 1994; BEUREN, 2000).

Segundo Davenport (2000, p.177), o procedimento mais comum para determinar as exigências informacionais é questionar o gestor sobre que tipo de dados ele precisa, ou quais são seus “fatores essenciais para o sucesso”, e que informações são necessárias para monitorar cada um desses fatores.

De acordo com ACKOFF *apud* BIO (1989, p.123):

Para um administrador saber de que informações tem necessidade é preciso que esteja ciente de cada tipo de decisão que deve tomar (e realmente toma) e ter um modelo adequado de cada tipo. Raramente essas condições são satisfatórias. Muitos administradores têm algumas noções de pelo menos alguns dos tipos de decisões que lhes cabe tomar. As suas noções, porém, tendem a ser fundamentalmente deficientes em decorrência de um princípio importante de economia científica: quanto menos se sabe a respeito de um fenômeno, maior é o número de variáveis exigidas para explicá-lo. Portanto, o administrador que não compreende o fenômeno que controla procura proteger-se e, em relação a informações, ele quer “tudo”.

Kotler e Armstrong (1998) apresentam alguns conceitos relacionados com a identificação das necessidades de informação em sistemas de informações de marketing. Segundo os autores (1998, p.73), “um bom sistema de informações de marketing equilibra e concilia o que os profissionais de marketing gostariam de obter com o que eles realmente necessitam, e com o que é possível oferecer”.

Para descobrir quais as informações que os gerentes gostariam de obter, Kotler e Armstrong (1998, p.75) sugerem as seguintes questões:

1. Que tipo de decisões você toma normalmente?
2. De que tipo de informações você precisa para tomar essas decisões?
3. Que tipo de informações úteis você obtém normalmente?
4. Que tipo de informações você gostaria de obter que não está obtendo?
5. Que tipo de informações você obtém hoje das quais não necessita?
6. Que informações você gostaria de obter diariamente? Semanalmente? Mensalmente? Anualmente?
7. Sobre que tópicos você gostaria de se manter informado?
8. Que bancos de dados seriam de utilidade para você?
9. Que tipos de programas de análise de dados você gostaria de ter?
10. Quais seriam os quatro aprimoramentos mais úteis a serem feitos no atual sistema de informações?

Conforme os autores, os gerentes nem sempre necessitam de todas as informações que solicitam, e às vezes não pedem aquelas de que realmente necessitam. Além disso, alguns gerentes solicitam informações antes de refletirem cuidadosamente sobre o que estão realmente necessitando.

Kotler e Armstrong (1998) salientam que os custos de obter, processar, armazenar e divulgar as informações podem crescer rapidamente. Assim, a

empresa deve decidir se os benefícios trazidos por uma informação valem os custos de providenciá-la. No entanto, tanto o valor da informação quanto se custo são, em geral, difíceis de mensurar. A informação em si não tem valor; seu valor origina-se do emprego que lhe é dado.

Segundo Aquino e Santana (1992), o entendimento das necessidades dos usuários de informações obriga a que primeiro se coloque a questão da “intensidade”. Pode ser necessária apenas uma percepção sobre a entidade objeto das informações, caso em que existe necessidade de apenas um conjunto de informações sumárias. Na medida que a intensidade aumenta, um outro nível será necessário para identificar com mais precisão o objetivo do usuário das informações.

3.1.3 A Informação contábil

Para Marion (1988), a Contabilidade representa um instrumento que auxilia a administração a tomar decisões. Na verdade, ela coleta todos os dados econômicos, mensurando-se monetariamente, registrando-os e sumarizando-os em forma de relatórios ou comunicados, que contribuem sobremaneira para tomada de decisões.

Num sistema contábil, os eventos econômicos são as fontes básicas da informação contábil; o contador atua como transmissor, observando estes eventos e codificando-os para transmitir a informação através dos relatórios contábeis. Segundo Simon (1970), “a informação contábil tornou-se um instrumento importante de que dispõe o administrador para rever suas atividades”. Para Meigs, Johnson e Meigs (1977) as informações contábeis são úteis em todas as áreas de controle gerencial: planejamento, ação, controle e avaliação.

Segundo Meigs, Johnson e Meigs (1977), a Contabilidade representa um processo pelo qual a rentabilidade e a solvência de uma empresa podem ser medidos, bem como supre necessidades de informações para a tomada de decisão, que possibilita à administração guiar a empresa em direção à

rentabilidade e solvência. Os autores salientam que a Contabilidade é um meio de mensurar os resultados das transações empresariais e comunicar informações financeiras.

Segundo a CVM (1986), a Contabilidade é uma ciência nitidamente social quanto às suas finalidades, pois, em última análise, através de suas avaliações do progresso das entidades, propicia um melhor conhecimento das configurações de rentabilidade e financeiras, e, indiretamente, auxilia os acionistas, os tomadores de decisões, os investidores a aumentar a riqueza da entidade.

A Contabilidade classifica-se em Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial. A Contabilidade Financeira é a contabilidade geral, necessária a todas as empresas, que fornece informações básicas aos seus usuários e é obrigatória para fins fiscais (Marion, 1988). Para Atkinson et al. (2000), a Contabilidade financeira lida com a elaboração e a comunicação de informações econômicas de uma empresa dirigidas a uma clientela externa: acionistas, credores, entidades reguladoras e autoridades governamentais tributárias. A informação contábil financeira comunica aos agentes externos as consequências das decisões e das melhorias dos processos executadas por administradores e funcionários. A Contabilidade de custos está voltada para o cálculo e a interpretação dos custos dos bens fabricados ou comercializados, ou dos serviços prestados pela empresa (MARION, 1988) e a Contabilidade gerencial representa o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresa (ATKINSON et al, 2000). Para os autores (2000, p.36) “a informação gerencial contábil é uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Para Marion (1988), a Contabilidade gerencial está voltada para fins internos e procura suprir os gerentes de um elenco maior de informações, exclusivamente para tomada de decisões. Conforme o autor, diferencia-se das contabilidades anteriores, pois não se prende aos princípios tradicionais aceitos pelos contadores.

Para Atkinson et al. (2000, p.45), “informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais diferentes – controle operacional, custeio do produtos e do cliente, controle administrativo e controle estratégico”. Padoveze (1999) destaca que o atual foco das pesquisas sobre a missão das entidades empresariais está centrado no conceito de criação de valor, associando dentro do mesmo escopo o processo de informação gerado pela Contabilidade para que as entidades cumpram adequadamente sua missão.

A função da informação contábil gerencial no controle operacional consiste em fornecer informação sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas; no custeio do produto e do cliente, mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes; no controle administrativo, fornece informação sobre o desempenho dos gerentes e de unidades operacionais; e no controle estratégico, fornece informação sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas (ATKINSON et al, 2000).

Assim, o que se depreende destes conceitos sobre Contabilidade é que seu objetivo básico é prover informações úteis para a tomada de decisão organizacional. Entretanto, conforme destaca Santos (1998), tais informações teriam que ser úteis para prever, comparar, avaliar a capacidade de uma empresa em gerar riqueza futura e julgar a habilidade do administrador em utilizar os recursos da empresa com eficiência no atendimento de seu objetivo principal. Neste sentido, o Contador pode identificar a melhor forma de contribuir para que a organização alcance seus objetivos, a partir do conhecimento das variáveis que influenciam o processo decisório nas organizações (PAIVA, 2000). Além disso, para que a informação contábil atinja seu objetivo de ter utilidade na tomada de decisões, terá que estar revestida de algumas características, que serão definidas a seguir.

3.1.3.1 Características da Informação Contábil

O *Financial Accounting Standards Board* – FASB, no *Statement of Financial Accounting Concepts*, nº 2 (FASB, 1980), apresenta as características

hierárquicas da informação contábil. O propósito deste relatório é examinar as características da informação contábil que torna a informação útil, e podem ser examinadas de acordo com uma hierarquia conforme sua utilidade para a tomada de decisão (Figura 1). Conforme Paulo (2002), nesta hierarquia são identificadas as qualidades (ou características) primárias e secundárias para se ter uma informação útil, observando uma Restrição Geral que é a análise da Relação Custo-Benefício da informação contábil, a Compreensibilidade como característica do usuário e a Materialidade da informação como limites de Reconhecimento. As qualidades primárias são a Relevância e a Confiabilidade; enquanto que as qualidades secundárias são a Comparabilidade, a Uniformidade e a Consistência.

A Materialidade é um conceito permeável que se relaciona às características, especialmente a Relevância e à Confiabilidade. A Materialidade e a Relevância são definidas em termos de influência ou diferença para um responsável pelas decisões, mas os dois termos podem ser distintos (FASB, 1980). A Materialidade é considerada como Limite de Reconhecimento; entretanto, os conceitos de Materialidade e Relevância não podem ser confundidos, pois algo por ser material quanto ao valor, isoladamente considerado, e irrelevante, embora tal condição seja rara; entretanto, um valor de certo atributo pode ser pequeno em si, sendo caracterizado imaterial, mas relevante quanto às tendências que possa apontar (PAULO, 2002).

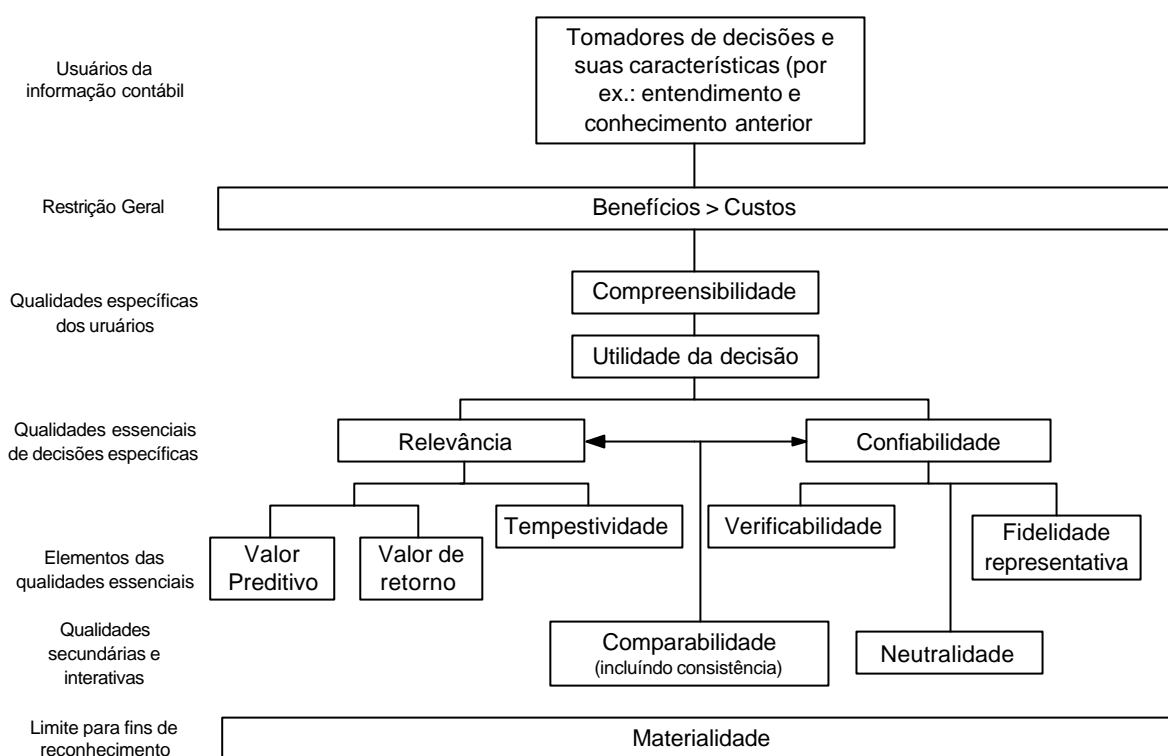


Figura 1 - Características qualitativas da informação contábil

Fonte: FASB, 1980, p.20.

A Compreensibilidade é derivada da combinação das características dos usuários e as características da informação, servindo de “elo” de ligação entre os tomadores de decisão e a informação contábil (SCHROEDER *apud* PAULO, 2002).

A Relação Custo-Benefício constitui restrição geral da informação, cujo benefício derivado da informação contábil deverá exceder ao seu custo, sendo assim, antes de preparar e divulgar a informação financeira, os benefícios e custos da informação devem ser comparados (FASB *apud* PAULO, 2002). Não obstante, Hendriksen e Breda *apud* Paulo (2002) alertam que é extremamente difícil fazer uma análise custo-benefício de informações contábil.

Segundo Paulo (2002), o FASB aborda as qualidades primárias como sendo as características mais importantes de uma informação contábil, a qual se tornará útil quando trazer um benefício ao seu usuário e, para que a informação seja útil, deve ser revestida, também, da característica da Relevância e Confiabilidade. Uma informação é relevante para a tomada de decisão, quando

esta faz diferença para o tomador da decisão na sua habilidade para prever eventos, confirmar ou corrigir expectativas.

De acordo com a Figura 1, o FASB destaca três características da informação Relevante: a) Valor Preditivo: a informação relevante aumenta a possibilidade de prever os resultados de eventos futuros. Santos (1998), destaca que valor preditivo tem valor como *input* num processo preditivo, e não, valor diretamente como uma predição. b) Valor de retorno: a informação relevante desempenha um papel importante em termos de confirmação ou correção de expectativas anteriores, a informação à respeito do resultado de uma decisão, freqüentemente, é um dado crucial para a tomada de decisão seguinte; e c) Tempestividade: a informação relevante deve estar disponível antes de perder sua capacidade de influenciar a decisão, ou seja, deve estar disponível no momento certo (PAULO, 2002).

Do outro lado, para que a informação atinja a Confiabilidade deve ter as seguintes características: a) Verificabilidade: a capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se pretende representar, ou que o método de mensuração foi utilizado sem erro ou julgamento pessoal; b) Neutralidade: é a tendência de uma medida para situar-se mais de um lado do que representa, em lugar de ter igual possibilidade de ficar de qualquer um dos lados; e c) Fidelidade de representação: refere-se à correspondência entre uma medida ou descrição e o objeto ou evento econômico que ela pretende representar (PAULO, 2002).

Como qualidade secundária tem-se a Comparabilidade, que compreende as características de Uniformidade e Consistência. Na Comparabilidade a utilidade da informação é significativamente ampliada quando apresentada de maneira que permita comparar uma entidade à outra, ou à mesma entidade em outras datas (PAULO, 2002). A Comparabilidade interage com a Relevância e a Confiabilidade para contribuir para a utilidade da informação (SANTOS, 1998). Quanto à Uniformidade subentende-se que eventos iguais são representados de maneira idêntica, enquanto que a Consistência tem sido usada como referência ao uso dos

mesmos procedimentos contábeis por uma dada empresa ou entidade contábil de um período para outro (PAULO, 2002). Conforme o autor, a Consistência não deve ser usada para impedir a adoção de um método que proporcione informação mais precisa ou útil à tomada de decisão.

Segundo Santos (1998), embora a informação contábil tenha que ser simultaneamente confiável e relevante para ser útil, na maioria das vezes tais funções não podem ser igualmente maximizadas, pois têm características intrínsecas. Segundo a autora a informação contábil terá que combinar tais características em algum nível, sendo possíveis combinações em graus variados, mas não a ponto de renunciar completamente a uma delas em favor da outra.

No Brasil, segundo o enunciado da Deliberação CVM nº 29/86 as características como evidenciação ou de divulgação (*disclosure*) e de prevalência da essência sobre a forma cada vez mais de firmam como próprias da Contabilidade, dados seus objetivos específicos. Em relação à evidenciação, tem-se exigências no sentido de maior detalhamento das informações; e quanto à prevalência da essência ao invés da forma, a CVM (1986) alerta que a Contabilidade possui grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar.

Paulo (2002) comenta que a Estrutura Conceitual Básica da Contabilidade editada pela CVM em (Deliberação nº 29/86) não tratou explicitamente sobre a Relação Custo-Benefício, embora no corpo sobre Materialidade, seja mencionada. Igualmente ocorre com a Compreensibilidade da informação, que a Deliberação CVM nº 29/86 não contempla, enquanto que a Estrutura Conceitual do FASB tem a devida preocupação com a inteligibilidade da informação frente ao usuário.

Além disso, destaca-se que em 28 de julho de 1995, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu sua Resolução CFC nº 785, que trata das características das informações contábeis (Anexo A). Algumas características do FASB são abordadas

nesta Resolução, como confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.

Belkaoui apud Paulo (2002 p.90) comenta que:

As características qualitativas das demonstrações financeiras devem ser baseadas amplamente nas necessidades dos usuários das demonstrações. Informação deve ser livre quando possível de qualquer tendência do elaborador. Nas tomadas de decisões, usuários não devem somente entender a informação apresentada, mas também deve ser capaz de avaliar sua confiabilidade e comparar com informações sobre oportunidades alternativas e experiências anteriores. Em todos os casos, informação é mais útil se acentuada de substância econômica em lugar de forma técnica.

Este aspecto é corroborado por Santos (1998), pois, segundo a autora, a escolha da combinação satisfatória das características da informação contábil depende das necessidades dos usuários, e a existência de diferentes usuários pressupõem diferentes preferências. Assim, este é um problema do qual a Contabilidade em sua função de bem informar não pode fugir e, na sua incapacidade de atender às expectativas de cada tipo de usuário, acaba por optar pelo fornecimento de um conjunto básico de informações, que pressupõe ser útil para a maioria dos usuários. Além disso, Santos (1988) ainda alerta que talvez a insatisfação pelos usuários decorra do fato de a Contabilidade, apesar de sua pretensão de fornecer informações de valor preditivo, acaba gerando apenas dados inúteis sobre o passado, que não conseguem ser, nem mesmo, indicadores da situação econômica atual.

Conforme a CVM (1986), uma forma prática de verificar se a Contabilidade está alcançando seus objetivos é pesquisar, periodicamente, qual o grau de utilização de demonstrações contábeis por parte de grupos de usuários para os quais, de antemão, se acredita que as demonstrações contábeis devessem ser de grande utilidade.

3.2 ASPECTOS QUE LEVAM À DIVERGÊNCIA ENTRE CONTADORES E GESTORES EM RELAÇÃO À INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Para Marion (1988) a função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da Contabilidade para tomada de decisões. O autor, no entanto, ressalta que no Brasil, em alguns segmentos da economia, principalmente na pequena empresa, a função do contador foi distorcida, estando voltada exclusivamente para satisfazer às exigências do fisco.

Para Meigs, Johnson e Meigs (1977), muitas decisões empresariais são baseadas, no mínimo em parte, em dados contábeis. Contudo, as necessidades de informação dos gestores freqüentemente diferem materialmente dos dados coletados nos registros contábeis. Para Johnson e Kaplan (1993) os sistemas de contabilidade gerencial estão deixando de fornecer informações úteis e oportunas para as atividades de controle de processos, avaliação do custos dos produtos e avaliação de desempenho dos gerentes.

Assim, as informações de contabilidade gerencial, condicionadas pelos procedimentos e pelo ciclo do sistema de informes financeiros da organização, são atrasadas demais, agregadas demais e distorcidas demais para que sejam relevantes para as decisões de planejamento e controle dos gerentes (JOHNSON e KAPLAN, 1993). De acordo com os autores, com sua ênfase crescente na realização dos objetivos trimestrais e anuais de lucratividade, os sistemas contábeis internos pouco se detêm na produção de um informe mensal de lucratividade. E, apesar dos consideráveis recursos dedicados ao cômputo do resultado trimestral ou mensal, tal número não mede o aumento ou diminuição real do valor econômico ocorrido durante o período. Neste mesmo sentido, Santos (1998) comenta que a estrutura contábil, não é eficiente no fornecimento de informações que possibilitem a avaliação do desempenho econômico obtido nem a projeção de resultados futuros. Como conseqüências têm-se (JOHNSON e KAPLAN, 1993).

1. informes da contabilidade gerencial são de pouca valia para os gerentes operacionais, no seu empenho de reduzir custos e melhorar a

produtividade. Ao não propiciarem informações oportunas e detalhadas sobre o rendimento dos processos, o sistema de contabilidade gerencial não apenas deixa de fornecer informação relevante para os gerentes, como também desvia sua atenção de fatores críticos para o desempenho da produção.

2. sistema de contabilidade gerencial tampouco consegue fornecer custos precisos dos produtos. Os custos são distribuídos pelos produtos por medidas simplistas e arbitrárias, normalmente baseados na mão-de-obra direta, e que não representam as demandas de cada produto sobre os recursos da empresa. Ainda que métodos simplistas de avaliação dos custos de produtos sirvam para as necessidades dos informes financeiros – os métodos geram valores para estoques e custo dos produtos vendidos satisfatórios para os informes externos e as necessidades de auditoria – os métodos sistematicamente condicionam e distorcem os custos de produtos individuais. Quando tais informações distorcidas representam os únicos dados disponíveis sobre os “custos dos produtos”, existe o perigo de decisões equivocadas na fixação do preço dos produtos, no suprimento de produtos, no *mix* de produtos e nas respostas aos produtos rivais.
3. os horizontes dos gerentes se restringem ao ciclo de curto prazo do demonstrativo mensal de lucro e perdas. Assim, demonstrativos contábeis mensais dentro de práticas obrigatórias nos informes externos podem sinalizar lucros maiores, mesmo que a saúde econômica de longo prazo da empresa tenha sido comprometida.

Diante de papéis vitais nas informações de planejamento e controle e na comunicação, o sistema de contabilidade gerencial da organização é um componente necessário na estratégia da empresa de alcançar o sucesso competitivo (JOHNSON e KAPLAN, 1993). Conforme os autores, um sistema de contabilidade gerencial eficaz não irá garantir, por si só, o sucesso de uma empresa. Por outro lado, um sistema de contabilidade gerencial ineficaz pode

solapar o desenvolvimento de novos produtos, o aperfeiçoamento dos processos e esforços de comercialização. Gerentes que acabam por não reconhecer um sistema inadequado, confiam equivocadamente nele para informações de controle gerencial e decisões sobre produtos.

Neste sentido, Santos (1998) salienta que a Contabilidade, na sua incapacidade em desempenhar bem as funções de fornecimento de informações que possibilitem a avaliação do desempenho econômico obtido e a projeção de resultados futuros, acaba optando pelo que pode ser criticada sob vários aspectos, mas que sempre estará “objetivamente” suportada em transações efetivamente ocorridas e em documentos comprobatórios. No entanto, segundo a autora, tal posicionamento parece ser inaceitável para as exigências atuais e futuras de seus usuários.

Por outro lado, considerando que a contabilidade se caracteriza como um processo de comunicação, e que a eficácia de qualquer processo de comunicação exige, entre outras coisas, que os produtores da informação e seus destinatários atribuam os mesmos significados aos códigos lingüísticos utilizados, há de se admitir que o aprimoramento do potencial de evidenciação dos demonstrativos contábeis requer pelo menos uma avaliação periódica do grau de compreensibilidade da terminologia empregada pela contabilidade (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001). Para os autores, uma comunicação significativa de informações contábeis exige, entre outras coisas, que os responsáveis por sua preparação e aqueles que irão utilizá-los atribuam aproximadamente o mesmo significado para os símbolos adequados.

O entendimento das informações contábeis constitui requisito essencial para que as mesmas sejam utilizadas adequadamente no processo decisório (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001). Para os autores, por desconhecer muitos termos empregados na evidenciação contábil ou por lhes atribuir significados diferentes daqueles que o contador normalmente pretende transmitir, o usuário acaba por não aproveitar adequadamente tais informações como instrumento de apoio ao processo decisório. O termo evidenciação aqui empregado implica em revelar algo

sobre uma organização para um usuário capaz de compreender este tipo de informação (AQUINO e SANTANA, 1992). “Assim, na área contábil, a dificuldade de ordem semântica se manifesta quando o significado que o contador pretende atribuir a termos e expressões veiculados nas demonstrações contábeis se distanciam daquele que realmente lhe é atribuído pelos respectivos destinatários” (DIAS FILHO e NAKAGAWA, 2001, p.45). Para os autores, o importante não é transmitir a maior quantidade possível de informação, mas fornecer a informação necessária, de forma compreensível, numa relação custo/benefício, para que o usuário possa alcançar melhores resultados no processo decisório.

Por fim, destacam-se os resultados de um estudo realizado com pequenas empresas em Portugal quanto ao uso da informação contábil nas decisões financeiras (NUNES e SERRASQUEIRO, 2004), que permitem verificar que os gestores de empresas com contabilidade interna atribuem maior importância à informação contábil, tanto para decisões estratégicas como operacionais. Esse fato, segundo as autoras, poderá indicar que, quando a contabilidade é feita externamente, a principal finalidade da sua elaboração pode ser para propósitos fiscais e legais.

Este capítulo apresentou o referencial teórico, por meio de pesquisa bibliográfica. No próximo capítulo será abordado o método de pesquisa proposto para atingir os objetivos do presente estudo.

4 MÉTODO DE PESQUISA

Neste capítulo apresenta-se a metodologia a ser utilizada para a realização da pesquisa. São apresentadas duas abordagens metodológicas, sendo a primeira caracterizada por entrevistas semi-estruturadas e análise de documentos, e, a segunda, por estudos de casos múltiplos.

4.1 PROPOSTA 1 – ENTREVISTAS SEMI-ESTRUTURADAS

O presente estudo, de caráter exploratório e qualitativo, utilizar-se-á do método de coleta de dados de entrevistas semi-estruturadas e análise de documentos. A técnica da entrevista semi-estruturada se caracteriza por um conjunto de perguntas ou questões definidas em um roteiro flexível em torno de um ou mais assuntos do interesse de uma pesquisa para elucidação do seu objeto (TRIVINOS, 1995).

A partir da revisão da literatura serão construídos os roteiros de entrevista, um para contadores e outro para gestores.

A coleta de dados realizar-se-á mediante análise da documentação e entrevistas semi-estruturadas. Na análise da documentação será verificada a documentação periódica entregue pelos contadores aos gestores, objetivando melhor compreender o fenômeno e complementar o instrumento de pesquisa. Quanto às entrevistas, estas serão gravadas e transcritas pela própria pesquisadora.

A unidade de análise da pesquisa são os indivíduos, representados por contadores e gestores. Serão definidos, por conveniência, 5 (cinco) contadores responsáveis por empresas de serviços contábeis, localizados em diferentes regiões do Rio Grande do Sul. Esses contadores indicarão 2 (duas) empresas

clientes, com base no critério de maior representatividade no faturamento do escritório contábil. Nestas empresas clientes serão entrevistados 3 (três) gestores, totalizando 30 gestores e 5 contadores a serem entrevistados.

A análise dos resultados será qualitativa, por meio de comparação dos dados obtidos entre si e interpretação dos mesmos à luz da teoria.

4.2 PROPOSTA 2 – ESTUDOS DE CASOS MÚLTIPLOS

O presente estudo de caráter exploratório e qualitativo utilizar-se-á do método de estudos de casos múltiplos.

O método de estudo de caso caracteriza-se como uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos (YIN 2001). Para Benbasat et al. (1987), as principais características de um estudo de caso são: o fenômeno é estudado no contexto onde ocorre; os dados são coletados mediante múltiplos meios; a complexidade da unidade é intensivamente estudada; estudos de caso são apropriados para estudos exploratórios; estudos de caso são apropriados quando se deseja responder questões do tipo “como” e “por que” (BENBASAT et al., 1987; YIN, 2001).

Estudos de casos múltiplos são apropriados quando o objetivo da pesquisa é descritiva, construção de teoria ou testar teoria. Além disso, estudos de casos múltiplos permitem análise cruzada de casos e da extensão da teoria e produzem resultados de pesquisa mais gerais (BENBASAT et al., 1987).

Para Yin (2001, p.72) “cada caso em particular consiste em um estudo completo, no qual se procuram provas convergentes com respeito aos fatos e às conclusões para o caso. Além disso, “cada caso deve servir a um propósito específico dentro do escopo global da investigação” (YIN, 2001 p.68).

Para Yin (2001), subjacente ao uso de estudos de casos múltiplos está a lógica da replicação, ou seja, cada caso deve ser cuidadosamente selecionado de forma a prever resultados semelhantes (replicação literal); ou produzir resultados contrastantes apenas por razões previsíveis (replicação teórica).

A partir da revisão da literatura serão construídos os roteiros de entrevista, um para contadores e outro para gestores. Por meio de entrevista pessoal e individual, um pré-teste será realizado com um contador e três gestores em uma das empresas objeto do estudo, visando construir os instrumentos de pesquisa, um para contadores e outro para gestores. O pré-teste a ser realizado terá caráter de estudo piloto, que, de acordo com Yin (2001), auxilia o pesquisador a determinar a unidade de análise apropriada, a refinar o instrumento de coleta de dados, e/ou familiarizar o pesquisador com o fenômeno. Após o pré-teste, será elaborado o protocolo para os estudos de casos múltiplos. Segundo Yin (2001), um protocolo para o estudo de caso é mais do que um instrumento. O protocolo contém um instrumento, mas também contém os procedimentos e as regras gerais que deveriam ser seguidas ao utilizar o instrumento. É desejável possuir um protocolo para o estudo de caso em qualquer circunstância, mas é essencial em um projeto de estudos de casos múltiplos.

A coleta de dados realizar-se-á mediante análise da documentação, entrevistas e observação direta. Na análise da documentação será verificada a documentação periódica entregue pelos contadores aos gestores, objetivando melhor compreender o fenômeno e complementar o protocolo. As entrevistas serão realizadas com o contador e três gestores de cada uma das empresas e a observação direta por meio da verificação de informações adicionais sobre o tema estudado (YIN, 2001). As entrevistas serão gravadas e transcritas pela própria pesquisadora.

A unidade de análise da pesquisa são as grandes empresas do Vale do Taquari, de segmentos variados, com setor de contabilidade estruturado internamente e contador atuando dentro da empresa. Serão entrevistados os

contadores e os gestores destas empresas, representando um contador e três gestores por empresa, de áreas distintas.

A definição da região é por conveniência e os casos representam grandes empresas do Vale do Taquari, cujo critério será a colocação no ranking das maiores empresas considerando o Valor Adicionado de ICMS exercício 2003, cuja relação é divulgada pela Fazenda Estadual. Dentre as potenciais empresas para a realização dos estudos de casos múltiplos cita-se: Avipal S/A, Florestal Alimentos S/A, Bebidas Fruki, Importadora e Exportadora de Cereais S/A, Brasilata S/A Embalagens Metálicas, Elegê Alimentos S/A, Certel – Cooperativa de Eletrificação Teutônia, Cooperativa Languiru, Cooperativa dos Suinocultores de Encantado – Cosuel, Fontana S/A, Baldo S/A, Wallerius do Brasil Ltda, Curtume Aimoré S.A.. A definição dos casos será de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 10 (dez).

A triangulação dos dados ocorrerá pelo uso de várias fontes de evidências nos estudos de caso, permitindo o desenvolvimento de linhas convergentes de investigação, ou seja, várias fontes de evidências fornecendo várias avaliações do mesmo fenômeno (YIN, 2001). Por meio da utilização de fontes múltiplas de evidências, estar-se-á efetuando o teste de validade do constructo (YIN, 2001).

O uso do protocolo de pesquisa permite documentar os procedimentos do estudo de caso, de forma a dar confiabilidade ao estudo (YIN, 2001).

A análise dos resultados será qualitativa, por meio de comparação dos dados obtidos entre si e interpretação dos mesmos à luz da teoria.

4.3 CARACTERÍSTICAS E VANTAGENS E DESVANTAGENS DAS PROPOSTAS

A Figura 2 apresenta as características das duas propostas metodológicas, com base no que foi exposto, e a Figura 3 apresenta as principais vantagens e desvantagens das abordagens metodológicas propostas.

Características	Proposta 1 – Entrevistas semi-estruturadas	Proposta 2 – Estudos de casos múltiplos
Tipo de pesquisa	Exploratório e qualitativo	Exploratório e Qualitativo
Método de pesquisa	Entrevistas semi-estruturadas	Estudo de casos múltiplos
Construção do roteiro de entrevistas	Revisão literatura	Revisão literatura e Pré-teste
Coleta de dados	Análise da documentação e entrevistas semi-estruturadas	Análise da documentação, entrevistas e observação direta
Unidade de análise	Indivíduos	Empresas (5 a 10 casos)
Respondentes	5 contadores responsáveis por empresas de serviços contábeis. Esses contadores indicarão 2 empresas clientes, com base no critério de maior representatividade no faturamento do escritório contábil. Nestas empresas clientes serão entrevistados 3 (três) gestores, totalizando 30 gestores e 5 contadores a serem entrevistados	1 contador e 3 gestores de áreas distintas em cada caso
Definição da região	Por conveniência	Por conveniência
Seleção dos casos	---	Grandes empresas com departamento de contabilidade estruturado
Validade do construto	---	Uso de triangulação de dados; utilização de fontes múltiplas de evidências.
Confiabilidade	---	Uso de protocolo
Análise dos resultados	Qualitativa	Qualitativa

Figura 2 – Comparativo das características das propostas metodológicas

Salienta-se que na abordagem metodológica de entrevistas semi-estruturadas – Proposta nº 1 – a definição da região não poderá ficar restrita à região do Vale do Taquari, dada a uma questão de ética profissional e concorrência. Tendo em vista que a autora do estudo atua profissionalmente em uma empresa de serviços contábeis nessa região, a seleção de outras empresas de serviços contábeis na mesma região poderia encontrar dificuldades devido à concorrência, bem como, em relação às visitas aos clientes destes escritórios contábeis. Assim, sugere-se para esta abordagem metodológica que as empresas de serviços contábeis sejam selecionadas em regiões distintas. Não obstante, esse aspecto demandará maior tempo para realização da pesquisa.

Cabe ressaltar que a abordagem metodológica de entrevistas semi-estruturadas será aplicada em empresas de serviços contábeis e empresas clientes destas, ou seja, nesta dimensão, a informação contábil para tomada de decisão organizacional é gerada externamente às empresas. Por outro lado, a proposta de Estudos de casos múltiplos será aplicada em empresas com setor de contabilidade estruturado internamente para gerar informação contábil para os gestores, além de atender as obrigações fiscais. Destaca-se novamente os resultados de um estudo realizado com pequenas empresas em Portugal quanto ao uso da informação contábil nas decisões financeiras (NUNES e SERRASQUEIRO, 2004), que permitem verificar que os gestores de empresas com contabilidade interna atribuem maior importância à informação contábil, tanto para decisões estratégicas como operacionais. Esse fato, segundo as autoras, poderá indicar que, quando a contabilidade é feita externamente, a principal finalidade da sua elaboração pode ser para propósitos fiscais e legais.

Entretanto, considerando os objetivos do presente estudo, as duas metodologias propostas (Entrevistas semi-estruturadas e Estudos de casos múltiplos) poderiam ser aplicadas de forma complementar, cada uma buscando responder uma dimensão da problemática. Dessa forma, poder-se-ia realizar entrevistas semi-estruturadas com 3 (três) contadores responsáveis por empresas de serviços contábeis, que indicariam a principal empresa cliente, com base no critério de maior representatividade no faturamento do escritório contábil. Nesta

empresa cliente seriam entrevistados 3 (três) gestores, totalizando 9 gestores e 3 contadores a serem entrevistados. Na metodologia de Estudos de casos múltiplos, poderiam ser estudadas 3 grandes empresas, com base no critério de colocação no ranking das maiores empresas considerando o Valor Adicionado de ICMS exercício 2003, cuja relação é divulgada pela Fazenda Estadual Assim, poder-se-ia comparar os resultados obtidos a partir da aplicação de cada abordagem metodológica, visando alcançar resultados mais consistentes.

Não obstante, considerando a técnica de entrevistas a ser utilizada nas duas propostas metodológicas, tem-se as seguintes vantagens (LAKATOS e MARCONI, 2001):

- a) há maior flexibilidade, podendo o entrevistador repetir ou esclarecer perguntas, formular de maneira diferente; especificar algum significado, como garantia de estar sendo compreendido;
- b) oferece maior oportunidade para avaliar atitudes, condutas, podendo o entrevistado ser observado naquilo que diz e como diz: registro de reações, gestos, etc;
- c) dá oportunidade para obtenção de dados que não se encontram em fontes documentais e que sejam relevantes e significativos;
- d) há possibilidade de conseguir informações mais precisas, podendo ser comprovadas, de imediato, as discordâncias;

Além disso, Cooper e Schindler (2003) destacam que o principal valor das entrevistas pessoais está na profundidade das informações e nos detalhes que podem ser obtidos.

Em relação as desvantagens da técnica de entrevistas, tem-se:

- a) disposição do entrevistado em dar as informações necessárias;
- b) retenção de alguns dados importantes, receando que sua identidade seja revelada.

Além disso, para as duas propostas metodológicas há necessidade de tempo e amplos recursos (YIN, 2001; COOPER e SCHINDLER, 2003. Apesar disso, o método de Estudos de caso apresenta como vantagem a possibilidade de uma ampla variedade de evidências, como documentos, entrevistas e observações (YIN, 2001).

4.4 OPERACIONALIZAÇÃO DO ESTUDO

A Figura 4 apresenta o cronograma de operacionalização do estudo. Destaca-se que a etapa já transcorrida, não apresentada no cronograma, refere-se à revisão da literatura, que, não obstante, estará presente em todas as etapas da pesquisa.

Dessa forma, para o desenvolvimento do presente estudo, apresentam-se as etapas a serem cumpridas em 7 meses:

Atividades/Período	Jan.	Fev.	Mar.	Abr.	Mai.	Jun.	Jul.
Defesa do projeto							
Contato com empresas							
Realização das entrevistas/Estudos de Casos Múltiplos							
Processamento dos dados							
Análise e interpretação dos dados							
Relatório final							
Defesa da dissertação							

Figura 3 – Cronograma de operacionalização do estudo

A seguir é apresentada uma reflexão final e as contribuições potenciais do estudo.

5 REFLEXÃO FINAL E CONTRIBUIÇÕES POTENCIAIS DO ESTUDO

A proposição de duas abordagens metodológicas distintas para apreciação da banca justifica-se na medida em que há uma expectativa de contribuição da mesma sobre as duas propostas metodológicas com vistas a obter maior convicção entre uma ou outra.

Quanto às contribuições da pesquisa, verifica-se que estudos brasileiros sobre a utilização da informação contábil pelos gestores (SOARES, 1998; RESKE FILHO, 2000; ZANOTELI, 2001) apresentam como resultados a existência de divergências entre os relatórios mais requisitados pelos gestores e os comumente gerados pelo sistema de contabilidade para dar suporte ao processo de gestão econômico-financeira, suprimindo apenas parcialmente as necessidades de informação, pois freqüentemente são gerados com atrasos e se apresentam de difícil compreensão. Assim, as potenciais contribuições do estudo proposto estão em:

- explorar as características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional, a partir da identificação das potenciais divergências entre contadores e gestores quanto à informação contábil necessária para tomada de decisão organizacional;
- disponibilizar às empresas, objeto do estudo, um referencial para auxiliá-las no aprimoramento da informação contábil adequada para apoio à decisão;
- disponibilizar os resultados da pesquisa à classe contábil para auxiliar na definição de melhorias nos informes contábeis aos gestores;
- a mestranda terá aperfeiçoado o seu conhecimento na área, contribuindo para sua atividade profissional;

- a área contábil contará com um estudo sobre as características de um conjunto de informações contábeis para tomada de decisão organizacional, que poderá servir de embasamento para futuras pesquisas relacionadas ao uso da informação contábil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBANESE, R. **Managing Toward Accountability for Performance**. 3° ed. Ellionois: Richard D. Irwin, INC., 1981.

AQUINO, W. de e SANTANA, A.C. **Evidenciação**. Caderno de Estudos n° 05, São Paulo, FIPECAFI – Junho/1992.

ASSAF NETO, Alexandre. **A Dinâmica das decisões financeiras**. Caderno de Estudos, São Paulo: FIPECAFI, v.16, p.9 – 25, julho/dezembro 1997.

ATKINSON, A.A., BANKER, R.D, KAPLAN, R.S. e YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000. 812 p.

BEAL, Adriana. **Gestão Estratégica da Informação**: como transformar a informação e a tecnologia da informação em fatores de crescimento e de alto desempenho nas organizações. São Paulo: Atlas, 2004. 137 p.

BENBASAT, I., GOLDSTEIN, D.K. e MEAD, M. **The case research strategy in studies of information systems**. MISQ, v. 11, n° 3, 1987, p.369-387.

BEUREN, Ilse Maria. **Gerenciamento da Informação**: Um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000. 104 p.

BIO, Sérgio R. **Sistemas de Informação**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1989.

CARVALHO, A.M.R e NAKAGAWA, M. **Informações Contábeis**: um olhar fenomenológico. In: 17° Congresso Brasileiro de Contabilidade, 2004, Santos/SP.

CFC (Conselho Federal de Contabilidade), 1995. Resolução CFC n.º 785/95 - Aprova a **NBC T 1**: Das Características da Informação Contábil. Disponível on line http://cfcspw.cfc.org.br/resolucoes_cfc/RES_785.DOC, acessado em 22 dez. 2004.

CVM (Comissão de Valores Mobiliários), 1986. **Deliberação CVM n° 29/86**. Brasília: CVM, 1986.

COOPER, Donald R. e SCHINDLER, Pámela S. **Métodos de Pesquisa em Administração**. 7ª. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003. 640 p.

DAVENPORT, Thomas H. **Ecologia da Informação**: Por que só a tecnologia não basta para o sucesso na era da informação. São Paulo: Futura, 1998, 2ª reimpressão, 2000, 316 p.

DAVIS, G. B.; OLSON, M.H. **Sistemas de informação gerencial**. Bogotá: McGraw-Hills, 1987. 718 p.

DIAS FILHO, J.M. e NAKAGAWA, M. **Análise do Processo de Comunicação Contábil**: Uma contribuição para a Solução de Problemas Semânticos, Utilizando Conceitos da Teoria da Comunicação. Revista Contabilidade e Finanças FIPECAFI – FEA – USP. São Paulo: FIPECAFI, v.15, n.26, p.42-57, maio/agosto 2001.

FASB, 1980. Financial Accounting Standards Board – FASB: **Statement of Financial Accounting Concepts n° 2** Qualitative characteristics of accounting information. May 1980, 60 p. Disponível on-line <http://www.fasb.org>, acessado em 15 nov. 2004.

FREITAS, H.M.R. et al. **Informação e decisão**: sistemas de apoio e seu impacto. Porto Alegre: Ortiz, 1997.

GOLDRATT, Eliyahu M. **Garimpando informação num oceano de dados**: a síndrome do palheiro. São Paulo: C.Fullmann, 1991. 243 p.

GUERREIRO, Reinaldo. **Um Modelo de Sistema de Informação Contábil para Mensuração do Desempenho Econômico das Atividades Empresariais**. Caderno de Estudos n° 4, São Paulo, FIPECAFI – Março/1992.

JOHNSON, H.T. e KAPLAN, R. S. **Contabilidade Gerencial**: A Restauração da Relevância da Contabilidade nas Empresas. Rio de Janeiro: Campus, 1993.

KOTLER, Philip. & ARMSTRONG, Gary. **Princípios de Marketing**. Rio de Janeiro, Printice – Hall do Brasil, 1998, 527 p.

LAKATOS, Eva Maria e MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamento de metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2001. 288 p.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 1988. 540 p.

MAXIMIANO, A.C.A. **Introdução à Administração**. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000, 546 p.

McGEE, J. e PRUSAK, L. **Gerenciamento Estratégico da Informação**: aumente a competitividade e a eficiência de sua empresa utilizando a informação como ferramenta estratégica. 11.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1994. 244 p.

MEIGS, W.B., JOHNSON, C.E. e MEIGS, R.F. **Accounting**: the basis for business decisions, McGrawHill Book Company, 4^a ed., 1977, 1034 p.

NUNES, Leonor C. e SERRASQUEIRO, Zélia, M.S. **A Informação Contabilística nas Decisões Financeiras das Pequenas Empresas**. Revista de Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, n° 36. p. 87-96, setembro/dezembro 2004.

O'BRIEN, James A. **Sistemas de Informação e as decisões gerenciais na era da internet**. São Paulo: Saraiva, 2002, 436 p.

OLIVERIA, L.M., PEREZ JÚNIOR, J.H. SILVA, C.A.S. **Controladoria Estratégica**. São Paulo: Atlas, 2002.

PADOVEZE, Clóvis Luiz. **O Papel da Contabilidade Gerencial no Processo Empresarial de Criação de Valor**. Caderno de Estudos FIPECAFI, São Paulo, nº 21, Maio-Agosto de 1999.

PAIVA, Simone Bastos. **O processo decisório e a informação contábil: entre objetividades e subjetividades**. Revista Brasileira de Contabilidade, ano XXIX, nº 123, p.76-83, mai./jun.2000.

PAULO, Edílson. **Comparação da estrutura conceitual da contabilidade financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília/ Universidade Federal da Paraíba/ Universidade Federal de Pernambuco/ Universidade Federal do Rio Grande do Norte. João Pessoa, 2002. Disponível on-line www.unb.br/cca/mestrado/dissertacao/mest_dissert_007.pdf, acessado em 27 dez. 2004.

RESKE FILHO, Antônio. **O Uso de Relatórios Contábeis-Gerenciais no Processo de Gestão das Empresas do Setor da Construção Civil de Santa Maria/RS**. 2000, 126 p. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina.

SANTOS, Edilene Santos. **Objetividade x Relevância: o que o modelo contábil deseja espelhar?** Caderno de Estudos, São Paulo, FIPECAFI, v.10, n.18, mai./ago. 1998.

SIMON, Herbert A. **Comportamento Administrativo**. 2º ed. Rio de Janeiro: FGV, 1970, 277 p.

SOARES, L.A.C.F. **A Divulgação de Informações Contábeis Obrigatórias e as Necessidades Informacionais na Área Financeira: a Visão de Gestores Financeiros de Empresas do Polo Eletro-Eletrônico da Zona Franca de Manaus**. 1998. 152 p. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina.

TRIVINOS, A. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo, Atlas, 1995. 175p.

WERNKE, R. e BORNIA, A. C. **A Contabilidade gerencial e os métodos multicritérios**. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIPECAFI, v.14, n. 25, p. 60 - 71, janeiro/abril 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

ZANOTELI, Eduardo J. **Sistemas de Informações Gerenciais: o Uso da Informação Contábil como Apoio à Tomada de Decisão.** 2001, 280 p. Universidade Federal de Minas Gerais.

APÊNDICE A - ASPECTOS A SEREM PESQUISADOS E ROTEIRO DE ENTREVISTAS

Com base na revisão da literatura, a Figura 5 apresenta os aspectos a serem pesquisados relativos e cada subitem do capítulo 3. Estes aspectos serão considerados na construção do roteiro de entrevistas, apresentado a seguir.

Itens do Capítulo 3	Aspectos a serem pesquisados	Referências
3.1 – A Atividade Administrativa e a Informação Contábil	<ul style="list-style-type: none"> - Processo de tomada de decisões na empresa, em relação às etapas de Planejamento, Direção e Controle; - A responsabilidade pelo processo decisório (autoridade e responsabilidade). - A disponibilidade de informações necessárias para a decisão. - Processo de tomada de decisões no nível operacional, no nível tático e no nível estratégico. - Existência de decisões programadas e não-programadas. - Características da informação para os tipos de decisões. 	<p>SIMON (1970) MAXIMIANO (2000) GUERREIRO (1992) BIO (1989) PAIVA (2000) ANTHONY <i>apud</i> FREITAS et al. (1997) SIMON <i>apud</i> FREITAS et al. (1997) O'BRIEN (2002)</p>
3.1.2 – O processo de gerenciamento da informação: Identificando as necessidades de informação	<ul style="list-style-type: none"> - Estruturação do ambiente informacional: variedade de informações necessárias, origem e disponibilidade das informações e suas características. - Identificação das necessidades de informação. - Informações necessárias para tomar decisões. - Aprimoramentos úteis a serem feitos no atual sistema de informações contábeis? 	<p>FREITAS et al. (1997) McGEE e PRUSAK (1994) DAVENPORT (2000) BEUREN (2000) KOTLER E ARMSTRONG (1998)</p>
3.1.3 – A Informação Contábil	<ul style="list-style-type: none"> - Utilidade das informações contábeis na tomada de decisão e nas áreas de controle gerencial: planejamento, ação, controle e avaliação. - Fonte das informações contábeis: demonstrativos financeiros, controles gerenciais, contabilidade de custos. - Contribuição das informações contábeis para que a organização alcance seus objetivos. 	<p>MARION (1988) MEIGS, JOHNSON E MEIGS (1977) ATKINSON et al. (2000) CVM (1986) CFC (1995) PAIVA (2000) SANTOS (1998)</p>
3.1.3.1 – Características da Informação Contábil	<ul style="list-style-type: none"> - Utilização de demonstrações contábeis - Relevância das informações contábeis no processo decisório. - Valor preditivo das informações. - As informações contábeis utilizadas são disponibilizadas em tempo adequado. - As informações contábeis são confiáveis. - As informações contábeis possibilitam a avaliação do desempenho econômico obtido e a projeção de resultados futuros. 	<p>CVM (1986) FASB (1980) CFC (1995) PAULO (2002) SANTOS (1998) BELKAOUI <i>apud</i> PAULO (2002)</p>

3.2 – Aspectos que levam à divergência entre contadores e gestores em relação à informação contábil	<ul style="list-style-type: none"> - Função/Finalidade das informações contábeis na empresa. - Compreensibilidade dos termos contábeis empregados. 	<p>MARION (1988) JOHNSON e KAPLAN (1993) MEIGS, JOHNSON E MEIGS (1977) SANTOS (1998) DIAS FILHO e NAKAGAWA (2001) NUNES e SERRASQUEIRO (2004)</p>
---	--	--

Figura 4 – Aspectos a serem pesquisados

Roteiro de Entrevistas

1. Verificar documentação periódica (informes contábeis) entregue pelo contador ao gestor.
2. Quais as fontes das informações contábeis: demonstrativos financeiros, controles gerenciais, contabilidade de custos?
3. Como ocorre o processo de tomada de decisões na empresa, em relação às etapas de Planejamento, Direção e Controle?
4. A quem cabe a autoridade e a responsabilidade pelo processo decisório na empresa?
5. Como ocorre o processo de tomada de decisões no nível operacional, no nível tático e no nível estratégico?
6. Como são caracterizadas a maioria das decisões: programadas e não-programadas?
7. Quais são as características da informação para os tipos de decisões?
8. Como está estruturado o ambiente informacional da empresa quanto à: variedade de informações necessárias, origem e disponibilidade das informações.
9. As necessidades de informação contábil dos gestores estão identificadas?
10. Qual a função/finalidade das informações contábeis na empresa?
11. Os termos empregados para comunicar a informação contábil são compreendidos?
12. Qual a utilidade das informações contábeis, contidas nos informes contábeis, na tomada de decisão e nas áreas de planejamento, direção e controle?
13. Qual a contribuição das informações contábeis para a organização alcançar seus objetivos?
14. Qual a relevância das informações contábeis no processo decisório?
15. As informações contábeis têm valor preditivo?
16. As informações contábeis utilizadas são disponibilizadas em tempo adequado?
17. As informações contábeis são confiáveis?
18. As informações contábeis possibilitam a avaliação do desempenho econômico obtido e a projeção de resultados futuros?
19. Quais aprimoramentos mais úteis que poderiam ser feitos no atual sistema de informações contábeis?

ANEXO A - CARACTERÍSTICAS DA INFORMAÇÃO CONTÁBIL

Em 28 de julho de 1995, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu sua Resolução CFC nº 785, que trata das características das informações contábeis.

Do conceito e conteúdo

A Contabilidade, na sua condição de ciência social, cujo objeto é o Patrimônio, busca, por meio da apreensão, da quantificação, da classificação, do registro, da eventual sumarização, da demonstração, da análise e relato das mutações sofridas pelo patrimônio da Entidade particularizada, a geração de informações quantitativas e qualitativas sobre ela, expressas tanto em termos físicos, quanto monetários.

As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.

A informação contábil se expressa por diferentes meios, como demonstrações contábeis, escrituração ou registros permanentes e sistemáticos, documentos, livros, planilhas, listagens, notas explicativas, mapas, pareceres, laudos, diagnósticos, prognósticos, descrições críticas ou quaisquer outros utilizados no exercício profissional ou previstos em legislação.

Dos usuários

Os usuários são pessoas físicas ou jurídicas com interesse na Entidade, que se utilizam das informações contábeis desta para seus próprios fins, de forma permanente ou transitória.

Os usuários incluem, entre outros, os integrantes do mercado de capitais, investidores, presentes ou potenciais, fornecedores e demais credores, clientes, financiadores de qualquer natureza, autoridades governamentais de diversos níveis, meios de comunicação, Entidades que agem em nome de outros, como associações e sindicatos, empregados, controladores, acionistas ou sócios, administradores da própria Entidade, além do público em geral.

Dos atributos da informação contábil

A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equitativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.

A informação contábil em especial aquela contida nas demonstrações contábeis, notadamente as previstas em legislação, deve propiciar revelação suficiente sobre a Entidade, de modo a facilitar a concretização dos propósitos do usuário, revestindo-se de atributos entre os quais são indispensáveis os seguintes: confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade.

Da confiabilidade

A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.

A confiabilidade da informação fundamenta-se na veracidade, completeza e pertinência do seu conteúdo.

- A veracidade exige que as informações contábeis não contenham erros ou vieses, e sejam elaboradas em rigorosa consonância com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e na ausência de norma específica, com as técnicas e procedimentos respaldados na ciência da Contabilidade, nos limites de certeza e previsão por ela possibilitados.
- A completeza diz respeito ao fato de a informação compreender todos os elementos relevantes e significativos sobre o que pretende revelar ou divulgar, como transações, previsões, análises, demonstrações, juízos ou outros elementos.
- A pertinência requer que seu conteúdo esteja de acordo com a respectiva denominação ou título.

Da tempestividade

A tempestividade refere-se ao fato de a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.

Nas informações preparadas e divulgadas sistematicamente, como as demonstrações contábeis, a periodicidade deve ser mantida.

Quando por qualquer motivo, inclusive de natureza legal, a periodicidade for alterada, o fato e suas razões devem ser divulgados junto com a própria informação.

Da compreensibilidade

A informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine.

A compreensibilidade presume que o usuário disponha de conhecimentos de Contabilidade e dos negócios e atividades da Entidade, em nível que o habilite ao entendimento das informações colocadas à sua disposição, desde que se proponha analisá-las, pelo tempo e com a profundidade necessários.

A eventual dificuldade ou mesmo impossibilidade de entendimento suficiente das informações contábeis por algum usuário jamais será motivo para a sua não divulgação.

A compreensibilidade concerne à clareza e objetividade com que a informação contábil é divulgada, abrangendo desde elementos de natureza formal, como a organização espacial e recursos gráficos empregados, até a redação e técnica de exposição utilizadas.

A organização espacial, os recursos gráficos e as técnicas de exposição devem promover o entendimento integral da informação contábil, sobrepondo-se, pois, a quaisquer outros elementos, inclusive de natureza estética.

As informações contábeis devem ser expressas no idioma nacional, sendo admitido o uso de palavras em língua estrangeira somente no caso de manifesta inexistência de palavra com significado idêntico na língua portuguesa.

Da comparabilidade

A comparabilidade deve possibilitar ao usuário o conhecimento da evolução entre determinada informação ao longo do tempo, numa mesma Entidade ou em diversas Entidades, ou a situação destas num momento dado, com vista a possibilitar-se o conhecimento das suas posições relativas.

A concretização da comparabilidade depende da conservação dos aspectos substantivos e formais das informações.

A manutenção da comparabilidade não deverá constituir elemento impeditivo da evolução qualitativa da informação contábil.