UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS APLICADAS
PPG MESTRADO EM CONTABILIDADE

INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

AUTORA:MARINEI ABREU MATTOS

ORIENTADOR:PROFESSOR DOUTOR LAURO BRITO DE ALMEIDA

Curitiba – Paraná

2008

Livros Grátis

http://www.livrosgratis.com.br

Milhares de livros grátis para download.

"INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS".

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO TÍTULO DE MESTRE EM CONTABILIDADE (AREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ.

PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
COORDENADOR DO MESTRADO

APRESENTADO À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS PROFESSORES:

PROF. DR. LAURO BRITO DE ALMEIDA
PRESIDENTE

PROF. DR. SIMONE BERNARDES VOESE
MEMBRO

PROF. DR. ROBERTO CARLOS BERNARDES
MEMBRO

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS PALICADAS
PPG MESTRADO EM CONTABILIDADE

INVESTIGAÇÃO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL: UM ESTUDO NAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

AUTORA: MARINEI ABREU MATTOS

ORIENTADOR: PROFESSOR DOUTOR LAURO BRITO DE ALMEIDA

Dissertação apresentada como requisito parcial ao PPG Mestrado em Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, para obtenção do título de Mestre em Contabilidade.

Curitiba – Paraná
2008

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho à minha filha e meu esposo, que por diversas vezes tiveram que conduzir suas vidas sem minha presença, e mesmo assim, souberam me compreender.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pelo divino dom de me consentir todos os dias, contemplar a vida e pelas graças alcançadas e que irei alcançar ao longo de minha existência.

Ao meu estimado professor Dr. Lauro Brito de Almeida pela acolhida como meu orientador, pela paciência e sabedoria que a mim foi dedicada durante a execução deste trabalho.

À minha querida irmã Marileia Abreu Mattos fonte inesgotável de companheirismo, amor e solidariedade.

Ao meu esposo e minha filha, pela compreensão e paciência nos momentos de tensão, pelo apoio e colaboração nesta etapa da vida.

Às amigas e colegas Viviane da Costa Freitag, Ely Célia Corbari e Ester Marlene Kurtz de Oliveira, pelo companheirismo e pelas críticas sinceras e aos membros da banca pelas valiosas contribuições.

Nos momentos de fúria e raiva, procure a sabedoria do silencio e da reflexão. Assim, acalmará seu coração e sua mente.

Marici Bross

RESUMO

Durante um longo período da história do desenvolvimento econômico, o setor de serviços não foi alvo de estudos profundos por parte dos teóricos econômicos, pois se acreditava que este tinha apenas como finalidade, atender as funções intermediárias dos demais setores da economia como exemplo: Indústria e Comércio. No entanto, nas últimas décadas, este panorama foi se alterando. Muito tem se pesquisado sobre o crescente desenvolvimento da indústria de serviços e de sua participação cada vez mais efetiva na economia mundial. Com o desenvolvimento da sociedade, o setor de serviços tem conquistado mais espaço na economia. E vem se destacando em vários pontos e ganhando importância cada vez maior em muitos países que, outrora, tiveram sua economia fortemente baseada nas atividades industriais. A urbanização das populações, a introdução de novas tecnologias e o aumento da qualidade de vida, são fatores que contribuem para o crescimento do setor de serviços nos países. Impulsionado por este contexto, o presente trabalho, procurou investigar o status das práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis. Para operacionalizar o estudo, foram investigadas 25 empresas, que segundo o SESCAP neste setor são as maiores em termos de estrutura funcional. Os resultados alcançados são baseados nas respostas das 25 empresas investigadas, procurou-se investigar 37 práticas de Contabilidade Gerencial que contemplam os quatro estágios evolutivos declarados pelo IFAC(1998),os resultados alcançados pela pesquisa sugerem que as práticas de Contabilidade Gerencial empregada pelas empresas investigadas se encontram em transição do estágio 1 para estágio 2, desta forma considerando seu status de sofisticação baixo.

Palavras-chaves :Serviços. Contabilidade Gerencial. Estágios Evolutivos.

ABSTRACT

During long period of the history of the economic development, the sector of services was not while of deep studies on the part of the economic theoreticians, because one gave credit that this only had as purpose, to take care of the intermediate functions of the too much sectors of economy, as example: Industry and Commerce. However, in the last few decades, this panorama was modified. Much has been searched on the increasing development of word-wide economy. With the development of the society, the o sector of services has conquered more space in the economy and comes detaching in some points, winning importance each bigger time many countries that, long ago, had had its economy strong based in the industrial activities. The urbanization of the populations, the introduction of new technologies and the increase of the quality of life, are factors contribute for the growth of the sector of service in the countries. Stimulated for this context, the present work looked for to investigate the status of the practical ones of Managemental Accounting adopted by the Rendering Companies of Countable Services. To operacionalizar the study, 25 companies had been investigated, who according to SESCAP, this sector, are the greaters in terms of functional structure; the reached results are based on the answer of the 25 investigated companies. It was looked to investigate 37 practical ones of Managemental Accounting that contemplates the four declared evolutions periods of training for the IFAC (1998). The results reached for the suggest that the practical ones of Managemental Accounting used by the investigated companies if find in transistion of period of training 1 for period of training 2.In such a way, its status of low sophistication is considered.

Key-words: Service. Management Accounting . Evolution Stage.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

FIGURA 1 - NATUREZA DO ATO DE SERVIÇOS 27
FIGURA 2 - DESAFIOS PARA OS GERENTES.....30
FIGURA 3 – ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.... 38
FIGURA 4 - PRINCIPAIS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS..... 48

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1- CARACTERÍSTICAS MAIS CITADAS DOS SERVIÇOS.....26
QUADRO 2- COMPARAÇÕES ENTRE OS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS..... 50

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1 - PERCENTUAL DE QUANTIDADE DE SÓCIOS 65
GRÁFICO 2 - NÍVEIS DE CONCENTRAÇÃO DOS COLABORADORES POR ÁREA..... 66
GRÁFICO 3 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA CONTÁBIL 67
GRÁFICO 4 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA FISCAL..... 68
GRÁFICO 5 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA TRABALHISTA 69
GRÁFICO 6 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA SOCIETÁRIA 70
GRÁFICO 7 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO EM ANDAMENTO DOS COLABORADOS..... 71
GRÁFICO 8 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO CONCLUSA DOS COLABORADOS 72
GRÁFICO 9 - COMPARAÇÃO ENTRE OS COLABORADOS COM FORMAÇÃO EM ANDAMENTO E CONCLUSOS 73
GRÁFICO 10 - COMPARAÇÃO ENTRE % DO GRAU DE IMPORTÂNCIA X FREQÜÊNCIA DE USO DOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS..... 91

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - CÁLCULO DO "ALFA DE CRONBACH" 74
TABELA 2 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO 75
TABELA 3 - FREQÜÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO 76
TABELA 4 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO 77
TABELA 5 - FREQÜÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO 78
TABELA 6 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO 79
TABELA 7 - FREQÜÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO 81
TABELA 8 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÕES 82
TABELA 9 - FREQÜÊNCIA DE INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÕES 84
TABELA 10 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DE ANÁLISES ESTRATÉGICAS 85
TABELA 11 - FREQÜÊNCIA DE ANÁLISES ESTRÁTEGICAS 86
TABELA 12 - COMUNICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DA CONTABILDADE GERENCIAL 87
TABELA 13 - DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS E CONTROLE FINANCEIROS 88
TABELA 14 - PROVISÃO DE INFORMAÇÃO PARA PLANEJAMENTO DE CONTROLE GERENCIAL 89
TABELA 15 - REDUÇÃO DE DESPERDÍCIO DE RECURSO DO NEGÓCIO 89
TABELA 16 - CRIAÇÃO DE VALOR ATRAVÉS DO USO EFICAZ DE RECURSOS 90
TABELA 17 - VALORES MÉDIOS DA IMPORTÂNCIA E USO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL 91

LISTA DE SIGLAS

ABC -Activity Basead Costing

BSC -Balanced Scorecard

CPV -Cust Volume Profit

EVA -Valor Econômico Adicionado

EPSC's -Empresa Prestadora de Serviços Contábeis

IBGE -Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IFAC -International Federation of Accountants

IMA -Institutte of Management Accountants

MIA -Malaysian Institute of Account

PAS -Pesquisa Anual de Serviços

PIB -Produto Interno Brasileiro

PMS -Performance Measurement Systems

SESCAP -Sindicato das Empresas de Serviços Contpabeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná

SPSS -Statistical Package for the Social Scienses

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO **13**

1.2 OBJETIVO GERAL 15
1.2.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS 15
1.3 JUSTIFICATIVAS 16
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO 17
1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA 17

2 IMPORTÂNCIA DOS SERVIÇOS NA ECONOMIA **19**

2.1 SERVIÇOS NA ECONOMIA BRASILEIRA 21
2.2 CONCEITUAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DE SERVIÇOS 24
2.2.1 Natureza do Ato dos Serviços 27
2.3 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS 30
2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL 33
2.4.1 Estágios de Evolução da Contabilidade Gerencial 34
2.4.2 Sistema de Custeio 38
2.4.4 Orçamento 45
2.4.5 Avaliação de Desempenho 51
2.4.6 Informações para Tomada de Decisões 55
2.4.7 Análise Estratégica 56

3 METODOLOGIA **59**

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA 60
3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA 61
3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA 61
3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS 63

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS **65**

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS INVESTIGADAS 65
4.2 TESTES PARA VALIDAÇÃO DE AMOSTRA 74
4.3 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS SOBRE PRÁTICAS GERENCIAIS 75
4.3.1 Sistemas de Custeio 75
4.3.2 Orçamento 77
4.3.3 Avaliação de Desempenho 79
4.3.4 Informação para Tomada de Decisão 82
4.3.5 Análise Estratégica 85
4.3.6 Comunicação das Informações da Contabilidade Gerencial 87
4.4 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS 88

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS **93**

5.1 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS 95

REFERÊNCIAS 96

APÊNDICE **102**

1 INTRODUÇÃO

Durante um longo período da história do desenvolvimento econômico, o setor de serviços não foi alvo de estudos profundos por parte dos teóricos econômicos, pois se acreditava que este, tinha apenas como finalidade, atender as funções intermediárias dos demais setores da economia como: Indústria e Comércio.

Conforme Gianesi e Correa (2006), no entanto, nas últimas décadas, este panorama foi se alterando. Muito tem se pesquisado sobre o crescente desenvolvimento da indústria de serviços e de sua participação cada vez mais efetiva na economia mundial. Autores como Corrêa e Caon (2006), Pinto (2003), e Lovelock e Wright (2001), expõem em seus trabalhos, a importância que o setor de serviços vem apresentando para a economia e evidenciam sua importância para a sociedade.

Deve-se ressaltar que este fenômeno crescente do setor de serviços, não é prerrogativa apenas de países considerados como de primeiro mundo. Para Figueiredo e Fabri (2000, p.15) também seria inegável deixar de relatar, que nesta última década, o surgimento de novos tipos de serviços tem aumentado devido a inúmeros fatores como de ordem político, social e tecnológica.

É que estes fatores favorecem para que ocorra um dinamismo neste setor, o que acaba viabilizando para que surjam novos tipos de serviços, consequentemente, aumentando a demanda por este segmento econômico.

Gianesi e Corrêa(2006,p.13) contribuem ao descrever, “o setor de serviços vem ganhando importância cada vez maior em muitos países que, outrora, tiveram sua economia fortemente baseada na atividade industrial”.

Outro fator que merece destaque neste segmento da economia refere-se a sua capacidade de absorção de mão-de-obra, atualmente, o setor de serviços é o que mais emprega.

As atividades deste setor econômico apresentam uma significativa participação, tanto no produto interno bruto (PIB),quanto na geração de empregos. Segundo Fitzsimmons e

Fitzsimmons (2005, p.31), os serviços norte-americanos empregam 8 em cada 10 trabalhadores.

Em "relação ao Brasil o setor de serviços não se demonstra diferente, Conforme pesquisa anual do IBGE(2005), o setor ocupou 7.582 mil pessoas, forma gerados no setor R4 450,1 bilhões de receita operacional líquida,R4 239,7 bilhões de valor adicionados e R$ 82,4 bilhões forma gastos com salários, retiradas e outras remunerações do setor.

O crescimento do setor de serviços, quanto sua participação na geração de riqueza, quanto na locação de mão-de-obra é justificada, conforme Pinto (2003, p.2), pois, os serviços encontram-se inseridos em diversas atividades das empresas e das pessoas, tais como: serviços de alimentação, transporte, comunicação, educação, saúde, esporte e lazer.

Cabe ressaltar que o fenômeno da globalização econômica ajudou neste impulso de crescimento, mas por outro lado, culminou em um acirramento competitivo maior do que as empresas prestadoras de serviços estavam acostumadas a operarem.

Inseridas no setor de serviços encontram-se as empresas prestadoras de serviços contábeis, este segmento tem apresentado reflexos das mudanças econômicas. O aumento competitivo na economia serviu de alavanca para que as empresas prestadoras de serviços contábeis buscassem formas de gerir seus negócios de maneira mais eficiente e eficaz, procurando explorar ao máximo os recursos que têm a sua disposição.

Segundo Figueiredo e Fabri (2000, p.15), "as mudanças ocorridas provocaram grande impacto no desempenho do profissional de contabilidade", principalmente daquele profissional que exerce a atividade como profissional independente, ou seja, titular ou sócio da empresa de serviços contábeis.

Figueiredo e Fabri(2000), ainda contribuem ao descrever que as mudanças econômicas , causam modificações em suas práticas de gestão induzida pela modernização de conceitos, a evolução da ciência, da administração e da tecnologia da informação.

A gestão das empresas inseridas no setor de serviços segundo Gianesi e Caon(2006, p.219), não é algo tão simples, pois os serviços apresentam algumas peculiaridades à quanto sua natureza. Desta forma, Anthony e Govindarajan (2002, p.800-803), contribuem ao descrever que por várias razões, o controle gerencial das empresas prestadoras de serviços é algo diferente das empresas industriais; existem fatores particulares que impactam na maioria

das empresas prestadoras de serviços, outros, são característicos de determinadas atividades exercidas por elas.

Conforme Johnston & Clark (2000, p.56), um dos desafios para gestores das empresas prestadoras de serviços, refere-se às práticas gerenciais, pois, pouco tem sido investigado em relação às práticas gerenciais adotadas pelas empresas prestadoras de serviços. Essa falta de referencial, torna-se um obstáculo para gestão e a saída encontrada por estes gestores, foi tomar emprestado conceitos e práticas gerenciais utilizadas na manufatura e adaptar à sua realidade.

Diante deste cenário abordado, surge a seguinte indagação: **Em qual estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial utilizadas pelas Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis de Curitiba e Região Metropolitana?**

1.2 OBJETIVO GERAL

O objetivo geral desta pesquisa é identificar em qual estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana.

1.2.1 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Os objetivos específicos constituem passos importantes na pesquisa para que se possa alcançar o objetivo geral, desta forma, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

a)desenvolver uma revisão do referencial teórico que permita observar o estado da arte sobre o tema a ser pesquisado;

b)identificar as práticas de Contabilidade Gerencial inseridas nos estágios evolutivos;

c)aplicar uma pesquisa " *survey* " que possibilite medir em que estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas objeto do presente estudo.

1.3 JUSTIFICATIVAS

Em época de tantas mudanças, onde a competição se torna cada vez mais agressiva entre os produtores de bens e serviços, oferecer serviços de forma otimizada e controlada tem se constituído no grande desafio das modernas organizações.

Kotler e Keller (2005 p.396), corroboram ao descrever que "à medida que enfrentam uma dificuldade cada vez maior para diferenciar seus produtos, as empresas estão se voltando para diferenciação em serviços".

O setor de serviços apresenta ramificações complexas, não somente pela característica e natureza dos serviços prestados, como principalmente pela diversificação dos serviços oferecidos, desta maneira sua gestão torna-se uma tarefa extremamente complexa.

O controle efetivo sobre os sistemas gerenciais tem se mostrado uma prática importante para que os gestores possam alcançar os objetivos traçados pelas empresas. Na busca da eficiência e adequação das novas diretrizes estabelecidas pela economia, as empresas prestadoras de serviços devem promover mudanças cuja amplitude obedeça às novas exigências dos mercados consumidores.

As empresas prestadoras de serviços contábeis ou empresas profissionais como é denominado por Anthony e Govindarajan (2002, p.802), apresentam características próprias, desta forma, sua gestão, bem como as práticas de contabilidade gerencial utilizadas dentro do universo científico, ainda são pouco exploradas ou até mesmo desconhecidas.

A originalidade e o ineditismo do estudo desta pesquisa contemplam-se por meio do levantamento do estado da arte, pois, nesta etapa, não foi encontrado nenhuma fonte sobre as empresas prestadoras de serviços contábeis, no que se refere ao estágio evolutivo das práticas de contabilidade gerencial.

1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A presente pesquisa é constituída de três fatores delimitantes. Primeiramente, têm como objeto de estudo as empresas prestadoras de serviços contábeis cadastradas junto ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná (SESCAP). A condução da investigação empírica se deu no período de maio a junho de 2008.

Outro fator de delimitação refere-se quanto ao tamanho da amostra do presente estudo para operacionalizar a pesquisa. Foi utilizado como parâmetro a estrutura funcional das empresas investigadas e o critério adotado foi fornecido pelo próprio SESCAP. Desta forma, a amostra investigada consiste em 25 empresas.

Por fim, evidencia-se a delimitação quanto à abrangência das práticas de Contabilidade Gerencial. Portanto a pesquisa ficará demarcada à investigar as práticas e técnicas gerenciais que estão relacionadas com os estágios evolutivos da contabilidade gerencial conforme declaração do *International Federation of Accountants* (IFAC) em 1998.

1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

Todo o conhecimento científico deve ser estruturado de forma lógica e sistemática, a fim de facilitar o desenvolvimento do estudo, ao se iniciar qualquer tipo de investigação, deve-se primeiramente desenhar ou descrever a pesquisa; em uma segunda etapa investiga-se todo o referencial teórico que fornecerá sustentação a pesquisa, e, por fim, será analisado o desdobramento e implicações da investigação com possibilidades de sugestões para futuros trabalhos. Fundamentado nisso, o referido trabalho apresenta a seguinte desenho.

No primeiro capítulo foi realizada uma contextualização para inserir o leitor ao tema. Além desta introdução, neste capítulo foi abordada a caracterização do problema, os objetivos geral e específico à justificativa do trabalho, ressaltando sua originalidade e contribuições da pesquisa.

O segundo capítulo apresentou o referencial teórico que fornece suporte ao problema de pesquisa. O primeiro tema abordado trata do setor de serviços, explorando suas principais peculiaridades, bem como a caracterização do objeto de estudo desta pesquisa as empresas prestadoras de serviços contábeis. O segundo refere-se à Contabilidade Gerencial, onde procurou-se descrever sobre o assunto de maneira sucinta, abordando apenas as idéias que corroborassem para fundamentar o presente trabalho.

No terceiro capítulo tratou-se sobre a metodologia empregada para elaboração e investigação do estudo, ficando evidenciada a importância do rito metodológico, bem como, a necessidade de se conhecer o método de tratamento dos dados coletados, descreveu-se as análises após tratamento dos dados, pois, estes, por si só não revelam o que se pretende investigar.

O quarto capítulo abordou sobre as considerações finais do estudo, foram evidenciados os resultados alcançados e apontadas lacunas ainda sem respostas, o que possibilita apresentar novas proposições para pesquisas posteriores.

Por fim, no quinto capítulo foram expostas todas as referências utilizadas que forneceram sustentação teórica para a pesquisa.

2 IMPORTÂNCIA DOS SERVIÇOS NA ECONOMIA

Para compreender como o setor de serviços tem influenciado a economia mundial, faz-se necessário entender todo o seu desenvolvimento ao longo da história da humanidade, a atividade de serviços é tão antiga quanto a história do próprio homem.

Ao investigar qualquer livro de história, pode-se perceber que nas civilizações antigas como categoria da atividade econômica, o setor de serviços já ocupava seu papel. Corrêa e Caon (2006, p.25), contribuem ao descrever "a importância dada pela sociedade grega à educação dos seus jovens é conhecida desde a antiguidade". A educação que nesta época era um serviço valorizado cabe expor, que os autores elucidam que, mesmo "sendo reconhecida pela sociedade grega a importância deste serviço –educação-, atividade de em si, ocupava um papel econômico marginal, numa sociedade escravocrata e agrícola".

Outro fator que deve ser exposto para evidenciar a importância do setor de serviços nas culturas antigas, trata-se de como a civilização grega organizava a administração da coisa pública, entenda-se por "coisa pública", a administração do estado, que nesta época, era exercida ou realizada por meio da participação efetiva dos cidadãos que queriam servir ao estado.

Para o grego, participar das decisões públicas era ser livre, então ele exercia sua liberdade por meio da prestação dos seus serviços à administração da *polis* "cidade", o que acabava evidenciando as raízes dos serviços públicos.

Na idade média, a importância dos serviços pode ser percebida com a exploração do transporte marítimo, esta era considerada a principal atividade da época, cujos principais produtos transportados eram as especiarias e os tecidos que ocorriam através da rota da seda.

Corrêa e Caon (2006, p.25) corroboram ao discorrer que o transporte de tecidos ocorria pela 'Rota da Seda' que atravessava a Europa e o Oriente até a China, o que contribuiu para o aumento de riqueza de cidades estado, como Veneza. Segundo ainda os referidos autores "chegando ser a atividade economicamente mais importante de países inteiros, como Portugal e Holanda com suas companhias de navegação".

Em meados do século XVIII, com a revolução industrial, os serviços perdem sua importância econômica que fica toda concentrada na manufatura, ou seja, na industrialização.

A revolução priorizou a manufatura e a produtividade das organizações, no entanto as atividades como: os serviços bancários, transportes, comunicação e outras, se mantiveram ativas e demais áreas de serviços também floresceram, considerando que as atividades industriais também eram consumidoras dos serviços.

A partir do século XX, além da cultura assumida pela sociedade contemporânea que influencia de maneira indireta e significativa, o setor de serviços retoma o lugar de destaque, sendo vários os fatores que incitam e contribuem para o aumento da demanda por serviços, dentre os quais destacam-se:

- busca por uma melhor qualidade de vida;
- urbanização da sociedade, o que aumenta a procura por serviços de segurança, saúde pública entre outros;
- mudança na estrutura demográfica que pode proporcionar um aumento de crianças e idosos, o que ocasiona um aumento na demanda por serviços;
- refinamento dos consumidores, ampliando a necessidade por serviços;
- avanço tecnológico, o que proporciona o aumento da qualidade serviços, ou ainda, a criação de novos serviços ou complementares.

Estes são apenas alguns fatores dentre vários que aquecem a demanda por serviços, a participação de serviços na economia é destacada devido à absorção de grande parte da mão-de-obra e sua participação na geração do produto interno.

Reportando a Atkinson *et al* (2000, p.49), "as maiores mudanças que as empresas industriais têm experimentado, em anos recentes, também têm ocorrido, virtualmente, em todas as empresas de serviços". Conforme mencionado anteriormente, as empresas de serviços já existiam há centenas de anos, no entanto, durante o século XX ,sua importância se destacou dentro da economia mundial.

2.1 SERVIÇOS NA ECONOMIA BRASILEIRA

A partir da década de 50, no Brasil, surgiram os primeiros estudos específicos sobre atividades econômicas de serviços. Os estudos apresentados na época, eram casuais e teoricamente pouco fundamentados. Conforme Kon (2004, p.26), "os estudos que surgiram nos anos 50, eram dirigidos para análise da localização regional das atividades econômicas, entre as quais, os serviços desempenham papel relevante como fator locacional".

Na década de 80, conforme Kon (2004, p.26), começam a surgir as primeiras pesquisas direcionadas ao setor. Segundo a autora, "foi nessa década que o interesse na pesquisa dessas atividades, começaram a se intensificar internacionalmente entre os economistas", ocorrendo por parte dos mesmos, a percepção do considerável aumento da representabilidade dos serviços no emprego total, na geração de renda voltada e do valor agregado dos países desenvolvidos.

Para Johnston e Clark (2000, p.23), com o desenvolvimento da sociedade, o setor de serviços se destacou na economia; a urbanização das populações, a introdução de novas tecnologias e o aumento da qualidade de vida, são fatores que contribuíram para crescimento do setor de serviços nos países industrializados.

Vale a pena ressaltar o destaque do setor de serviços também em países, que ainda possuem alguns traços culturais fortemente baseados na economia pré-industrial, por apresentarem atrativos geográficos, como é o caso de Portugal.

> Podemos afirmar que Portugal é cada vez mais um país de serviços, as organizações de turismo, transporte de pessoas ou bens, animação, restauração, hotelaria, banca e seguro, saúde, ensino, limpeza, serviços jurídicos, consultoria, telecomunicações, comércio grosso e retalho, serviços imobiliários, serviços sociais e administração pública, contribuem em 66% para o valor acumulado bruto e são responsáveis por 52% do emprego em Portugal. (PINTO, 2003, p.23).

Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p.29) "os serviços estão no centro das atividades econômicas de qualquer sociedade", diariamente contata-se com as atividades que

estão inseridas no setor de serviços; os indivíduos, de maneira geral, são clientes e usuários de uma ampla variedade de serviços oferecidos dentro da economia atual.

O setor de serviços tem influenciado de maneira positiva a economia brasileira, o que impulsionou muitos estudos que estão sendo realizados sobre este setor a fim de analisar sua contribuição tanto na alocação de mão-de-obra, quanto na contribuição do produto interno bruto (PIB) brasileiro.

Dentre as diversas instituições de pesquisa sobre o setor no Brasil, duas merecem destaque, primeiramente o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), que realiza anualmente uma pesquisa sobre serviços; e a segunda, a Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que também desenvolve pesquisas sobre o setor de serviços, porém, voltados ao comércio exterior.

No sítio do IBGE, encontram-se informações sobre a pesquisa anual de serviços, a última, realizada no ano de 2005, apresenta em conteúdo, as seguintes informações:

> De acordo com a PAS 2005, foram gerados no setor R$ 450,1 bilhões de receita operacional líquida, R$ 239,7 bilhões de valor adicionados e R$ 82,4 bilhões foram gastos com salários, retiradas e outras remunerações. O setor ocupou 7.582 mil pessoas e totalizou 948.420 empresas operando no Brasil com atividade principal nos segmentos de serviços não-financeiros que pertencem ao âmbito de investigação da pesquisa, em 2005. (IBGE, 2008).

O IBGE realiza pesquisas no setor de serviços, demonstrando diversas análises, como participação na locação de mão-de-obra, ou seja, a capacidade de empregabilidade do setor, participação de geração de receita, bem como, divulgação das principais classes de serviços da economia brasileira.

O referido instituto contribui ainda com apresentação de análise individual das principais classes de serviços, conforme mencionado anteriormente. Dentre elas, destacam-se: serviços prestados à família, serviços de informações, serviços prestados a empresas, transporte e serviços auxiliares ao transporte dos correios, atividades imobiliárias de aluguel, de bens, móveis e imóveis, serviços de manutenção e reparação.

Como o objeto de estudo da presente pesquisa são as empresas prestadoras de serviços contábeis, destacam-se na pesquisa realizada pelo IBGE, os dados referentes à classe

econômica, onde se enquadram as empresas objetos do estudo, ou seja, a classe econômica de serviços voltados às empresas conforme o bojo da pesquisa:

> O segmento de serviços prestados às empresas, gerou a maior parcela do total de salários (R$ 27,1 bilhões) e do total de pessoas ocupadas (2.726 mil), no ano de 2005, representando 32,7% e 35,9%, respectivamente, em 2005.(IBGE, 2008).

O segmento atende, em geral, o setor empresarial e o governamental. Isto se deve em virtude destas atividades, serem grandes consumidores de serviços de terceiros. O consumo destes serviços é de suma importância, uma vez que, estão sendo utilizados como complementares e de apoio ao desempenho de suas principais atividades. Conforme citado anteriormente, os serviços prestados às empresas são diversificados e heterogêneos.

Outra instituição que merece destaque, como mencionado anteriormente, é a Secretaria de Comércio e Serviços do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, que vem explorando este setor dinâmico da economia, elaborando e divulgando por meio do "Panorama do Comércio Internacional de Serviços", estudos realizados sobre o setor e sua participação no comércio exterior.

Na sua quarta edição foram publicados dados importantes no que tange aos serviços, bem como, o desempenho da exportação de serviços no primeiro semestre do ano de 2007. Ainda nesta edição, destacou-se que o setor de serviços, é o mais dinâmico do comércio exterior do Brasil. Ressaltando, que enquanto as exportações de vendas de bens cresceram no primeiro semestre do ano de 2007 em média 19,8%, as vendas externas de serviços, cresceram 22,6% em relação ao desempenho do ano de 2006.

> Os serviços são insumos fundamentais para qualquer economia moderna, permeiam todas as cadeias produtivas e têm papel importante na difusão de inovações e ganhos de produtividade para outros setores. A publicação "Panorama do Comércio Internacional de Serviços", veiculada nos idiomas português e inglês, visa disseminar os dados do comércio exterior de serviços, contribuindo para estimular o debate sobre a formação de uma cultura exportadora de serviços e auxiliar os órgãos governamentais na formulação de políticas públicas e os empresários em suas estratégias de internacionalização. (MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR, 2008).

O que se pode perceber pela ênfase dada pelo "Panorama do Comércio Internacional de Serviços" conforme contexto exposto, é que o setor de serviços já ocupa lugar de destaque na economia brasileira, o que corrobora com a fala de autores, dentre esses, Lovelock (2001), Pinto (2003) e Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), ao expressarem que o setor de serviços é o que mais cresce mundialmente.

Desta forma, é essencial compreender a natureza e características básicas dos serviços, proporcionando um controle eficiente e eficaz de suas operações, contribuindo na escolhas de estratégias que condizem com o segmento de serviços, a fim de, alavancar os negócios neste segmento altamente competitivo.

2.2 CONCEITUAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DE SERVIÇOS

Quando os estudos sobre serviços começaram a surgir, era difícil definir um conceito único, devido a suas características específicas principalmente no que concerne à sua natureza. Isto porque, muitos de seus insumos são intangíveis, conforme afirma Lovelock e Wrigth(2006,p.6). Outro fator que contribui para dificultar a conceituação sobre serviços é que devido ao uso intensivo de recursos humanos, muitas literaturas contemporâneas acabam conceituando serviço como trabalho.

Segundo Meirelles (2006), "[...] grande parte das abordagens teóricas sobre o setor considera como atributo característico dos serviços, o uso intensivo de recursos humanos, restringindo o trabalho realizado nestas atividades ao trabalho essencialmente humano". Deste modo, Meirelles esclarece que o trabalho está incorporado, ou seja, é apenas uma parte do todo.Para Lovelock e Wright (2006, p.5), "serviço é um ato ou desempenho oferecido por uma outra parte, embora o processo possa estar ligado a um produto físico, o desempenho é essencialmente intangível e normalmente não resulta em propriedade de nenhum dos fatores de produção"; os serviços podem apresentar intangibilidade em maior ou menor grau, dependendo da característica do produto consumido, como os serviços não podem ser estocados, acarretam alta pericibilidade, o que dificulta a demonstração de seus atributos.

Para Jhonston e Clark (2002, p.78), o conceito de serviço é "a figura mental assumida por clientes, funcionários e acionistas sobre os serviços fornecidos pela

organização". Os autores relatam ainda, que o conceito de serviços envolve experiência, o resultado, a operação e o valor. Nesta linha de raciocínio podem avaliar uma amplitude da percepção do serviço tanto do agente gerador quanto do agente receptor do serviço prestado; reportando a mais uma de suas principais características que seria a simultaneidade, ou seja, os serviços só poderiam ser qualificados e quantificados no ato do seu consumo.

Contribuindo com essa definição, Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p.30), contempla que um serviço "é uma experiência perecível, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de co-produtor".

De acordo com Kotler e Keller (2005, p.397), o serviço pode ser definido da seguinte maneira: "serviço é qualquer ato ou desempenho, essencialmente intangível, que uma parte pode oferecer à outra, e que não resulte na propriedade de nada". A percepção de que os serviços oferecidos apresentam propriedades peculiares, é firmado entre os vários autores como Pinto (2006), Kuazaqui (2005), Kotler e Keller (2005), Lovelock e Wright (2001).

Estas peculiaridades ou características que são apresentadas pelos diversos serviços oferecidos, podem influenciar na escolha dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelos gestores.

Autores	Processo	Intangibilidade	Simultaneidade	Heterogeneidade	Perecibilidade
Berry (1975,1980,1983)		✓	✓	✓	✓
Booms&Bitner (1982)		✓	✓	✓	
Eiglier e Langerard (1975,1976): Eiglier *et al.* (1977)		✓	✓	✓	
Fisk(l981)		✓	✓	✓	
Gronroos (1977,1978,1979, 1983,2000)	✓	✓	✓	✓	✓
Judd (l964)		✓	✓	✓	
Langerard et al (1981)		✓	✓	✓	
Lovelock (1981): Lovelock et al. (1981,1999)	✓	✓	✓		
Rathmell (1966, 1974)		✓	✓	✓	✓
Regan(1963)		✓	✓	✓	✓
Sasser (1976); Sasser e Arbeit (1978)		✓	✓	✓	✓
Shostack (1977)		✓	✓	✓	✓
Thomas (1978)		✓	✓	✓	✓
Zeithaml (1981)		✓	✓	✓	✓

QUADRO 1- CARACTERÍSTICAS MAIS CITADAS DOS SERVIÇOS
FONTE: VIERA IN PINTO

O quadro 1 apresenta o consenso quase unânime entre os autores sobre as principais características de serviços. No entanto, cabe ressaltar outro fator orientador na escolha adotada pelos gestores, referentes aos instrumentos utilizados como apoio para o controle gerencial. Está vinculada com sua classificação "natureza" dos tipos de serviços, pois, devido à abrangência por parte deste setor, sua classificação por tipo de serviço ofertado, ajuda a esclarecer sua evolução dentro da escala econômica.

Segundo Lovelock e Wright (2006, p.31), "esses agrupamentos por tipos de serviços ajudam a definir os produtos principais oferecidos pelas empresas e a entender as necessidades do cliente assim, como sua concorrência".

As características e as classificações das tipicidades de serviços, tornam-se fatores preponderantes na escolha adequada dos gestores por práticas de Contabilidade Gerencial,

que possibilitando uma melhor percepção do que ocorre ao seu redor, facilitando desta forma, o processo decisório na adoção por esta ou aquela escolha.

2.2.1 Natureza do Ato dos Serviços

Quanto à Natureza do Ato do Serviço, Lovelock (1995) faz uma classificação dos negócios de serviços em ações tangíveis e intangíveis, subdividindo-as em quatro categorias distintas; sendo que duas envolvem ações tangíveis e as outras duas envolvem ações intangíveis.

Ao classificar a natureza dos serviços abarcando ações tangíveis, o processamento direto do serviço pode envolver fisicamente, pessoas ou posses materiais. Na classificação dos serviços que abrangem ações intangíveis, o processamento ocorre modificando aspectos intelectuais das pessoas ou envolvem ativos intangíveis, conforme ilustrado na figura 1.

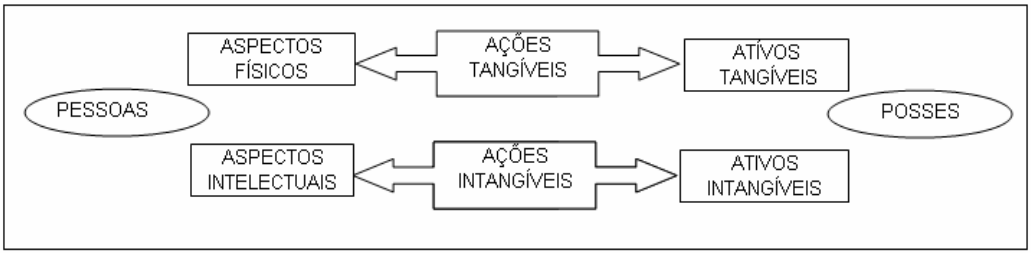


FIGURA 1 - NATUREZA DO ATO DE SERVIÇOS
FONTE: ADAPTADO DE LOVELOCK (1995).

- Processamento de pessoas – são "serviços dirigidos aos aspectos físicos das pessoas" LOVELOCK (1995, p.16). Para fazer uso do serviço, os clientes precisam entrar fisicamente no sistema de serviço, não havendo possibilidade de beneficiar-se à distância. Em alguns casos não importando se o cliente vai até o estabelecimento do fornecedor ou se o fornecedor vai até onde o cliente está. Os seguintes exemplos de serviços são apresentados pelo autor: transporte de

passageiros, cuidados com a saúde, alojamento, salões de beleza, terapia física, academias de ginástica, restaurantes/bares, cabeleireiros e serviços de funeral;

- Processamento de posses – são os "serviços dirigidos a posses materiais dos clientes" LOVELOCK (1995, p. 16). Empresas manufatureiras costumam delegar a intermediários especialistas, a cadeia de atividades que acontecem durante a vida útil de um objeto, o que dá origem à empresas de serviços que se especializam nessa categoria de atuação. Nesse tipo de serviço, os clientes tendem a se envolver menos fisicamente, uma vez que, não precisam estar presentes quando suas posses são processadas. São exemplos de serviços dessa categoria: fretamento, consertos e manutenção, armazenamento e estoque, serviços de limpeza, distribuição no varejo, lavanderia e lavagem a seco, abastecimento de gasolina, ajardinamento, remoções e coleta de lixo;
- Processamento de estímulos mentais – são "serviços que interagem com a mente das pessoas" LOVELOCK (1995, p.19). É um tipo de serviço que requer disponibilização de tempo por parte do cliente, porém, não necessariamente exige sua presença física junto ao fornecedor do serviço. Nessa categoria podem ser incluídos os seguintes serviços: propaganda, artes e entretenimento;
- Processamento de informações – segundo Lovelock (1995, p. 20), "as informações são as formas mais intangíveis de resultados dos serviços". Para criar e manter um registro mais duradouro, freqüentemente as informações são registradas em relatórios, livros, cartas, meios eletrônicos, etc. Nesse tipo de serviço, o envolvimento físico do cliente se dá mais pelo desejo pessoal do contato direto com o fornecedor do serviço, do que pela necessidade propriamente dita. São exemplos de categorias de serviços que processam informações: contabilidade, serviços de banco, processamento de dados, transmissão de dados, seguro, serviços legais, programação, pesquisa, consultoria de software.

A classificação exposta por Lovelock (1995), que trata da interação entre fornecedor e cliente, é um parâmetro para analisar questões relacionadas à identificação de melhores estratégias em empresas prestadoras de serviços.

Serviços de atendimento pessoal, requerem a presença física do cliente, sendo impossível alterar essa condição nesse tipo de serviço, os processos devem ser planejado, em

função dos clientes; é fundamental garantir-lhes o acesso e oferecer-lhes adicionalmente serviços básicos de hospitalidade.

Além disso, se o serviço prestado necessita de contato direto do cliente com os empregados do fornecedor, cuidados redobrados devem ser tomados, visando capacitar os empregados e clientes no sentido de obter os melhores resultados nessa interação. Empresas de serviços que esperam que os clientes realizem certos trabalhos por si próprios-no caso dos serviços de auto-atendimento (*self-service)*- devem oferecer as condições para facilitar esse processo.

Na classificação de Lovelock (1995, p. 16), a natureza das ações dos serviços de contabilidade é intangível, dirigido também a ativos intangíveis (informações).

A interação com o cliente pode variar de uma empresa prestadora de serviços contábeis para outra. A presença física do cliente é dispensável, porém, alguns clientes ou até mesmo fornecedores podem preferir um contato mais direto.

Algumas empresas prestadoras de serviços contábeis se utilizam de sistemas que permitem que os clientes possam interagir à distância, até mesmo fazer parte do trabalho sozinho, como por exemplo, gerarem relatórios específicos para atender as necessidades informativas. Isso é possível graças a evolução dos meios de comunicação, bem como, de equipamentos e sistemas informatizados que permitem transmissões simultâneas de dados e informações.

Ressalta-se aqui, que para possibilitar esse *self-service*, treinamento e capacitação do cliente se fazem necessários. Nesse sentido, as atividades, e conseqüentemente os custos dessas atividades vão variar de acordo com peculiaridades dos fornecedores dos serviços e também dos clientes. É uma análise constante de custos e benefícios, tanto para o cliente quanto para o fornecedor que vai indicar quais os procedimentos a serem adotados pelas empresas prestadoras de serviços de contabilidade.

Segundo Schmenner (1986) *apud* Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p. 43 e 44), os serviços de profissionais demandam de alto grau de intensidade de trabalho, alta customização, assim como, alta interação com o cliente. Essas características resultam em uma série de desafios para os gerentes.

Desafios para os Gerentes

Alta Intensidade de Trabalho

- Contratação;
- Treinamento;
- Desenvolvimento de métodos de controle;
- Bem-estar dos empregados;
- Programação da força de trabalho;
- Controle de locações em áreas geográficas longínquas;
- Lançamento de novas unidades;
- Gestão de crescimento.

Alta Interação/ Alta Customização

- Lutar contra o aumento de custos;
- Manter a qualidade;
- Reagir à intervenção do cliente no processo;
- Gerenciar o progresso do pessoal que presta o serviço;
- Gerenciar hierarquias horizontais em que a relação superior / subordinado é quase inexistente;
- Obter a lealdade dos empregados

FIGURA 2 - DESAFIOS PARA OS GERENTES
FONTE: ADAPTADO DE SCHMENNER (1986) in FITZSIMMONS e FITZSIMMONS (2005).

A figura 2, reforça a afirmação feita por Anthony e Govindarajan (2002, p.800-803), ao que se refere à gestão das empresas prestadoras de serviços serem algo diferente das empresas industriais, uma vez que, serviços apresentam peculiaridades tanto na sua natureza quanto na sua característica, tais como: ausência de estoque regulador, dificuldade de controle de qualidade, mão-de-obra intensiva dentre outras.

2.3 EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS CONTÁBEIS

As empresas prestadoras de serviços contábeis não nasceram prontas, o processo de desenvolvimento constante da sociedade e as novas exigências econômicas influenciaram de maneira considerável esse tipo de segmento do setor de serviços.

> Se pudéssemos voltar ao passado, 30 a 35 anos atrás, iríamos encontrar empresas prestadoras de serviços contábeis - aquelas dedicadas à execução deste tipo de

> serviço, completamente diferentes das atuais em quase todos os aspectos começando pelo nome com que eram identificadas: escritórios de contabilidade. (THOMÉ, 2001, p.12).

Cabe evidenciar que os proprietários ou sócios dos referidos escritórios, eram chamados de contadores, independentemente de sua formação escolar. Atualmente utiliza-se a denominação "escritório de contabilidade" para designar aquele que é gerido por um só proprietário; no entanto, para identificar as sociedades utiliza-se a expressão "empresa de serviços contábeis". O Conselho Federal de Contabilidade, em sua Resolução 825/98 utiliza a denominação "organização contábil", tanto para o escritório individual quanto para sociedade.

A principal característica do escritório de contabilidade do passado refere-se trabalho que era executado diretamente pelo proprietário ou sócios do escritório. Neste sentido, Thomé (2001, p.12), relata que o trabalho executado, era feito pessoalmente pelo proprietário ou sócio do escritório, "havendo uma preocupação excessiva na atenção dada ao cliente, na execução dos serviços mais importantes e na supervisão, quando era o caso dos serviços executados por seus auxiliares".

Com o crescimento das empresas, as constantes inovações tecnológicas e as novas exigências do mercado, as empresas prestadoras de serviços contábeis, começaram a rever sua forma de prestar estes serviços.

> ... o trabalho pessoal do sócio, foi gradualmente sendo substituído, pela mão-de-obra contratada. A prestação de serviços profissionais pelos sócios, evoluiu para a venda desses mesmos serviços, agora executados por profissionais contratados.O contabilista passou a ser também empresário, dividindo seu tempo entre a supervisão, controle e fiscalização dos serviços executados por seus colaboradores para seus clientes e a administração do próprio negócio. (THOMÉ, 2001, p.12).

Conforme exposição do referido autor citado, a evolução na forma da estrutura das empresas prestadoras de serviços influenciou algumas mudanças não apenas na forma de como os serviços eram prestados, mais culminou em uma nova postura do contador que passa de agente operacional para gestão de seus negócios.

As empresas prestadoras de serviços contábeis podem prestar seus serviços tanto para pessoas físicas como para pessoas jurídicas nos mais diferenciados segmentos da economia,

> as empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, agrícolas, pecuárias, sociedades sem fins lucrativos, fundações, autônomos, produtores rurais, cooperativas e até mesmo particulares com um ou mais empregados domésticos, utilizam-se dos serviços oferecidos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis. (THOMÉ, 2001, p.21).

Atualmente as EPSC's dedicam-se muito à execução de serviços na assessoria e consultoria a seus clientes, diferenciando-se bastante das empresas do passado. O suporte contábil fornecido está em constante refinamento, visando atender a demanda das empresas em geral.

O refinamento por parte destas empresas, inseridas neste tipo de segmento do setor de serviços, está chegando a ponto de empresas contábeis se especializarem em determinados tipos de clientes, tornando-se "*expert*" em alguns ramos da economia.

São vários os atributos necessários para o bom desenvolvimento das operações das empresas, de um modo geral, as empresas prestadoras de serviços contábeis, não se limitam apenas a serem uma conexão entre o governo e os seus contribuintes (pessoas físicas e jurídicas). Destacam-se ainda, a prestação dos serviços, conforme Thomé (2001, p.32):

- consultoria;
- administração de pessoal;
- auditoria, perícia e assessoria;
- cálculos de atualização monetária, etc.

Em decorrência da turbulência apresentada pela economia às empresas de serviços contábeis precisam estar constantemente inovando os serviços oferecidos. A inovação demanda de criatividade por parte destas organizações e reestruturação dos processos já existentes. Requer um controle mais efetivo dos recursos disponíveis, o que acaba impulsionando também, a busca por novas ferramentas de apoio para a gestão destas empresas.

2.4 CONTABILIDADE GERENCIAL

Antes de discorrer sobre os estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial, faz-se necessário descrever o que seria ou para ser mais exato, do que trata a Contabilidade Gerencial. A Contabilidade Gerencial surge para suprir as necessidades do usuário da informação contábil, o principal usufrutuário da informação contábil gerencial e o usuário interno. Entenda-se por usuário interno, os administradores dos diversos níveis das organizações que necessitam de informações da Contabilidade Gerencial para tomada de decisões.

Uma vez identificado a quem interessa as informações geradas pela contabilidade gerencial, surge a necessidade de saber então o que é a contabilidade gerencial.

Ao longo deste trabalho, diversos autores que tratavam do tema, foram investigados, Horngren (1985), Kaplan e Norton(1987), Crepaldi (1998), Atkinson *et al* (2000), Ricardino (2005) Lunkes (2007), e percebe-se que todos procuram conceituar a Contabilidade Gerencial descrevendo-a do que trata e para qual finalidade é utilizada, reforçando esta visão, abaixo apresentam-se algumas definições sobre Contabilidade Gerencial.

Segundo Crepaldi (1998, p.18), a contabilidade gerencial "é o ramo da contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais". Atkinson et al (2000, p. 36), define como "processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre eventos econômicos da empresa".

O *Institute of Management Accountants* (IMA)[1], em seu sítio, define a contabilidade gerencial como a responsável pela construção de informações internas utilizadas pelos gestores para planejar, avaliar e controlar a empresa e assegurar uso apropriado dos recursos, agregando mais valor as organizações.

O IMA é o órgão responsável pela regulamentação dos profissionais que atuam como contadores gerencias, e, para atuar como contador gerencial em países como os Estados Unidos, os profissionais devem ser regulamentados, ou seja, precisam ter registro no IMA para poderem atuar; pode-se perceber relevância atribuída à Contabilidade Gerencial.

---

[1] -Tradução livre feita pela autora, conceito retirado por meio do sítio www.imanet.org.br

Por meio desta definição do IMA percebe-se a responsabilidade da Contabilidade Gerencial, em sua capacidade de compilar diversas informações das organizações , de forma a codificá-las em relatórios que sejam utilizados para subsidiar as decisões adotadas pelos gestores.

2.4.1 Estágios de Evolução da Contabilidade Gerencial

Em 1989, o *International Federation of Accountants* (IFAC), que em português significa Federação Internacional de Contadores, divulgou uma declaração sobre sua compreensão do alcance e efeitos da contabilidade gerencial e dos conceitos que fornecem seu suporte. A declaração foi revisada e divulgada em 1998 como conceitos de contabilidade gerencial número 1, onde discorre sobre uma série de práticas de Contabilidade Gerencial (ABDEL-KADER; LUTHER, 2006).

A declaração divulgada em 1998 pela Federação Internacional de Contadores, apresentava uma série de práticas de Contabilidade Gerencial e relacionava estas práticas com seus estágios evolutivos.(MIA,2008).

Os estágios evolutivos foram determinados pelo referido órgão, através dos resultados obtidos que a adoção de determinadas práticas forneciam aos seus usuários. Cabe evidenciar, que cada estágio é uma combinação das práticas do antigo com o novo estágio, ou seja, o antigo remodelado de forma a inserir-se numa nova abordagem de um novo conjunto de condições no ambiente Gerencial. (ADELAGAN, 2008).

- **Estágio Evolutivo 1 - Determinação do Custo e Controle Financeiro:**
  O IFAC define a Contabilidade Gerencial, antes de 1950, como uma atividade "técnica" necessária para a busca dos objetivos organizacionais. Era principalmente orientada em relação à determinação do custo do produto ou serviço. A tecnologia de produção era relativamente simples, com produtos indo do início ao fim em séries de processos distintos. Para atender a este estágio, as práticas de Contabilidade Gerencial fundamentam-se nos orçamentos e tecnologias da contabilidade de custos. (MIA, 2008).

A tecnologia da contabilidade de custo, neste estágio, tem uma preocupação em identificar os custos fixos dos variáveis. Mão-de-obra e custo de material eram facilmente identificáveis, o que possibilitava que o rateio das despesas, de um modo geral, utilizasse um destes fatores; e o processo de fabricação, era principalmente controlado à velocidade de operações manuais.

Conseqüentemente, a mão-de-obra direta fornecia uma base natural para determinar os produtos individuais. Desta forma, o foco era o custo do produto, que por sua vez, era adicionado ao orçamento e ao controle financeiro do processo de produção. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

A posição forte mantida pelos países ocidentais nos mercados internacionais, tornou seus produtos altamente respeitados. Eles puderam ser vendidos de modo relativamente fácil e a competição na base de cada preço ou qualidade, era relativamente baixa.

Como os produtos existentes vendiam bem e o processo produtivo era bem compreendido, havia pouca inovação nos produtos ou processos produtivos. Conseqüentemente, o gerenciamento era afetado primeiramente por causas internas, especialmente a capacidade produtiva. A aplicação do orçamento e tecnologias da contabilidade de custos, prevalecia nesse período. Entretanto, a disseminação da informação do custo, tendia a ser insignificante e seu uso para tomada de decisão gerencial, insuficientemente explorado. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

- **Estágio 2 – Informação para Planejamento e Controle Gerencial**

Entre 1950 a 1965 ocorreu um deslocamento de foco da Contabilidade Gerencial, nesta época, os gestores estavam voltados às práticas que lhe possibilitassem refinamento nas informações para planejamento e controle. (MIA, 2008).

No estágio 2, a abordagem concebida pelo IFAC, reconhece este estágio como uma atividade gerencial voltada para um papel de assessoria interna. Esse papel da contabilidade gerencial, envolvia assessoria (gerenciamento) suporte para a linha gerencial por meio do uso de tecnologias como: análises decisórias e responsabilidade por área, neste contexto, esta fase é vista como uma atividade de gestão de pessoas.

O controle gerencial era orientado para a fabricação e administração interna antes de fazer os exames ambientais e estratégicos. A contabilidade gerencial, como parte de um sistema de controle gerencial, tendeu a ser reativa, identificando problemas e ações somente quando os desvios do plano de negócios tomaram lugar. (ABDEL–KADER; LUTHER, 2004).

- **Estágio 3 – Redução do Desperdício de Recursos no Processo de Negócios**

Alguns fatores de ordem econômica influenciaram as práticas de contabilidade gerencial entre os anos 1970 a 1980. A recessão que ocorreu na década de 70, seguida da alta do preço do petróleo e do crescimento da competição global no início da década de 80 ameaçou os mercados estabelecidos do Ocidente. (MIA, 2008).

Um forte acirramento competitivo acompanhado de mudanças nas estruturas das organizações, culminando com o rápido desenvolvimento tecnológico, influenciou mudanças em muitos aspectos do setor industrial. O uso, por exemplo, de processos controlados por computador e pela robótica, aperfeiçoou a qualidade e, em muitos casos, reduziu custos. O desafio da competição global foi somado à introdução de novas técnicas de gerenciamento e produção, e, ao mesmo tempo, o controle de custos, frequentemente através da redução do desperdício de recursos usados no processo de negócios.

Neste ambiente impera a necessidade do gerenciamento de informações, principalmente porque na maioria das vezes, os recursos utilizados pelas empresas são escassos, desta maneira, estes recursos que estão à disposição dos gestores, devem ser utilizados de forma eficiente e eficaz. Com isso os gestores concentram suas forças na busca de controles mais refinados, que lhes possibilitem informações precisas e que os orientem na escolha da melhor tomada de decisão visando maximizar os meios que estão à sua disposição.

O desenvolvimento tecnológico dos computadores, especialmente o surgimento dos computadores pessoais, que possibilitavam um acesso mais fácil ao banco de dados informacional, notadamente mudou a natureza e o valor dos dados que podiam ser acessados pelos administradores. Assim, o escopo, a manutenção e interpretação dos sistemas de informação, tornaram-se de importância considerável na gerência eficaz. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

Diante deste desafio, a Contabilidade Gerencial, como provedora primária das informações, buscou centrar sua atenção na redução do desperdício de recursos utilizados nos processos dos negócios por meio da utilização de análise de processos, análise dos custos e gestão tecnológica de informações.

- **Estágio 4 – Criação de Valor Através do Uso Eficaz de Recursos**

Em 1990, a indústria mundial continuou a enfrentar considerável incerteza e avanços sem precedentes na produção e tecnologias de processamento de informação. O desenvolvimento da rede mundial de computadores e tecnologias associadas; por exemplo, conduziu ao surgimento do comércio eletrônico. Isso ajudou o aumento e acentuou o desafio da competição global. (MIA, 2008).

O foco da Contabilidade Gerencial mudou para a geração ou criação de valor por meio do uso eficaz dos recursos. Tudo isso era para ser alcançado por meio do uso de tecnologias as quais examinam os direcionadores do valor do cliente, do valor de acionistas e a inovação organizacional (IFAC, 1998). A figura nº.3 ilustra os quatro estágios evolutivos da Contabilidade Gerencial segundo a concepção do IFAC.

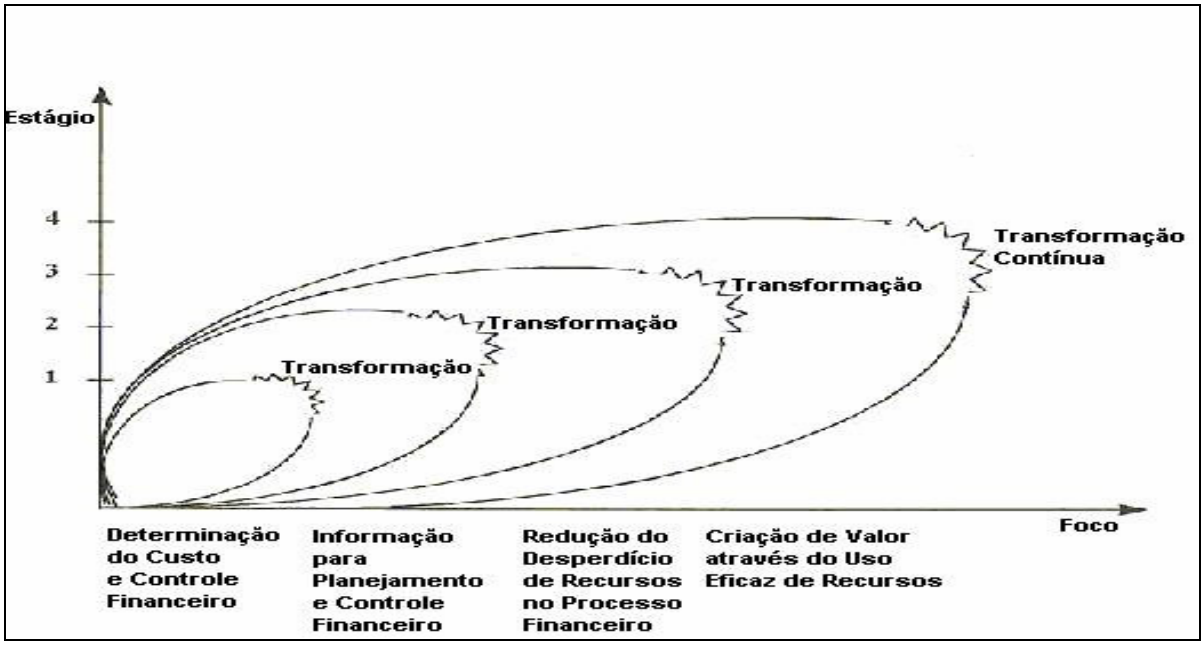


FIGURA 3 – ESTÁGIOS EVOLUTIVOS DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL.
FONTE: MIA (2008)

Uma diferença crítica entre os estágios 2, 3 e 4, é a mudança de foco para longe da provisão de informação e para o gerenciamento de recursos, na forma de redução de desperdícios (estágio 3) e criação de valor (estágio 4).(ABDEL-KADER e LUTHER,2008).

Entretanto, o foco da provisão de informação no estágio 2 não é perdido, mas é redesenhado nos estágios 3 e 4. A informação se torna um recurso, juntamente com outros recursos organizacionais; há um foco esclarecedor na redução de desperdício (em ambos os termos real e financeiro) e nos recursos alavancados para a criação de valor. Conseqüentemente, a contabilidade gerencial é vista, nos estágios 3 e 4, como uma parte integral do processo de gerenciamento nas organizações contemporâneas. (ABDEL-KADER e LUTHER, 2006).

2.4.2 Sistema de Custeio

Uma das práticas de Contabilidade Gerencial mais conflitante entre as empresas, refere-se ao seu sistema de custeio. Sendo necessário alguns esclarecimentos prévios sobre o significado das palavras que compõe este *lexo* verbal "sistema de custeio".

Segundo Hansen e Mowen (2001, p.55), "um sistema é conjunto de partes inter-relacionadas que realiza um ou mais processos para atingir objetivos específicos". Anthony e Govindarajan (2002, p.32), complementam a citação acima descrevendo que "um sistema é um procedimento preestabelecido para executar uma atividade ou um conjunto de atividades: geralmente as atividades são repetitivas".

Por meio da preposição conceitual dos autores supracitdos, pode-se concluir que um sistema é um conjunto de partes inter-relacionadas de um procedimento preestabelecido que tem um objetivo específico a ser atingido.

A palavra custeio está intrinsecamente relacionada com despesas, ou seja, a relação de despesas e custos. Conforme Martins (2000, p.41), "custeio significa método de apropriação de custo". Os sistemas de custeio objetivamente tratam do controle dos custos, este por sua vez, tratam de estabelecer os insumos consumidos por um produto ou grupo de produtos, uma atividade específica ou um conjunto de atividades da empresa.

Segundo Hansen e Mowen (2001), os sistemas de custeio têm como objetivo segundo:

- fornecer informações para computar o custo dos serviços, produtos e outros objetos interesse da gestão;
- fornecer informações para planejamento e controle;
- fornecer informações para tomada de decisões;

O custeio por absorção e o custeio direto são considerados clássicos, tendo como ponto comum a preocupação com a administração dos custos indiretos e como ponto de divergência as informações gerenciais que atender as necessidades distintas da contabilidade de custos. (MAUAD ; PAMPLONA, 2002).

Antes de descrever o conceito sobre o método de custeio por Absorção ou Direto, há a necessidade de discorrer sobre quatro pilares de sustentação dos referidos métodos de custeio acima citados, no que tange o agrupamento e classificação dos custos.

Quanto ao agrupamento, os custos podem ser diretos ou indiretos. Os diretos podem ser relacionados ao objeto principal da empresa enquanto os indiretos são aqueles que não podem ser relacionados de forma objetiva ou direta ao produto ou serviço da empresa.

Quanto a classificação, os custos podem ser fixos ou variáveis.Os custos fixos são caracterizados como aqueles que independem do volume de produção/ou serviço prestado, ou seja, se a empresa produz/preste serviços incorrem de qualquer forma . Segundo Hansen e Mowen (2001, p.60), os custos fixos "permanecem iguais, independentemente do nível de atividade".

Os custos classificados como variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados com o aumento da vendas ou serviços. O custeio por Absorção (*full cost,*), pode ser desenvolvido de duas formas, com departamentalização ou não, tanto uma forma, quanto a outra, procura custear o produto/ serviço lhe atribuindo parte do custo fixo, por meio de rateio.

Martins (2000, p.41), reforçam as afirmações, "O custeio por absorção é método de custeio que apropria os custos diretos (mão-de-obra, matéria-prima, etc.) e indiretos aos produtos, e, considera as despesas, relativas a administração, vendas e finanças como sendo período".

Este método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, ou seja, é o permitido para fins da contabilidade financeira e fiscal, uma vez que a legislação brasileira o reconhece e valida como prática contábil aceita pelo imposto de renda para mensuração de custos, (MARTINS, 2000, p.41).

O primeiro passo no sistema de custeio por absorção sem departamentalização, consiste na separação do que custo, e da despesa. Uma vez identificado à separação de custos e despesas, o próximo passo consiste na segregação do custo direto e indireto. Os custos diretos são atribuídos de forma direta aos produtos ou serviços, no entanto, o tratamento dos custos indiretos é diferenciado, pois, estes, são rateados ao produto/serviço, utilizando como parâmetro, uma base de volume como por exemplo: Mão-de-obra direta, hora/máquina. (MARTINS, 200P, p.70).

O custeio de absorção com departamentalização consiste em dividir a empresa em departamentos. Os custos diretos serão alocados diretamente ao produto/serviço, contudo os custos indiretos aos departamentos, por sua vez, são alocados entre dois grandes grupos, ou seja, aqueles que provocam qualquer modificação diretamente no produto/serviço e os que nem recebem o serviço.

> Ao dividir a empresa em departamentos produtivos e de serviços, o que aparentemente pode ser considerado uma tarefa fácil, pode ser um problema pelo fato de alguns departamentos não receberem fisicamente os produtos, pois, sua função é a de prestar serviços aos outros departamentos. Para solucionar este problema, o critério mais utilizado é o de hierarquizar os departamentos de serviços de forma que aquele que tiver seus custos distribuídos, não receba nenhum rateio. Outro processo só termina quando todos esses custos sejam rateados de tal forma que, recaiam sobre os departamentos de produção e destes para produtos. (MAUAD & PAMPLONA, 2002).

Como citado anteriormente, o sistema de custeio por absorção, é derivado dos princípios geralmente aceitos atendendo à contabilidade financeira e ao fisco, porém, não atende de forma satisfatória às necessidades da contabilidade gerencial, uma vez que, as informações fornecidas por este sistema não auxiliam os gestores para a tomada de decisão.

Segundo Mauad e Pamplona (2002), em meados de 1936, um novo sistema de custeio foi desenvolvido por Jonathan Harris para atender as necessidades das organizações com relação à tomada de decisão, denominado Custeio Direto. Este surge como uma solução alternativa ou complementar, devido a tratar somente dos custos variáveis.

O Custeio Direto ou também conhecido como Custeio Variável, que consiste em contemplar apenas os recursos variáveis usados para produzir um produto ou executar um serviço. Conforme Martins (2000, p.215-216), no custeio variável "só são alocados aos produtos/ serviços os custos variáveis ficando só os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o resultado".

Uma vez exposta as principais características dos dois sistemas de custeio clássicos ou tradicionais, cabe fazer uma ponte que ambos apresentam virtudes e limitações, a discussão sobre qual o melhor método se arrasta ao longo dos anos.

Entretanto a economia tem evoluído e está evolução trouxe significativas mudanças além da ampliação da concorrência, o desenvolvimento de novas tecnologias surgidas no

mercado, vem afetando os processos nas organizações o que fomenta a busca por sistemas de custeio que propiciem melhores vantagens competitivas agregando mais valor aos seus produtos e serviços.

Mauad e Pamplona (2002) relatam que, "com o processo evolutivo da economia, os sistemas clássicos de custeamento, estruturados em conceitos desenvolvidos há quase um século, deixaram de ser eficazes para os gerentes tomarem decisões estratégicas à empresa". A principal crítica aos sistemas tradicionais, era que aqueles, não mensuravam corretamente os custos para proposta de tomada de decisão.

Desta forma, novas práticas de contabilidade gerencial foram introduzidas, como o custeio baseado em atividade muito conhecido ABC (*Activity-Basead Costing*), além disso, o "custeio-alvo" e o "custeio de qualidade" foram introduzidos como ferramentas para enfrentar o crescimento da competição, auxiliando os gestores na tomada de decisão.

O método ABC (*Activity-Basead Costing*) é um custeio baseado em atividade, que consiste na alocação de recursos indiretos as atividades, então, das atividades aos objetos de custo através de direcionadores. Martins (2000, p.93), complementa: "o ABC direciona os recursos indiretos às atividades e aloca, então, os custos das atividades aos produtos e serviços (objetos de custo) através de direcionadores de atividades". As atividades consomem os recursos e estes são alocados aos objetos de custos.

Martins (2000, p.93) considera que o ABC "é uma metodologia de custeio que procura reduzir sensivelmente as distorções provocadas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos". Está redução das distorções se deve por este método de custeio, utilizar direcionadores, os quais são ligações entre os recursos e as atividades. Segundo Hansen e Mowen (2000, p.392-4001), para implantar um sistema baseado em atividade, existem seis etapas essenciais:

- a primeira etapa consiste em identificar, definir e classificar as atividades-chaves, ou seja, realizar um mapeamento das principais atividades ou ações empreendidas no desenvolvimento do produto.Convém salientar, que a utilização do termo produto aqui, tem um sentido mais amplo podendo referir tanto à produção de bens e/ou serviços;

- a segunda etapa requer que sejam usados os direcionadores ou rastreamento direto para identificar os recursos que estão sendo consumidos em cada atividade;ou seja imputar os custos aos produtos;
- a terceira etapa atribui os custos de atividades secundárias para atividades primarias, nesta, as atividades são classificadas como primárias ou secundárias;
- a quarta etapa trata identificar os objetos de custos e especificar o montante de cada atividade consumida, por objeto de custo específico.Antes de se realizar a alocação dos recursos às atividades primárias, os objetos de custos devem ser identificados, bem como a demanda que eles alocam necessitam ser mensuradas;
- Na quinta etapa, as taxas das atividades primarias devem ser calculadas. Este cálculo é realizado pela divisão dos custos da atividade orçada pela capacidade prática de atividades;
- a sexta etapa consiste em atribuir os custos de atividades aos objetos de custos. Existem vários objetos de custos que podem ser utilizados: produtos, materiais, clientes, canais de distribuição, fornecedores, regiões demográficas entre outros.

Como qualquer outro sistema de custeio, o ABC possui restrições, Kaplan e Anderson (2008) declaram que, a principal restrição ao uso do ABC, se deve ao levado custo de implantação e a dificuldade de manter o sistema atualizado. Outro fator quanto ao sistema de custeio, não é permitido pelo fisco brasileiro.

Como o tratamento dado por este sistema de custeio difere dos tradicionais, principalmente no que se refere aos custos indiretos, ele sempre produzirá informação diferenciada quando comparado seus resultados. Desta forma seu uso deve ser utilizado conciliado aos sistemas de custeio permitidos pelo fisco.

Com a evolução economicamente rápida, as empresas precisam se adaptar as novas realidades, pois muitas, não têm condições de alterar sua política de preços; o que acarretaria uma mudança na sua estrutura de custo. Neste contexto, as empresas estão seguindo um caminho inverso para aferir seus custos e garantir seus lucros.

Com a crescente competitividade entre as empresas em um mercado em constante modificação, com clientes cada vez mais exigentes e ávidos por produtos que se

> adeqüem mais à sua necessidade, o preço passa a ser praticamente em função da oferta e procura. (MARTINS, 2000, p.240).

No meio desta turbulência, Martins (2000, p.240) argumenta "qual o custo máximo suportável de forma a atingir o retorno desejável", surge então o custeio alvo ou também conhecido como custeio Meta, em inglês "*Target Costing"*. Este método tem como premissa básica para apuração dos custos e o preço (preço-alvo) que o mercado está praticando, ou seja, o preço que consumidor está disposto a pagar. Para Hansen e Mowen (2000, p.659), "o departamento de marketing determina quais as características e preços para os produtos que são aceitáveis pelos consumidores".

Os referidos autores contemplam que cabe ao departamento de desenvolvimento de produtos, desenvolver um produto, de maneira que custo e lucro possam ser cobertos por aquele preço. As empresas que adotam esta metodologia são altamente competitivas.

Conforme Lunkes (2007, p.106), a adoção deste método pelas empresas, impulsiona a busca por uma continua melhoria "A empresa pode melhorar sucessivamente o produto e serviço e o processo, quando na fase de planejamento, até atingir o custo-alvo.

O ponto–chave do custo-alvo é, a gestão estratégica dos custos que inicia com o desenvolvimento do produto ou serviço e perpassa toda a organização". Por meio deste método de custeio a empresa pode avaliar melhor seu posicionamento estratégico e desempenho.

Em virtude de um mercado altamente acirrado e competitivo. As empresas procuram continuamente a melhoria de seus produtos e serviços prestados, contemplando cada vez mais a qualidade.

"Atualmente, cabe destacar a importância que o conceito de 'qualidade' alcançou" (JUNIOR *et al,* 2006, p.15), tendo em vista o papel decisivo que a qualidade tem assumido em face do processo de globalização, da abertura dos mercados e da conseqüente competição entre as organizações, na busca de competitividade. O conceito de qualidade tem influenciado o modo de pensar e de agir das pessoas e organizações.

Shigunov (2004, p.45), “sobreviver num mercado competitivo representa o grande desafio das empresas nos dias de hoje, justificando assim corresponder ás necessidades e às expectativas dos clientes”.

Neste contexto, as empresas estão procurando aperfeiçoar seus processos, objetivando reduzir as falhas ou possíveis falhas na produção dos produtos ou no desenvolvimento dos serviços. Dentro desta perspectiva é que surgem os custos de qualidade; segundo Hansen e Mowen (2000, p.515), “os custos de qualidade existem porque a má qualidade existe, ou pode existir”. Os custos de qualidade, aqui tratados, seriam os custos da utilização de atividades que auxiliem na redução ou extinção da falhas.

Nesta perspectiva dos referidos autores, a definição exposta, implica que os custos de qualidade estão associados a duas categorias de atividades relacionadas diretamente com a qualidade: atividade de controle e atividade de falha.

As atividades de controle são aquelas realizadas com o objetivo de prevenir ou detectar a má qualidade, nesta categoria estão inseridas as atividades de prevenção e avaliação. Quanto á segunda categoria, as atividades de falha, são aquelas executadas ou realizadas em reação a má qualidade e quando utilizadas pela empresa esta ação provoca diretamente o custo de falha.

2.4.4 Orçamento

O orçamento é um plano que contempla todos ou quase todos os processos empresariais. Segundo Anthony e Govindarajan (1998, p.461), “o orçamento é um instrumento importante para planejamento e controle das empresas a curto-prazo”.Os referidos autores consideram que em geral, os orçamentos são elaborados para o período de um ano.

Para Abdel-Kader e Luther(2004),o orçamento é uma técnica essencial para planejamento e controle de atividades em uma organização. Se for traçado uma linha de tempo, pode-se afirmar que autores como Hansen e Mowen (2003), Anthony e Govindarajan (1998) e Horngren (1985), têm opiniões semelhantes referente à importância de empresas

utilizarem práticas orçamentárias; e que o fracasso de muitas delas está extremamente relacionado à falta de planos de atividades a serem executadas e principalmente de planejamento de necessidades de recursos.

Uma vez tratada sua relevância, qual seria a definição para orçamento. Tanto Horngren (1985), como Hansen e Mowen (2003), apresentam definições similares sobre a prática orçamentária, "um orçamento é uma expressão quantitativa formal de planos da administração, em termos físicos ou financeiros ou ambos".

O plano orçamentário pode ser utilizado com inúmeros propósitos, Lunkes (2007, p.192) aponta alguns desses propósitos como: direcionador de planejamento na comunicação e coordenação, alocação de recursos, gerenciamento do desempenho, evolução e controle do desempenho e base para incentivos e remuneração variável,

> o sistema de orçamentos (ou sistema orçamentário|) é um instrumento de planejamento e controle dos resultados econômicos e financeiros. É um modelo de mensuração que avalia e demonstra, por meio de projeções, os desempenhos econômicos e financeiros da empresa, bem como das unidades que a compõem. (HOJI, 2001, p.362).

Por meio das definições expostas, pode-se concluir que o papel principal do orçamento para administração, tange a sua importância enquanto instrumento norteador utilizado para o planejamento, execução e controle.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p.246) "orçamento quando usado para o planejamento, uma forma de traduzir metas e as estratégias de uma organização em termos operacionais". O objetivo mais óbvio do orçamento é quantificar o plano de ação, assim, força os indivíduos que constituem a organização a planejarem suas operações, com isso o orçamento utilizado pelos gestores para planejamento auxilia para que os mesmos possam alinhar seus planos às demais áreas da organização; possibilitando ainda, que o gestor venha identificar e corrigir possíveis falhas no desenvolvimento do processo de decisões.

Hoji (2001, p.359), observa que o planejamento "consiste em estabelecer com antecedência as ações a serem executadas dentro de cenários e condições preestabelecidas, estimando os recursos a serem utilizados e atribuído as responsabilidades, para atingir os objetivos fixados".

Outro ponto fundamental é a adoção de práticas orçamentárias relacionadas ao controle, pois permite uma fiscalização mais efetiva das fontes estão à disposição das empresas, se tornando um bom meio de alocar recursos escassos. No que diz respeito a recursos escassos, orçamento pode ser utilizado para controle de custos, este possibilita que seja feita uma aferição entre os custos orçados vezes o efetivamente realizado.

Controlar, conforme Hoji (2001, p.362), "significa acompanhar a execução de atividades e comprar periodicamente o desempenho efetivo com planejado", a ação de controlar possibilita aos gestores a correção de eventuais desvios ocorridos no desenvolvimento do plano de ação em relação ao originalmente projetado.

> Os orçamentos são medidas úteis de controle. No entanto, para serem usados em avaliações de desempenho, é preciso fazer duas considerações principais. A primeira é determinar como os montantes orçados devem ser comprados com resultados realizados. A segunda consideração envolve o impacto dos orçamentos sobre o comportamento humano.(HANSEN; MOWEN, 2003, p.263).

Pode-se perceber pela fala dos referidos autores, que o orçamento é utilizado como instrumento norteador tanto do planejamento quanto do controle, desde que adotados alguns critérios, principalmente, no que se refere à utilização do orçamento como avaliador de desempenho. Conforme mencionado anteriormente, o orçamento pode ser elaborado para inúmeros propósitos, o que possibilita que seja desenvolvido de diferentes formas.

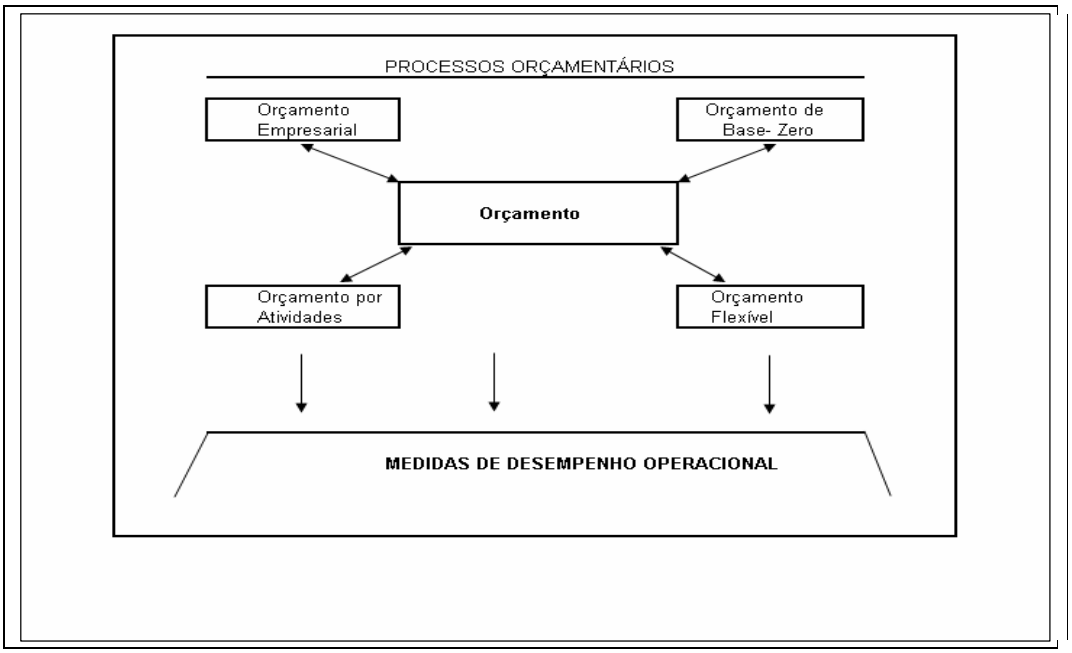


FIGURA 4 - PRINCIPAIS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS
FONTE: APAPTADO DE LUNKES (2007)

A figura 4 exposta, apresenta os principais processos orçamentários, ressaltando que o orçamento geral de uma empresa pode ser composto de subsistemas orçamentários, para tanto se pode considerar que o fluxo de informações é fundamental para sua perfeita manutenção. Principais processos orçamentários:

- Orçamento Empresarial, "realizado com base na estrutura organizacional anterior, consiste em um plano projetado para atender a um nível de atividade do próximo período" (LUNKES, 2007, p.197). Este modelo orçamentário tem como base para sua projeção os dados ocorridos no passado, desta forma, sua projeção visa atender um nível de atividade do próximo período;
- Orçamento de Base-Zero, "é projetado com base nos pacotes de decisões, essa projeção é realizada como se as operações estivessem começando da estaca zero, é preeminente os gestores terem que justificar os valores orçados" (LUNKES, 2007, p.197). Através desta peça orçamentária, os gestores têm possibilidades de reavaliar todos os recursos financeiros de uma base-zero. Para justificar apropriação de recursos os gestores devem levar em consideração custo benefício de suas decisões;

- Orçamento por Atividades, "é uma extensão do custeio por atividades, o orçamento por atividades usa a informação sobre os direcionadores de custos no planejamento e no processo de avaliação" (LUNKES, 2007, p.197). Este modelo orçamentário possibilita aos gestores uma análise mais rigorosa dos recursos alocados, uma vez que concentra a atenção no custo das atividades necessárias para produção de determinado produto ou serviço, o que possibilita aferir com maior precisão a qualidade dos produtos/ serviço.
- Orçamento Flexível, "utiliza meios mais relativos e adaptáveis de planejamento, avaliação e controle de desempenho" (LUNKES, 2007, p.197). Este modelo orçamentário é formado por conjunto de princípios, os quais são tratados na forma de valores, possibilitando o seu ajuste aos objetivos da empresa, traçados pelos gestores. Orçamento Flexível permite maior liberdade dos gestores na tomada de decisões, inspira nos gestores, um aumento do senso de responsabilidade sobre o resultado pré-fixado.

Pode-se aferir que toda prática gerencial, apresenta vantagens e limitações quanto à sua adoção. Cada empresa deve levar em conta aquela que possa atender uma gama maior de suas necessidades de maneira eficaz e eficiente.

	Orçamento Empresarial	**Orçamento de Base-Zero**	**Orçamento por Atividades**	**Orçamento Flexível**
Características Principais	Estima recursos tendo como base valores de anos anteriores.	Estima recursos da estaca zero e com necessidades de justificar.	Estima recursos utilizando os direcionadores de custo e receita.	Estima recursos de forma descentralizada, baseada em metas.
Tempo de Ciclo	Anual	Geralmente Anual	Geralmente Anual	Menos que 1 ano(flexíveis)
Principais Vantagens	Focaliza-se em recursos necessários para atender a demanda	Tende a eliminar as ineficácias do passado.	Sincroniza processo, atividades e objetos de custo.	Projeta recursos necessários ao atendimento do cliente.
Principais Vantagens	Planificação das atividades da empresa.	Focaliza redução de gastos.	Projeta recursos necessários ao atendimento dos objetos de custos.	Autoriza os gestores a utilizarem os recursos conforme a carga de trabalho.
Principais Vantagens		Necessidade de justificar o porquê da necessidade dos recursos.		Tende a localizar as causas dos problemas.
Principais Limitações	Perpetua ineficiências de anos anteriores.	Tende a ser extremamente burocrático.	Alto grau de complexidade na sua elaboração.	Necessidade de mudanças na postura dos seus principais gestores.
Principais Limitações	Freqüentemente inclui cortes iniciais arbitrários feitos pela alta administração, baseado em porcentagem fixa.	Maior necessidade de tempo de elaboração.	Necessidade de software sofisticado.	Necessidade de maior treinamento e formação.

QUADRO 2- COMPARAÇÕES ENTRE OS PROCESSOS ORÇAMENTÁRIOS
FONTE: LUNKES (2007, P.217)

O quadro 2, apresenta as principais características dos modelos orçamentários, ressaltando suas vantagens e limitações.

2.4.5 Avaliação de Desempenho

Conforme Atkinson *et al* (2000, p.87), a mensuração de desempenho é "atividade de medir o desempenho de uma atividade ou uma cadeira de valores inteira", devendo destacar que a mensuração de desempenho é talvez a mais importante, a mais incompreendida, e a tarefa mais difícil da Contabilidade Gerencial.

A escolha de medidas para conduzir e avaliar o desempenho das unidades de negócio, é um dos mais críticos desafios encarados pelas organizações, pois conforme Pereira *in* Catelli (2002, p.196), a avaliação de desempenho no contexto empresarial, como um processo formalizado, depende de uma harmonia com o modelo de gestão da organização.

Para auxiliar os gestores a fim de atingir os objetivos das estratégias adotadas, são utilizados os *Performance Measurement Systems* (PMS), que em português significa Sistemas de Avaliação de Desempenho e tem como objetivo principal, controlar o desempenho das ações que estão sendo realizadas, se estão sendo obedientes à estratégia adotada.

Para que os sistemas de avaliação possam auxiliar na execução da estratégia adotada, os gestores necessitam selecionar uma série de parâmetros que sejam adequados a estas estratégias.

Conforme Anthony e Govindarajan (2002, p.559),"os parâmetros podem ser considerados fatores críticos correntes e futuros de sucesso. Se esses fatores têm bons valores, então a estratégia é obedecida". Pereira in Catelli (2002, p.196), expõe, ainda, que "a avaliação de desempenho requer bases informacionais relativas ao desempenho realizado e planejado, e de modo que seja garantida a comparabilidade entre ambos, neste sentido, existe a necessidade de adoção de parâmetros".

Os parâmetros para a avaliação de desempenhos financeiros tradicionais mais utilizados pela maioria das empresas são lucro e receita, as técnicas focadas neste tipo de parâmetro tornaram-se bastante sofisticadas, no entanto nas últimas décadas o interesse na avaliação de desempenho de medidas não financeiras está ganhando destaque.

Sistemas com foco apenas nas avaliações financeiras como lucros, retorno de investimento, custos-padrão e análises de variação têm sido largamente criticados. (LUNKES,

2007, p.125). As críticas crescem porque essas avaliações são distorcidas por padrões de informações externas, que promovem a curto-prazo, a manipulação da contabilidade, e não leva em conta a consideração do custo de capital. Contudo avaliações não-financeiras tais como a satisfação do cliente, eficiência produtiva ou inovação apresentam resultados mais satisfatórios quando aliadas às estratégias das empresas. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

Para incorporar o custo de capital às avaliações financeiras uma variedade de "valores econômicos" mensurados, têm sido introduzido, dentre as diversas práticas. O Lucro Residual (R*esidual Income*) que foi desenvolvido nos anos 1950, mais recentemente , "Valor Econômico Adicionado" *Economic Value Added* (EVA) promovido como uma adaptação do lucro residual, reportando para Atkinson et al (2000, p.649), o valor adicionado previamente chamado "de receita residual, equivale à receita menos o custo econômico do investimento gerado por aquela receita".

O Valor Econômico Adicionado (EVA), pode ser definido como renda operacional ajustada menos um encargo capital, e implica que uma ação do gestor apenas acrescenta valor econômico quando os lucros resultantes excederem o custo de capital. O EVA pode ser usado como medida de avaliação do centro de responsabilidade.

Outro instrumento utilizado para medir o desempenho das organizações é o "*Balanced Scorecard"* (BSC). Eldenburg e Wolcott (2007, p.640), consideram o BSC, "um método formal de incorporar aos sistemas de gerencia organizacional medidas de desempenho tanto financeiras quanto não financeiras", como um modo de integração entre medidas de avaliação de desempenho. Em seu modelo de unidade de negócios o desempenho seria avaliado sob quatro perspectivas: financeira, relação-cliente, processos internos operacionais de negócios e aprendizagem e inovação. (KAPLAN; NORTON, 1997).

Estas perspectivas apontadas por Kaplan e Norton (1997) conforme anteriormente citado, em muitos sistemas de desempenhos são usadas como pilares de sustentação destes sistemas. A perspectiva financeira relata a estratégia adotada pela organização, implementação e execução estão contribuindo para melhoria financeira. De acordo com Lunkes (2007, p.173), "o objetivo da perspectiva financeira é direcionar e avaliar os resultados financeiros da empresa, necessários ao seu crescimento".

Muitas empresas falham, pois, não sabem identificar o que seus clientes querem e valorizam. (JHONSTON; CLARK, 2002, p.121). Sob ótica da perspectiva do cliente, os gestores concentram suas forças em melhorar o que interessa ao cliente, buscando

compreender a dinâmica do segmento alvo, procurando assim alcançar a percepção do cliente na criação de valor.

Para que as medidas de desempenho com foco no cliente tragam aos gestores os resultados esperados, os gestores devem produzir um pacote de medidas que gere níveis de satisfação aos clientes.

Johnston e Clark (2002, p.385), contribuem, ao se incluir no processo de avaliação, medidas direcionadas às perceptivas dos clientes uma pergunta interessante: "examinando o conjunto de medidas usadas para uma operação, seus clientes mediriam seu desempenho do mesmo modo? A mensuração considerada importante pelos clientes pode, facilmente ser subestimada pela organização".

Medidas com foco na perspectiva do cliente devem ser severamente avaliadas antes de serem colocadas em prática. Um caminho para atender medidas com foco no cliente, é remodelar os processos internos realizando uma articulação entre as medidas adotadas com as estratégias da empresa.

> É necessário que haja uma sintonia entre as medidas de desempenho fundamentadas em clientes e outros indicadores internos para que a empresa consiga avaliar se está no caminho certo", no sentido de suprir as expectativas do cliente, sem prejudicar seu desempenho.(LUNKES, 2007, p.175-176).

A aprendizagem e inovação são uma das perspectivas fundamentais, pois se bem empregadas evitam o retrabalho, ou seja, a redução dos custos de produção, por meio do aumento do conhecimento adquirido do corpo funcional na execução das operações ou processos, tornando-se mais experiente, eficiente e eficaz no desempenho de suas atividades, conseqüentemente melhorando o processo.

Outro foco que a empresa pode estar utilizando são medidas de avaliação de desempenho sob perspectiva da aprendizagem e inovação. E também direcionadas ao quadro funcional que permitiria um maior comprometimento das partes envolvidas.

Avaliações financeiras são comparadas convencionalmente com o desempenho de períodos prévios para identificar se há um aperfeiçoamento ou deterioração. A hipótese

essencial de que o período prévio é um comparador adequado e que pode levar a um entrincheiramento de problemas e ineficiências.

Um fator preponderante para o sucesso de medidas de Avaliação de Desempenho refere-se à gestão do recurso humano, ou seja, a maioria das empresas vêm utilizando os sistemas de recompensa para motivar os funcionários e com isto atingir as metas traçadas pela empresa.

Segundo Atkinson *et al* (2000, p.711), "um elemento de controle é a motivação dos funcionários para buscarem os interesses da empresa quando eles empreendem suas tarefas diárias. Assim, o papel importante da motivação é alinhar os interesses do indivíduo aos da empresa".

Conforme Johnston e Clark (2002, p.395), "as recompensas tomam uma variedade de formas, de totalmente financeira a um composto de financeiras e não financeiras, como prêmio por realização e outras formas". Para que estes sistemas de recompensa surtam efeito, elas devem estar ajustadas às exigências do programa de melhoria de desempenho. Ainda que os gestores devem adotar medidas não financeiras para motivar seus funcionários, pois, estas, sugerem formas de recompensa menos ameaçadoras e mais encorajadoras, e que sejam usadas para prover as mudanças.

O *Benchmarking* é um processo de busca de melhoria contínua, e isso ocorre por meio da comparação de fatores como produto, serviço ou práticas de gerenciais. A comparação normalmente e feita entre empresas concorrentes reconhecidas como lideres em seus segmentos.

A utilização do *Benchmarking,* permite identificar aquilo que a empresa tem de melhor, ou seja, "melhor do melhor". Sua finalidade está direcionada para que a empresa possa alcançar níveis de superioridade frente aos seus concorrentes, tornado-se assim, mais competitiva no mercado em que atua. .(ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

2.4.6 Informações para Tomada de Decisões

Um dos objetivos declarados da Contabilidade Gerencial, trata da geração de informações úteis e adequadas, ou seja, de fornecer informações relevantes para a tomada de decisão interna. Para decisões regulares ou em curto prazo, os contadores gerenciais podem usar a análise do custo-volume-lucro (*cost-volume-profit*), a análise da rentabilidade dos serviços prestados, análise da rentabilidade do cliente ou controle de apontamento de horas laborais.

A análise do CPV conduz a dois conceitos importantes: a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio. Como estes dois conceitos foram bem fundamentados na seção deste trabalho que trata de sistemas de custeio, será abordado sobre o objetivo desta análise, que visa focalizar a relação entre preços de vendas; níveis de atividades, custos, despesas e lucros.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p.591), a análise de custo-volume-lucro "é uma ferramenta poderosa no planejamento e na tomada de decisão. Pelo fato da análise enfatizar os inter-relacionamentos, possibilitando o agrupamento de todas as informações financeiras de uma empresa".

A análise de rentabilidade dos serviços prestados busca identificar a rentabilidade dos principais serviços prestados. A maioria das empresas prestadoras de serviços oferece mais de um tipo de serviços ou pacote de serviços. Cujo objetivo principal é rastrear a rentabilidade dos serviços, para saber qual é o mais rentável, permitindo que o gestor libere mais recursos para aqueles serviços que proporcionarem uma maior rentabilidade.

O foco da análise da rentabilidade do cliente está configurado em avaliar aqueles clientes que são mais rentáveis, desta forma, os gestores podem identificar seus alvos, ou seja, mais precisamente seus mercados e aumentar os lucros (HANSEN; MOWEN, 2003, p.675).

Para decisões de investimento de capital, os contadores gerenciais podem produzir análises da taxa contábil de retorno e período *Payback* tanto quanto mais sinais complexos existirem, baseados no fluxo de caixa descontado. Informações em fatores não-financeiros, tais como qualidade de produção/produto (*output*), flexibilidade de processos e o L*ead-times* (ou tempos de espera/atravessamento da matéria-prima) poderiam também afetar os projetos de investimento em capital.

A taxa de retorno contábil mede o retorno de um projeto em termos de resultado. O *Payback* é definido como o período de tempo necessário para recuperar o capital investido, está técnica identifica, segundo Lunkes (2007, p.220), "o período de tempo necessário para recuperar o custo do capital por meio das entradas de caixa produzidas pelo investimento".

Para análise baseada no fluxo de caixa (entrada e saída) descontado pode-se ser considerado dois modelos: valor presente líquido e a taxa interna de retorno. Na análise do valor presente líquido, a taxa de desconto serve como uma taxa de referência ou uma taxa mínima de retorno exigida; em outras palavras, é retorno que a empresa deve obter para que o investimento seja lucrativo. (Lunkes, 2007, 218).

Reportando a Groppelli e Nikbakht (2002, p.136-138), "a taxa de retorno interno, ou TIR, é uma medida da taxa de rentabilidade. Por definição, a TIR é uma taxa de desconto que iguala o valor presente dos fluxos de caixa futuros ao investimento inicial".

Finalmente, técnicas de análise de risco tais como simulação computadorizada de análises de probabilidade e a análise da sensibilidade, podem ser usadas. Análise de sensibilidade procura investigar o efeito de uma mudança em um parâmetro sobre uma decisão.

Segundo Atkinson et al (2000, p.490), "é uma ferramenta analítica que envolve variar, seletivamente, estimativas-chaves de um plano ou orçamento", desse modo este tipo de análise, utiliza um software de planilha eletrônica que permite fazer simulações sob diversas situações que possam afetar o fluxo de caixa da empresa.

2.4.7 Análise Estratégica

Sistemas tradicionais de Contabilidade Gerencial, têm sido criticados porque enfocam, nos relatórios de informação relacionados a processos internos, pouca atenção ao ambiente externo, aos efeitos das decisões dos concorrentes, as estruturas correntes e processos futuros de negócios. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

As abordagens orientadas externamente se tornam conhecidas como "contabilidade gerencial estratégica", um termo que apareceu primeiro como título de um artigo de Simmonds em 1981. (ABDEL-KADER; LUTHER, 2004).

Entretanto, não há acordo sobre a estrutura conceitual para o que constitui a Contabilidade Gerencial Estratégica. Talvez a falta de delineamento conceitual se deva ao fato de que a contabilidade direcionada a este foco seja emergente. No entanto, Silva, Ferreira e Santos (2007, p.44-59), corroboram ao declarar "que a contabilidade estratégica está mais voltada ao ambiente externo, como avaliação de informações sobre a concorrência, fornecedores, clientes e até mesmo, aos consumidores".

Para direcionar as práticas descritas nesta seção, foram utilizados alguns parâmetros que são norteadores na adoção da análise estratégica: (a) orientação para o mercado ou ambiente externo; (b) enfoque sobre competidores e (c) orientação para futuro e longo prazo; Guilding, Cravens e Tayles *apud* Silva, Ferreira e Santos (2007 p.44-59).

Um das análises que orienta a estratégia adotada refere-se à análise da concorrência. Porter (2007, p.84),declara que análise da concorrência "consiste em uma análise de cada concorrente significativo existente ou em potencial pode ser usada como um importante ponto de partida para prever as condições futuras".

Análise da posição competitiva, ou melhor, ainda o monitoramento deste fator, visa identificar sua participação no segmento que atua, possibilitando analisar como os competidores estão comportando-se em relação ao mercado. Salienta-se que a maior contribuição desta análise, está no que concerne a possibilidade do conhecimento da própria organização, que segundo Silva, Ferreira e Santos (2007, p.59), "posto que a comparação entre forças e fraquezas, o vislumbrar das oportunidades,é o que viabiliza aferir a posição dos competidores e da própria organização".

Outra análise voltada à estratégia, é a análise da cadeia de valor, a identificação e as explorações de ligação internas e externas com o objetivo de fortalecer a posição estratégica de uma empresa. Consiste em investigar a inter-relação com a análises dos custos e outros fatores de ordem financeira ou não. (HANSEN E MOWEN, 2003, 429-430).

A abordagem utilizada na análise da cadeia de valor, é vista pelos analistas como inter-relações, onde ocorrem articulações entre os clientes, fornecedores, relações entre diferentes áreas do processo de produção e entre empresas do mesmo grupo, por intermédio

da cadeia de valor, podem-se buscar possibilidades de melhorias nos custos e decorrente de vantagem competitiva e melhoria no lucro. (GIANESI e CAON, 2006, p.205).

Outro fator preponderante para análise estratégica trata do ciclo de vida total do produto.Este fator refere-se ao controle dos custos antes, durante e depois do ciclo. Segundo Atkinson *et al* (2000, p.676), "entender o ciclo de vida total de um produto ou serviço ou os custos dos produtos incorridos antes, durante e após o ciclo de produção é crítico para quem toma decisões". Atualmente os serviços/ produtos têm seu ciclo de vida mais curto, desta maneira, pode-se insuflar por meio da diferenciação e segmentação do mercado.

O ciclo de vida permite uma inter-relação entre os fatores externos e internos da gestão de custos, uma vez que sua aderência da análise do ciclo de vida requer que os gestores acompanhem as fases de desenvolvimento do produto/serviço: introdução, crescimento, maturidade e declínio. Esta análise normalmente é realizada por segmentos de produtos ou serviços.

3 METODOLOGIA

O escopo deste estudo teve como ponto de partida a investigação sobre o estado da arte em práticas de Contabilidade Gerencial, essa investigação foi realizada em literatura nacional e estrangeira. E contaram em suas bases teóricas com estudo desenvolvido por Abdel-Kader e Luther no ano de 2004.

Abdel-Kader e Luther (2004) desenvolveram uma pesquisa com objetivo de identificar o estágio evolutivo de práticas gerenciais focando empresas manufatureiras do setor alimentício no Reino Unido (UK). Como parâmetro os pesquisadores utilizaram conceitos de contabilidade gerencial, desenvolvidos pelo *Internacional Federation of Accountants* (IFAC) publicados em 1998.

Para Richardson (1999, p. 22), "a metodologia, são as regras estabelecidas para o método científico, por exemplo, a necessidade de observar, a necessidade de formular hipótese, a elaboração de instrumentos, etc.".

No entanto, toda a metodologia necessita escolher um método que lhe auxilie, Gil (1999, p.26), "define método como caminho trilhado para se chegar a determinado fim". O autor conceitua método científico como: "o conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos adotados, para se atingir o conhecimento".

Os métodos que fornecem as bases para a investigação ou pesquisa na área contábil segundo Santos, Schmidt e Machado (2005, p. 20), são: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico.

O método que fornece base para essa pesquisa fundamenta-se do indutivo, pois se buscou nas experiências particulares, fundamentos que levaram às generalizações, ou seja, partiu-se das informações fornecidas pelos entrevistados, para mapear o estágio de evolução que se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas 25 maiores empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

Seguindo a tipologia proposta por Gil (1999), para delineamento da pesquisa, essa foi categorizada, quanto aos fins e quanto aos meios.

A classificação resultante quanto aos fins, foi descritiva. Esses estudos têm por objetiv,o a descrição das características de determinada população investigada. De acordo com Collins e Hussey (2005, p.24), a pesquisa descritiva pode ser definida como aquela "que descreve o comportamento dos fenômenos".

É usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão. Ottaviani in Malhotra (2006, p.180),contribui, " a chave para uma boa pesquisa descritiva, é saber exatamente o que se deseja medir e escolher o método de levantamento em que cada entrevistado esteja desejoso de cooperar e capaz de fornecer informações completas e precisas, de forma eficiente"

Quanto aos meios, o estudo é classificado como: bibliográfica, s*urvey* e campo. Para fornecer todo o arcabouço teórico orientador da execução do presente estudo, foi realizada uma pesquisa bibliográfica em dissertações, artigos científicos e livros didáticos com a finalidade de dimensionar a autora sobre o estado da arte do tema tratado.

A *survey* ou levantamento consiste em um tipo investigação, realizada por meio de uma amostra de sujeitos, retirada de uma população que se estuda para realizar inferências. (COLLINS;HUSSEY, 2005, p.70-71). Os tipos de S*urvey* principais são: Descritiva e Analítica.

Todavia, são usadas em pesquisas de administração. Além dessas, uma outra forma de s*urvey,* qual seja de atitudes, tem como objetivo coletar dados referentes às atitudes dos entrevistados, bem como, de sua opinião.

A pesquisa de campo é definida por Lopes (2006, p. 215), "como aquela em que se realiza uma coleta de dados meio de entrevistas, questionários e ocorre observação *in loco*, para análise de resultados posteriores".

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

O objeto de investigação desse estudo são as empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana. A base de dados utilizada nesse trabalho foi fornecida pelo SESCAP (Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Periciais, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná). A modelagem amostral adotada foi sugerida pelo próprio órgão, utilizando como critério a estrutura funcional das empresas cadastradas.

Da adoção desse critério, foi extraído da listagem fornecida pelo referido órgão, as 25 maiores empresas prestadoras de serviços contábeis em estrutura funcional, que constituiu a amostra desse estudo.

Entende-se por estrutural funcional as empresas que possuem um número X de funcionários registrados. No caso específico, os critérios de categorização destas empresas compreendem, aquelas que contam em seu quadro funcional acima de 30 funcionários registrados. As empresas inseridas neste segmento, são restritivas quanto às suas informações assim, não foi possível solicitar ao SESCAP uma relação de classificação das empresas por faturamento ou por número de carteira de clientes, pois, até o próprio órgão desconhece esta informação referente às empresas associadas. Porém, acredita-se que o critério de categorização por quadro funcional, representa um bom indicador de definição de porte para esse tipo de empresa.

3.3 INSTRUMENTO DE PESQUISA

Como instrumento de coleta de dados, foi utilizado um questionário, que cumpre pelo menos duas funções: descrever as características e medir determinadas variáveis de um grupo social.

Autores como Malhotra (2006), Collins e Hussey (2006), Hair et al (2005) e Richardson (1999), são unânimes ao descreverem que a concepção da pesquisa será fator norteador na escolha do instrumento utilizado para coleta de dados.

O tipo do questionário adotado para coleta de dados foi de perguntas fechadas; este tipo de questionário é caracterizado como aquele instrumento em que as perguntas ou afirmações apresentam categorias ou alternativas de respostas fixas e preestabelecidas. Conforme Richardson (1999, p.189), neste caso, o entrevistado responderá a alternativa que mais se ajusta às suas características, idéias ou sentimentos.

No presente estudo, o questionário foi estruturado na forma de escala de "*Likert",* para facilitar a mensuração dos dados coletados*,* este tipo de escala é conhecida como escala intervalar, que

> utiliza números para classificar objetos ou eventos de modo que a distância entre os números seja igual. Assim, com uma escala intervalar, as diferenças entre os pontos podem ser interpretadas e comparadas de maneira a obter sentido.", (HAIR *et al,* 2005, p.184-185).

Os referidos autores, ainda classificam a escala de "*Likert*", como do tipo métrica, ou escalas de classificação somadas, que tenta mesurar atitudes ou opiniões.

O questionário utilizado neste trabalho tem como finalidade explorar a caracterização das empresas investigadas, bem como procura investigar 37 práticas de contabilidade gerencial, a fim de aferir o estágio evolutivo das práticas de contabilidade Gerencial adotada pelas EPSC's. O questionário foi estruturado distribuindo estas práticas em seis grupos: Sistemas de Custeio, Orçamento, Avaliação de Desempenho, Informação para tomada de decisões, Análises Estratégicas e questões ligadas à comunicação de Informações da Contabilidade Gerencial.

O questionário foi aplicado junto aos gestores das respectivas empresas de serviços. Os entrevistados foram solicitados a indicar a freqüência de utilização das práticas de contabilidade gerencial. A definição de freqüência foi investigada utilizando uma escala de *Likert* de cinco pontos [1 indicando nunca e 5 indicando muito freqüente].

Também foi solicitado aos respondentes, que atribuíssem o grau de importância de cada técnica/prática; na coleta destes dados foi utilizada escala de *Likert* de três pontos [1 não importante e 3 importante].

Para evitar o efeito mencionado por Rodrigues (2001, p.120) “halo” com o uso da escala de *Likert,* efeito este que pode ser ocasionado quando o respondente assinala uma alternativa em função unicamente da sua marcação anterior.

A pesquisadora procurou realizar as perguntas invertendo a posição da escala. Com intuito de facilitar a explicação de possíveis questionamentos sobre práticas de Contabilidade Gerencial investigadas. O questionário foi aplicado pela própria pesquisadora em campo.

3.4 TÉCNICAS DE ANÁLISE DOS DADOS

Após coletados os dados por meio do questionário, esses foram tabulados utilizando como recurso o programa Excel.

A tabulação dos dados foi feita em duas etapas; primeiramente, foram tabulados os dados que permitiam a caracterização das empresas e estes foram analisados por meio da estatística descritiva, utilizando como recursos gráficos do programa Excel.

Na segunda etapa, os dados foram tabulados no programa Excel para facilitar o transporte para um software estatístico compatível com a programação *windowns,* denominado*, Statisitcal Package for the Social Scienses* (SPSS).

Oliveira (2007) explica que diferente de outros pacotes estatísticos existentes no mercado, o SPSS apresenta uma interface amigável, cabendo ainda reforçar que o programa apresenta recursos estatísticos que vão desde as simples tabelas de freqüência e histogramas, até as sofisticadas ferramentas de análises multivariadas.

As análises realizadas no presente trabalho estão à luz Bisquerra , Sarriera e Matínez (2004) e Hair et al (2005) e Malhotra(2006), pois, segundos os autores, existe tratamento estatístico específico conforme o tipo de escala que se está trabalhando. No caso das escalas caracterizadas do tipo intervalar, os testes apropriados são conforme os autores anteriormente mencionados: Média, Desvio-Padrão, Teste “t”, ANOVA e o Teste de Confiabilidade denominado Alfa de *Cronbach*. Diante deste contexto, o presente estudo realizou o cálculo da Média, Desvio-Padrão.

Smailes e McGrane (2002, p.90), contribuem ao explicar que Média "é uma medida estatística que é calculada simplesmente adicionando-se todos os possíveis valores de um conjunto de dados e dividindo o resultado pelo número de itens no conjunto de dados". Conforme Braule(2001,p.76), "a média é uma medida que pretende indicar o " centro" da distribuição".

O Desvio-Padrão é uma medida de dispersão, ou seja, procura evidenciar a distância compreendida entre X e o ponto de inflexão.

Oliveira (2007, p. 86), contribui ao explicar que o Desvio-Padrão se apresenta como "o protótipo das medidas de dispersão em virtude de suas propriedades matemáticas e de seu uso na teoria da amostragem". Braule (2001, p.76), complementa ao descrever "que as medidas de dispersão servem para qualificar a média: quanto menor a dispersão, mais confiável e a média".

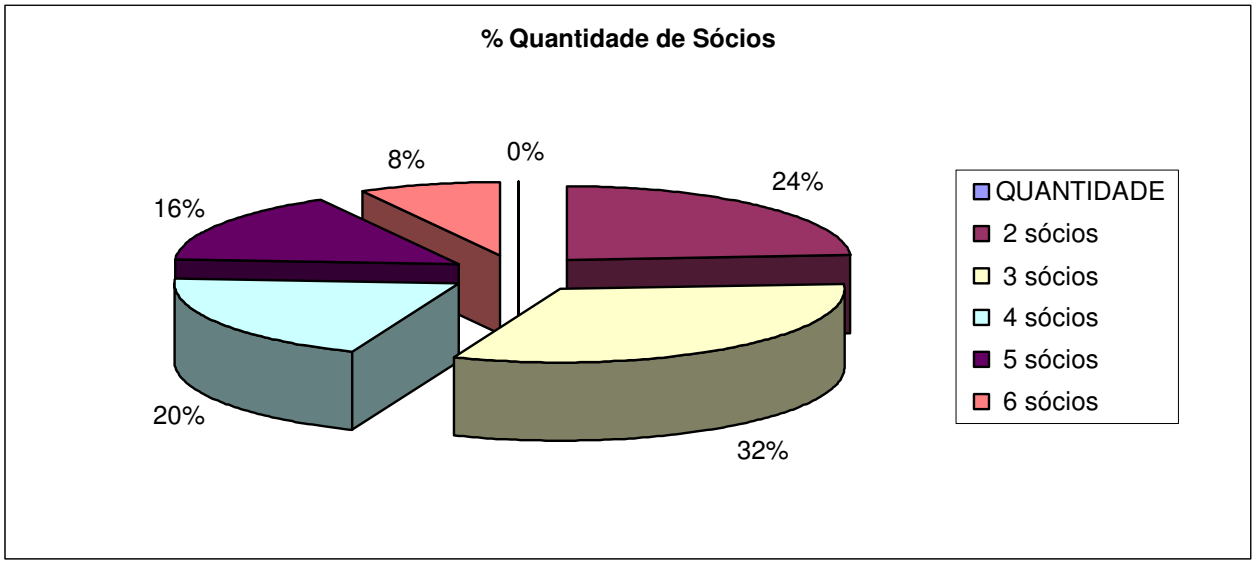
Conforme Hair et al (2005, p.199), o teste do "Alfa de Cronbach" procura testar a confiabilidade de coerência interna, "este tipo de confiabilidade é usado para avaliar uma escala somada em que várias afirmações (itens) são somadas para formar um escore total para um construto".

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DAS EMPRESAS INVESTIGADAS

O gráfico 1 apresenta o quadro societário, ou seja, de quanto sócios à empresa prestadora de serviços contábeis é composta. Ao tabular os dados aferiu-se que 32% investigadas possuem em seu quadro societário 3 sócios; em segundo demonstra que 24% das empresas investigadas são compostas por 02 sócios; 20 % por quatro sócios; 16% por cinco sócios e 8% por seis sócios.

GRÁFICO 1 - PERCENTUAL DE QUANTIDADE DE SÓCIOS



FONTE: A autora (2008)

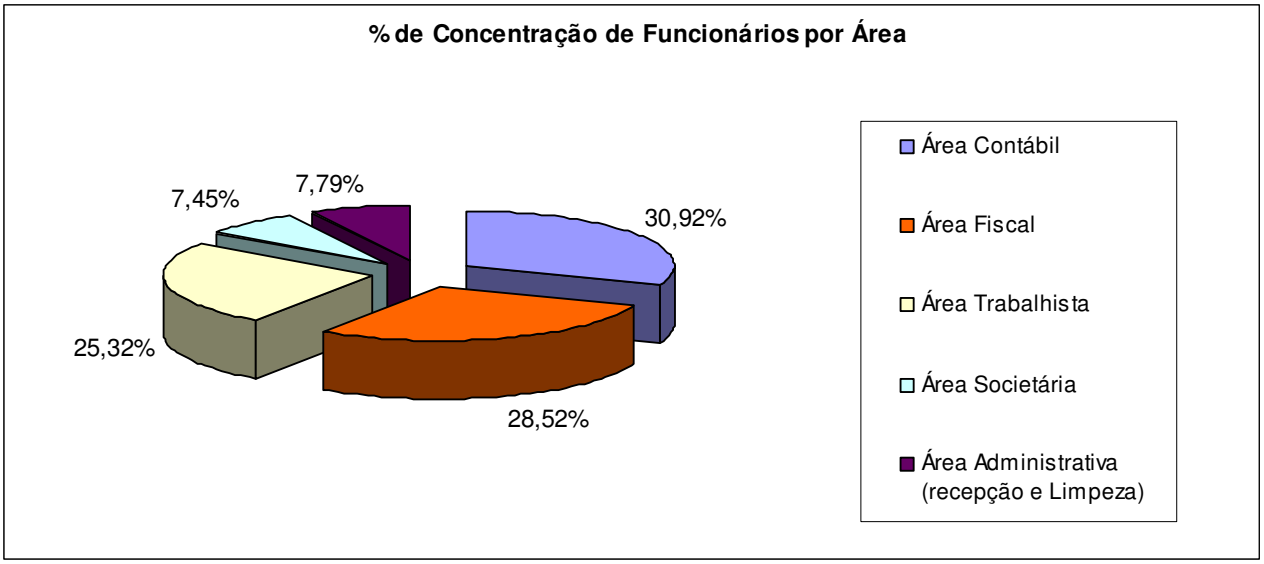
Os percentuais apresentados gráfico 1 são justificáveis, pois as empresas inseridas no segmento de serviços de contabilidade, se diferem muito das empresas de uns 30 a 35 anos atrás, ressaltando que estas empresas antigamente só tinham um único proprietário e recebiam a denominação de escritório de contabilidade.

Nas empresas de contabilidade do passado o proprietário era responsável tanto pela parte operacional quanto pela gestão da empresa. Com o incremento da demanda por este tipo de serviço e da crescente necessidade dos usuários por informações que lhe fossem fornecidas

coerentemente. Os proprietários das empresas prestadoras de serviços observam que não estavam dando conta da gestão destas, começaram a constituir sociedades. (THOMÉ, 2001).

O gráfico 2, refere-se aos níveis de concentração de funcionários por área. As 25 empresas investigadas empregam no total 873 funcionários. Os resultados, a seguir, demonstram como ocorre a alocação desta mão de obra, ou seja, como é realizada a alocação deste recurso humano utilizado pelas EPSC's.

GRÁFICO 2 - NÍVEIS DE CONCENTRAÇÃO DOS COLABORADORES POR ÁREA



FONTE: A autora

A maior concentração ocorre na área contábil com 30,92%, seguido pela área fiscal com segundo percentual de 28,52%. A área trabalhista representa 25,32%, a administrativa que é composta das atividades de recepção e limpeza, apresentou 7,79% e, com 7,45% a área societária [constituição de empresas].

Por meio desse gráfico, é possível aferir, que com o crescimento das empresas, evoluiu na forma de prestar serviços ao cliente. Conforme Thomé (2001, p.12), "[...] o trabalho pessoal do sócio foi gradualmente sendo substituído pela mão-de-obra contratada. A prestação de serviços profissionais pelos sócios evolui para venda desse mesmo serviço, agora executados por profissionais contratados".

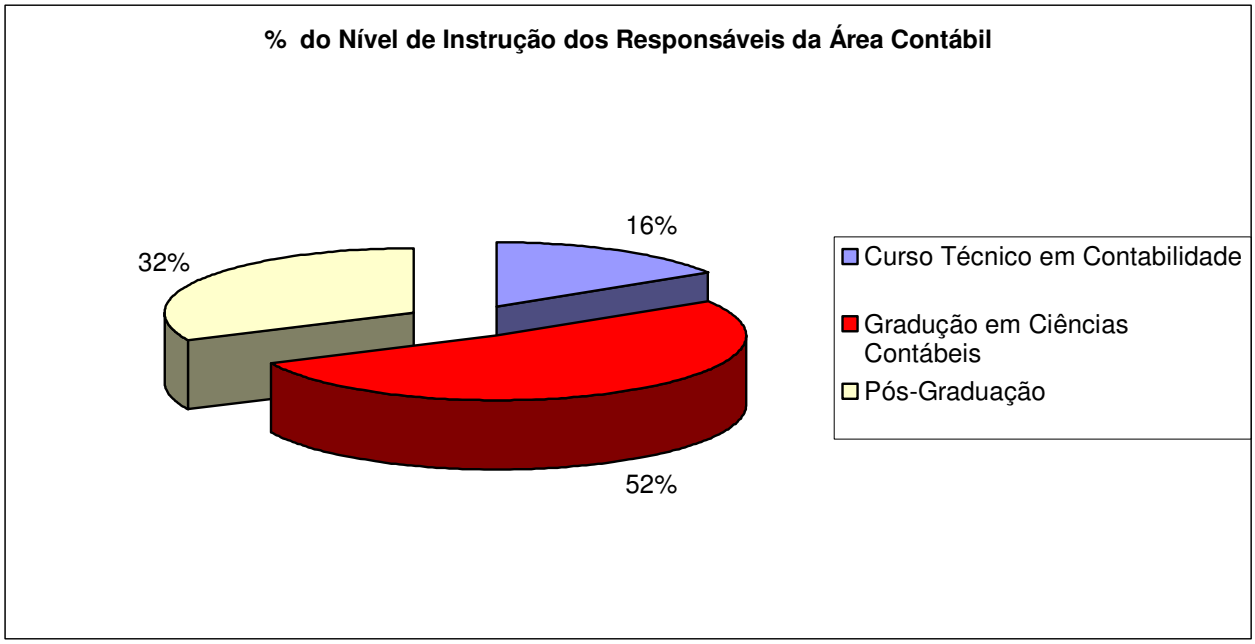
Ainda explorando os dados expostos pelo gráfico, pode-se concluir que existe uma concentração relevante de funcionários entre a área contábil e a fiscal.

A concentração da área contábil é justificada, pois, o principal serviço prestado por estas empresas, diz respeito aos serviços direcionados com a escrituração contábil. E a diferença entre a concentração de funcionários da área contábil e fiscal, apesar de apresentar apenas 2 pontos e ser considerada pequena, esta diferença pode também ser justificada pela atual legislação brasileira que está constantemente alterando a legislação.

O gráfico 3, representa o nível de grau de instrução dos responsáveis pela área contábil, solicitou-se que fosse indicado dentro das opções, qual era o nível de instrução do responsável da área contábil.

Os resultados expressam que, das 25 empresas investigadas, 52% dos responsáveis pela área contábil possuem graduação em Ciências Contábeis, 32% especialização e que 16% das empresas investigadas, os responsáveis detêm o nível técnico em contabilidade.

GRÁFICO 3 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA CONTÁBIL



FONTE: A autora

Foi fornecida pelo questionário a indagação de outras formações, porém nenhum dos entrevistados informou outra formação para o responsável da área contábil.

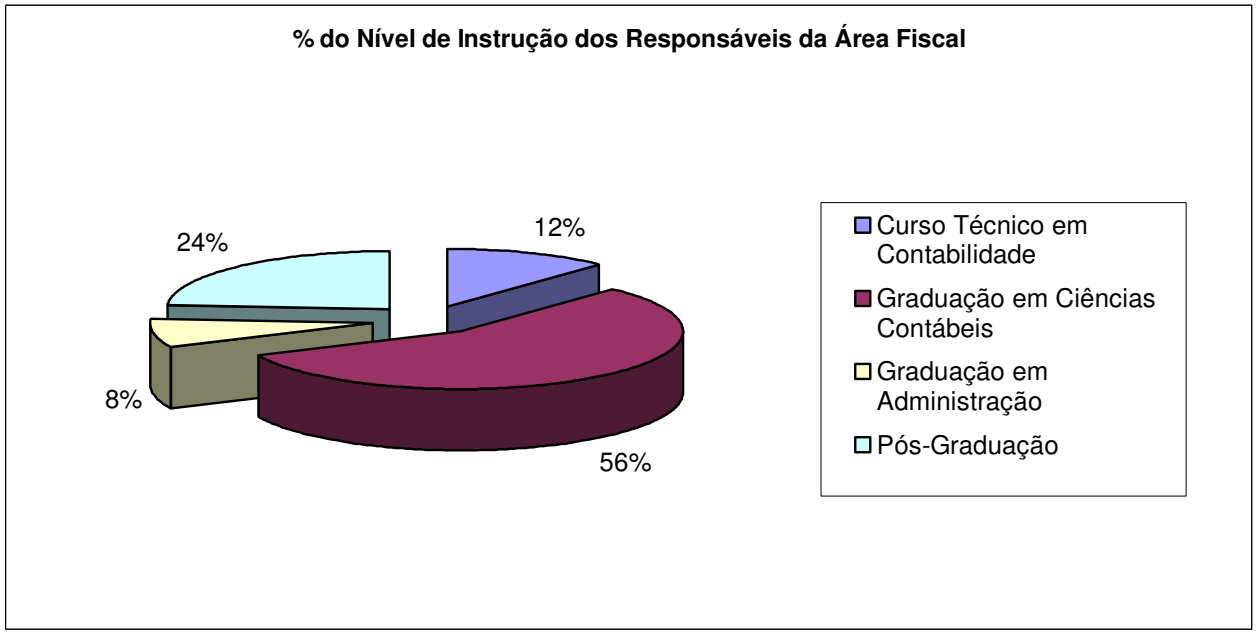
A informação quanto ao nível de instrução dos responsáveis pela área contábil das empresas investigadas, se demonstra positivo, uma vez que do total, 52% têm curso superior na área contábil e mais da metade destes, ou seja, 32 %, possuem Pós-Graduação.

Este dado é relevante, uma vez que, fica muito bem expressado pelo gráfico, a busca dos profissionais operantes nesta área pela qualificação profissional por meio do conhecimento.

O gráfico 4 aponta o nível de instrução dos responsáveis pela área fiscal das 25 empresas investigadas, Destas 56% dos responsáveis, têm formação em nível superior específica em Ciências Contábeis, 24 % s possuem Pós-graduação, 12% dos responsáveis possuem curso técnico em contabilidade e 8% em administração.

Este último dado referente aos responsáveis com formação em administração, foi possível coletar, por meio do espaço deixado no questionário, justamente para especificar outras formações.

GRÁFICO 4 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA FISCAL

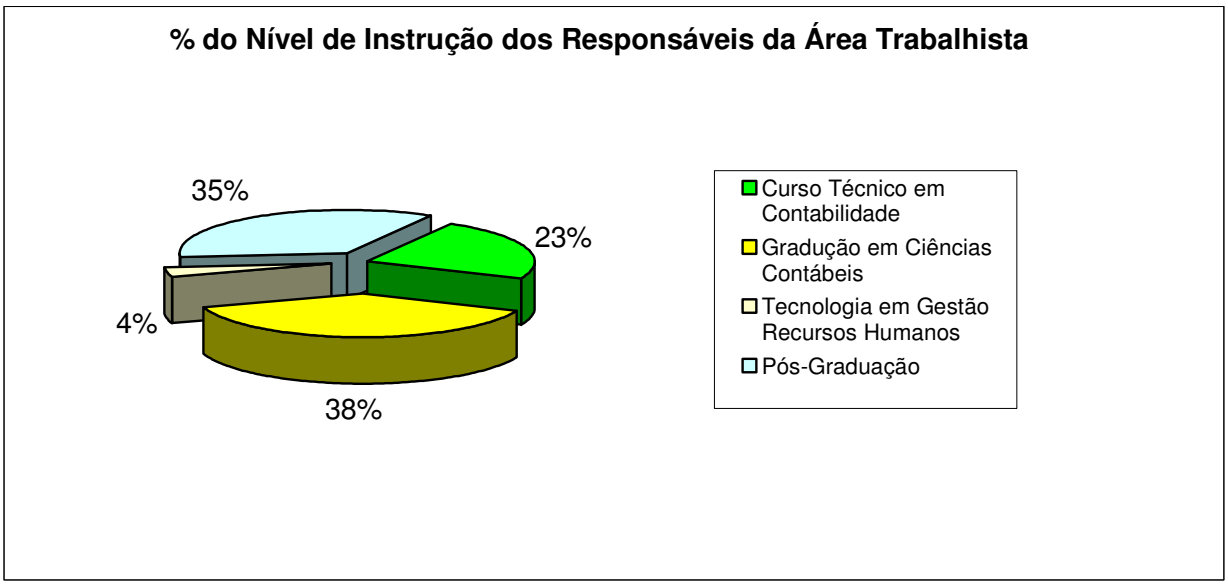


FONTE: A autora

Ao analisar o resultado apresentado do gráfico 4, aferiu-se que em mais da metade das empresas pesquisadas, os responsáveis possuem formação em nível superior, o que se apresenta como uma forma de buscar qualidade no quesito recursos humanos. Dentro das EPSC's esta área é extremamente dinâmica, pois, conforme mencionado no gráfico 2, a legislação brasileira esta em constante alteração.

No gráfico 5 foi indagado quanto ao nível de instrução dos responsáveis da área trabalhista, onde 38% das empresas investigadas informaram que o responsável pela área trabalhista tem nível superior em Ciências Contábeis; 35% possuem Pós-Graduação; 23% detém Curso Técnico em Contabilidade e 4%, em Tecnologia em Gestão de Recursos Humanos.

GRÁFICO 5 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA TRABALHISTA



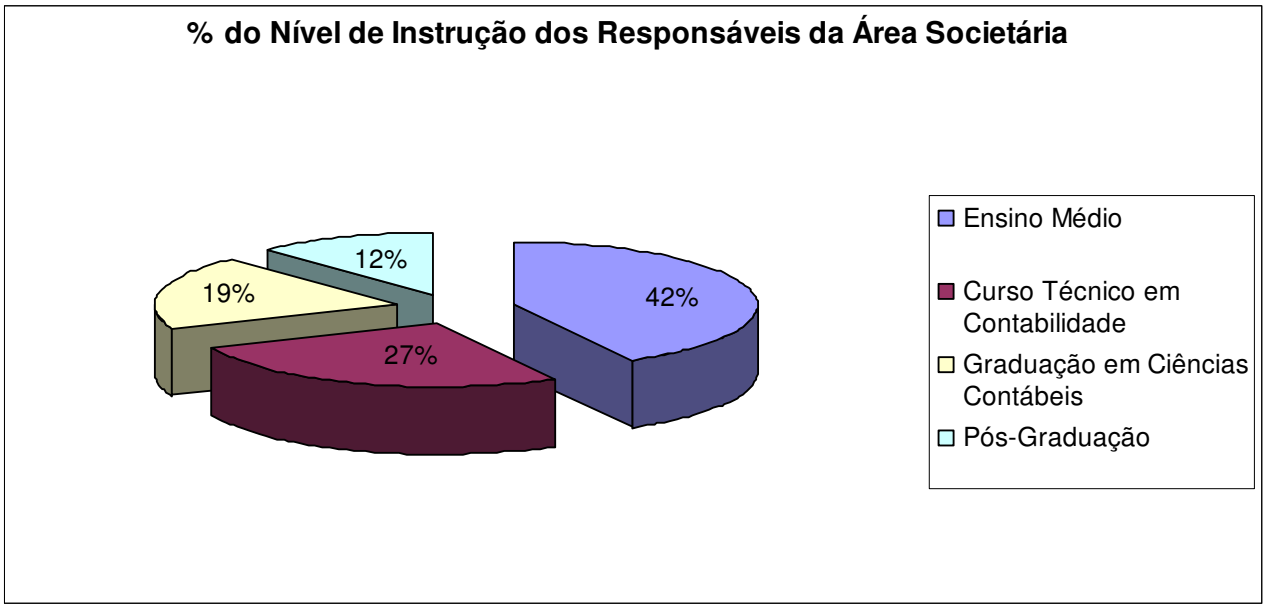
FONTE: A autora

Ao analisar as informações expostas pelo gráfico, percebe-se que existe um equilíbrio entre as empresas investigadas sobre os responsáveis da área trabalhista, onde 38% possuem formação superior contra 35% que possuem Pós-Graduação.

No entanto, um dado relevante que chama atenção, trata-se de que as empresas nesse tipo de segmento de serviços estão preocupadas em contratar funcionários com formação específica, ou seja, voltada para a gestão de pessoas. Como, a EPCS's prestam serviços na área trabalhista, muitas vezes ocorre um contato direto com os funcionários da contratante dos serviços.

O gráfico 6, representa o nível de instrução do responsável pela área societária, este por sua vez, se caracteriza por meio do processo de constituição e fechamento das empresas. Conforme os dados apresentados das empresas que foram objeto deste estudo, 42 % dos responsáveis possuem o Ensino Médio, 27% o Curso Técnico em Contabilidade, 19% possuem Graduação em Ciências Contábeis e 12% Pós-Graduação.

GRÁFICO 6 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO DOS RESPONSÁVEIS DA ÁREA SOCIETÁRIA



FONTE: A autora

A fase de constituição da empresa é extremamente delicada, pois, é nesta fase que se decidirão os rumos da futura empresa. O que este gráfico declara, por meios de seus dados, é que grande parte, quase 50% das empresas investigadas, delegam esta área a colaboradores com nível de formação do Ensino Médio.

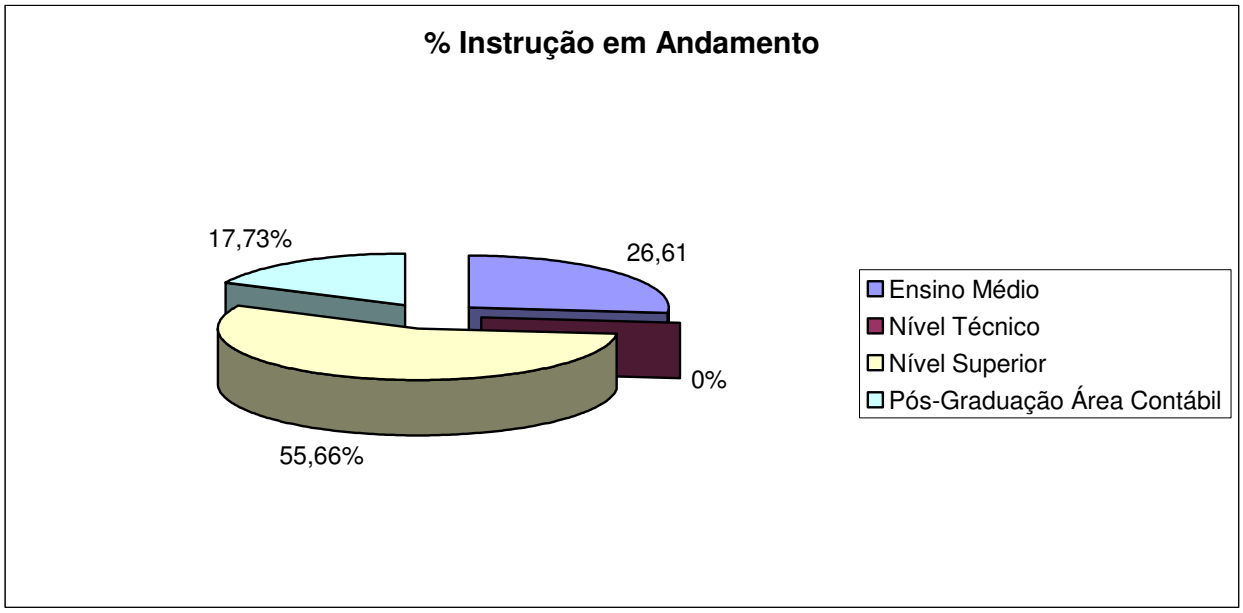
Segundo Thomé (2001, p.35), quando a empresa de prestação de serviços Contábil é procurada pelo futuro candidato "[...] deve dedicar a essa primeira consulta sua melhor

atenção. Um dos sócios deverá atender ao futuro cliente do início ao fim, mesmo que tenha que recorrer a outros sócios".

Esta argumentação, apresentada pelo referido autor, é extremamente relevante, pois por mais que o primeiro contato seja feito por um dos sócios toda a seqüência do processo merece a mesma atenção.

O gráfico 7, refere-se ao nível de instrução em fase de andamento dos colaboradores. Das 25 empresas investigadas, 55,66% de seus colaboradores estão cursando o Nível Superior, 26,61% o ensino médio, 17,73% a Pós-Graduação e com relação a curso em nível técnico em andamento, nenhuma das empresas investigadas relatou este dado.

GRÁFICO 7 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO EM ANDAMENTO DOS COLABORADOS

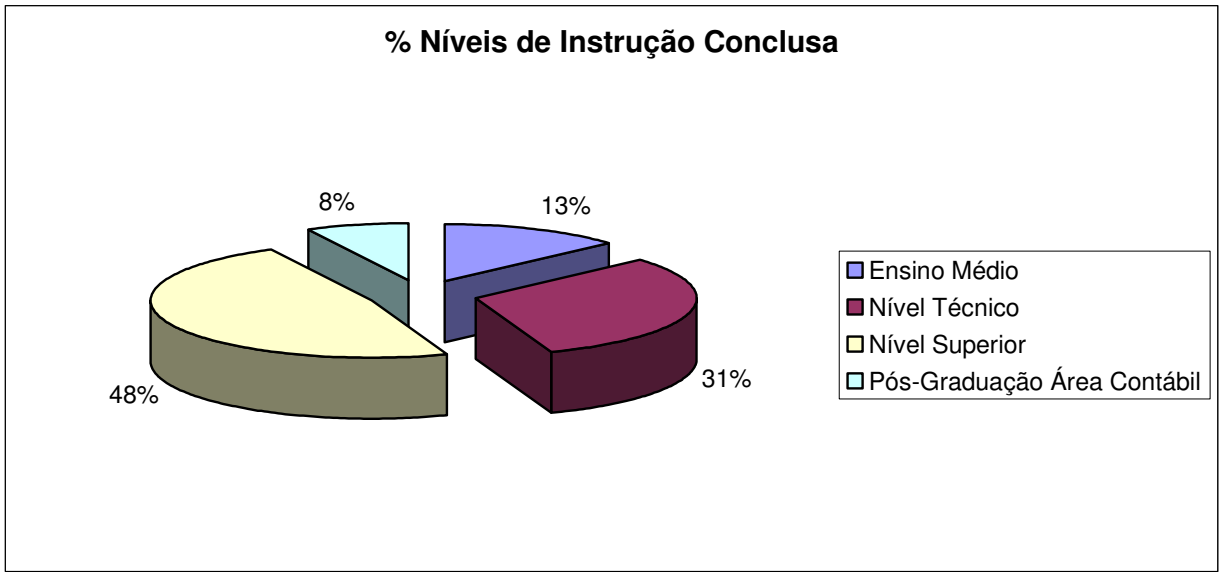


FONTE: A autora

Os dados expostos pelo gráfico 7, traduzem uma informação relevante para o ramo das empresas prestadoras de serviços contábeis, uma vez que, mais da metade das empresas investigadas os profissionais que atuam nesta área, buscam sua capacitação a nível superior. Que concluir que, os colaboradores que fornecem sua força de trabalho às EPSC's, reconhecem a importância do ensino superior.

O gráfico 8, representa os níveis de instrução conclusa pelos colaboradores das empresas prestadoras de serviços contábeis. Destas empresas investigadas, 48,11% dos seus colaboradores já concluíram o Nível Superior, 31,04% já têm concluído o Nível Técnico, 13,27% concluíram o Ensino Médio e 8,58% têm concluso um curso de Pós-Graduação.

GRÁFICO 8 - NÍVEIS DE INSTRUÇÃO CONCLUSA DOS COLABORADOS



FONTE: A autora

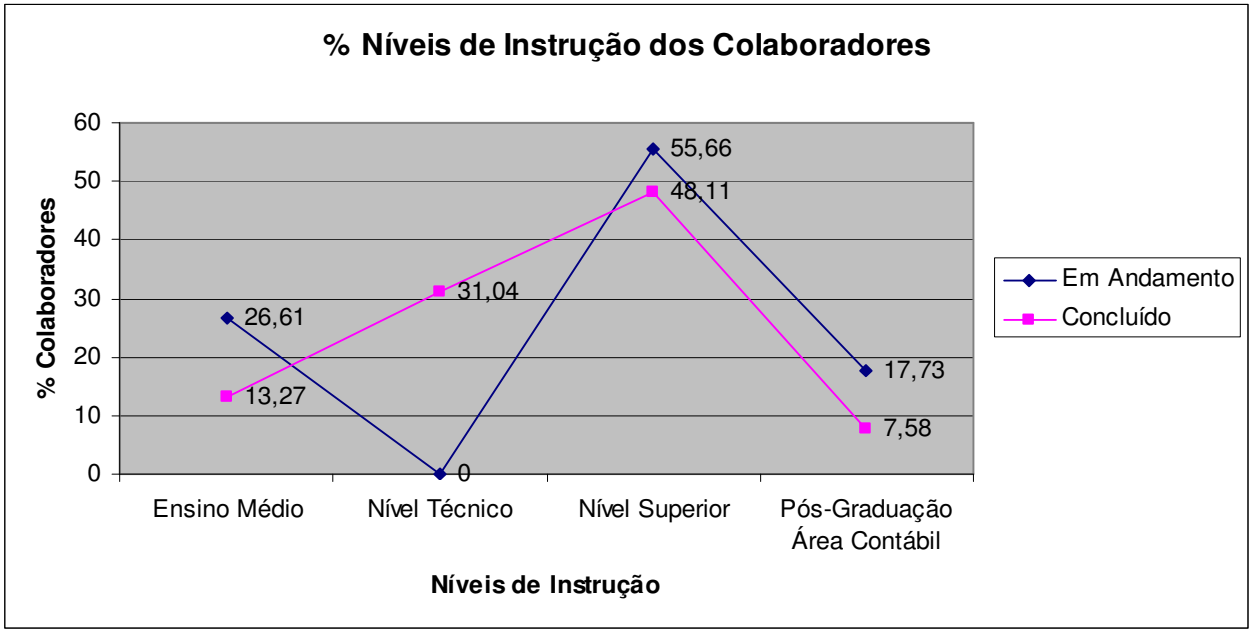
Em análise geral do gráfico 8, pode-se contemplar que empresas prestadoras de serviços contábeis apresentam em seu quadro funcional um número elevado de funcionários com formação de Nível Superior.

Conforme Thomé (2001, p.107), "as Empresas de Serviços Contábeis atuam em todas as áreas prestando serviços à indústria, ao comércio, às empresas prestadoras de serviços, às atividades rurais, às entidades isentas, aos órgãos públicos e aos profissionais autônomos" Com isso, necessita de mão-de-obra com qualificação, o que justifica o alto percentual de funcionários neste setor com nível de formação superior conclusa.

O gráfico 9, explora as informações entre os percentuais dos níveis de formação dos colaborados em andamento, com os que já concluíram. A linha azul deste gráfico refere-se

aos dados dos funcionários que estão em fase de formação, ou seja, estão cursando, a linha rosa refere-se aos funcionários que já têm o nível de formação concluído.

GRÁFICO 9 - COMPARAÇÃO ENTRE OS COLABORADOS COM FORMAÇÃO EM ANDAMENTO E CONCLUSOS



FONTE: A autora

Conforme o gráfico 9, o percentual de colaboradores em fase de andamento do nível de instrução Ensino Médio é de 26,61% e de colaboradores com Ensino Médio concluído é de 13,37%. Com relação a instrução ao nível Técnico, 31,04 % apresenta-se como concluído; no entanto, em fase de andamento, o percentual da instrução em Nível Técnico foi de 0%.

Com relação a informação exposta pelo gráfico ao que se refere à instrução em Nível Superior, pode-se aferir que os percentuais apresentados estão próximos; 55,66% em fase de andamento do curso e 48,11% que já concluíram a instrução a Nível Superior.

O gráfico explora ainda, as informações referente a instrução a nível de Pós-Graduação, onde 17,73% dos colaboradores estão cursando e 7,58% já concluíram a Pós-graduação. O quadro funcional das 25 empresas investigadas totaliza 873 colaboradores,

sendo que 451 destes, encontram-se com a instrução em nível de andamento [cursando] e 422 colaboradores em nível concluso.

Pode concluir ainda, que o volume de mão-de-obra empregado pelas empresas investigadas é consideravelmente alto o que é justificado pela fala Correia e Caon (2007, p. 26), "em termos de ocupação de mão-de-obra, o setor de serviços vêm aumentando sua participação nas últimas décadas".

Fitzsimmons & Fitzsimmons (2005, p.43), contribuem ao descreverem que os serviços de natureza profissional, utilizam um alto grau de intensidade de trabalho na execução dos serviços prestados.

A tabela nº.1 apresenta os resultados do teste aplicado nas empresas investigadas, para testar a Confiabilidade Interna das escalas utilizadas.

4.2 TESTES PARA VALIDAÇÃO DE AMOSTRA

TABELA 1 - CÁLCULO DO "ALFA DE CRONBACH"

	Confiabilidade Estatística Importância	Confiabilidade Estatística Freqüência de Uso
Alfa de Cronbach	,794	,775
Alfa de Cronbach padronizado baseado em itens	,795	,776
Nº de Itens	25	25

A aplicação deste teste ocorreu em conjunto, com a intenção de aferir se o resultado apresentado era coerente entre as escalas que aferiam o grau de Importância e a Freqüência de Uso. O resultado apresentado foi uma variação <0,7 para ambas as escalas testadas.

Conforme Hair et al (2005) e Bisquerra, Sarriera e Matínez (2004), esta variação exposta pelo teste apresenta uma intensidade da associação considerada boa, uma vez que, esta informação confirma que a estrutura interna da escala apresenta coerência entre o que se pretende investigar e o que se está indagando.

4.3 DESCRIÇÃO DOS RESULTADOS SOBRE PRÁTICA GERENCIAIS

4.3.1 Sistemas de Custeio

Ao indagar sobre o grau de importância atribuída pelas práticas relacionadas aos sistemas de custeio exposto na tabela 2, as empresas prestadoras de serviços contábeis. Verificou-se por meio da tabulação da escala de *Likert,* que a maior média de classificação, refere-se ao "método de custeio baseado em atividades" este apresentou média de 2,68.

TABELA 2 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

PRÁTICAS	ıpostas Dentro de Cada Classificação				Média
	Não Importante	Moderadamente Importante	Importante	Não Classificado	
Método de custeio baseado em atividades.	**4**	**24**	**72**	**0**	**2.68**
A separação entre os custos fixos e variáveis.	**8**	**28**	**64**	**0**	**2.56**
Pesquisa de preço de venda dos serviços praticados pelo mercado.	**12**	**32**	**56**	**0**	**2.44**
Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos dos serviços prestados.	**8**	**40**	**52**	**0**	**2.44**
Avaliação do custo da qualidade dos serviços.	**12**	**36**	**52**	**0**	**2.40**
Departamentalização para a apropriação dos custos indiretos dos serviços prestados.	**16**	**32**	**52**	**0**	**2.36**
Metodologia do custo-alvo.	**40**	**36**	**24**	**0**	**1,84**

Conforme Mauad e Pamplona (2002), "a atual atmosfera econômica fez com que as empresas de serviços sentissem necessidade de conhecer, controlar e gerenciar os custos com eficácia".

Talvez desta justificativa possa-se aferir o grau de importância atribuído ao método baseado em atividades, pois, este método satisfaz uma gama maior de necessidades das empresas prestadoras de serviços, como: melhoria na alocação de custos, melhoria na tomada de decisão, melhoria na qualidade e eficiência das operações, entre outros fatores.

Para uma correta leitura da escala de *Likert,* deve-se realizar a interpretação das extremidades. (RICHARDSON,1999,p.265). Desta forma o menor grau de importância apontado pelas empresas pesquisadas refere-se prática da "metodologia do custeio alvo" com média 1,88.

Este método tem como premissa básica para apuração dos custos (preço-alvo) observarem o que mercado está praticando, ou seja, no preço que consumidor está disposto a pagar. Autores como Atksinson *et al.* (2000), Hansen e Mowen (2000), discorrerem sobre a utilização desta metodologia informando que o custeio alvo é uma ferramenta adotada por empresas inseridas em mercados altamente competitivos.

Para descobrir a freqüência de uso práticas orientadoras do sistema de custeio, foi solicitado aos respondentes que indicassem dentre as sete práticas descritas na tabela nº.3, qual o grau de freqüência de uso.

TABELA 3 - FREQÜÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DOS SISTEMAS DE CUSTEIO

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação						Média
	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Freqüentemente	Muito freqüente	Não Classificado	
A Pesquisa de preço de venda dos serviços práticados pelo mercado.	**0**	**12**	**12**	**28**	**48**	**0**	**4,12**
A separação entre os custos fixos e variáveis.	**0**	**0**	**8**	**72**	**16**	**0**	**3,96**
A avaliação do custo da qualidade dos serviços prestados.	**16**	**12**	**8**	**16**	**48**	**0**	**3,68**
O método de custeio baseado em atividade.	**24**	**4**	**40**	**20**	**12**	**0**	**2,92**
Uma base de rateio para a apropriação dos custos indiretos dos serviços prestados.	**8**	**44**	**8**	**36**	**4**	**0**	**2,84**
A metodologia do custeio-alvo.	**40**	**4**	**28**	**4**	**24**	**0**	**2,68**
A Departamentalização para apropriação de custos indiretos dos serviços prestados.	**40**	**28**	**24**	**8**	**0**	**0**	**2,00**

Pelas respostas fornecidas pode-se aferir que a prática que apresenta a maior média refere-se "a pesquisa de preço de venda dos serviços praticados pelo mercado", que corresponde a 4,12.

Quando as empresas prestadoras de serviços contábeis observam o que está ocorrendo a sua volta buscando verificar as tendências do mercado. Acabam também realizando uma análise da concorrência. Reportando para Porter (2007, p.84), a análise da concorrência "consiste em uma análise de cada concorrente significativo existente ou em potencial que pode ser usada como um importante ponto de partida para prever as condições futuras".

Os dados apresentados pela tabela 3, demonstram que prática de menor média ficou com "a departamentalização para apropriação de custos indiretos dos serviços prestados".

Segundo Martins (2000,) a departamentalização consiste em dividir a empresa em departamentos, os custos diretos serão alocados diretamente ao produto ou serviços. Os custos indiretos aos departamentos. Por sua vez, os custos indiretos são alocados entre dois grandes grupos, ou seja, aqueles que provocam qualquer modificação diretamente no produto ou serviço e os que sequer recebem o serviço.

4.3.2 Orçamento

Foi inquirido na pesquisa, qual era o grau de importância que as empresas prestadoras de serviços atribuíam para as práticas orçamentárias, neste sentido foi investigado 6 práticas conforme a tabela 4.

TABELA 4 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DO ORÇAMENTO

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação				Média
	Não Importante	Moderadamente Importante	Importante	Não Classificado	
Orçamento para controle de custos	0	8	92	0	2,92
Orçamento baseado em atividades	0	20	80	0	2,80
Orçamento para planejamento	0	24	76	0	2,76
Utilização do orçamento flexível	4	44	52	0	2,48
Utilização de orçamento base-zero	20	36	44	0	2,24
Análise baseadas em orçamento	28	24	48	0	2,20

A prática orçamentária, na qual foi atribuída maior grau de importância refere-se ao "orçamento para controle de custos" com médias 2,92. As empresas prestadoras de serviços procuram alocar de maneira eficaz e eficiente seus recursos.

Tratando-se de recursos escassos orçamento pode ser utilizado para controle de custos, este possibilita que seja feita uma aferição entre os custos orçados multiplicado pelo efetivamente realizado.

A justificativa de maior atribuição de grau de importância a esta prática pelas empresas investigadas deve-se ao fato de que os serviços para o controle dos custos, é vital como para qualquer outro segmento da economia.

Abdel-Kader e Luther(2004), enfatizam que o orçamento é uma técnica essencial para planejamento e controle das atividades em uma organização, no entanto como toda prática gerencial, apresenta vantagens e limitações.

Em contra ponto, a tabela apresenta a prática que obteve a menor média de importância atribuída pelas empresas investigadas. A "análise baseada em orçamentos" apresentou média de 2,20.

Ao realizar uma comparação entre a média de maior e menor valor, percebe-se certa contradição em suas escolhas, pois, a prática de análise baseada em orçamentos, traz em cerne as diversas práticas orçamentárias utilizadas pelas empresas com as mais variáveis finalidades.

Foram inquiridas as empresas investigadas que indicassem com qual freqüência são utilizadas as 06 práticas exploradas na tabela 5, os resultados revelam que a prática que apresenta maior média de freqüência de uso refere-se ao "orçamento para planejamento" com 3.88.

Se for traçada uma linha do tempo, pode-se afirmar que autores como: Hansen e Mowen (2003), Anthony e Govindarajan (1998) e Horngren (1985), tem opiniões semelhantes referentes à importância de empresas utilizarem práticas orçamentárias, e que o fracasso de muitas delas está extremamente relacionado à falta de plano de atividades a serem executadas e principalmente de planejamento da necessidade de recursos.

TABELA 5 - FREQÜÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação						Média
	Nunca	Raramente	Algumas Vezes	Freqüentemente	Muito Freqüente	Não Classificado	
Orçamento para planejamento.	4	20	8	20	48	0	3,88
Orçamento para controle de custos.	4	32	12	36	16	0	3,28
Orçamento baseado em atividades.	12	28	24	20	16	0	3,00
Análise baseadas em orçamento.	16	32	20	12	20	0	2,88
Utilização do orçamento flexível.	32	8	28	16	16	0	2,76
Utilização de orçamento base-zero.	56	12	12	12	8	0	2,04

A prática orçamentária de "Utilização de orçamento base-zero" teve a menor média, ou seja, 2,04 entre as práticas investigadas. Orçamento de Base-Zero, "é projetado com base nos pacotes de decisões. Essa projeção é realizada como se as operações estivessem iniciando suas atividades. É preeminente os gestores terem que justificar os valores orçados" (LUNKES, 2007, p.197).

4.3.3 Avaliação de Desempenho

Segundo Atkinson (2000, p.87), a mensuração de desempenho, mede o desempenho de uma atividade ou uma cadeia de valores inteira, devendo destacar que a mensuração de desempenho é talvez a mais importante e incompreendida, e a tarefa mais difícil da Contabilidade Gerencial.

TABELA 6 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DA AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação				Média
	Não Importante	Moderadamente Importante	Importante	Não Classificado	
Medidas financeiras relacionadas aos clientes.	8	12	76	4	2,72
Identificação de melhores práticas de medidas não financeiras utilizadas pelo mercado.	0	40	60	0	2,60
Medidas Financeiras	0	48	52	0	2,52
Retorno sobre os valores investidos.	8	36	56	0	2,48
Medidas não financeiras relacionadas as operações e inovações(processos internos).	36	32	28	4	1,92
Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	52	16	32	0	1,80

Por meio da tabela 6, percebe-se que foi considerado, dentre as práticas de contabilidade gerencial investigadas para avaliação de desempenho com maior grau de importância, "Medidas financeiras relacionadas aos clientes", obteve a maior média entre as empresas investigadas.

Empresas focadas no segmento de serviços, principalmente como EPSC's, que trabalham com grau alto de intangibilidade, necessitam conhecer muito bem as necessidades

de seus clientes, de modo que venha satisfazer se possível, plenamente ou máximo de suas necessidades dentro do limite de capacidade da empresa.

Johnston e Clark (2002, p.385) contribuem, ao incluir no processo de avaliação, medidas direcionadas à perceptivas dos clientes, sendo uma interessante questão a ser observada: "examinando o conjunto de medidas usada para uma operação, seus clientes mediriam seu desempenho do mesmo modo? A mensuração considerada importante pelos clientes, pode facilmente ser subestimada pela organização".

A contabilidade tem como objetivo primordial à geração de informações úteis e adequadas, desta forma, reconhecer a necessidade de seus usuários acaba sendo um diferencial competitivo e muitas vezes, uma barreira para os novos concorrentes.

Continuando a análise da tabela nº.6, dentre as práticas pesquisadas que se referem à Avaliação de Desempenho, a com menor grau de importância atribuída pelas EPSC's trata das "Medidas não financeiras relacionadas ao quando funcional", com média 1,80.

A média apontada pelas empresas investigadas, referente à importância dada para medidas não-financeiras, relacionadas ao quadro funcional, demonstra uma situação preocupante, pois, no setor de serviços o fator humano é coadjuvante do processo deste.

As empresas prestadoras de serviços consomem um grande volume de mão-de-obra para execução dos serviços prestados, com isso necessita de mão-de-obra qualificada. Correia e Caon (2006, p.231), trazem à baila este assunto, embora às empresas de modo geral, reconheçam pelo menos no discurso, que seus funcionários desempenham um papel importante em seus processos; não é raro encontrar funcionários de alto contato, mal remunerados e mal treinados.

A tabela nº. 7, refere-se à freqüência de uso das práticas de avaliação de desempenho, onde foi indagado aos gestores das empresas investigadas com qual freqüência é utilizada as 6, práticas conforme descritas na tabela.

TABELA 7 - FREQÜÊNCIA DA UTILIZAÇÃO DE AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação						Média
	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Freqüentemente	Muito freqüente	Não Classificado	
Medidas Financeiras.	0	12	8	28	52	0	4,20
Identificação de melhores práticas de medidas não financeiras utilizadas pelo mercado.	8	16	12	16	48	0	3,80
Retorno sobre valores investidos.	8	8	16	40	28	0	3,72
Medidas financeiras relacionadas aos clientes.	16	20	24	20	20	0	3,08
Medidas não financeiras relacionadas as operações e inovações(processos internos).	8	52	8	24	8	0	2,72
Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	48	16	12	16	8	0	2,20

Os resultados revelam que as empresas prestadoras de serviços, freqüentemente utilizam "Medidas Financeiras" para Avaliação de Desempenho. Os parâmetros para a avaliação de desempenho financeiro tradicionais mais utilizados pela maioria das empresas, são lucro e receita. Técnicas utilizadas com bases nestes, tornaram-se bastante sofisticadas.

Todavia, sistemas com foco apenas nas avaliações financeiras como lucros, retorno de investimento, custos-padrão e análises de variação têm sido largamente criticados. (LUNKES, 2007, p.125).

Conforme Abdel-Kader e Luther (2004), as críticas ocorrem porque essas avaliações são distorcidas por padrões de informações externas, as quais promovem em curto-prazo, a manipulação da contabilidade e não leva em conta a consideração do custo de capital, no entanto avaliações não-financeiras tais como a satisfação do cliente, eficiência produtiva ou inovação apresentam resultados mais satisfatórios quando aliadas às estratégias das empresas.

Ao relacionar uma comparação, entre quais medidas são consideradas importantes, com quais são frequentemente usadas, o discurso daquilo que consideram importante, se diferencia de suas práticas usuais.

Contudo, tanto na importância, quanto na freqüência, as empresas investigadas concordam que à medida que eles consideram com menor grau de importância, é também a utilizada em menor freqüência, "Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional". Talvez se justifique este apontamento por parte das EPSC's, devido a ser mais fácil trabalhar com medidas financeiras do que não financeiras, existe uma vasta literatura sobre o tema,

onde autores como Atkinson et al (2000); Jonhston e Clark (2002);Padoveze (2003);Lunkes (2007) articulem sobre o assunto, relatando práticas e casos da utilização desta ou daquela prática de avaliação de desempenho financeira. Porém não se encontra uma vasta literatura referente a medidas não financeiras, menos ainda, com foco nos funcionários que no caso das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis, é o principal recurso empregado na prestação de seus serviços.

4.3.4 Informação para Tomada de Decisão

O resultado exposto na tabela 8 traduz a indagação sobre o grau de importância dado pelas empresas investigadas quanto às práticas que fornecem informações para tomada de decisões. Foram pesquisadas 10 práticas.

TABELA 8 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DAS INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÕES

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação				Média
	Não Importante	Moderadamente Importante	Importante	Não Classificado	
Análises de Custo/Volume/Lucro para os principais serviços.	**0**	**8**	**92**	**0**	**2,92**
Análise de lucratividade por serviços prestados.	**0**	**24**	**76**	**0**	**2,76**
Análises de lucratividade por cliente.	**8**	**28**	**64**	**0**	**2,56**
Para avaliação de grande investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentados e comunicados.	**20**	**20**	**60**	**0**	**2,40**
Avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado.	**20**	**32**	**48**	**0**	**2,28**
Avaliação de grandes investimentos baseado no período de retorno e/ou retorno contábil .	**16**	**44**	**40**	**0**	**2,24**
Analise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital.	**24**	**36**	**40**	**0**	**2,16**
Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital em grandes investimentos.	**28**	**40**	**32**	**0**	**2,04**
Registro de apontamento de horas laborais.	**16**	**68**	**16**	**0**	**2,00**
Utilização de analises probabilísticas ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital.	**36**	**32**	**32**	**0**	**1,96**

A “Análise de Custo/Volume/Lucro para os principais serviços”, obteve a maior média, ou seja, as EPSC’s consideram está prática tem maior grau de importância.

Conforme Hansen e Mowen (2003, p.591), a análise de custo-volume-lucro, “é uma ferramenta poderosa no planejamento e na tomada de decisão. Pelo fato da análise enfatizar os inter-relacionamentos, possibilitando o agrupamento de todas as informações financeiras de uma empresa”.

Lunkes (2007, p.73), corrobora com referidos autores citados, pois, a análise do CVL é importante para planejamento de lucro, auxiliando os gestores a gerenciar as inter-relações entre os elementos, adoção desta análise pelas EPSC’s, uma análise crítica sobre os serviços prestados, pois no âmago de seu desempenho, utiliza dois conceitos importantes: margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

Por meio do resultado exposto na tabela, ainda pode-se aferir sobre a prática que apresentou a menor média “A utilização de análises probabilísticas ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital” com média de 1,96.

Foi considera pelas EPSC’s dentre as dez práticas, a de menor grau de importância. A média aponta certo ceticismo por parte das empresas referente à análise de capital, utilizando recursos de simuladores probabilísticos.

Ao questionar os gestores das empresas prestadoras de serviços contábeis sobre com qual freqüência são utilizadas as dez práticas descritas na tabela 9, foi apontado com a maior média de freqüência considerada pelas EPSC’s, “Análise de Lucratividade dos Serviços prestados”, cuja prática obteve média 4,00.

TABELA 9 - FREQÜÊNCIA DE INFORMAÇÕES PARA TOMADA DE DECISÕES

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação						Média
	Nunca	Raramente	Algumas vezes	Freqüentemente	Muito freqüente	Não Classificado	
Análise de lucratividade por serviços prestados.	0	12	8	48	32	0	4,00
Análise de lucratividade por cliente.	0	16	24	44	16	0	3,60
Análise de Custo/Volume/Lucro para os principais serviços.	0	36	12	20	32	0	3,48
Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital em grandes investimentos.	24	12	12	24	28	0	3,20
Registro de apontamento de horas laborais.	8	32	16	36	8	0	3,04
Utilização de analises probabilísticas ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital.	20	16	24	32	8	0	2,92
Para avaliação de grande investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentados e comunicados.	12	24	32	28	4	0	2,88
Avaliação de grandes investimentos baseado no período de retorno e/ou retorno contábil .	24	32	12	32	0	0	2,52
[illegible] baseado no método do fluxo de caixa descontado .	32	24	16	24	4	0	2,44
Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital.	24	36	20	16	4	0	2,40

A análise de rentabilidade dos serviços prestados busca identificar a rentabilidade dos principais serviços. A maioria das empresas prestadoras de serviços oferece mais de um tipo de serviços ou de pacote de serviços.

O objetivo principal é rastrear a rentabilidade dos serviços, a fim de saber qual serviço prestado apresenta maior rentabilidade, permitindo que o gestor libere mais recursos para aqueles serviços que proporcionam uma maior rentabilidade.

As empresas prestadoras de serviços contábeis que operam na atualidade, se diferenciam muito das empresas de 30 anos atrás. A diferenciação esta principalmente nos serviços oferecidos com foco na expectativa dos clientes muitas empresas de serviços têm se especializado de tal maneira em alguns setores da economia brasileira tornando-se "*expert*", em determinados segmentos. (THOMÉ, 2001).

Dentre as práticas investigadas a que obteve menor média foi "análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital" com média de 2,40.

Cujo resultado corrobora com o resultado do menor grau de importância, onde a "utilização de análises probabilísticas ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital". Pode-se concluir, que as empresas prestadoras de serviços

contábeis, não avaliam o valor de investimentos de seus recursos, desta forma, negligenciando a importância do retorno sobre capital investido.

4.3.5 Análise Estratégica

Os resultados da tabela 10 se referem às práticas que orientam a análise estratégica. Foi solicitado aos gestores das empresas investigadas, que indicassem o grau de importância que atribuem a cada prática, "Análise das Forças e Fraqueza da concorrência" foi o item que obteve o maior grau de importância conforme sua média de 2,72**.**

TABELA 10 - GRAU DE IMPORTÂNCIA DE ANÁLISES ESTRATÉGICAS

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação				Média
	Não Importante	Moderadamente Importante	Importante	Não Classificado	
Análise das forças e fraquezas da concorrência.	**0**	**28**	**72**	**0**	**2,72**
Previsões de Longo Prazo.	**0**	**44**	**56**	**0**	**2,56**
Análise do segmentos de serviços prestados.	**12**	**24**	**64**	**0**	**2,52**
Análise das ameaças e oportunidades de mercado.	**8**	**32**	**60**	**0**	**2,52**
Valorização dos interesses dos proprietários.	**12**	**32**	**56**	**0**	**2,44**
Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço (desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).	**12**	**32**	**56**	**0**	**2,44**
Análise da posição competitiva.	**16**	**28**	**56**	**0**	**2,40**
Análise da cadeia de valor .	**20**	**24**	**56**	**0**	**2,36**

Para Porter (2007, p.84), a análise das forcas e fraquezas da concorrência "consiste em uma análise de cada concorrente significativo existente ou em potencial, pode ser usada como um importante ponto de partida para prever as condições futuras".

Por meio deste resultado pode-se aferir que as EPSC's procuram analisar o mercado onde estão inseridas procurando identificar qual o diferencial competitivo dos concorrentes.

Com menor média de 2,36, as empresas pesquisadas apontaram "análise da cadeia de valor". A abordagem utilizada na análise da cadeia de valor, é vista pelos analistas como

inter-relações onde ocorrem articulações entre os clientes, fornecedores, relações entre diferentes áreas do processo de produção e entre empresas do mesmo grupo.

Por meio da cadeia de valor, buscam-se possibilidades de melhorias nos custos e decorrente de vantagem competitiva, a melhoria no lucro. (GIANESI e CAON, 2006, p.205). Uma tendência muito forte das empresas, de um modo geral, é que comecem a valorizar este, tipo de prática, com inserção de novos concorrentes no mercado. Fator este impulsionado pela abertura das fronteiras da economia e preeminente fortalecer as relações, visando se tornar mais competitivo.

Os resultados da tabela 11, apontam que as empresas prestadoras de serviços contábeis, freqüentemente utilizam "Previsões de Longo Prazo".Deduz-se que empresas prestadoras de serviços contábeis estão, no presente, mais interessadas em planejamento de longo alcance que lhes garantam vantagens competitivas.O que caracteriza uma prática saudável, principalmente porque as empresas cada vez mais trabalham com recursos econômicos escassos.

TABELA 11 - FREQÜÊNCIA DE ANÁLISES ESTRÁTEGICAS

PRÁTICAS	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação						Média
	Nunca	Raramente	Algumas Vezes	Freqüentemente	Muito Freqüente	Não Classificado	
Previsões de Longo Prazo.	4	4	40	28	24	0	3,64
Análise das ameaças e oportunidades de mercado.	0	4	52	32	12	0	3,52
Análise das forças e fraquezas da concorrência.	0	24	24	40	12	0	3,40
Análise da posição competitiva.	12	8	36	32	12	0	3,24
Análise do segmentos de serviços prestados.	16	4	36	32	12	0	3,20
Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço [Desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões].	28	16	8	32	16	0	2,92
Análise da cadeia de valor .	24	16	20	28	12	0	2,88
Valorização dos interesses dos proprietários.	20	16	24	40	0	0	2,84

As empresas investigadas consideraram que uma das práticas utilizadas com menor freqüência, corresponde a "Valorização dos interesses dos proprietários". Este resultado identifica que os gestores da EPSC's, mesmo sendo na sua maioria sócios, compondo ativamente o quadro societário, priorizam utilizar os recursos que estão à sua disposição, com foco em maximizar o valor de suas empresas.

4.3.6 Comunicação das Informações da Contabilidade Gerencial

Os gestores têm percebido que o fracasso ou o sucesso de muitas empresas depende da forma como eles administram seus recursos informacionais. Esta importância dada à informação, é influenciada pela economia atual. Segundo Kon (2006), a economia atual, está voltada para geração de informações. Moscove, Simkin e Bagranoff (2002, p.22), "uma característica da era da informação é o emprego da maior parte da força de trabalho como trabalhadores do conhecimento".

Devido à relevância do controle de informações para empresas de um modo geral, foi inquirido aos gestores das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis, que identificassem o grau de importância com relação ao sistema de Comunicação das Informações da Contabilidade Gerencial.

TABELA 12 - COMUNICAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DA CONTABILDADE GERENCIAL

INFORMAÇÃO	Percentual de Respostas Dentro de Cada Classificação				Média
	Não Importante	Moderadamente Importante	Importante	Não Classificado	
Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial estarem disponíveis imediatamente assim que requisitadas.	**0**	**24**	**76**	**0**	**2,76**
Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial serem reportadas diretamente para os gestores.	**4**	**28**	**68**	**0**	**2,64**
Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial disponíveis em uma base sistemática e regular no curto prazo (semanalmente, mensalmente).	**0**	**40**	**60**	**0**	**2,60**
Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial estarem disponíveis e atualizadas numa base em tempo real.	**12**	**20**	**68**	**0**	**2,56**

Conforme o resultado obtido na tabela 12, os gestores das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis consideraram com maior grau de importância, "informações detalhadas de Contabilidade Gerencial estarem disponíveis imediatamente assim que requisitadas". A escolha é justificável, pois, o valor da informação pode se perder no tempo, por isso ela deve estar disponível de forma adequada e na medida exata, para que cumpra seu papel de utilidade, ou seja, auxiliar na tomada de decisões.

4.4 ESTÁGIOS EVOLUTIVOS

Nesta seção, as 37 práticas investigadas anteriormente, são reclassificadas conforme os estágios evolutivos, expostos pela declaração do IFAC (1998), cabendo salientar, que esta reclassificação foi utilizada nos estudos apresentados por Abdel-Kader e Luther em (2004), (2006) e (2008).

A tabela 13 apresenta as médias das práticas do estágio 1, tanto no que se refere ao grau de importância, quanto a freqüência de uso. Conforme pronunciamento do IFAC (1998), este estágio tem como ênfase a "determinação dos custos e controle financeiro", através do uso de orçamentos e tecnologias de contabilização dos custos.

TABELA 13 - DETERMINAÇÃO DOS CUSTOS E CONTROLE FINANCEIROS

PRÁTICAS	Média Importância	Desvio Padrão	%	Média Freqüência	Desvio Padrão	%
Orçamento para controle de custos.	2,92	0,28	97,33	3,28	1,21	65,60
Medidas Financeiras.	2,52	0,51	84,00	4,20	1,04	84,00
Utilização do orçamento flexível.	2,48	0,59	82,67	2,76	1,48	55,20
Uma base de rateio para a apropriação de custos indiretos de produção.	2,44	0,65	81,33	2,84	1,14	56,80
Avaliação de grandes investimentos no período de retornoe/ ou retorno contábil.	2,24	0,72	74,67	2,52	1,19	50,40

Ao se analisar os dados apresentados neste estágio, quanto ao grau atribuído de importância pelas empresas investigadas, afere-se, que "orçamento para controle de custos" foi o que obteve a maior média com 2,92, e desvio-padrão 0,28.

Condizente à freqüência de uso, a maior média apresentada neste estágio pelas empresas investigadas, ficou com "medidas financeiras" com 4,20 e desvio-padrão 1,04.

A tabela 14, apresenta as médias das práticas do estágio 2, tanto ao que se refere a grau de importância, quanto a freqüência de uso. Conforme pronunciamento do IFAC (1998), neste estágio, o foco havia se deslocado para o fornecimento de informações para a gestão de planejamento e controle, o objetivo foi, em seguida, controlar e tomar o melhor curso de suas ações em processos decisórios.

TABELA 14 - PROVISÃO DE INFORMAÇÃO PARA PLANEJAMENTO DE CONTROLE GERENCIAL

PRÁTICAS	Média Importância	Desvio Padrão	%	Média Freqüência	Desvio Padrão	%
Análises de Custo/Volume/Lurcro(ponto de equilíbrio)para os principais serviços.	2,92	0,28	97,33	3,48	1,30	69,60
Análise de lucratividade por serviços.	2,76	0,44	92,00	4,00	0,96	80,00
Orçamento para planejamento.	2,76	0,44	92,00	3,88	1,33	77,56
A separação entre os custos fixos e variáveis.	2,56	0,65	85,33	3,96	0,79	79,20
Previsão de Longo Prazo.	2,56	0,51	85,33	3,64	1,04	72,80
Departamentalização para apropriação dos custos indiretos de produção.	2,36	0,76	78,67	2,00	1,00	40,00
Avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado.	2,28	0,79	85,33	3,64	1,04	72,80
Análise baseadas em orçamento.	2,20	0,87	73,33	2,88	1,39	57,60
Medidas não financeiras relacionadas as operações e inovações(processos internos)	1,92	0,81	63,89	2,72	1,17	54,40

Com relação ao grau de importância, a prática que apresentou a maior média conforme as empresas investigadas foi “análises do Custo/Volume/Lucro para os principais serviços”, com média de 2,92 e desvio-padrão de 0,28. Em relação à freqüência de uso a maior média é da “análise de lucratividade por serviços”, com 4,00 e desvio-padrão de 0,96.

Os dados apresentados pela tabela 15, se referem às práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3, conforme declaração do IFAC (1998), este estágio é considerado entre 1965 a 1985, as atenções se concentram na redução dos desperdícios de recursos utilizados nos processos empresariais.

TABELA 15 - REDUÇÃO DE DESPERDÍCIO DE RECURSO DO NEGÓCIO

PRÁTICAS	Média Importância	Desvio Padrão	%	Média Freqüência	Desvio Padrão	%
Orçamento baseado em atividades.	2,79	0,41	93,33	3,00	1,29	60,00
Método de custeio baseado em atividades.	2,68	0,56	89,33	2,92	1,32	58,40
Avaliação do custo da qualidade dos serviços.	2,40	0,71	80,00	4,12	1,57	73,60
Utilização de orçamento base-zero.	2,25	0,78	74,67	2,04	1,35	40,87
Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital.	2,16	0,80	72,00	2,40	1,16	48,00
Utilização de analises probabilísticas ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital.	1,96	0,84	65,33	2,92	1,29	58,40
Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.	1,80	0,91	60,00	2,20	1,41	44,00

Segundo Abdel-kader e Luther (2008), o desafio para a Contabilidade Gerencial, como provedor primário dessa informação, é de assegurar através do uso de análises do

processo e tecnologias a utilização adequadas das informações por parte dos administradores e dos empregados em todos os níveis.

Com relação ao grau de importância a prática, que apresentou a maior média, conforme as empresas investigadas foi "orçamento baseado em atividades", com média 2,79 e desvio-padrão de 0,41. Contudo quanto à freqüência de uso, a maior média entre as práticas investigadas, foi "avaliação do custo da qualidade dos serviços prestados", com média 4,12 e desvio-padrão com 1,57.

Os dados apresentados pela tabela 16, referem-se às práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4, conforme a declaração do IFAC(1998). Este estágio compreende o período de 1985 a 1995, cujo foco central refere-se à produção ou criação de valor através do uso eficaz de recursos.

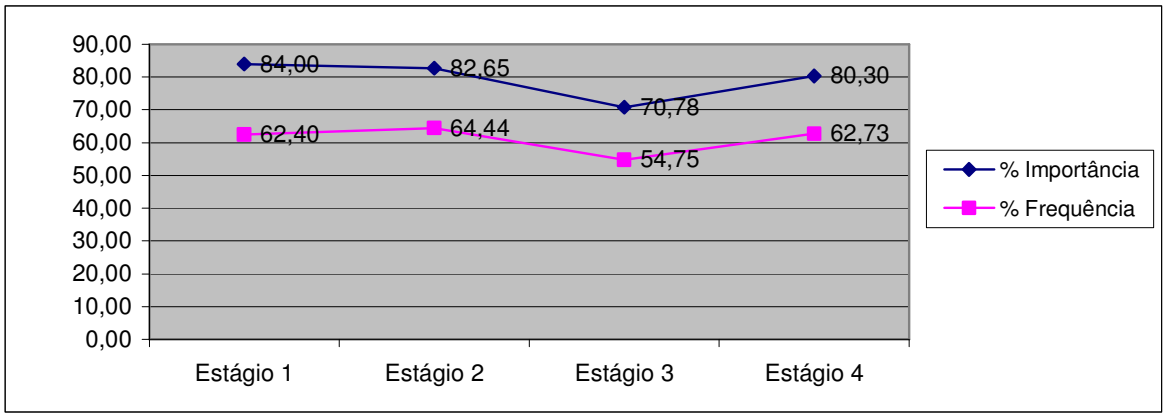
TABELA 16 - CRIAÇÃO DE VALOR ATRAVÉS DO USO EFICAZ DE RECURSOS

PRÁTICAS	Média Importância	Desvio Padrão	%	Média Freqüência	Desvio Padrão	%
Análise das forças e fraquezas da concorrência.	2,72	0,46	90,67	3,40	1,00	68,00
Medidas não financerias relacionadas aos clientes.	2,71	0,61	92,28	3,08	1,31	61,60
Análises de lucratividade por cliente.	2,56	0,65	85,33	3,60	0,96	72,00
Análise do segmentos de serviços.	2,52	0,71	84,00	3,20	1,23	64,00
Retorno sobre os valores investidos.	2,48	0,65	82,67	3,72	1,21	74,40
Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço(desdea coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões).	2,44	0,71	81,33	2,92	1,53	58,40
Valorização dos interesses do proprietários.	2,44	0,71	81,33	2,84	1,18	56,80
Análise da posição competitiva.	2,40	0,76	80,00	3,24	1,17	64,80
Avaliação de grande investimentos de capital, aspectos não financeiros são/estão documentos e comunicados.	2,40	0,82	80,00	2,88	1,09	57,60
Análise da cadeia de valor.	2,36	0,81	78,67	2,88	1,94	57,60
Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital, em grandes investimentos.	2,04	0,79	68,00	3,20	1,58	64,00
Metodologia do custo-alvo.	1,84	0,80	61,33	2,68	1,63	53,60

Este estágio e composto por 12 práticas de Contabilidade Gerencial, conforme estrutura apresentada por Abdel-Kader e Luther (2004), ao se analisar as práticas neste estágio evolutivo quanto ao "grau de importância" a maior média apresentada indica a "análise das forças e fraquezas da concorrência", com 2,72 e desvio-padrão de 0,46. Quanto à "freqüência de uso", a maior média ficou com "retorno sobre valores investidos",3,72 e desvio-padrão com 1,21.

O gráfico 10 explora os resultados obtidos no estudo referente aos estágios evolutivos das práticas de Contabilidade Gerencial.

GRÁFICO 10 - COMPARAÇÃO ENTRE % DO GRAU DE IMPORTÂNCIA X FREQÜÊNCIA DE USO DOS ESTÁGIOS EVOLUTIVOS.



FONTE: A autora

No quesito de importância e freqüência em nível de percentual, ressaltando que as empresas investigadas reconhecem a importância das práticas de Contabilidade Gerencial no suporte de geração de informações para tomada de decisões, no entanto, com relação à freqüência de uso, verifica-se que existe contradição entre o que as empresas acreditam ser importante, do que elas realmente utilizam na prática.

TABELA 17 - VALORES MÉDIOS DA IMPORTÂNCIA E USO DAS PRÁTICAS DE CONTABILIDADE GERENCIAL

ESTÁGIOS EVOLUTIVOS		Importância das Práticas de Contabilidade Gerencial (escala 1-3)	Frequência de Uso das Práticas de Contabilidade Gerencial (escala 1-5)
		Média	Média
Estágio 1	Determinação dos Custos e Controle Financeiros	2,52	3,12
Estágio 2	Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial	2,48	3,22
Estágio 3	Redução de Desperdicío de Recursos do Negócio	2,29	2,80
Estágio 4	Criação de Valor através do Uso eficaz de Recursos	2,41	3,14

A tabela 17 apresenta as médias gerais por estágio; os dados expostos, tanto se referem ao grau de importância atribuído pelas empresas investigadas, como a freqüência de uso das práticas de Contabilidade Gerencial.

Ao se analisar os estágios no quesito grau de importância, percebe-se que as empresas prestadoras de serviços apresentaram as maiores médias, nas práticas inseridas em "Determinação dos Custos e Controle Financeiro", ou seja, no estágio 1.

Ao que se refere aos estágios relacionados à freqüência de uso, as empresas investigadas apresentaram as maiores médias na "Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial", estágio 2.

Por meio dos dados apresentados nesta tabela, conclui-se que as empresas investigadas, no quesito importância encontram-se no estágio 1. Porém no quesito freqüência de uso de encontram-se no estágio 2, assim afere-se que estão em processo de transição, entre os estágios 1 e 2.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O principal objetivo deste estudo foi explorar o estado atual dos sistemas de Contabilidade Gerencial nas Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis para identificar seu nível de evolução. As Considerações da pesquisa estão baseadas na análise de 25 questionários preenchidos pelos gestores das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis.

Para que o estudo alcançasse seu objetivo, o referencial teórico teve papel fundamental, uma vez que, o arcabouço teórico serviu como fonte norteadora. O pronunciamento da Federação Internacional de Contadores (1998), com a descrição da evolução da Contabilidade Gerencial e a identificação dos quatro estágios de desenvolvimento e sofisticação, constituiu o alicerce do presente trabalho.

O presente estudo possibilitou fazer um recorte em um segmento pouco explorado pela literatura brasileira. Este recorte foi necessário para que a autora pudesse operacionalizar a pesquisa, dentre as diversas atividades que se encontra no cerne do setor de serviços.O segmento das empresas de contabilidade devido suas peculiaridades merecem destaque, cabendo lembrar que esse segmento em sua maioria,é responsável pelas informações que os gestores utilizassem na tomada de decisões.

O objetivo central do estudo foi alcançado, uma vez que, pode-se aferir em qual estágio evolutivo se encontram as empresas prestadoras de Serviços Contábeis, por meio dos resultados, concluiu-se que as empresas investigadas se encontram em transição do estágio 1 para o estágio 2.

Desta forma, percebe-se que as empresas investigadas não possuem um alto grau de sofisticação, o nível de sofisticação é atribuído conforme declaração do IFAC (1998), que descreveu a evolução da contabilidade gerencial e identificou quatro estágios de desenvolvimento e sofisticação. Empresas que se encontram no estágio 1 e 2, têm o seu foco principal em informações que possibilitam o controle dos seus custos e o controle financeiro. Convém salientar, que o setor de serviços está em transformação. A maioria da literatura disponível, evidencia apenas as práticas de contabilidade gerencial para o segmento de manufaturas, no entanto ao que refere-se a este setor da economia, a produção científica ainda é muito escassa.

O estudo procurou ser operacionalizado da forma que viabiliza-se ser captado, tanto o que os gestores consideram importante, quanto qual a freqüência de utilização das práticas investigadas; desta forma, pelos resultados expostos pela pesquisa, pôde-se perceber, que existe uma distorção entre o que os gestores consideram importante, com o que efetivamente usam.

Os resultados apresentados em relação ao Sistema de Custeio, demonstram que apesar das empresas investigadas considerarem importante um "método de custeio baseado em atividades", esta técnica não é a que frequentemente usam. Foi possível aferir, que existe uma preocupação das empresas em realizar separação dos custos fixos e variáveis.

O orçamento para controle e planejamento dos custos que é considerado como sendo o mais importante e frequentemente usado, o resultado alcançado se demonstra interessante, e com isso concluiu-se que as empresas pesquisadas, trabalham com orçamentos fixos não sendo muito flexíveis às mudanças; dado revelador, haja vista, neste segmento um dos grandes desafios é o controle dos custos variáveis.

Das empresas investigadas, 76% consideram as avaliações de desempenho voltadas à "medidas financeiras relacionadas aos clientes" como importantes, sendo o foco central das empresas prestadoras de serviços, o cliente. O resultado obtido é justificado, no entanto, na realidade, as empresas prestadoras de serviços contábeis centram seus esforços em medidas financeiras apontadas como sendo freqüentemente usada, desta maneira, possibilitando deduzir que a avaliação do desempenho é ainda muito controlada por valores financeiros.

Na análise referente à informação para tomada de decisão, é considerado como sendo importante por 92% das empresas investigadas. Este resultado está intimamente ligado, tanto à importância e freqüência dada pela empresas investigadas, quanto a separação dos custos fixos e variáveis. Como esperado, a maior parte das empresas, em torno de 80%, aplica análises de lucratividade dos serviços prestados.

As técnicas de análise estratégica apresentam-se como importantes e freqüentemente usadas. A alta pontuação de importância, relativa à freqüência de uso de análises de previsões de longo prazo, de análises das forças e fraquezas da concorrência, sugerem que a aplicação dessas práticas possam se tornar mais difundidas.

Diante das considerações expostas neste estudo, considera-se que apesar das empresas investigadas estarem inseridas em estágios não muito sofisticados, segundo a declaração do

Instituto Internacional de Contadores, este setor se constitui como extremamente importante para a sobrevivência de diversos segmentos da conjuntura econômica.

5.1 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

O presente trabalho apresentou em linhas gerais, as principais características do setor de serviços, dando destaque ao segmento das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis, pois, este foi o objeto de estudo da pesquisa, bem como, apresentou a declaração do IFAC (1998) sobre sua concepção conceitual e estrutural das práticas de Contabilidade Gerencial, assim, ao longo da execução deste trabalho, algumas oportunidades para futuras pesquisas foram percebidas:

Primeiramente, trata-se da ampliação da pesquisa para outros segmentos econômicos, desta forma, haverá oportunidades de explorar os estágios de sofisticação das práticas de Contabilidade Gerencial adotadas por determinado setor econômico.

A realização de estudos demográficos abre precedentes para estudos futuros oportunizando e proporcionando ao investigador, conferir analogias entre empresas inseridas em segmentos econômicos similares ou idênticos, permitindo verificar se existe diferenciação na adoção das práticas de Contabilidade Gerencial por região demográfica.

Poderia ainda, ser explorado se a adoção por determinada prática de Contabilidade Gerencial sofre influencia ou não da cultura organizacional, buscando medir até que ponto esta influencia traz benefícios e malefícios às organizações.

Cabe ressaltar que o setor de serviços ainda pouco é explorado, sendo fonte úbere, inesgotável e profícua de pesquisa, as recomendações feitas acima são apenas uma pequena, contribuição sugerida pela pesquisadora, dentro de um universo extremamente fascinante.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, Magdy .; LUTHER, Robert(2004). **An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices.** Disponível em:< http://www.cimaglobal.com/cps/rde/xchg/live/root.xsl/4990.htm> . Acesso em 05/2/2008.

_____ _____(2006).**Conception of the Evolution of Management Accounting, Advances in Management Accounting**. Disponível em:<hptt:/hub.elsivier.com/wps/find/booksdescription.cws_home/709353/description#description>. Acesso em 03/4/2008.

_____ _____(2008).**The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**.Dinsponível em:< http://www.sciencedirect/science/journal/08908389>. Acesso em 03/4/2008.
.

ADELEGAN, Janet Olatundun. Management **Acconting Practices in Nigerian Companies**. Disponível em: < http://www.ifac.org/library/articlefiles/adelegan-map_in_nigeria.doc>. Acesso em 05/5/2008.

ANTHONY, Robert, N.; VIJAY, Govindarajan.**Sistemas de Controle Gerencial**.São Paulo: Editora Atlas S. A, 2002.

ATKINSON, Anthony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN,Robert S.; YOUNG, S.Mark. Tradução: MOSSELMAN, André Olimpío.**Contabilidade Gerencial**. São Paulo:Editora Atlas,2000.

BISQUERRA, Rafael.; SARRIERA, Jorge Castellá.; MARTINEZ, Francesc. Tradução: Fátima Murad. **Introdução à Estatística:** Enfoque informático com o pacote estatístico SPSS. Porto Alegre: Artmed, 2004.

BRAULE, Ricardo. **Estatística Aplicada**. São Paulo: Editora Campus, 2001.

CATELLI, Armando (Coord.). **Controladoria. Uma abordagem da gestão econômica – GECON.** São Paulo: Atlas, 2001.

COLLINS, Jill.; HUSSEY, Roger. Tradução: SIMONINI, Lucia. **Pesquisa em Administração**. São Paulo: Editora Bookman, 2006.

CORRÊA, Henrique L; CAON, Mauro. **Gestão em Serviços**: Lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes. São Paulo:Editora Altas, 2006.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.** São Paulo: Editora Atlas S.A,1998.

ELDENBURG, Leslie. G.: WOLCOTT, Susan. K. **Gestão de Custos: como medir, monitorar e motivar o desempenho.** Tradução: Luís Antônio Fajardo Pontes. Rio de Janeiro: LTC, 2007.

FIGUEIREDO, Sandra.; FABRI, Pedro Ernesto. **Gestão de Empresas Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J;. Tradução: RITTER, Jorge. **Administração de serviços, operações, estratégias e tecnologia da informação.** PortoAlegre: Bookman, 2005.

GIANESI, Irineu G. ;CORRÊA, Henrique Luiz. **Administração estratégica de serviços.** São Paulo: Editor Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

GROPPELLI, A.A.; NIKBAKHT, Ehsan. **Administração Financeira**. Tradução: Célio Knipel Moreira. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos.** Tradução de: TAYLOR, Robert Brian São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2003.

HAIR JUNIOR, Joseph.F. *et al*. **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**.Tradução de:Ribeiro, Lene Belon. Porto Alegre: Bookman,2005.

HOJI, Masakazu. **Administração Financeira: uma abordagem prática.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

HORNGREN, Charles. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. Tradução de: AZEVEDO, Jsé Ricado Brandão. 5 ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1985.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <ww.Ibge.gov.br.>.Acesso em: 11/5/2008.

IFAC. International Federation of Accountants. Disponível em: <www.ifac.org.br.>.Acesso em: 10/4/2008.

IMA. Institute of Management Accountants. Disponível em: <www.imanet.org.>.Acesso em: 01/5/ 2008.

JOHNSTON, Robert.; CLARK, Graham. **Administração de Operações de Serviços.** SãoPaulo; Editora Atlas,2002.

LYRA, Ricardo Luiz Wüst Corrêa de. **Uma Contribuição a Mensuração do Resultado Econômico da Decisão de Investimento em Qualidade em Empresas de Serviços Contábeis: Uma Abordagem da Gestão Econômica.** Dissertação de Mestrado-FEA/USP. São Paulo, 2003.

LOPES, Jorge de et al. **O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas.** Recife: Editora Universitária, 2006.

LOVELOCK, Cristopher. **Product plus: produto + service = vantagem competitive.** Tradução Maria Lúcia G. L. Rosa; revisão técnica: Ernani Beyrodt. São Paulo: Makron Books, 1995.

LOVELOCK, Cristopher; WRIGHT, Lauren. **Serviços**: marketing e gestão. São Paulo: Saraiva , 2006.

LUNKES, Rogério João. **Contabilidade Gerencial:Um enfoque na Tomada de Decisão.** Florianópolis:Visual Books,2007.

KAPLAN, Robert S.; NORTON , D P. **A estratégia em Ação**: Balanced Scorecard. 7. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1987.

_____.;ANDERSON, Steven R. **Time-Driven Activity-Based Costing**. Disponível em: http://www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf>. Acesso em: 09/12/2008.

KON, Anita. **Economia de Serviços: teoria e evolução no Brasil.** Rio de Janeiro: Editora Elsevier,2004.

KOTLER, Philip.; KELLER, Kevin Lane. **Administração de Marketing.** São Paulo: Pearson Prenice Hall,2006.

KUAZAQUI, Edmir.; LISBOA, Teresinha C.; GAMBOA, Márcia. **Gestão Estratégica Para a Liderança em Empresas de Serviços Privadas e Públicas**. São Paulo: Editora Nobel, 2005.

MARSHALL JUNIOR, Isnard. *et. al*. **Gestão da Qualidade.** 8 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Cientifico.** 6. ed. São Paulo: Editor Atlas, 2004.

MARSHALL JUNIOR, Isnard. *et. al*. **Gestão da Qualidade.** 8 ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos: Inclui o ABC.** 7.ed. São Paulo: Editora Altas, 2000.

MAUAD, Luiz G. A. e PAMPLONA, Edson de **O.** Custeio ABC em Empresas de Serviços: características observadas na implantação em uma empresa do setor. IX Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** outubro de 2002. São Paulo,SP.Disponível em: <http://www.iem.efei.br/ecofin/artigos/ ABC_BRASILEIROServicos.pdf>. Acesso em: 23 de jan. 2008.

MEIRELLES, Dimária Silva e. **Características das firmas e dos setores de serviço segundo o processo de trabalho**: uma análise exploratória multivariada. In: Encontro Nacional de Economia, 2006. XXXIV Encontro Nacional de Economia, 2006.

MIA. **Malaysian Institute of Account**. Disponível em < http:// www.mia.org.my/handbook/guide/IMAP/imap_7.htm>Acesso em: 17 de jan.2008.

MINISTÉRIO DA INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/portalmdic/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=1774> Acesso em: 23 de jan. 2008.

OLIVEIRA, Francisco Estevam Martins. **SPSS: Básico para Análise de dados.** Rio de Janeiro: Ciência Moderna, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura e aplicação.** São Paulo: Thomson,2003.

PINTO, Sofia Salgado. **Gestão dos serviços**: **a avaliação da qualidade.** Lisboa: Editorial Verbo, 2003.

PORTER, M.E. **Vantagem Competitiva.** Rio de Janeiro: Campus, 2004.

RICARDINO,Álvaro.**Contabilidade Gerencial e Societária**:Origens e desenvolvimento. São Paulo:Saraiva,2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: Métodos e Técnicas. São Paulo:Editora Atlas,1999.

RODRIGUES, Alziro Cézar M. Uma escala de Mensuração da Zona de Tolerância de Consumidores de Serviços. **Revista Administração Contemporânea. Cromos**. Curitiba, v.5, n.2, p. 113-134, Maio/Ago 2001.

SANTOS, Joel J. **Análise de Custos: remodelado com ênfase para sistema de custeio marginal, relatórios e estudos de casos.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; MACHADO, Nilson Perinazzo. **Fundamentos da Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2005.Coleção Resumos de Contabilidade,v.6.

SHIGUNOV, Tãnia Regina Zunino. A Qualidade dos Serviços Contábeis Como Ferramenta de Gestão para Escritórios de Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade.** ANO XXXIII, no. 149 SETEMBRO/OUTUBRO DE 2004- p. 45-63.

SMAILES , Joanne.; MCGRANE, Ângela;. Tradução BRITO, Christiane. **Estatística Aplicada: a administração com Excel.** São Paulo: Atlas.,2002.

SILVA, Ermes Medeiros da. et al. **Estatística: para os cursos de :economia, administração e ciências contábeis.** São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, Paula Danyelle Almeida.; FERREIRA, Aracéli Cristina de Souza.; SANTOS, Odilanei Morais. A Percepção dos Docentes Quanto às Práticas de Contabilidade Estratégica: um estudo comparativo. **Revista Contabilidade e Finanças**. nº 44, p.44-59,maio/agosto 2007.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de Serviços Contábeis**:Estrutura e Funcionamento. São Paulo:Altas,2001.

APÊNDICE

Caro [a] Contador[a]

A Contadora MARINEI ABREU MATTOS, aluna regular do nosso **PPG Mestrado em Contabilidade da UFPR** está conduzindo sob minha orientação pesquisa sobre as *práticas de contabilidade gerencial* utilizadas pelas Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis - **EPSC's** - de Curitiba e Região Metropolitana, *tema* de sua **dissertação de mestrado**. Fase crucial nesse processo é o levantamento de dados e para sucesso nessa empreitada, **contamos com sua imprescindível colaboração, *daí a importância de que responda o questionário.*** Asseguramos total sigilo dos dados coletados, que serão tratados por meio de técnicas estatísticas de maneira agregada e de maneira alguma, e em nenhum momento foco de análises individualizadas.

Somos gratos pela gentil colaboração.

Atenciosamente

Lauro Brito de Almeida, Dr, FEA/USP
Coordenador do PPG Mestrado em Contabilidade UFPR
brito@ufpr.br / 041 3360 4404

Parte I – *Sistemas de Custeio*

Qual o grau de importância? *[da/de]*			LEGENDAS: NI: *Não importante*; MI: *Moderamente importante*; I: *Importante* N: *Nunca*; R: *Raramente*; AV: *Algumas vezes*; F: *Freqüêntemente*; MF: *Muito frequentemente*	Com qual freqüência é utilizada?				
NI	MI	I		N	R	AV	F	MF
			I.1 [A] separação entre custos variáveis e custos fixos.					
			I.2 Uma base de rateio para apropriação dos custos indiretos dos serviços prestados.					
			I.3 [A] departamentalização para apropriação de custos indiretos dos serviços prestados.					
			I.4 [O] método de custeio baseado em atividades.					
			I.5 [A] metodologia do custo-alvo.					
			I.6 [A] Pesquisa de preço de venda dos serviços praticados pelo mercado.					
			I.7 [A] Avaliação do custo da qualidade dos serviços prestados.					

Parte II – *Orçamento*

Qual o grau de importância? *[da/do]*				Com qual freqüência é utilizada? *[o/a]*				
NI	MI	I		N	R	AV	F	MF
			II.1 Orçamento para planejamento.					
			II.2 Orçamento para controle de custos.					
			II.3 Orçamento baseado em atividades.					
			II.4 Análise baseada em orçamento.					
			II.5 Orçamento flexível.					
			II.6 Orçamento base-zero.					

Parte III – *Avaliação de Desempenho*

Qual o grau de importância ? *[das/dos]*				Com qual freqüência é [são] utilizada[os]? [as/os]				
NI	MI	I		N	R	AV	F	MF
			III.1 Medidas Financeiras					
			III.2 Medidas Financeiras relacionadas aos clientes.					
			III.3 Medidas não financeiras relacionadas às operações e inovações (processos internos).					
			III.4 Medidas não financeiras relacionadas ao quadro funcional.					
			III.5 Retornos sobre os valores investidos.					
			III.6 Identificação de melhores práticas de medidas não financeiras utilizadas pelo mercado.					

Parte IV – *Informações para Tomada de Decisões*

Qual o grau de importância ?				Com qual freqüência é utilizada?				
NI	MI	I		N	R	AV	F	MF
			IV.1 Análise de Custo/Volume/Lucro para principais serviços.					
			IV.2 Análise de lucratividade dos serviços prestados.					
			IV.3 Análise de lucratividade por cliente					
			IV.4 Registro de apontamento horas laborais.					
			IV.5 Avaliação de grandes investimentos de capital, baseado no método do fluxo de caixa descontado.					
			IV.6 Avaliação de grandes investimentos baseado no período de retorno e/ ou retorno contábil.					
			IV.7 Para avaliação de grande investimentos de capital, aspectos não financeiros são/ estão documentados e comunicados.					
			IV.8 Utilização de analises probabilísticas ou simulações para avaliação de riscos em grandes investimentos de capital.					
			IV.9 Análise da sensibilidade do lucro em projetos de grande investimento de capital.					
			IV10 Utilização de fluxo de caixa descontado para avaliação do custo do capital em grandes investimentos.					

Parte V – *Análises Estratégicas (para formulação da estratégia)*

Qual o grau de importância ? [da/do]				Com qual freqüência é utilizada? [a/o]				
NI	MI	I		N	R	AV	F	MF
			V.1 Previsão de Longo Prazo.					
			V.2 Valorização dos interesses dos Proprietários					
			V.3 Análise dos segmentos dos serviços prestados.					
			V.4 Análise da posição competitiva.					
			V.5 Análise da cadeia de valor.					
			V.6 Análise do ciclo de vida do produto gerado pelo serviço prestado [*desde a coleta de dados até quando a informação ainda seja útil para tomada de decisões*].					
			V.7 Análise das forças e fraquezas da concorrência.					
			V.8 Análise das ameaças e oportunidades de mercado.					

Parte VI – *Comunicação das Informações da Contabilidade Gerencial*

Qual o grau de importância ? [da/do]			
NI	MI	I	
			VI.1 Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial estarem disponíveis em uma base sistemática e regular no curto prazo (semanalmente, mensalmente).
			VI.2 Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial estarem disponíveis imediatamente assim que requisitadas.
			VI.3 Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial estarem disponíveis numa base em tempo real.
			VI.4 Informações detalhadas de Contabilidade Gerencial serem reportadas diretamente para os gestores.

Parte VI : *Estrutura Organizacional e Qualificação*

1.1 Quantidades de Sócios

1.2 Números de Funcionários:

Área Contábil	Área Fiscal	Área Trabalhista	Área Societária (abertura, encerramento etc.)	Área Administrativa (recepção, limpeza)

1.2.1 Caso a organização adote outra estrutura favor especificar

1.3 Níveis de instrução dos responsáveis por cada área:

Área Contábil

Curso Técnico em Contabilidade	Graduação em Ciências Contábeis	Pós-Graduação na área Contábil	Outros(especifique)

Área Fiscal

Curso Técnico em Contabilidade	Graduação em Ciências Contábeis	Pós-Graduação na área Contábil	Outros(especifique)

Área Trabalhista

Curso Técnico em Contabilidade	Graduação em Ciências Contábeis	Pós-Graduação na área Contábil	Outros (especifique)

Área Societária

Curso Técnico em Contabilidade	Graduação em Ciências Contábeis	Pós-Graduação na área Contábil	Outros(especifique)

1.5 Níveis de Instrução dos Colaboradores na área (quantidade de colaboradores).

Instrução	Segundo Colegial	Nível Técnico	Nível Superior	Pós-Graduação na área Contábil	Outros
Quantidade					
Em Curso					
Concluído					

Obrigada!

Livros Grátis

(http://www.livrosgratis.com.br)

Milhares de Livros para Download:

Baixar livros de Administração
Baixar livros de Agronomia
Baixar livros de Arquitetura
Baixar livros de Artes
Baixar livros de Astronomia
Baixar livros de Biologia Geral
Baixar livros de Ciência da Computação
Baixar livros de Ciência da Informação
Baixar livros de Ciência Política
Baixar livros de Ciências da Saúde
Baixar livros de Comunicação
Baixar livros do Conselho Nacional de Educação - CNE
Baixar livros de Defesa civil
Baixar livros de Direito
Baixar livros de Direitos humanos
Baixar livros de Economia
Baixar livros de Economia Doméstica
Baixar livros de Educação
Baixar livros de Educação - Trânsito
Baixar livros de Educação Física
Baixar livros de Engenharia Aeroespacial
Baixar livros de Farmácia
Baixar livros de Filosofia
Baixar livros de Física
Baixar livros de Geociências
Baixar livros de Geografia
Baixar livros de História
Baixar livros de Línguas

Baixar livros de Literatura
Baixar livros de Literatura de Cordel
Baixar livros de Literatura Infantil
Baixar livros de Matemática
Baixar livros de Medicina
Baixar livros de Medicina Veterinária
Baixar livros de Meio Ambiente
Baixar livros de Meteorologia
Baixar Monografias e TCC
Baixar livros Multidisciplinar
Baixar livros de Música
Baixar livros de Psicologia
Baixar livros de Química
Baixar livros de Saúde Coletiva
Baixar livros de Serviço Social
Baixar livros de Sociologia
Baixar livros de Teologia
Baixar livros de Trabalho
Baixar livros de Turismo