
A Utilidade da Informação Contábil para a tomada de decisões: uma pesquisa com gestores alunos

Francisco Carlos Fernandes ¹

Roberto Carlos Klann ²

Marcelo Salmeron Figueredo ³

• Artigo recebido em: 16/09/2009 • Artigo aceito em: 17/11/2009 •• Segunda versão aceita em: 27/11/2011

Resumo

O presente trabalho trata de um estudo sobre a utilização das informações contábeis-gerenciais pelos administradores das organizações. A utilidade das informações contábeis para o processo decisório tem sido objeto de muitos questionamentos nos últimos anos. Analisando os fundamentos da Contabilidade Gerencial, o objetivo geral do artigo é identificar a importância dada pelos gestores à informação contábil-gerencial no processo de tomada de decisão dentro das organizações. O método de utilizado consiste de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa. Os dados foram obtidos por meio de um levantamento ou *survey* com gestores de organizações que simultaneamente se dedicam ao estudo acadêmico da Administração e da Contabilidade no âmbito de graduação e pós-graduação. Foram ouvidos 45 indivíduos. Os resultados apontam que, de forma geral, as informações contábeis gerenciais são consideradas importantes no processo decisório, mas os gestores consideram que há uma deficiência na disponibilização dessas informações. Em termos comparativos, os gestores, que são alunos de pós-graduação, atribuem importância maior para algumas informações contábeis-gerenciais em comparação aos que são alunos de graduação.

Palabras clave: Contabilidade Internacional; Teoria da Divulgação Voluntária; Teoria da Agência; Adoção pela Primeira Vez.

¹ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP. Professor do Programa de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração. Universidade Regional de Blumenau (PDCCA/FURB). Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 – 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil. Fone: (47) 3321 0938. E-mail: franciscofernandes@furb.br

² Doutorando em Ciências Contábeis e Administração. Programa de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração. Universidade Regional de Blumenau (PDCCA/FURB). Endereço: Rua Antônio da Veiga, 140 – Sala D 202 – 89012-900 – Blumenau/SC – Brasil. Fone: (47) 3321 0938. E-mail: klann@unifebe.edu.br

³ Doutorando em Administração. Programa de Doutorado em Administração Universidade Federal de Santa Catarina (CPGA/UFSC). Endereço: Campus Universitário Trindade, CEP 88040-900 – Florianópolis/SC – Brasil. Fone: (47) 9903 3000. E-mail: prof.salmeron@gmail.com

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Científico Poueri do Carmo Mário e passou por uma avaliação *double blind review*.

The Usefulness of Accounting Information for decision-making: a research with student managers

Abstract

This paper studies the use of managerial accounting information by the directors of organizations. The usefulness of accounting information for decision-making has been the subject of many inquiries in recent years. Looking at the fundamentals of managerial accounting, the main objective of the study is to identify the importance given by managers for the managerial accounting information in decision-making within organizations. The research method employed consisted of a descriptive research with quantitative approach. Data were collected through a survey with organization managers that are simultaneously dedicated to the academic study of management and accounting, at undergraduate as well as graduate level. 45 individuals were heard. The survey results indicate that, in general, managerial accounting information are considered important in decision making, but managers believe that there is a deficiency in the availability of these information. By comparison, the managers who are postgraduate students attribute greater importance to some managerial accounting information compared to undergraduate students.

Keywords: Management; Accounting information; Decision-Making.

1. Introdução

Muitos autores tratam a Contabilidade como a “linguagem dos negócios”. Consideram que a informação contábil é fundamental para o desenvolvimento das organizações e da própria sociedade. A Contabilidade evoluiu com o capitalismo. Teve um salto de qualidade com o surgimento das partidas dobradas, e, mais tarde, com a Revolução Industrial. Também serviu de instrumento de controle do Estado em governos centralizadores. No entanto, seu objetivo primordial sempre foi gerar informações úteis para seus usuários, principalmente visando ao processo de tomada de decisão.

Contudo, a Contabilidade também tem sido alvo de críticas. Em nosso país, a interferência do fisco e a tendência de pouca transparência por parte de algumas empresas contribuem para que a informação contábil seja considerada como pouco relevante para fins de gestão, ficando relegada muitas vezes ao mero cumprimento de exigências de cunho formal e regulatório.

Além disso, muitos profissionais ligados à gestão das organizações criticam a qualidade da informação contábil gerencial fornecida. Entre esses profissionais, destacam-se Johnson e Kaplan, que publicaram, em 1987, o seu *Relevance lost – the rise and fall of management accounting*. Segundo esses autores, um dos motivos para a perda de relevância da Contabilidade Gerencial nas últimas décadas era a sua subserviência à Contabilidade Financeira ou societária.

Muitos autores, como Borinelli *et al.* (2005), criticaram o trabalho de Johnson e Kaplan, afirmando que a Contabilidade tem conseguido dar resposta às necessidades de informações gerenciais de seus usuários. Drury e Tayles (1997), por exemplo, ao criticarem a obra de Johnson e Kaplan, argumentam que os mesmos dados servem de base tanto para a Contabilidade Financeira como para a Contabilidade Gerencial, o que implicaria na não subserviência da Contabilidade Gerencial à Contabilidade Financeira.

Dentre os estudos que tratam do acesso à informação contábil gerencial, Pratt e Storrar (1997) analisaram os direitos de acesso à informação de acionistas britânicos, que foram reduzidos a partir da segunda metade do século XIX, decorrentes principalmente de mudanças na propriedade e no ambiente gerencial e operacional do período. Esses autores analisam ainda se esses fatores são relevantes atualmente. Concluem que, embora tenha melhorado o nível de divulgação, ele ainda não é o ideal, dado o nível de desenvolvimento da tecnologia de informação e outras mudanças no ambiente operacional.

Discutindo os resultados de estudos de casos australianos, Xu *et al.* (2003) ilustram os problemas-chave que precisam ser abordados para o gerenciamento da qualidade da informação contábil. Para esses autores, a qualidade da informação contábil pode ser afetada por questões humanas, de sistemas, organizacionais, problemas externos. Outra questão importante é que informações de elevada qualidade podem ter significados diferentes para pessoas diferentes.

O objetivo geral deste trabalho é identificar a importância dada pelos gestores à informação contábil-gerencial no processo de tomada de decisão dentro das organizações. Pretende-se levantar e analisar a opinião de gestores, usuários das informações contábeis-gerenciais, sobre a importância dessas informações e sobre a frequência com que suas necessidades são atendidas.

A escolha dos gestores que simultaneamente são alunos em cursos nas áreas pesquisadas é uma forma de garantir maior consistência às opiniões levantadas. Espera-se que essa seleção proporcione condições para que: (a) sejam analisadas as opiniões de profissionais que recebem treinamento acadêmico para sua atuação profissional nas empresas onde serão usuários da informação contábil-gerencial, o que lhes dará o necessário suporte conceitual para emitir opinião; e (b) seja possível estabelecer comparações entre as opiniões dos alunos de graduação e de pós-graduação e verificar se existe diferença significativa entre os dois grupos.

O artigo está dividido em cinco seções. Nesta primeira apresenta-se a Introdução do trabalho, com o estabelecimento dos objetivos da pesquisa. Posteriormente, na segunda seção faz-se uma incursão teórica sobre os fundamentos da Contabilidade Gerencial. A terceira apresenta o método e os procedimentos da pesquisa. Na quarta seção procede-se à descrição e análise dos resultados. Finalizando, a quinta seção apresenta as conclusões do trabalho.

2. Referencial Teórico

Nesta seção serão descritas as definições da Contabilidade Gerencial e seu fortalecimento. Posteriormente, caracteriza-se a informação gerencial contábil e suas formas de utilização como provedora de informação para tomada de decisão. Também se analisa a diferença entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira. Por fim, serão abordadas as principais funções da Contabilidade Gerencial.

2.1 Evolução e Definição de Contabilidade Gerencial

Iudicibus, Martins e Carvalho (2005) argumentam que a evolução da Contabilidade está atrelada ao desenvolvimento das organizações, desde o estado de simples métodos de escrituração e demonstrações contábeis simplificadas, até atingir o patamar de sistema de informação e avaliação, com características científicas, institucionais e sociais de grande relevo, tendo, como objetivo central, suprir a necessidade de informação de seus usuários internos e externos. Outro motivo que provocou mudança substancial no escopo e complexidade da Contabilidade foi, sem dúvida, o surgimento do

gerente como agente separado do proprietário. O distanciamento dos interesses e objetivos de proprietários e gerentes levou a evoluções extraordinárias na Contabilidade. Uma delas, o renascimento da Contabilidade Gerencial como subárea específica de interesse e de estudo.

Ittner e Larcker (2001) afirmam que o foco da Contabilidade Gerencial antes de 1950 era a determinação do custo de produção e o controle financeiro. A partir de 1960, esse foco passou para informações de suporte à necessidade de planejamento e controle gerencial.

Niyama e Silva (2005) apontam três eventos que fortaleceram a prática gerencial contábil no Brasil. Primeiramente, a liberação pelo governo brasileiro das importações, a partir de 1990, anteriormente proibida, de bens e produtos como forma de proteção à indústria nacional. Essa condição, de mercado fechado, trazia um cenário de não preocupação por parte do empresariado com a concorrência. Um segundo evento, ainda na década de 1990, foi a privatização das empresas estatais e os efeitos do plano Real a partir de 1994. Essa combinação começou a atrair empresas estrangeiras e fortalecer o cenário de competitividade. Por último, a redução da inflação, a partir de 1994, permitiu a utilização de práticas de gerenciamento e de contabilidade de custos, que não eram fáceis de aplicar no cenário anterior. Os sistemas de custos tomaram força e passaram a ser utilizados como ferramenta estratégica.

Nesse contexto, Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 4) conceituam a Contabilidade Gerencial como: “(...) processo de identificar, mensurar, acumular, analisar, preparar, interpretar e comunicar informações que auxiliem os gestores a atingir objetivos organizacionais.”

Stolowy e Tournon (1998), por sua vez, a definem como uma ferramenta de suporte que fornece informações que podem ser utilizadas para analisar atividades ou produtos, ou para analisar unidades organizacionais, como divisões e departamentos.

É necessário determinar o escopo de atuação da Contabilidade Gerencial. Analisando-se a média gerência das organizações, percebe-se que muitos fundamentos da Contabilidade e da Contabilidade Gerencial chegam aos gestores, entretanto, de forma fragmentada. Alguns elementos acabam sendo considerados, principalmente na composição do custo dos produtos, todavia, na maioria dos casos, sem que o gestor tenha conhecimento do todo.

A Contabilidade Gerencial fornece informações para o processo de controle, coordenação e planejamento de uma organização. Por meio do seu sistema de informações, fornece informações a respeito da aplicação que uma organização faz de seus recursos e da avaliação dos resultados obtidos (Anthony; Reece *apud* AGUIAR; REZENDE; FREZATTI, 2008).

Segundo Louderback *et al.* (*apud* FREZATTI *et al.*, 2008, p. 2), “a Contabilidade Gerencial tenta, ao mesmo tempo, ser abrangente e concisa, ajustando-se constantemente para se adaptar às mudanças tecnológicas, nas necessidades dos gestores e às novas abordagens das outras áreas funcionais dos negócios”.

Ainda analisando a média gerência empresarial, cabe a pergunta sobre o timing das informações recebidas. As informações contábeis são para atividade gerencial objeto utilizado na tomada de decisão ou de informação sobre a decisão tomada? A dinâmica dos negócios exige um sem números de decisões e análises, muitas vezes baseadas no empirismo e no conhecimento tático dos gestores. É comum a apresentação de relatórios, análises contábeis e outros dados em reuniões, posicionando, dessa forma, o uso da Contabilidade Gerencial como instrumento reativo no processo de tomada de decisão.

Tradicionalmente, a informação gerencial contábil tem sido financeira, isto é, denominada em moedas. Entretanto, recentemente, o conceito de informação gerencial contábil ampliou-se para incluir tanto informações operacionais ou físicas (não financeiras), tais como qualidade de tempo e processamento, quanto informações mais subjetivas, como o nível de satisfação dos clientes, capacitação dos funcionários e desempenho do novo produto (ATKINSON *et al.*, 2000).

Dessa forma percebe-se que a Contabilidade Gerencial, no seu escopo, é estratégica, posicionando-se nos níveis mais altos do processo de gestão. Quanto à abrangência, nota-se que toda organização pode se beneficiar das informações geradas. Quanto ao uso, estratégica, mas reativa, quando se considera o processo de decisão não programado, muito comum nas decisões gerenciais.

2.2 Informação Gerencial Contábil

A informação gerencial contábil, por definição, tem como alvo os gestores dentro da organização. A complexidade das organizações, com seu processo de departamentalização e divisão em unidades de negócio com objetivos próprios, criaram a demanda de uma ferramenta que mensure o desempenho desses setores ou unidades. É importante que os gestores saibam se as estratégias adotadas em âmbito organizacional suprem as necessidades das partes envolvidas para que os objetivos sejam cumpridos.

Um exemplo disso seria o lançamento de uma coleção em uma indústria têxtil. Não é possível, no momento do desenvolvimento, prever o volume de vendas de cada novo item. As informações gerenciais contábeis podem, por exemplo, ajudar na decisão de descontinuar determinados itens que não alcancem o volume mínimo de vendas para que o ponto de equilíbrio seja alcançado. A análise da operação como um todo poderia apontar lucro, entretanto, a retirada de alguns itens maximizaria o lucro.

Atkinson *et al.* (2000, p. 37) ampliam esse no campo organizacional quando afirmam que “a informação gerencial contábil mede o desempenho econômico de unidades gerenciais descentralizadas, como as unidades de negócios, as divisões e os departamentos”.

A Contabilidade Gerencial, num sentido mais profundo, está voltada única e exclusivamente para a administração da empresa, procurando suprir informações que se encaixem de maneira válida e efetiva no modelo decisório do administrador. Considera-se que esse modelo leva em conta cursos de ações futuras; informes sobre situações passadas ou presentes só são utilizados se apresentarem algum elemento que possa influenciar as ações futuras, como modelos comparativos, por exemplo. De maneira geral, portanto, afirma-se que todo procedimento, técnica, informação ou relatório contábil feitos “sob medida” para que a administração os utilize na tomada de decisões entre alternativas conflitantes, ou na avaliação de desempenho, recai na Contabilidade Gerencial (IUDÍCIBUS, 1998).

A gestão contábil só será efetiva numa organização se for acompanhada de um controle permanente, que medirá o desempenho das atividades executadas, protege os ativos e o patrimônio institucional, disciplina o relacionamento entre os envolvidos e elabora informações

confiáveis para a apreciação e tomada de decisões (CAMELO; CAMELO; PAULINO, 2006).

Garrison e Noreen (2001, p. 6) fazem o seguinte questionamento: “uma vez que a Contabilidade Gerencial é inteiramente opcional, a questão primordial que se coloca passa a ser: *a informação é útil?*, em vez de *a informação é obrigatória?*”

A utilidade da informação contábil gerencial passa pela análise do custo versus benefício. Implantar práticas de Contabilidade Gerencial, cuja utilidade da informação para tomada de decisão não supera os custos de sua produção, pode inviabilizar a adoção da Contabilidade Gerencial em determinadas organizações.

Outra questão importante a ser levada em conta é que a Contabilidade Gerencial não se resume apenas a informações financeiras. O fato de ela apresentar índices financeiros cria, muitas vezes, confusão com a Contabilidade Financeira. É necessário então diferenciar essas duas abordagens, a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira.

2.3 Diferenças entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira

A principal diferença entre a Contabilidade Gerencial e a Contabilidade Financeira está no cliente da informação. Enquanto a primeira foca o público interno, esta última gera informações prioritariamente para o público externo da empresa. Essa mudança de foco traz também a diferenciação do conteúdo e da forma da informação.

Atkinson *et al.* (2000, p. 37) dizem que “a Contabilidade Gerencial deve fornecer informações econômicas para a clientela interna: operadores/funcionários, gerentes intermediários e executivos seniores”. Já a Contabilidade Financeira produz informações para acionistas, credores, entidades reguladoras e autoridades governamentais.

Horngren, Sundem e Stratton (2004) abordam as diferenças comportamentais entre as duas. A Contabilidade Gerencial está preocupada com as influências exercidas pela informação gerencial no comportamento dos gestores. Por outro lado, isso é uma preocupação secundária para a

Contabilidade Financeira, que foca a mensuração e a comunicação dos fenômenos econômicos.

Outra abordagem seria a de Welsch *et al.* e Hansen e Mowen (*apud* FREZATTI *et al.*, 2007), que consideram o sistema de informação contábil dividido em dois subsistemas principais: financeiro e gerencial. Deve-se, entretanto, destacar que esses subsistemas não necessitam ser independentes; os dois sistemas deveriam ser integrados e ter bases de dados ligadas. As saídas de cada sistema, usadas como entradas para o outro sistema, integrando a base de dados contábil.

Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007) apresentam no Quadro 1 as principais diferenças entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial.

Quadro 1 - Principais diferenças entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial

Fontes	Elementos de diferenciação com a Contabilidade
Anderson, Needles e Cadwell (1989)	Financeira 1. Usuários primários da informação 2. Tipos de sistemas contábeis 3. Restrições de definições 4. Unidades de mensuração 5. Foco da análise 6. Frequência de relatórios 7. Grau de confiabilidade da informação gerada
Horngren, Sundem e Stratton (2004)	1. Usuários primários 2. Liberdade de escolha 3. Implicações comportamentais 4. Enfoque de tempo 5. Horizonte de tempo 6. Relatórios 7. Delineamento de atividades

Fonte: Adaptado de Frezatti, Aguiar e Guerreiro (2007, p. 11).

Sobre essas diferenças, Iudícibus (1998, p. 22) afirma que:

O ponto de ruptura entre os dois grandes ramos da contabilidade não é tão fácil de ser discernido. Certos relatórios, cúpula do processo contábil financeiro, tais como o Balanço Patrimonial, a Demonstração de Resultados e a Demonstração de Fontes e Usos de

Capital de Giro Líquido, representam, de certa forma, a fronteira entre a Contabilidade Financeira e a Gerencial.

Não se pode afirmar, todavia, que tais peças contábeis, por servirem com mais frequência aos interessados externos à empresa (como bancos, agências governamentais e outros), não sejam importantes, pelo menos como ponto de partida, para a Contabilidade Gerencial e para a administração. Vale lembrar a importância do lucro contábil como objetivo dos investidores e, por consequência, dos gestores. A análise financeira e de balanços, por exemplo, servem tanto para o prestador de dinheiro na avaliação da segurança do retorno do empréstimo como para a gerência na avaliação de tendência da empresa. A contabilidade de custos, por sua vez, e todos os procedimentos contábeis e financeiros ligados ao orçamento empresarial, ao planejamento empresarial, ao fornecimento de informes contábeis, recaem, sem sombra de dúvida, no campo da Contabilidade Gerencial. Provavelmente, o contador financeiro e o gerencial utilizarão um bom número de índices calculados da mesma forma, entretanto, com ênfases diferenciadas (IUDÍCIBUS, 1998).

Os administradores devem desenhar sistemas de Contabilidade Gerencial que forneçam informações que ajudem os funcionários a tomar boas decisões, não apenas sobre seus recursos organizacionais (financeiros, físicos ou humanos), mas, também, sobre seus produtos e processos, fornecedores e clientes, melhorando a qualidade das informações, reduzindo os custos operacionais e aumentando a adequação das adequações às necessidades dos clientes, (ATKINSON *et al.*, 2000).

2.4 Funções da Contabilidade Gerencial

Dependendo do nível organizacional, a demanda pela informação gerencial contábil é diferente. No âmbito operacional a informação é necessária para controlar e melhorar as operações, sendo mais desagregada, mais física que financeira. À medida que se sobe na empresa os gerentes intermediários, que supervisionam operações, recebem informação gerencial contábil com baixa frequência, mas com um maior grau de agregação. Os gerentes intermediários usam essa informação para ver se a operação está dentro das expectativas e para ajudá-los na elaboração de

melhores planos e decisões. Os executivos dos mais altos níveis recebem informações contábeis que resumem os eventos da operação e sua respectiva supervisão, assim como dos clientes e departamentos da empresa. Essa informação é usada para apoiar decisões que têm consequências a longo prazo para a empresa (ATKINSON *et al.*, 2000).

A Contabilidade Gerencial possui diversas funções dentro de uma organização, sendo algumas delas relatadas no Quadro 2:

Quadro 2 - Funções da Informação Gerencial Contábil

Controle Operacional	Fornecer informações (feedback) sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas.
Custeio do Produto e do Cliente	Mensurar os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes.
Controle Administrativo	Fornecer informação sobre o desempenho de gerentes e de unidades operacionais.
Controle Estratégico	Fornecer informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas.

Fonte: Atkinson et al. (2000, p. 45).

A abordagem trazida por Atkinson *et al.* (2000) mostra claramente que a Contabilidade Gerencial supre os gestores de informação em todos os níveis da empresa. As abordagens vão desde o nível operacional até o nível estratégico, níveis mais altos da organização. Percebe-se também que, como citado anteriormente, a frequência das informações geradas também muda.

Iudícibus (1998, p. 255) elenca os troncos básicos da Contabilidade Gerencial como sendo:

- A depuração dos relatórios financeiros fundamentais;
- A análise e avaliação de desempenho a partir de relatórios financeiros sumarizados;
- Fundamentos de custos;
- Custos para controle, planejamento e avaliação de desempenho;
- Informações contábeis para decisões especiais;
- Relatórios para a gerência;

- Métodos quantitativos e contabilidade gerencial.

As informações da Contabilidade Gerencial incluem dados históricos e estimados usados pela administração na condução de operações diárias, no planejamento de operações futuras e no desenvolvimento de estratégias de negócios integradas. As características da Contabilidade Gerencial são influenciadas pelas variadas necessidades da administração. Os relatórios de Contabilidade Gerencial fornecem medidas objetivas de operações passadas e estimadas, subjetivas de futuras decisões. O uso de estimativas subjetivas nesses relatórios auxilia a administração a responder às oportunidades de negócios. A Contabilidade Gerencial fornece a informação clara, precisa e objetiva para a tomada de decisão. (SANTOS *apud* MIOTTO; LOZECKYI, 2008, p. 2).

Santos (*apud* MIOTTO; LOZECKYI, 2008, p. 3) relata algumas das principais ferramentas utilizadas pela Contabilidade Gerencial nas empresas:

- Orçamento;
- Fluxo de caixa;
- Técnicas de análise de investimentos;
- Análise das demonstrações contábeis;
- Planejamento tributário;
- Controle de estoques;
- Controle de contas a pagar;
- Controle de contas a receber e;
- Controle de bens do ativo imobilizado.

Apesar da importância da Contabilidade Gerencial, é importante que se estude a penetração de seus conceitos e sua utilização nas organizações, tema abordado na seção seguinte.

3. Método e Procedimentos de Pesquisa

Nesta seção apresentam-se o método e os procedimentos da pesquisa. Primeiramente é realizado o delineamento da mesma, quanto aos seus objetivos, abordagem do problema e coleta dos dados. Em seguida define-se a população e a amostra.

3.1 Delineamento da Pesquisa

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

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

A principal característica desse tipo de pesquisa, segundo Gil (2002), é descrever características de uma determinada população. Este trabalho procura fazer essa descrição, não tendo a intenção de encontrar o porquê dos resultados, mas tão somente descrever a importância dada pelos gestores às informações contábeis gerenciais.

Quanto à coleta dos dados, esta pesquisa utilizou-se de revisão bibliográfica, para fundamentação do referencial teórico e de um levantamento ou *survey*, para coleta das informações a serem analisadas.

De acordo com Colauto e Beuren (2006, p. 135), “as pesquisas bibliográficas ou de fontes secundárias utilizam, fundamentalmente, contribuições já publicadas sobre o tema estudado”. Por outro lado, Gil (2002) afirma que esse tipo de pesquisa é desenvolvido com base em material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos.

Sobre as pesquisas de levantamento ou *survey*, Gil (2002, p. 70) afirma que:

Caracterizam-se pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se a solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado

para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

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

Os dados foram levantados por meio da aplicação de um questionário dividido em três partes. A primeira parte continha quatro perguntas destinadas a traçar o perfil pessoal e profissiográfico do respondente.

Na segunda parte apresentaram-se seis questões para as quais foi utilizada uma escala de Likert para que o pesquisado opinasse sobre a importância da informação contábil. A pergunta aplicada foi a seguinte: “As perguntas abaixo buscam evidenciar qual a utilidade da informação contábil para a administração da empresa, segundo o seu ponto de vista? Assim, o participante era estimulado a pensar somente sobre a sua opinião.

Por fim, na terceira seção, também com o uso da escala de Likert, buscou-se avaliar a satisfação do participante com os mesmos tipos de informações contábeis apresentados na segunda seção, questionando-o sobre a frequência com que recebe essas informações. A pergunta aplicada foi: “As perguntas abaixo buscam evidenciar com que frequência as informações são fornecidas pelo sistema contábil de sua empresa, para auxiliar você no processo de tomada de decisão.” Ao pensar que a informação existe para auxiliá-lo, o participante externará sua satisfação com a frequência da informação, o que é mais importante do que simplesmente caracterizar se um determinado relatório está disponível diariamente, semanalmente, mensalmente, etc.

Os seis tipos de informações contábeis-gerenciais selecionados para a pesquisa foram:

- a) Custos dos produtos: a escolha desse tipo de informação se deve à sua importância para o posicionamento estratégico e operacional da empresa.
- b) Preço de venda dos produtos: as informações sobre os preços de venda também são fundamentais para o posicionamento estratégico da empresa no seu mercado.

- c) Orçamento: importante para a visualização da situação futura da empresa e para a sua condução para um estado futuro desejado;
- d) Fluxo de caixa: fundamental para a gestão da solvência e da condição financeira da empresa;
- e) Lucratividade ou desempenho: informações que permitem decisões sobre mix de produtos, distribuição de redes de lojas, posicionamento em nichos de mercado, etc.
- f) Informações sobre tributos ou planejamento tributário: a inclusão desse item tinha não só o propósito de averiguar a importância atribuída ao item em si, mas também de detectar se as informações de cunho fiscal (como, talvez se pudesse pensar) seriam menos importantes do ponto de vista do gestor.

Note-se que, dado que a intenção da pesquisa é avaliar a importância atribuída pelo gestor à informação, nenhum tipo de detalhamento do item (p. ex.: custos diretos, custos indiretos, métodos de elaboração de orçamento ou de apuração do fluxo de caixa) foi incluído no questionário. Aqui, o propósito do levantamento é simplesmente investigar qual a importância atribuída pelo gestor às informações, bem como sondar se ele está satisfeito com a frequência com que recebe essas informações. Como as possibilidades de detalhamento dos itens avaliados na pesquisa são certamente muito amplas, qualquer nível de detalhamento adotado na pesquisa poderia implicar em pelo menos um dos seguintes problemas: (a) perda da objetividade do questionário; (b) redução da motivação do entrevistado para colaborar com a pesquisa; e (c) influência na opinião do entrevistado, que poderia tender a atribuir maior importância a algum aspecto cujo detalhamento, em sua visão, implicasse em mais atenção do que outro.

Finalmente, voltando a tratar da caracterização da pesquisa, em relação à abordagem do problema, esta pesquisa caracteriza-se como quantitativa. Ao conceituar o método quantitativo de pesquisa, Richardson (1999, p. 70) comenta que:

O método quantitativo, como o próprio nome indica, caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dessas, através de técnicas estatísticas,

desde as mais simples, como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão, etc.

Devido à quantidade de dados analisados e ao ferramental estatístico utilizado, justifica-se a classificação da pesquisa como de abordagem quantitativa. Não se procedeu a nenhuma análise qualitativa dos dados, o que demandaria outra forma de coleta dos dados e outro tratamento de análise.

Foi realizada análise das médias encontradas em cada resposta, com um teste de significância de médias, para duas amostras (alunos de graduação e alunos de pós-graduação), sendo $n_1 + n_2$ maior que 30, conforme Stevenson (2001).

O que se pretende com esse levantamento é buscar informações sobre qual a importância dada pelos administradores às informações contábeis e que tipo de informação é oferecido a esses profissionais pela Contabilidade, além de verificar diferenças de percepção entre alunos de graduação e pós-graduação em relação à importância da informação contábil.

3.2 População e Amostra

A população da pesquisa está dividida em dois grupos ou extratos. O primeiro grupo é composto por 462 alunos do Curso de Graduação em Administração do Centro Universitário de Brusque, da cidade de Brusque/SC.

O segundo grupo é constituído por 25 alunos do Curso de Especialização Lato Sensu MBA em Gestão Financeira e Contábil do Centro Universitário Salesiano Auxilium, da cidade de Lins/SP.

A partir dessa população, foram selecionadas as amostras da pesquisa. Utilizou-se a amostragem intencional. Segundo Richardson (1999, p. 161), nesse tipo de amostra “os elementos que formam a amostra relacionam-se intencionalmente de acordo com certas características estabelecidas no plano e nas hipóteses formuladas pelo pesquisador”. Martins (2002) comenta que, utilizando-se de um determinado critério, escolhe-se intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra.

O critério utilizado para seleção das amostras foi o pesquisado exercer a função de gestor de alguma organização, seja como administrador, gerente, sócio ou proprietário. A escolha desse critério se deve em função de se pressupor que esses alunos, em razão de seu exercício profissional, possuem interesse específico sobre as informações contábeis. A partir disso, foram selecionados 29 alunos de graduação e 16 alunos de especialização.

3.3 Limitações do Trabalho

Como limitações destacam-se a quantidade limitada de alunos, o que impede a generalização dos dados. Outra limitação diz respeito à diferença entre as duas amostras, 462 alunos de graduação e somente 25 alunos de pós-graduação. As respostas do segundo grupo estão sujeitas a um desvio-padrão maior em relação ao primeiro grupo, o que pode influenciar a análise comparativa entre os grupos.

Por fim, a pesquisa foi conduzida com alunos de graduação e pós-graduação, o que pode configurar um viés de pesquisa que precisa ser considerado. Isso significa que se ela for replicada em administradores com outros níveis de escolaridade, a percepção destes sobre a importância das informações contábeis gerenciais pode não ser a mesma.

4. Descrição e Análise dos Dados

Esta seção contempla a descrição e a análise dos dados da pesquisa. Primeiramente faz-se uma análise geral, com base nos dados da pesquisa, sobre o perfil pessoal e profissiográfico dos pesquisados. Na sequência analisa-se qual a importância dada por esses profissionais às informações contábeis para a tomada de decisões e que informações são fornecidas a eles pela Contabilidade, e em qual periodicidade.

4.1 Perfil Pessoal e Profissiográfico dos Respondentes

O primeiro passo foi determinar qual o nível de ensino dos respondentes, qual a proporção de alunos de graduação em comparação aos alunos de especialização. Constatou-se que quase dois terços dos pesquisados são alunos de graduação do curso de Administração, incluindo alunos da segunda

até a oitava fase do curso. Essa separação é importante para verificar diferenças de percepção de gestores que estão iniciando sua vida acadêmica, e os que já se encontram em cursos de especialização.

Outro fator que foi investigado é quanto à terceirização ou não da contabilidade da empresa, da qual o pesquisado participa da gestão. Verificou-se que há uma distribuição até certo ponto equilibrada entre os serviços contábeis desenvolvidos na própria empresa (47%) e os serviços terceirizados (53%), com ligeira superioridade desse último. Essa informação é importante, pois pressupõe-se que a contabilidade interna na empresa pode garantir uma qualidade maior na informação contábil fornecida aos gestores, o que se tentará comprovar mais adiante nesta pesquisa.

Outra informação analisada foi quanto ao valor de faturamento da empresa. Esse volume de faturamento foi dividido em três níveis: empresas com faturamento anual até R\$ 250 mil, empresas com faturamento anual superior a R\$ 250 mil até R\$ 5 milhões e empresas com faturamento anual superior a R\$ 5 milhões.

Cerca de 11% das empresas analisadas podem ser classificadas como microempresa, praticamente a metade (49%) tem faturamento de até R\$ 5 milhões ao ano e outro grupo significativo (40%) tem faturamento anual acima desse valor.

A última questão desse primeiro bloco de perguntas era sobre a quantidade de funcionários das empresas. Novamente, para classificá-las, foram estabelecidos aleatoriamente três grupos: empresas com no máximo 10 empregados, empresas com 11 a 100 empregados e empresas com mais de 100 empregados.

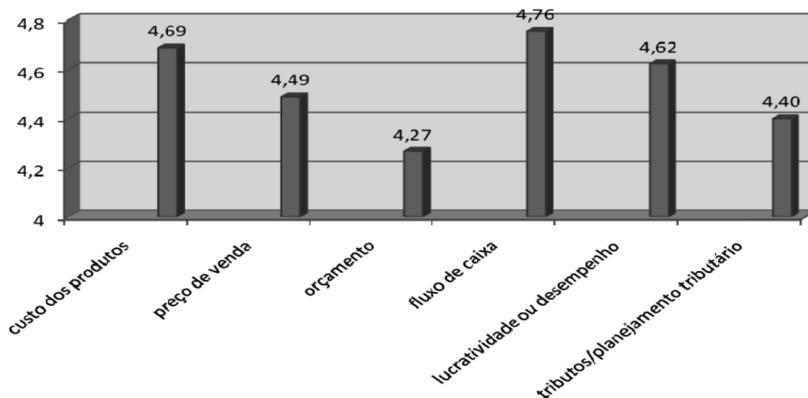
Aproximadamente, 38% das empresas possuem mais de 100 empregados. Cerca de 35% das empresas apresentam de 11 a 100 empregados. As empresas menores, em termos de número de empregados, são a minoria da amostra, com apenas 24%.

Essas informações de faturamento e número de empregados são importantes para investigar se empresas maiores recebem mais informações do que empresas menores, ou se os administradores dessas empresas dão mais importância às informações contábeis ou não.

4.2 Utilidade da Informação Contábil

Na questão seguinte, perguntou-se aos pesquisados qual a visão deles sobre a utilidade de algumas informações contábeis para o processo de gestão. Para isso, foi utilizada uma escala de um a cinco, sendo: (1) para informação “nada importante”; (2) “pouco importante”; (3) “indiferente”; (4) “importante”; e (5) para a informação considerada “muito importante”. As respostas obtidas, incluindo todos os pesquisados, sem distinção de nível de ensino, tipo de contabilidade, volume de faturamento e número de empregados, estão apresentadas no Gráfico 1.

Gráfico 1 – Utilidade da informação contábil para a administração da empresa



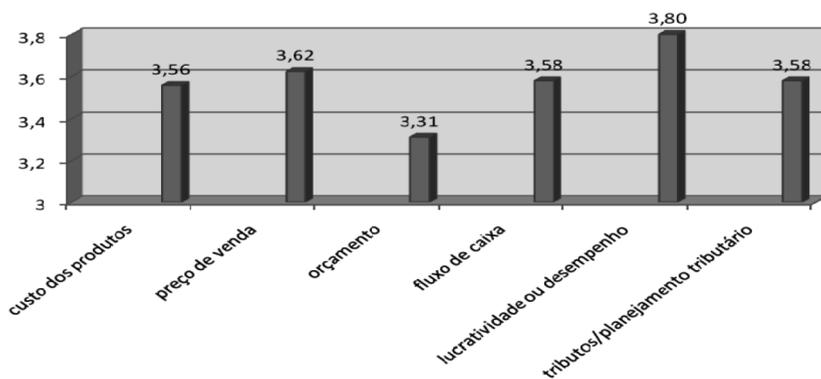
Fonte: Elaborado pelos autores.

O Gráfico 1 demonstra que, em geral, os administradores consultados atribuem grau considerável de importância às informações gerenciais questionadas, apontando nota superior a quatro em todas as questões. Destaca-se o fluxo de caixa como a informação mais valiosa para esses gestores.

4.3 Fornecimento das Informações Contábeis aos Gestores

Na sequência questionou-se os gestores sobre a frequência com que as informações da questão anterior são fornecidas pela contabilidade com a finalidade de auxiliá-lo em suas decisões. Também foi utilizada uma escala de 1 a 5, sendo: (1) para “nunca”, o que significa que esse tipo de informação nunca é fornecido pela contabilidade aos gestores; (2) “raramente”; (3) “às vezes”; (4) “importante”; e (5) para “sempre”, representando que esse tipo de informação sempre é fornecida pela contabilidade. Os resultados encontrados são apresentados no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Frequência com que as informações contábeis são fornecidas



Fonte: Elaborado pelos autores.

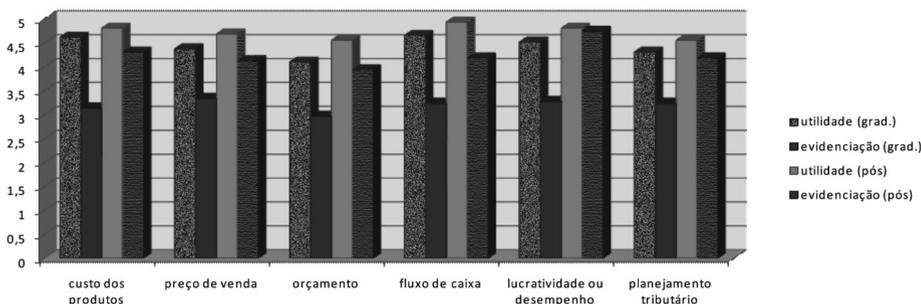
Verifica-se no Gráfico 2 que a pontuação média para todos os tipos de informação consultados ficou abaixo do número 4 (quase sempre), permanecendo em um ponto intermediário entre “às vezes” e “quase sempre”. Isso pode demonstrar uma possível deficiência do sistema contábil dessas empresas, que não está atendendo como deveria as necessidades informacionais da administração, porque todas essas informações foram consideradas importantes pelos entrevistados, conforme observado na questão anterior.

Na sequência faz-se uma comparação entre a utilidade da informação contábil para os gestores com a frequência com que esses gestores recebem a informação contábil, extraindo-se alguns subgrupos desta pesquisa.

4.4 Comparação entre a Utilidade e a Divulgação da Informação Contábil

A primeira análise comparativa leva em conta dois grupos pesquisados, os alunos de graduação em comparação aos alunos de pós-graduação. Procura-se investigar se há diferenças entre os grupos na atribuição de utilidade da informação contábil e na frequência de recebimento dessa informação. Os resultados são apresentados no Gráfico 3.

Gráfico 3 – Comparativo utilidade *versus* divulgação da informação contábil entre alunos de graduação e de pós-graduação

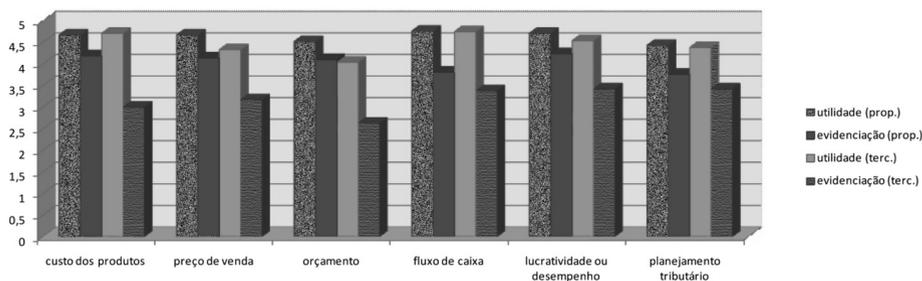


Fonte: Elaborado pelos autores.

No Gráfico 3 constata-se que os alunos de graduação dão importância ligeiramente menor às informações contábeis do gráfico em relação aos alunos de pós-graduação. Isso pode ser explicado talvez pela bagagem maior que os alunos da pós-graduação têm em relação aos outros alunos, tanto no que se refere à formação acadêmica como na experiência profissional, embora esse último item não pôde ser comprovado na pesquisa.

A segunda análise foi realizada envolvendo o tipo de contabilidade existente nas empresas, se própria ou terceirizada. O intuito desta análise é verificar se as empresas que mantêm um departamento contábil próprio apresentam mais informações à administração, além de verificar qual a importância que esses administradores dão às informações recebidas. Os resultados desta análise são apresentados no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Comparativo utilidade *versus* divulgação da informação contábil entre empresas com contabilidade própria e terceirizada



Fonte: Elaborado pelos autores.

Quanto à utilidade da informação, não há diferenças significativas de opinião entre os gestores. Tanto aqueles das empresas com contabilidade própria como os administradores de empresas com serviços contábeis terceirizados parecem dar a mesma importância à informação contábil gerencial.

No entanto, verifica-se uma diferença importante na divulgação da informação, ou na frequência com que essa informação gerencial é oferecida aos gestores. Empresas com contabilidade terceirizada não recebem informações no mesmo nível que empresas que possuem contabilidade própria. Denota-se com isso que as empresas que prestam serviços contábeis terceirizados não oferecem aos seus clientes, pelo menos nessa amostra analisada, informações gerenciais com uma frequência adequada.

A pontuação média alcançada nesse caso foi de 3 a 3,42, o que demonstra que somente “às vezes” o gestor recebe informações gerenciais da empresa de serviços contábeis. Destaca-se ainda como ponto negativo informações sobre o orçamento, que atingiu a pontuação mais baixa (2,63).

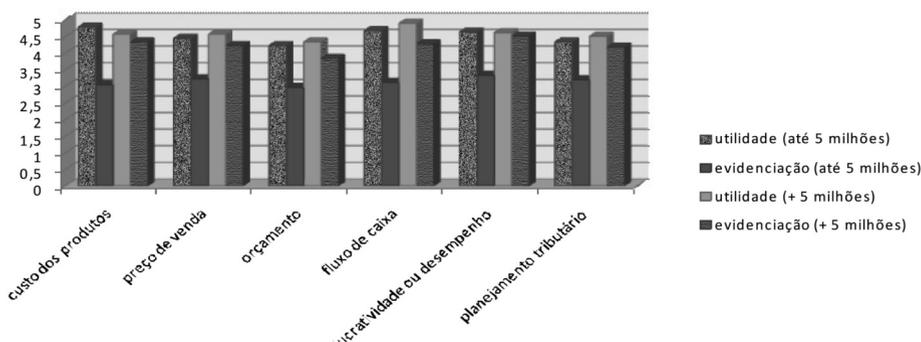
Portanto, infere-se que há uma diferença na qualidade da informação contábil para fins gerenciais entre as empresas com contabilidade própria e empresas com serviços contábeis terceirizados.

Outra análise realizada foi em relação ao porte das empresas. Buscou-se verificar se o volume de faturamento anual da empresa influencia os conceitos de importância dada pelos gestores às informações gerenciais,

além da frequência com que essas informações são fornecidas. Os resultados estão apresentados no Gráfico 5.

Nesse gráfico observa-se que os gestores das empresas com maior faturamento, acima de R\$ 5 milhões anuais, recebem informações contábeis gerenciais com maior frequência em relação às empresas com faturamento menor. Isso pode demonstrar que empresas maiores possivelmente dispõem de sistemas contábeis-gerenciais mais efetivos, possuem processos dotados de maior nível de controle e dependem mais do sistema de informações para tomada de decisão.

Gráfico 5– Comparativo utilidade *versus* divulgação da informação contábil entre empresas por volume de faturamento anual (R\$)



Fonte: Elaborado pelos autores.

Por outro lado, talvez a baixa frequência verificada na prestação de informação contábil gerencial às empresas com volume de faturamento menor possa ajudar a explicar os altos índices de mortalidade de micro e pequenas empresas observados em nosso país.

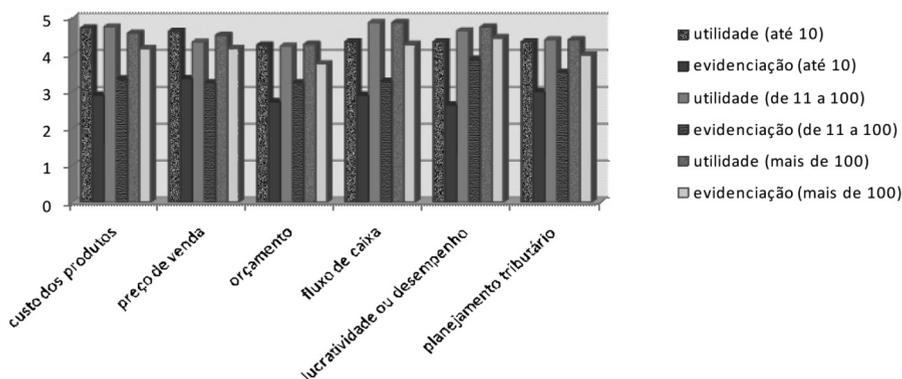
Outro ponto a ser destacado nesta análise é que a menor distância entre importância e frequência é observada nas informações sobre lucratividade no segmento das maiores empresas, expressando possivelmente uma maior habilidade da contabilidade para a mensuração do lucro nesse segmento.

A última análise efetuada foi em relação ao número de empregados da empresa. Da mesma forma que a análise anterior, procurou-se verificar se o porte da empresa influencia os conceitos de importância da informação

contábil gerencial e a periodicidade de entrega dessas informações pela contabilidade aos gestores.

Diferentemente da análise anterior, com esse critério foram selecionados três grupos de empresas, com até dez empregados, de 11 a 100 empregados e com mais de 100 colaboradores. Os resultados dessa análise são apresentados no Gráfico 6.

Gráfico 6 - Comparativo utilidade *versus* divulgação da informação contábil entre empresas por número de empregados



Fonte: Elaborado pelos autores.

O Gráfico 6 demonstra que, à medida que aumenta o número de empregados da empresa, a periodicidade da informação gerencial recebida pelos gestores aumenta. Isso corrobora o que foi observado no Gráfico 5. Quanto maior o porte da empresa, melhor, ou mais frequente, é a informação contábil gerencial fornecida pela contabilidade aos gestores.

Novamente se observa elevada distância entre a importância dada pelos gestores à informação contábil gerencial e à periodicidade da entrega dessas informações em empresas menores, no caso as que contam com até 10 empregados. Como já comentado anteriormente, essa deficiência talvez ajude a explicar os índices de falência de micro e pequenos negócios no Brasil.

Também se procurou investigar se a importância dada às informações contábeis pelos alunos de pós-graduação era superior estatisticamente à importância dada pelos alunos da graduação a esse tipo de informação. Para isso, realizou-se o teste de significância de médias, conforme Tabela 1.

Tabela 1 – Comparação da importância da informação contábil gerencial entre os alunos de pós-graduação e os alunos da graduação

Alunos	Informação	Custo dos produtos	Preço de venda	Orçamento	Fluxo de caixa	Lucratividade	Planejamento tributário
Pós-graduação	Média	4,81	4,69	4,56	4,94	4,81	4,56
	Desvio padrão	0,40	0,48	0,51	0,25	0,54	0,63
Graduação	Média	4,62	4,41	4,10	4,66	4,52	4,31
	Desvio padrão	0,68	0,68	1,01	0,67	0,69	0,89
Z_{teste}		1,191	1,570	2,018	2,029	1,583	1,105

Fonte: Elaborada pelos autores.

A taxa crítica do z_{teste} para 43 amostras ($n_1 + n_2 - 2$ graus de liberdade), ou seja, 16 alunos de pós-graduação, mais 29 alunos de graduação, menos 2 graus de liberdade, é 1,682. Verifica-se na Tabela 1 que apenas as informações sobre “orçamento” (2,018) e “fluxo de caixa” (2,029) apresentam diferenças estatisticamente significativas, entre a importância dada pelos alunos de pós-graduação em relação aos alunos de graduação. Note-se que são justamente os dois tipos de informação que mais facilmente se pode associar com desempenho futuro e com a antecipação de situações prováveis. Talvez por sua maior experiência acadêmica, os alunos de pós-graduação atribuem uma importância maior a essas duas informações do que os alunos de graduação. Já em relação às demais informações, como custo dos produtos, preço de venda, lucratividade e planejamento tributário, não foi possível determinar diferenças estatisticamente significativas. Portanto, não se pode afirmar que a importância dada pelos dois grupos de alunos a essas informações seja diferente.

5. Conclusões

O objetivo geral deste trabalho foi identificar a importância dada pelos gestores à informação contábil-gerencial no processo de tomada de decisão dentro das organizações. A partir do referencial teórico e da pesquisa de campo realizada, pôde-se chegar a algumas considerações sobre o tema, apresentadas abaixo.

Observou-se que os gestores, de maneira geral, consideram as informações contábeis gerenciais importantes no processo decisório. Das informações pesquisadas, verificou-se que as mais importantes, na visão desses gestores, são o fluxo de caixa e informações sobre o custo dos produtos.

Constatou-se também que há uma diferença significativa entre a importância dada pelos gestores a essas informações e a sua satisfação com a periodicidade de fornecimento dessas informações pela Contabilidade. Aqui ainda se encontra espaço para o avanço da pesquisa científica em Contabilidade, já que é um problema que precisa ser analisado com maior profundidade, procurando-se identificar as causas dessa deficiência. Se os gestores consideram essas informações importantes, a Contabilidade deveria suprir essa necessidade informacional desses usuários.

Verificou-se que em empresas menores, com menor volume de faturamento e número de empregados reduzido, a distância entre a importância dada pelos gestores à informação contábil gerencial e a periodicidade de fornecimento dessas informações é maior do que o observado nas empresas maiores. Os gestores das empresas maiores apresentam desníveis melhores entre importância e frequência, o que permite inferir que são mais bem abastecidos de informação contábil gerencial em relação a seus colegas de empresas menores.

Essa diferença é ainda mais latente quando comparadas as empresas com contabilidade própria ou terceirizada. As empresas com contabilidade terceirizada apresentam uma distância maior na relação importância versus fornecimento da informação contábil gerencial.

Por fim, ao comparar a opinião de graduandos e pós-graduandos sobre a importância da informação contábil no processo decisório, notou-se que os gestores que estão cursando a especialização dão mais importância a essas informações em relação aos gestores que ainda estão cursando a graduação. Infere-se a partir disso que a formação acadêmica pode interferir na percepção desses gestores quanto à importância de utilização das informações gerenciais fornecidas pela Contabilidade. As informações orçamentárias e o fluxo de caixa são as que apresentaram maior diferença entre os dois extratos analisados, inclusive com o teste de significância das médias, confirmando a importância estatística dessa observação. Entre as informações analisadas, essas são as que mais facilmente se associam à natureza de prospecção, permitindo a inferência de que os alunos no âmbito de pós-

graduação atribuem maior importância a informações de natureza preditiva do que os alunos de graduação.

Referencias

Anderson, Henry R., Belverd E. Needles, James C Caldwell, *Managerial Accounting*, Boston: Houghton, 1989.

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

AGUIAR, Andson B.; REZENDE, José A.; FREZATTI, Fábio. Análise conceitual do relacionamento entre práticas de contabilidade gerencial e poder disciplinar à luz de Foucault e de Mintzberg. In: CONGRESSO ANPCONT, 1, 2007, Gramado. *Anais...* Gramado: ANPCONT, 2007.

ATKINSON, Anthony A. *et al. Contabilidade gerencial*. São Paulo: Atlas, 2000.

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

BORINELLI, Márcio L. *et al.* Relevance lost – uma releitura. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2005.

CAMELO, Augusto C. O.; CAMELO, Érika P. de S. Martins; PAULINO, Tatiana C. de Brito. A importância do gerenciamento contábil para as organizações do terceiro setor. *Reflexão Contábil*. v. 29, p. 41-54, maio-ago. 2006.

DRURY, Colin; TAYLES, Mike. Evidence on the financial accounting mentality debate: a research note. *British Accounting Review*. v. 29, p. 263-276, 1997.

FREZATTI, Fábio; AGUIAR, Andson Braga; GUERREIRO, Reinaldo. Diferenciações entre a Contabilidade Financeira e a Contabilidade Gerencial: uma pesquisa empírica a partir de pesquisadores de vários países. *Revista de Contabilidade e Finanças USP*, n. 44, p. 9-22, maio/ago. 2007.

FREZATTI, Fábio *et al.* Análise do relacionamento entre a contabilidade gerencial e o processo de planejamento das organizações brasileiras. *Revista de Administração Contemporânea*, 2. ed. especial, p. 33-54, 2007.

FREZATTI, Fábio *et al.* Análise crítica da contabilidade gerencial no Brasil sob a ótica dos professores de pós-graduação *stricto sensu* da área. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FEA/USP, 2008.

- GARRISON, R. H.; NOREEN, E.W. *Contabilidade gerencial*. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.
- GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- HORNGREN, T; SUNDEM, G.; STRATTON, W. *Contabilidade gerencial*. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
- ITTNER, C.; LARCKER, D. Total quality management and the choice of information and reward systems. *Journal of Accounting Research*, n. 33, p. 1-41, 1995.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Contabilidade gerencial*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. *Revista de Contabilidade e Finanças USP*. n. 38, mai/ago, p.7-19, 2005.
- JOHNSON, H. Thomas; KAPLAN, Robert S. *Contabilidade gerencial: a restauração da relevância da contabilidade nas empresas*. Rio de Janeiro: Campus, 1993.
- MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MIOTTO, Neivandra; LOZECKYI, Jeferson. A importância da contabilidade gerencial na tomada de decisão nas empresas. *Unicentro – Revista Eletrônica Latu Sensu*, v. 6, 2008.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tiburcio. Contabilidade e seu ambiente no Brasil. *Brazilian Business Review*, v. 2, n. 1, p. 13-32, jan./jun. 2005.
- PRATT, Ken C.; STORRAR, A. Colin. UK shareholders' lost access to management information. *Accounting and Business Research*, v. 27, n. 3, p. 205-218, 1997.
- RICHARDSON, Roberto Jarry. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- STEVENSON, William J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra, 2001.
- STOLOWY, H.; TOURON, P. *The integration of financial, accounting, management accounting and cash flow accounting: the user opinion*. Hanover: New Hampshire, 1998.
- XU, Hongliang *et al.* Key issues of accounting information quality management: Australian case studies. *Industrial Management + Data Systems*, v. 103, n. 7, p. 461-470, 2003.