

Os Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana

Marinei Abreu Mattos (UFPR) - mariguarise@yahoo.com.br

Viviane da Costa Freitag (UTP - PR) - vivifreitag@yahoo.com.br

Paulo Cesar Starke Junior (UFPR) - paulo.starke@gmail.com

Resumo:

O setor de serviços possui determinadas características que podem influenciar na escolha dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelos gestores. Contudo, pouco tem sido investigado em relação às práticas gerenciais adotadas por esse nicho empresarial. Assim, 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 objetivo geral desse estudo, se propõe 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. Os objetivos específicos compreendem: a) identificar as práticas de Contabilidade Gerencial inseridas nos estágios evolutivos; b) medir o estágio de evolução que se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas estudadas. O estudo, indutivo, quanto aos fins, é descritivo, e quanto aos meios é: bibliográfico, survey e campo. A população investigada compreendeu os gestores das 25 maiores empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana, em estrutura funcional, caracterizando o estudo como censitário. O instrumento de coleta de dados foi um questionário estruturado pela escala de “Likert”, e utilizou softwares como excel e SPSS para análise dos dados. Concluiu-se que as empresas investigadas se encontram em transição do estágio 1 para o estágio 2, na escala evolutiva de desenvolvimento e sofisticação das práticas de contabilidade gerencial onde o foco principal reside em informações que possibilitam o controle financeiro e de custos.

Palavras-chave: *Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis; Contabilidade Gerencial; Empresas Prestadoras de Serviços.*

Área temática: *Controladoria*

Os Estágios Evolutivos da Contabilidade Gerencial: estudo aplicado às empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana

Resumo

O setor de serviços possui determinadas características que podem influenciar na escolha dos instrumentos de controle gerencial utilizados pelos gestores. Contudo, pouco tem sido investigado em relação às práticas gerenciais adotadas por esse nicho empresarial. Assim, 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 objetivo geral desse estudo, se propõe 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. Os objetivos específicos compreendem: a) identificar as práticas de Contabilidade Gerencial inseridas nos estágios evolutivos; b) medir o estágio de evolução que se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas estudadas. O estudo, indutivo, quanto aos fins, é descritivo, e quanto aos meios é: bibliográfico, *survey* e campo. A população investigada compreendeu os gestores das 25 maiores empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana, em estrutura funcional, caracterizando o estudo como censitário. O instrumento de coleta de dados foi um questionário estruturado pela escala de “*Likert*”, e utilizou *softwares* como *excel* e *SPSS* para análise dos dados. Concluiu-se que as empresas investigadas se encontram em transição do estágio 1 para o estágio 2, na escala evolutiva de desenvolvimento e sofisticação das práticas de contabilidade gerencial onde o foco principal reside em informações que possibilitam o controle financeiro e de custos.

Palavras-Chaves: Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis; Contabilidade Gerencial; Empresas Prestadoras de Serviços.

Área Temática: Controladoria

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. Giansi e Correa (2006), afirmam que nas últimas décadas, este panorama foi se alterando. 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.

As atividades deste setor econômico apresentam uma significativa participação, tanto no produto interno bruto (PIB), quanto na geração de empregos. Conforme pesquisa anual do IBGE (2005), o setor ocupou 7.582 mil pessoas, 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 do setor. 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.

Compõe o setor de serviços as empresas prestadoras de serviços contábeis (EPSC), inseridas em um cenário de mudanças econômicas, que alavancou a busca por novas formas de gerir os negócios de maneira mais eficiente e eficaz, procurando explorar ao máximo os recursos que se têm à disposição. A gestão das empresas inseridas no setor de serviços segundo Ganesi 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), descrevem que por várias razões, o controle gerencial das empresas prestadoras de serviços é algo diferente das empresas industriais; pois existem fatores particulares que impactam na maioria das empresas prestadoras de serviços, outros, já que são característicos de determinadas atividades exercidas por elas.

Conforme Johnston e 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, 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?**

O objetivo geral desse estudo, se propõe 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. Os objetivos específicos compreendem: a) identificar as práticas de Contabilidade Gerencial inseridas nos estágios evolutivos; b) medir o estágio de evolução se encontram as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas empresas objeto do presente estudo.

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. 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.

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 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) de 1998.

Esse estudo, apresenta-se segmentado em sete partes, incluindo essa introdução, na sequência investiga-se o referencial teórico que fornecerá sustentação a pesquisa, o primeiro tema 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 com foco nos estágios evolutivos enumerados pelo IFAC, em seguida apresenta-se a metodologia empregada para elaboração e investigação do estudo, após são evidenciados os resultados da pesquisa para então fazer as considerações finais, e elencar as referências.

2 Os Serviços – conceituação e características

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.

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 coprodutor”.

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 Kuzaqui (2005), Kotler e Keller (2005), Pinto (2003), Lovelock e Wright (2001).

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.

2.1 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.

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, 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.

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.

As 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, nesse sentido surge a necessidade de utilização da contabilidade gerencial como instrumento de apoio à gestão.

3. Contabilidade Gerencial e seus Estágios Evolutivos

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.

O *Institute of Management Accountants* (IMA)¹, o órgão responsável pela regulamentação dos profissionais que atuam como contadores gerenciais, nos Estados Unidos, 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. Por meio desta definição percebe-se a responsabilidade da Contabilidade Gerencial, em sua capacidade de compilar diversas informações das organizações, de forma a codificá-las em relatórios que possam ser utilizados para subsidiar as decisões adotadas pelos gestores.

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

3.1 Estágios de Evolução da Contabilidade Gerencial

Em 1989, o *International Federation of Accountants* (IFAC), 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, essa declaração 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. Cabe evidenciar, que cada estágio se apresenta como 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).

3.1.1 Estágio Evolutivo 1 - Determinação do Custo e Controle Financeiro:

O IFAC define a Contabilidade Gerencial, anterior a 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 custos, 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).

3.1.2 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).

3.1.3 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, freqüentemente por meio 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.

3.1.4 Estágio 4 – Criação de Valor por meio 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. As tecnologias se apresentavam como meios de alcançar esse objetivo. (IFAC, 1998).

Quando ocorre a passagem entre os níveis gerenciais o foco da provisão de informação presente no estágio 2 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).

4 Metodologia

Esse estudo teve como ponto de partida o estudo desenvolvido por Abdel-Kader e Luther no ano de 2004, onde o objetivo residia em 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.

O método de científico 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 as práticas de Contabilidade Gerencial adotadas pelas 25 maiores empresas prestadoras de serviços contábeis de Curitiba e região metropolitana.

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. Quanto aos meios, o estudo é classificado como: bibliográfico, *survey* e campo.

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 Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Periciais, Informações e Pesquisas no Estado do Paraná (SESCAP). 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 população investigada, que obteve como abrangência 100% dos entrevistados, ou seja o estudo caracteriza-se como censitário.

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.

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. O tipo do questionário adotado para coleta de dados foi de perguntas fechadas. 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).

O questionário utilizado neste trabalho tem como finalidade explorar a caracterização das empresas investigadas, bem como procura investigar a utilização de 37 práticas de

contabilidade gerencial, elencadas pelo IFAC. 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 frequência de utilização das práticas de contabilidade gerencial. A definição de frequência foi investigada utilizando uma escala de *Likert* de cinco pontos [1 indicando nunca e 5 indicando muito frequente]. 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 de halo, mencionado por Rodrigues (2001, p. 120) ocasionado pelo uso da escala de *Likert*, efeito ocorrido 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. E não houve necessidade de ser testado pois trata-se de replicação do utilizado pelo estudo de Abdel-Kader e Luther (2004).

Após coletados os dados por meio do questionário, esses foram tabulados utilizando como recurso o programa *Excel*. Realizado 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 denominado, *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS).

As análises dos dados foram realizadas à luz de Bisquerra, Sarriera e Matínez (2004), Hair et al (2005) e Malhotra (2006), de acordo com esses autores, existe tratamento estatístico específico conforme o tipo de escala que se está trabalhando. No caso dessa escala tipo intervalar, entre os testes apropriados estão Média, Desvio-Padrão e o Teste de Confiabilidade denominado Alfa de *Cronbach*.

5 Resultados do Estudo

O estudo foi subdividido em duas partes, na primeira, a investigação focou a caracterização das empresas investigadas, a segunda parte tratou do estágio evolutivo das práticas de contabilidade gerencial utilizadas pelas EPSC's estudadas.

5.1 Caracterização das Empresas Investigadas

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.

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.

Quanto ao nível de concentração de funcionários por área. As 25 empresas investigadas empregam no total 873 funcionários. A alocação da mão-de-obra se dá da seguinte forma: 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]. Existindo 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.

Com o crescimento das empresas, evoluiu a 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”.

5.2 Estágios Evolutivos das EPSC's de Curitiba e região metropolitana

Antes de descrever os resultados obtidos no estudo, faz-se necessário testar a Confiabilidade Interna das escalas utilizadas.

Tabela 1 - Cálculo do “Alfa de Cronbach”

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

A aplicação deste tem a intenção de aferir se o resultado apresentado entre as escalas que medem o grau de Importância e a Frequência de Uso eram coerentes. 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.

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

A tabela 2 apresenta as médias das práticas categorizadas como estágio 1, tanto no que se refere ao grau de importância, quanto a frequência de uso, este estágio tem como ênfase a “determinação dos custos e controle financeiro”, por meio do uso de orçamentos e tecnologias de contabilização dos custos.

Tabela 2 - Determinação dos custos e controle financeiro

PRÁTICAS	Média	Desvio	%	Média	Desvio	%
	Importância	Padrão		Frequência	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 retorne/ 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 frequência 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 3, apresenta as médias das práticas do estágio 2, tanto ao que se refere a grau de importância, quanto a frequência de uso. Neste estágio, o foco se desloca para o fornecimento de informações para a gestão de planejamento e controle, o objetivo das empresas após conquistar o estágio 1, passa a ser controlar e tomar o melhor curso de suas ações em processos decisórios.

Tabela 3 - Provisão de Informação para Planejamento e Controle Gerencial

PRÁTICAS	Média	Desvio	%	Média	Desvio	%
	Importância	Padrão		Frequência	Padrão	
Análises de Custo/Volume/Lucro(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 foi “análises do Custo/Volume/Lucro para os principais serviços”, com média de 2,92 e desvio-padrão de 0,28. Em relação à frequência 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 4, se referem às práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 3, neste estágio classificavam-se as empresas entre 1965 a 1985, onde as atenções estavam concentradas na redução dos desperdícios de recursos utilizados nos processos empresariais.

Tabela 4 - Redução de Desperdícios de Recursos do Negócio

PRÁTICAS	Média	Desvio	%	Média	Desvio	%
	Importância	Padrão		Frequência	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 análises 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

Com relação ao grau de importância a prática, que apresentou a maior média, foi “orçamento baseado em atividades”, com média 2,79 e desvio-padrão de 0,41. Contudo, quanto à frequência 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.

Segundo Abdel-kader e Luther (2008), o desafio para a Contabilidade Gerencial, como provedor primário dessa informação, é de assegurar por meio do uso de análises do processo e tecnologias a utilização adequadas das informações por parte dos administradores e dos empregados em todos os níveis.

Os dados apresentados pela tabela 5, referem-se às práticas de Contabilidade Gerencial do estágio 4. Este estágio compreendia ao desenvolvimento empresarial datado do período de 1985 a 1995, cujo foco central refere-se à produção ou criação de valor por meio do uso eficaz de recursos.

Tabela 5 - Criação de Valor por meio do Uso Eficaz de Recursos

PRÁTICAS	Média	Desvio	%	Média	Desvio	%
	Importância	Padrão		Frequência	Padrão	
Análise das forças e fraquezas da concorrência.	2,72	0,46	90,67	3,40	1,00	68,00
Medidas não financeiras 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 segmento 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(desde a 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 dos 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 é 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 “frequência de uso”, a maior média ficou com “retorno sobre valores investidos”, 3,72 e desvio-padrão com 1,21.

A figura 1 explora os resultados obtidos no estudo referente aos estágios evolutivos das práticas de Contabilidade Gerencial.

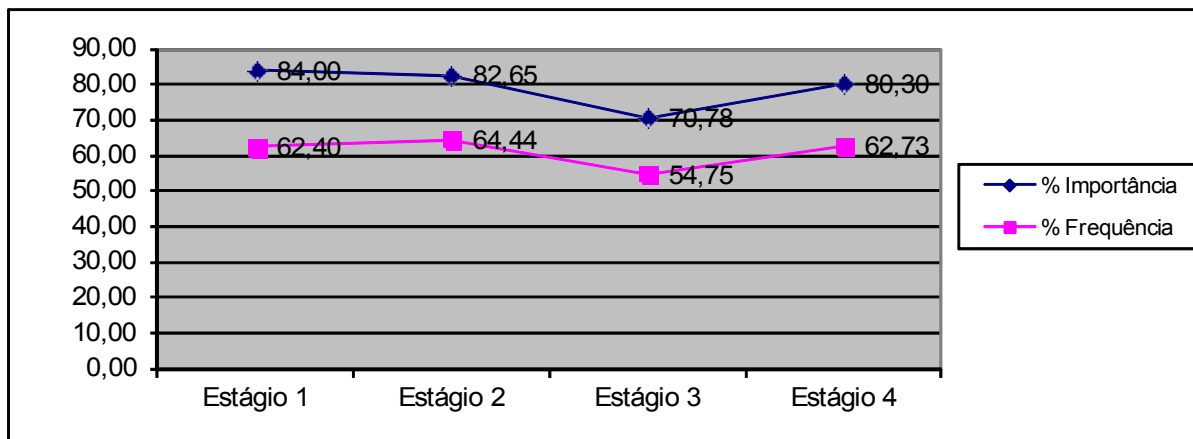


Figura 1 - Comparação entre o Percentual do Grau de Importância em Relação à Frequência de Utilização Conforme os Estágios Evolutivos

No quesito de importância e frequência em níveis percentuais, 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 frequência de uso, verifica-se que existe contradição entre o que as empresas acreditam ser importante, e o que elas realmente utilizam na prática.

A tabela 6 apresenta as médias gerais por estágio; os dados expostos, tanto se referem ao grau de importância atribuído pelas empresas investigadas, como a frequência de uso das práticas de Contabilidade Gerencial.

Tabela 6 - 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 Desperdício de Recursos do Negócio	2,29	2,80
Estágio 4	Criação de Valor através do Uso eficaz de Recursos	2,41	3,14

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 frequência 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 frequência de uso de encontram-se no estágio 2, assim afere-se que estão em processo de transição, entre os estágios 1 e 2.

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. Para que o estudo alcançasse seu objetivo, o referencial teórico teve papel fundamental. 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. Convém salientar, que a maioria da literatura contábil disponível sobre esse tema, evidencia apenas as práticas de contabilidade gerencial para o segmento de manufaturas, no entanto ao que refere-se a empresas prestadoras de serviços, a produção científica ainda é muito escassa.

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, onde o foco principal reside em informações que possibilitam o controle financeiro e de custos. Pelos resultados expostos pela pesquisa, pôde-se perceber, que existe uma distorção entre as práticas de contabilidade gerencial que os gestores consideram importante, com o que efetivamente usam. Portanto considera-se que apesar das empresas investigadas estarem inseridas em estágios considerados pelo Instituto Internacional de Contadores, como incipientes, este setor encontra-se em evolução de um estágio a outro.

Ao longo da execução deste trabalho, algumas oportunidades para futuras pesquisas foram percebidas, tais como: a ampliação da pesquisa para outros segmentos econômicos, e a verificação se adoção por determinada prática de Contabilidade Gerencial sofre influência ou não da cultura organizacional. Cabe ressaltar que o setor de serviços ainda pouco é explorado, sendo profícua fonte de pesquisa.

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 05/02/2008.

_____. (2006). **Conception of the Evolution of Management Accounting, Advances in Management Accounting**. Disponível em:<http://hub.elsevier.com/wps/find/booksdescription.cws_home/709353/description#description>. Acesso em 03/04/2008.

_____. (2008). **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**. Disponível em:<<http://www.sciencedirect/science/journal/08908389>>. Acesso em 03/04/2008.

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

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

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: Bookman, 2006.

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

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

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.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

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

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

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.

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

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Disponível em: <www.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**. São Paulo: Atlas, 2002.

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.

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

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

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

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

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: Editoria 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.

RODRIGUES, Alziro César 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.

THOMÉ, Irineu. **Empresas de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento**. São Paulo: Atlas, 2001.