



**UNIVERSIDADE POTIGUAR – UNP  
PRÓ-REITORIA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO – PPGA  
MESTRADO PROFISSIONAL EM ADMINISTRAÇÃO – MPA**

**MARLA TECIANA DE OLIVEIRA GURGEL**

**PLANEJAMENTO E GESTÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE  
PERCEPÇÕES DE GESTORES, FUNCIONÁRIOS E CLIENTES**

**NATAL  
2012**

**MARLA TECIANA DE OLIVEIRA GURGEL**

**PLANEJAMENTO E GESTÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE  
PERCEPÇÕES DE GESTORES, FUNCIONÁRIOS E CLIENTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação do Mestrado Profissional em Administração da Universidade Potiguar como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração na área de concentração Estratégia e Competitividade

**ORIENTADOR: Prof. Dr. Kleber  
Cavalcanti Nóbrega**

NATAL  
2012

G978p Gurgel, Marla Teciana de Oliveira.

Planejamento e gestão de serviços contábeis: um estudo de percepções de gestores, funcionários e clientes / Marla Teciana de Oliveira Gurgel. – Natal, 2012.

146f.

Dissertação (Mestrado em Administração). – Universidade Potiguar Pró-Reitoria de Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação.

Referências: f. 132-138.

1. Administração – Dissertação.
2. Gestão de serviços.
3. Serviços contábeis. I. Título.

RN/UnP/BSFP

CDU: 658(043.3)

**MARLA TECIANA DE OLIVEIRA GURGEL**

**PLANEJAMENTO E GESTÃO DE SERVIÇOS CONTÁBEIS: UM ESTUDO DE  
PERCEPÇÕES DE GESTORES, FUNCIONÁRIOS E CLIENTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação do Mestrado Profissional em Administração da Universidade Potiguar como requisito para a obtenção do título de Mestre em Administração na área de concentração Estratégia e Competitividade

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Kleber Cavalcanti Nóbrega

Orientador

Universidade Potiguar - UNP

---

Prof. Dr. Alípio Ramos Veiga Neto

Membro Examinador Interno

Universidade Potiguar - UNP

---

Prof. Dr. Erivan Ferreira Borges

Membro Examinador Externo

Universidade Federal do Rio Grande do Norte – UFRN

Dedico a meus pais Margarida e Laércio, minha avó Izabel e minha tia Marluce. Meu sincero orgulho e admiração.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, que sempre iluminou minhas ideias, dando-me capacidade, perseverança e tranquilidade.

À minha família, mãe, pai, avó e tia que conviveram com minha ausência em momentos importantes. Sem eles, a dificuldade seria maior.

A Paulo de Tarso, por sempre me apoiar nos estudos.

A meu Professor Orientador, Dr. Kleber Cavalcanti Nóbrega, os sinceros agradecimentos pela condução e conclusão deste trabalho. Apreciador de quadros e artigos. Um profissional competente.

Aos colegas do mestrado, em especial a turma de “ESTRATÉGIA”, com os quais compartilhei muitos momentos bons e ruins, como também aos professores do programa de pós-graduação do Mestrado Profissional em Administração da Universidade Potiguar, por terem contribuído com meu crescimento acadêmico. Meus agradecimentos aos professores Tereza de Souza, Domingos Campos, Alípio Veiga, Rodrigo Leone e Patrícia Whebber.

Ao Professor Dr. Erivan Ferreira Borges por ter aceitado participar como examinador externo na minha banca. Uma imensa alegria, visto que ele foi meu orientador na graduação.

Aos sócios das empresas de contabilidade, juntamente com sua equipe de colaboradores e clientes que se dispuseram a participar da pesquisa.

Aos meus gerentes, Maria Sueli e Eugênio Parcell, por compreenderem a minha ausência em alguns dias da semana durante esses 2 anos.

Aos amigos de trabalho, Galvão, Josimeire, Cristiana, Luanna, Luiz Eduardo, Roberson, pela força e preocupação no decorrer desses anos.

Procure agir discretamente, embora com firmeza, deixando que os vaidosos e vazios se exponham numa evidência de que você, certamente, não necessita para brilhar.

C. Torres Pastorinho.

## RESUMO

As empresas buscam ser organizações facilitadoras de decisões, sem, contudo minimizar a importância das pessoas envolvidas no processo e das questões financeiras. Este estudo tem como objetivo conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis. A pesquisa teve um caráter exploratório e trata de uma pesquisa de campo com uma abordagem qualitativa e quantitativa. Do universo da pesquisa, constituído por 122 empresas de contabilidade associadas ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis (SESCON RN), foram escolhidas 20 empresas, em função de facilidade de contato e, sobretudo, por intermediação do Sindicato dos Contabilistas do Estado do Rio Grande do Norte (SINDCONT/RN). Das 20 empresas contatadas, sediadas no município do Natal, 13 fizeram efetivamente parte da pesquisa. A seleção foi definida como uma amostra não probabilística por acessibilidade. O instrumento de pesquisa utilizado para coleta dos dados foi um questionário estruturado composto por 34 assertivas. Para os gestores, 29 assertivas tinham caráter fechado e 5 tinham caráter aberto. Já para os funcionários e clientes todas as 34 tinham caráter fechado. O questionário foi elaborado a partir de um conjunto de 34 variáveis derivadas do modelo de referência em serviços adaptado às empresas prestadoras de serviços contábeis (EPSC's). Os principais resultados apontam: as EPSC's necessitam conhecer, explorar ou até mesmo reformular suas práticas internas com vista a melhorar suas atividades, investindo na educação continuada dos seus funcionários, avaliando a qualidade do serviço oferecido ao seu cliente e trocando informações com os envolvidos no processo de "fazer"; que as EPSC's consigam identificar as necessidades e expectativas dos clientes, assim como formalizar a missão e princípios da organização; é necessário que todos os envolvidos no processo conheçam melhor a definição de serviço; que as EPSC's adotem um manual de práticas internas a ser repassado aos funcionários e clientes; que os funcionários dessas empresas participem de eventos na área de serviços, visto que influencia diretamente na gestão da qualidade dos serviços. A pesquisa pode auxiliar os usuários da área contábil e, sobretudo, gestores de serviços contábeis, a compreender as necessidades e expectativas do cliente, assim como priorizar a relação empresa x funcionário, com o objetivo de oferecer um serviço de qualidade aos seus usuários.

**Palavras-chave:** Planejamento. Gestão de serviços. Qualidade em serviço. Serviços contábeis.



## ABSTRACT

Companies seek to be organizations that facilitate decision-making, without, however, minimizing the importance of the people involved in the process and the importance of financial issues. This study aims at understanding the perception of managers, employees and customers about the adoption of concepts and tools of management accounting services and planning. The research had an exploratory nature and is a field survey with qualitative and quantitative approach. From the survey, consisting of 122 accounting companies connected to the association of accounting services companies (SESCON/RN), 20 companies were chosen, on the basis of ease of contact and, above all, by intermediation of the union of accountants of the state of Rio Grande do Norte (SINDCONT/RN). Among the 20 companies contacted, located in the city of Natal, 13 were effectively part of the research. The selection was defined as a non-probabilistic sample for accessibility. The survey instrument used for data collection was a structured questionnaire consisting of 34 statements. For the managers, 29 statements had a closed character and 5 had an open character. As for the employees and customers, all the 34 statements had a closed character. The questionnaire was developed from a set of 34 variables derived from the services reference model adapted to companies that provide accounting services (EPSC's). The main results show: the EPSC's need to know, explore, or even redesign their internal practices in order to improve their activities, investing in the continuing education of their employees, evaluating the quality of the service offered to the customer and exchanging information with those involved in the process of "making"; the EPSC's have to be able to identify the needs and expectations of customers, as well as formalize the organization's mission and principles; it is necessary that all those involved in the process know the definition of service better; that the EPSC's adopt a manual of internal practices to be passed on to employees and customers; that the employees of these companies participate in events in the area of services, since it directly influences the quality of services management. The research can help users of the accounting area and, in particular, accounting services managers, to understand the needs and expectations of the customer, as well as to prioritize the relationship company x employee, aiming at providing quality service to its users.

**Keywords:** Planning. Management services. Quality in service. Accounting services.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Modelo de referência para a gestão da qualidade em serviços – detalhamento.....	32
Figura 2 -	Modelo de qualidade de serviço.....	35
Figura 3 -	Modelo integrativo de qualidade de serviço.....	39
Figura 4 -	A relação entre expectativas, satisfação do cliente e qualidade percebida no serviço.....	44
Figura 5 -	Qualidade percebida do serviço.....	48
Figura 6 -	Roteiro utilizado para adaptação do modelo Nóbrega às EPSC's.....	63
Figura 7 -	Modelo de referência em serviços adaptado às EPCS's.....	64
Figura 8 -	Subsistema estratégia de serviço.....	75
Figura 9 -	Subsistema conceito/qualidade do serviço.....	90
Figura 10 -	Subsistema sistema de prestação do serviço.....	99
Figura 11 -	Subsistema avaliação da qualidade do serviço.....	113
Figura 12 -	Subsistema análise/aperfeiçoamento.....	120

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Princípios de gerenciamento de serviços: um resumo.....	51
Quadro 2 - Quadro comparativo dos modelos sobre gestão da qualidade em serviços.....	54
Quadro 3 - Áreas e funções de uma EPSC.....	69
Quadro 4 - Variáveis analíticas encontradas na pesquisa.....	70
Quadro 5 - Caracterização da coleta de dados.....	71

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 -	Evolução das organizações contábeis no Brasil.....	59
Tabela 2 -	Caracterização da amostra.....	69
Tabela 3 -	Pacote de serviços.....	75
Tabela 4 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Pacote de Serviços).....	76
Tabela 5 -	Teste-t entre gestores e clientes (Pacote de Serviços).....	76
Tabela 6 -	Identificação de clientes.....	77
Tabela 7 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Conhecimento dos Clientes).	78
Tabela 8 -	Teste-t entre gestores e clientes (Conhecimento dos Clientes).....	78
Tabela 9 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Meios de Comunicação).....	79
Tabela 10 -	Teste-t entre gestores e clientes (Meios de Comunicação).....	79
Tabela 11 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Necessidades e Expectativas).....	80
Tabela 12 -	Teste-t entre gestores e clientes (Necessidades e Expectativas).....	80
Tabela 13 -	Missão e princípios.....	81
Tabela 14 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Missão).....	82
Tabela 15 -	Teste-t entre gestores e clientes (Missão).....	82
Tabela 16 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Princípios).....	83
Tabela 17 -	Teste-t entre gestores e clientes (Princípios).....	83
Tabela 18 -	Posicionamento de mercado.....	84
Tabela 19 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Custo Acessível).....	85
Tabela 20 -	Teste-t entre gestores e clientes (Custo Acessível).....	85
Tabela 21 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Serviço Diferenciado).....	86
Tabela 22 -	Teste-t entre gestores e clientes (Serviço Diferenciado).....	86
Tabela 23 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Serviço Baseado no Enfoque).....	87
Tabela 24 -	Teste-t entre gestores e clientes (Serviço Baseado no Enfoque).....	87
Tabela 25 -	Segmentação de clientes.....	88
Tabela 26 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Segmentação de Clientes).....	89
Tabela 27 -	Teste-t entre gestores e clientes (Segmentação de Clientes).....	89
Tabela 28 -	Conceito de serviço.....	91

Tabela 29 - Teste-t entre gestores e funcionários (Definição de Serviço).....	91
Tabela 30 - Teste-t entre gestores e clientes (Definição de Serviço).....	92
Tabela 31 - Teste-t entre gestores e funcionários (Importância em Conhecer Serviço).....	92
Tabela 32 - Teste-t entre gestores e clientes (Importância em Conhecer Serviço).....	93
Tabela 33 - Teste-t entre gestores e funcionários (Rotinas Internas).....	93
Tabela 34 - Teste-t entre gestores e clientes (Rotinas Internas).....	94
Tabela 35 - Teste-t entre gestores e funcionários (Disseminar o Conceito de Serviço).....	94
Tabela 36 - Teste-t entre gestores e clientes (Disseminar o Conceito de Serviço).....	95
Tabela 37 - Oferta ampliada de serviço.....	96
Tabela 38 - Teste-t entre gestores e funcionários (Serviço Central e Acessório)...	96
Tabela 39 - Teste-t entre gestores e clientes (Serviço Central e Acessório).....	96
Tabela 40 - Qualidade técnica x qualidade funcional.....	97
Tabela 41 - Teste-t entre gestores e funcionários (Execução e Resultado do Serviço).....	98
Tabela 42 - Teste-t entre gestores e clientes (Execução e Resultado do Serviço).....	98
Tabela 43 - Execução do serviço.....	99
Tabela 44 - Teste-t entre gestores e funcionários (Fluxos dos Serviços).....	100
Tabela 45 - Teste-t entre gestores e clientes (Fluxos dos Serviços).....	100
Tabela 46 - Teste-t entre gestores e funcionários (Departamentos).....	101
Tabela 47 - Teste-t entre gestores e clientes (Departamentos).....	101
Tabela 48 - Teste-t entre gestores e funcionários (Atribuições de Funcionários e Departamentos).....	102
Tabela 49 - Teste-t entre gestores e clientes (Atribuições de Funcionários e Departamentos).....	102
Tabela 50 - Padronização de processos.....	103
Tabela 51 - Teste-t entre gestores e funcionários (Manual de Práticas Internas)..	104
Tabela 52 - Teste-t entre gestores e clientes (Manual de Práticas Internas).....	104
Tabela 53 - Teste-t entre gestores e funcionários (Padronização dos Fluxos dos	

	Serviços).....	105
Tabela 54 -	Teste-t entre gestores e clientes (Padronização dos Fluxos dos Serviços).....	105
Tabela 55 -	Recursos humanos.....	107
Tabela 56 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Nível Técnico em Contabilidade).....	108
Tabela 57 -	Teste-t entre gestores e clientes (Nível Técnico em Contabilidade)....	108
Tabela 58 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Eventos na Área da Contabilidade).....	109
Tabela 59 -	Teste-t entre gestores e clientes (Eventos na Área da Contabilidade).....	109
Tabela 60 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Eventos na Área de Serviços).	110
Tabela 61 -	Teste-t entre gestores e clientes (Eventos na Área de Serviços).....	110
Tabela 62 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Capacitação de Funcionários).	111
Tabela 63 -	Teste-t entre gestores e clientes (Capacitação de Funcionários).....	111
Tabela 64 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Orientação Capacitação Profissional).....	112
Tabela 65 -	Teste-t entre gestores e clientes (Orientação Capacitação Profissional).....	112
Tabela 66 -	Avaliação do serviço.....	113
Tabela 67 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Avaliação da Qualidade do Serviço).....	115
Tabela 68 -	Teste-t entre gestores e clientes (Avaliação da Qualidade do Serviço).....	115
Tabela 69 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Envolvimento de Funcionários e Clientes na Avaliação dos Resultados).....	116
Tabela 70 -	Teste-t entre gestores e clientes (Envolvimento de Funcionários e Clientes na Avaliação dos Resultados).....	116
Tabela 71 -	Teste-t entre gestores e funcionários (Avaliar Resultados é a Nível Gerencial).....	117
Tabela 72 -	Teste-t entre gestores e clientes (Avaliar Resultados é a Nível Gerencial).....	117
Tabela 73 -	Ferramentas de avaliação.....	118

Tabela 74 - Teste-t entre gestores e funcionários (Indicadores de Desempenho)..	119
Tabela 75 - Teste-t entre gestores e clientes (Indicadores de Desempenho).....	119
Tabela 76 - Percepção de resultados.....	120
Tabela 77 - Teste-t entre gestores e funcionários (Percepção de Resultados).....	121
Tabela 78 - Teste-t entre gestores e clientes (Percepção de Resultados).....	121
Tabela 79 - Técnicas de recuperação.....	122
Tabela 80 - Teste-t entre gestores e funcionários (Ações nas Falhas dos Serviços).....	123
Tabela 81 - Teste-t entre gestores e clientes (Ações nas Falhas dos Serviços).....	123
Tabela 82 - Teste-t entre gestores e funcionários (Procedimentos para Recuperação de Serviços).....	124
Tabela 83 - Teste-t entre gestores e clientes (Procedimentos para Recuperação de Serviços).....	124
Tabela 84 - Aperfeiçoar a qualidade.....	125
Tabela 85 - Teste-t entre gestores e funcionários (Aperfeiçoamento da Qualidade do Serviço).....	126
Tabela 86 - Teste-t entre gestores e clientes (Aperfeiçoamento da Qualidade do Serviço).....	126

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BSC	Balanced Scorecard
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
EPSC	Empresa Prestadora de Serviço Contábil
EPSC's	Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBOPE	Instituto de Opinião Pública e Estatística
MEI	Microempreendedor Individual
PDCA	Plan, Do, Check, Action
PIB	Produto Interno Bruto
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SESCON RN	Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Rio Grande do Norte
SINDCONT/RN	Sindicato dos Contabilistas do Estado do Rio Grande do Norte



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	18
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DA PESQUISA .....	20
1.2 OBJETIVOS .....	22
<b>1.2.1 Geral</b> .....	22
<b>1.2.2 Específicos</b> .....	22
1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA .....	23
<b>2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS</b> .....	25
2.1 SERVIÇOS .....	25
<b>2.1.1 Definições de serviço</b> .....	26
<b>2.1.2 Características dos serviços</b> .....	28
<b>2.1.3 Gestão em serviços</b> .....	30
2.2 MODELOS SOBRE GESTÃO DE SERVIÇOS .....	31
<b>2.2.1 A abordagem de Nóbrega</b> .....	31
<b>2.2.2 A abordagem de Parasuraman, Zeithaml e Berry</b> .....	34
2.2.2.1 Conceitos, princípios e diretrizes .....	34
2.2.2.2 Modelo .....	34
2.2.2.3 Comparativo Parasuraman, Zeithaml e Berry x Nóbrega .....	36
2.2.2.4 Contribuições .....	37
<b>2.2.3 A abordagem de Urdan</b> .....	37
2.2.3.1 Conceitos, princípios e diretrizes .....	37
2.2.3.2 Modelo .....	38
2.2.3.3 Comparativo Urdan x Nóbrega .....	42
2.2.3.4 Contribuições .....	42
<b>2.2.4 A abordagem de Lovelock e Wright</b> .....	43
2.2.4.1 Conceitos, princípios e diretrizes .....	43
2.2.4.2 Modelo .....	44
2.2.4.3 Comparativo Lovelock e Wright x Nóbrega .....	46
2.2.4.4 Contribuições .....	46
<b>2.2.5 A abordagem de Fitzsimmons e Fitzsimmons</b> .....	47
2.2.5.1 Conceitos, princípios e diretrizes .....	47
2.2.5.2 Modelo .....	47

2.2.5.3 Comparativo Fitzsimmons e Fitzsimmons x Nóbrega.....	49
2.2.5.4 Contribuições .....	49
<b>2.2.6 A abordagem de Grönroos .....</b>	<b>50</b>
2.2.6.1 Conceitos, princípios e diretrizes.....	50
2.2.6.2 Modelo.....	52
2.2.6.3 Comparativo Grönroos x Nóbrega.....	52
2.2.6.4 Contribuições .....	53
<b>2.2.7 Visão geral dos modelos .....</b>	<b>53</b>
2.3 GESTÃO EM CONTABILIDADE .....	56
<b>3 MODELO DE REFERÊNCIA EM SERVIÇOS ADAPTADO AS EPSC's.....</b>	<b>62</b>
<b>4 METODOLOGIA .....</b>	<b>67</b>
4.1 TIPO DE PESQUISA.....	67
4.2 UNIVERSO E AMOSTRA.....	68
4.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS .....	70
4.4 PLANO DE COLETA DE DADOS .....	71
4.5 TRATAMENTO DOS DADOS .....	72
<b>5 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>74</b>
5.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS POR SUBSISTEMA.....	74
<b>5.1.1 Subsistema estratégia de serviço.....</b>	<b>74</b>
5.1.1.1 Pacote de serviços .....	75
5.1.1.2 Identificação de clientes .....	77
5.1.1.3 Missão e princípios.....	81
5.1.1.4 Posicionamento de mercado .....	84
5.1.1.5 Segmentação de clientes .....	88
<b>5.1.2 Subsistema conceito/qualidade do serviço .....</b>	<b>90</b>
5.1.2.1 Conceito de serviço .....	90
5.1.2.2 Oferta ampliada de serviço.....	95
5.1.2.3 Qualidade técnica x qualidade funcional .....	97
<b>5.1.3 Subsistema sistema de prestação do serviço .....</b>	<b>99</b>
5.1.3.1 Execução do serviço .....	99
5.1.3.2 Padronização de processos .....	103
5.1.3.3 Recursos humanos.....	106
<b>5.1.4 Subsistema avaliação da qualidade do serviço .....</b>	<b>113</b>
5.1.4.1 Avaliação do serviço.....	113

5.1.4.2 Ferramentas de avaliação .....	118
<b>5.1.5 Subsistema análise/aperfeiçoamento.....</b>	<b>120</b>
5.1.5.1 Percepção de resultados.....	120
5.1.5.2 Técnicas de recuperação .....	122
5.1.5.3 Aperfeiçoar a qualidade.....	125
<b>6 CONCLUSÃO .....</b>	<b>127</b>
<b>7 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>131</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>132</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>139</b>
APÊNDICE A – E-mail: apresentação da pesquisa.....	140
APÊNDICE B – Questionário de pesquisa gestor .....	141
APÊNDICE C – Questionário de pesquisa funcionário .....	143
APÊNDICE D – Questionário de pesquisa cliente.....	145

## 1 INTRODUÇÃO

A empresa se apresenta no cenário mundial como a base da vida econômica das comunidades onde estão inseridas. São as organizações que movimentam recursos, produtos e serviços em grande escala. Com o propósito de atender adequadamente às necessidades dos clientes e às obrigações destes para com o Estado enquanto gestor do tesouro público (FISCO) em se tratando de questões financeiras, tributárias, econômicas e patrimoniais, o empresário contábil tende a deixar em segundo plano a gestão do seu próprio negócio. Fazer a contabilidade e acompanhar as exigências dos seus clientes é uma constante do empresário da contabilidade, não obstante sua própria administração e confecção de documentos na área de interesse que não são tidas como prioridades.

Segundo Nasi (1994), o empresário da contabilidade, para não perder espaço para outros profissionais, deve liderar o processo na empresa. A comunicação deve fluir com outras áreas dentro da organização e ao mesmo tempo interagir com a comunidade externa e entes governamentais. É necessário que o empresário da contabilidade, além de praticar a ética profissional, participe de eventos destinados a sua capacitação profissional, ou seja, investir na educação continuada.

A atuação do profissional contábil no Brasil já foi permitida a pessoas que trabalhavam nesse segmento e apresentavam apenas conhecimentos práticos. Esses trabalhadores desenvolviam o conhecimento profissional adquirido pela experiência nas organizações, mas com formação teórica, geralmente incipiente. Hoje, o exercício da profissão contábil está regulamentado pelo Decreto-Lei n.º 9.295 de 27 de maio de 1946, que criou o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), onde estão definidas as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências e pela Resolução n.º 1.167 de 27 de março de 2009, que dispõe sobre o Registro Profissional dos Contabilistas do CFC.

Com a regulamentação da profissão de contador, através da Resolução CFC 560 de 28 de outubro de 1983, o número de profissionais aumentou e conseqüentemente elevou o nível de competição. Hoje, fatores como qualidade, preço acessível e gestão adequada revelam-se pontos importantes para a continuidade das Empresas Prestadoras de Serviços Contábeis (EPSC's) e das

organizações de forma geral, pois uma grande parte está preocupada com a competição nos preços, deixando de lado a qualidade na execução dos serviços.

Os usuários estão cada vez mais exigentes. É preciso que os contadores adotem práticas eficazes de gestão, a fim de preservar e obter novos clientes. Os gestores de EPSC's devem-se ater, também, ao enfoque gerencial do seu escritório, centrado na qualidade e baseado na participação de seus colaboradores, com o objetivo de alcançar e manter a lucratividade através da satisfação e dos benefícios para com os clientes, empregados e sociedade.

A permanência das EPSC's no mercado depende da dedicação, da competência administrativa, da excelência e da diferenciação do serviço oferecido. Cabe a cada empresa prestadora de serviço contábil (EPSC) conhecer sua capacidade de serviço e com que qualidade este serviço chega ao cliente, tornando-se possível atingir de forma gradual a primazia nos serviços prestados, ampliando dessa maneira suas possibilidades, pois com a satisfação dos clientes torna-se possível a indicação de novos clientes e assim sucessivamente.

Diante do exposto, verifica-se que o planejamento, gestão e qualidade são pontos relevantes, e tem ampla relação com os serviços prestados. Carvalho *et al.* (2008) dizem que a qualidade dos serviços é vista pelos gestores como instrumento importante para as empresas. Com esse entendimento e frente ao grande número de empresas que prestam serviços na área contábil, em dados divulgados pelo CFC, o cumprimento da gestão do negócio e a continuidade dessas empresas no mercado vêm como uma meta a ser cumprida.

## 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DA PESQUISA

A constância e o progresso das organizações estão sujeitos a fatores como o mercado, a economia e o avanço tecnológico. Qualquer transformação ocorrida nesses segmentos poderá atingir diretamente a continuidade das empresas. Assim, é importante que essas empresas detenham conhecimentos internos acerca da análise, planejamento e controle de suas atividades, com o objetivo de tomar a decisão certa e no momento oportuno.

É notável que os usuários/consumidores ao passar dos anos estão buscando produtos e serviços de boa qualidade. É o reflexo das experiências e que trouxeram percepções mais criteriosas. E é nesse cenário que aparece um desafio para as organizações, ou seja, que elas detenham uma gestão compatível com o que irão oferecer. No setor de serviços não é diferente. O resultado é bem mais questionável. Portanto, o gerenciamento do serviço precisa ser claro, coerente e confiável.

Uma empresa de contabilidade é responsável por executar serviços de natureza contábil, onde se concentram e se efetuam todas as movimentações que afetam o patrimônio de pessoas físicas e principalmente de pessoas jurídicas que praticam uma atividade econômica (FIGUEIREDO e FABRI, 2000). Já Lyra (2003) entende que a empresa de contabilidade é vista como uma terceirização de alguns serviços que pessoas físicas e/ou jurídicas poderiam desempenhar. Para gerenciar empresas de grande e pequeno porte, é fundamental uma contabilidade que produza resultados favoráveis. O aumento na procura por serviços em EPSC's é causado pelo crescimento na economia (WEEKS, 2006). Figueiredo e Fabri (2000) asseguram que os serviços oferecidos por uma EPSC são conciliados de acordo com a necessidade dos clientes.

Goldwasser (1999) reconheceu uma falta de aptidão para algumas EPSC's em oferecer serviços diferenciados aos seus clientes pelo fato de não disporem de recursos para criá-los. Mesmo que as empresas de contabilidade tenham disponibilidade suficiente para melhorar o seu quadro de serviços, nem sempre haverá clientes suficientes e/ou compatíveis para cobrir esse investimento. Peleias *et al* (2007), em estudos realizados com EPSC's no Estado de São Paulo, detectaram que em muitos casos essas empresas trabalham no limite de sua capacidade. O controle interno e a tecnologia praticada por essas empresas estão

ultrapassados, o que torna difícil a criação de projetos para o acolhimento de novos serviços.

A gestão de EPSC's começa com um bom planejamento (FIGUEIREDO e FABRI, 2000). Gatti (2000) complementa que a gestão das empresas de contabilidade tem início com uma análise das atitudes dos seus gestores. Rosa e Futida (2005) afirmaram que muitos gestores de empresas de contabilidade, de pequeno e médio porte, ainda possuem uma atitude operacional, pois se preocupam em executar as tarefas e cumprir os prazos previstos nas legislações e não se detêm ao planejamento e gerenciamento das atividades internas.

Segundo Grönroos (2009, p. 64) “quando o fornecedor de serviços entende como os serviços serão avaliados pelos usuários, é possível identificar modos de gerenciar essas avaliações e influenciá-los na direção desejada”. Já Drucker (2000) entende que se as empresas não modificarem sua maneira de trabalhar, ou seja, continuarem trabalhando sempre da mesma forma, elas não permanecerão por muito tempo no mercado. Percebendo que as organizações estão em constante mudança e vendo a qualidade como uma contribuição a ser oferecida ao cliente, o presente estudo traz o seguinte problema:

**Qual a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis?**

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Geral

Conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis.

### 1.2.2 Específicos

- Identificar variáveis para o planejamento e gestão de serviços em EPSC's;
- Analisar as percepções de gestores, funcionários e clientes sobre a estratégia de serviço em EPSC's;
- Analisar as percepções de gestores, funcionários e clientes sobre o conceito e qualidade do serviço em EPSC's;
- Analisar as percepções de gestores, funcionários e clientes sobre o sistema de prestação do serviço em EPSC's;
- Analisar as percepções de gestores, funcionários e clientes sobre a avaliação da qualidade do serviço em EPSC's;
- Analisar as percepções de gestores, funcionários e clientes sobre a análise e aperfeiçoamento do serviço em EPSC's.



### 1.3 JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A ideia de se realizar tal trabalho de pesquisa surgiu da participação em eventos, como reuniões, palestras e cursos, realizados no Sindicato dos Contabilistas do Estado do Rio Grande do Norte (SINDCONT/RN), localizado na cidade do Natal, estado do Rio Grande do Norte, onde são discutidos assuntos que envolvem tanto as mudanças nas legislações que regem a Ciência Contábil, quanto a atuação das EPSC's frente a essas transformações. Em dados divulgados pelo CFC, em dezembro de 2011, só no Estado do RN existiam, nesse período, 1049 organizações contábeis, divididas nas seguintes categorias: sociedade (206), empresário (85) e individual (758).

Segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) existe uma grande concorrência entre as EPSC's. Dessa forma, torna-se relevante e viável conhecer e estudar como vem se comportando o planejamento e gestão dos serviços nessas organizações, uma vez que há interesse, tanto por parte da pesquisadora que se enquadra na categoria de contadora, quanto por parte de algumas EPSC's da cidade do Natal/RN, que num primeiro contato se dispuseram a colaborar com a pesquisa, bem como os clientes dessas empresas, que poderão contribuir com seus contratantes.

O papel do contador é conhecer o perfil do seu cliente, de forma a estabelecer estratégias coerentes com sua atividade. Para o SEBRAE é imprescindível que o contador faça o acompanhamento diário das mudanças econômicas e financeiras. Além disso, é fundamental que o profissional da contabilidade busque especialização e atualização profissional que pode se dar através de cursos, leitura e análise de noticiários, boletins e mapas fiscais, ou seja, a educação continuada.

Este trabalho pretende levar uma contribuição ao mercado de serviços de contabilidade da cidade do Natal, uma vez que as EPSC's estão crescendo no Estado do RN, conforme dados divulgados pelo CFC. Por outro lado, sugere importância quando envolve os principais atores e suas percepções na consecução e resultado dos serviços: gestores, funcionários e clientes. Dessa forma, será utilizado para fundamentar a pesquisa o modelo de gestão de serviço de Nóbrega (1997), que é um modelo direcionado à gestão da qualidade em serviços, assim

como outros modelos de autores da área de gestão em serviços e as contribuições oriundas da gestão em contabilidade.

Esse tema é relevante para a academia, uma vez que este estudo busca a melhoria gerencial das empresas, e em especial, das EPSC's, visto que a profissão contábil vem passando por mudanças, nos últimos quatro anos, com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, que, além de obedecer a princípios, buscando abranger aspectos referentes à divulgação de desempenho operacional, por meio das demonstrações contábeis, também exigem dessas empresas e dos profissionais que procurem verificar a relevância, materialidade e importância na maneira de planejar e gerenciar os serviços ofertados aos usuários (LEMES e CARVALHO, 2010).

Espera-se que os resultados contribuam com os gestores locais e nacionais, como uma referência para planejar e gerenciar os serviços ofertados aos usuários da contabilidade.

## 2 FUNDAMENTOS TEÓRICOS

Nesse capítulo serão abordadas discussões embasadas em fundamentos teóricos relativos a serviços e sua gestão, aos modelos já existentes na literatura sobre gestão de serviços e a gestão na área da contabilidade. Preliminarmente buscou-se conhecer os diversos conceitos acerca de serviços, bem como suas características. Em seguida, abordaram-se diferentes tipos de modelos de gerenciamento de serviços, inclusive na atividade da contabilidade, e, por fim, foi adaptada, a partir do modelo de Nóbrega (1997), uma ferramenta para ser utilizada no processo de gerenciamento de serviços das EPSC's.

### 2.1 SERVIÇOS

O serviço é parte integrante da economia de uma sociedade, não sendo classificado apenas como uma atividade periférica (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2005). Corrêa e Caon (2008) afirmam que o serviço está ligado diretamente a outras esferas da economia, como exemplo o setor industrial. Nesse segmento, o serviço pode atuar como apoio à criação de um diferencial competitivo, como suporte às atividades da manufatura e na geração de lucros. Uma organização que se diferencia do seu concorrente por ofertar algo além do que ele necessita e ao mesmo tempo ter uma equipe que interprete às suas necessidades, terá como resultado um aumento na margem de lucro.

O setor de serviços vem se destacando na economia mundial. Como evidências estão sendo utilizados indicadores como à mão-de-obra e o PIB (Produto Interno Bruto) (GIANESI e CORRÊA, 2010). No Brasil não é diferente. Nos relatórios estatísticos do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2010 os serviços se apresentaram com mais de 57,5% do PIB. No acumulado no ano de 2010, em relação ao mesmo período de 2009, o PIB variou 7,5%, resultado do crescimento de 6,7% no valor adicionado e 12,5% nos impostos. Nessa comparação, a agropecuária (6,5%), a indústria (10,1%) e os serviços (5,4%)

criaram. Nesse cenário, conclui-se que o setor de serviços é um importante agente para o desenvolvimento econômico brasileiro.

De acordo com Simões (2005, p. 87):

Ao se deparar com o atual cenário brasileiro observa-se que nosso empresariado ainda está vivendo sob os parâmetros da Gestão com foco no trinômio produto-preço-propaganda e não no serviço, isso responde a pergunta de como se encontra, hoje, no Brasil, o relacionamento empresa-consumidor, pois mesmo tendo mercados e demandas em constante crescimento, a indústria de serviço não é citada e estudada de forma separada, ainda estão tratando os clientes como consumidores de produto e não de serviços; as empresas se protegem com padronizações a todo instante para responder a qualquer tipo de comunicação desse cliente, seja uma reclamação ou uma sugestão.

Segundo Meirelles (2006), o mercado da prestação de serviços fornece aos seus empregadores e empregados a possibilidade de discernir o serviço de um produto. No serviço o cliente vivencia a experiência e no produto ele adquire a propriedade (GIANESI e CORRÊA, 2010). Dessa forma, o gerenciamento de serviços tem sido visto pelos administradores das organizações como um elemento de competição, uma vez que as empresas necessitam conhecer suas estratégias com o objetivo de disseminar informações relevantes aos seus clientes, sabendo, contudo, entender como está sendo executado seu serviço e como ele está sendo percebido pelos seus usuários.

### **2.1.1 Definições de serviço**

No que alcança a literatura, observa-se variadas definições que são apresentadas por diversos autores para o termo serviço.

Lovelock e Wright (2006, p. 5) apresentam duas definições para serviços: “Serviço é um ato ou desempenho oferecido por uma parte a outra. 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” e “Serviços são atividades econômicas que criam valor e fornecem benefícios para clientes em tempos e lugares específicos, como decorrência da

realização de uma mudança desejada no – ou em nome do – destinatário do serviço”. Dadas as definições, serviço é desempenhar uma atividade que gere benefício ao cliente.

Já Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p. 30) entendem serviço como “uma experiência perecível, intangível, desenvolvida para um consumidor que desempenha o papel de co-produtor”. Os autores reforçam que muitas das definições de serviços dirigem-se à intangibilidade e simultaneidade no consumo. Mendonça (2009) complementa afirmando que esse número é diretamente proporcional em grau de dificuldade para defini-los. Os especialistas concordam que a intangibilidade, heterogeneidade e consumo simultâneo, são variáveis facilitadoras para o entendimento de serviço.

Serviços são ações praticadas por pessoas, incluindo todas as atividades econômicas, onde o resultado é, no geral, consumido no momento da sua execução (ZEITHAML e BITNER, 2003). Como os serviços são executáveis de formas distintas, sua qualidade irá depender da eficiência das pessoas envolvidas no processo. Assim, entende-se que, para não haver variabilidade que distorça o resultado final de um serviço, é necessário que a empresa estabeleça padrões que garantam sua eficiência e eficácia e isto está diretamente relacionado às pessoas que o executam.

Urdan (1993, p. 149) entende serviço “como uma expressão de que a organização almeja solucionar certos tipos de problemas, de uma dada maneira, ajustado a uma determinada clientela”. Para Grönroos (2009), um serviço é um método composto de uma sequência de ações ocorridas, em sua maioria, pela ação recíproca entre clientes e empregados de serviços e/ou sistemas do fornecedor de serviços e/ou recursos físicos ou bens tangíveis com o objetivo de resolver as demandas dos usuários. Os autores destacam que o serviço é um caminho para resolver as demandas dos clientes.

Lundberg (2009, p. 24) afirma que “toda organização deve expressar uma grande variedade de atividades, integrando contínuos relacionamentos com os clientes, os tornando crédulos e confiantes na sua proposta organizacional”. Conseqüentemente, o retorno pelo serviço será positivo de forma que o cliente possa visitar essa empresa por mais vezes, assim como divulgar sua percepção para outros usuários. Essa proposta faz com que haja um crescimento do setor de serviços, contribuindo ainda mais para o processo de compreensão de suas

características, buscando alternativas para diminuir possíveis barreiras nessa atividade (MACHADO, 2007).

Neste contexto, Giansi e Corrêa (2010, p. 17) apresentam os serviços da seguinte maneira:

- Como diferencial competitivo - as atividades de serviços prestados ao cliente (como projeto, crédito, distribuição e assistência técnica), pelas empresas de manufatura têm atuado no sentido de diferenciar o pacote produto/serviço que a empresa oferece ao mercado, gerando um diferencial competitivo em relação aos concorrentes;
- Sustentação às atividades de manufatura - muitas das funções dentro das empresas de manufatura são, na verdade, operações de serviços (como recursos humanos, manutenção, processamento de dados, entre outros) as quais são fundamentais para o desempenho competitivo da empresa;
- Centro de lucro, dentro das empresas.

### **2.1.2 Características dos serviços**

O entendimento do que vem a ser um serviço passa por uma investigação das diferenças básicas entre serviços e bens. A correta percepção da natureza dos serviços dará liberdade para que uma organização consiga gerir essa atividade da melhor forma possível. Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005, p. 41) “é difícil determinar a diferença entre um produto e um serviço, pois a compra de um produto é acompanhada de algum serviço de apoio (por exemplo, instalação), e a compra de um serviço muitas vezes inclui mercadorias (por exemplo, alimentos em um restaurante)”. Para os autores bens e serviços quase sempre fazem parte de uma mesma operação.

Mediante a reflexão de Fitzsimmons e Fitzsimmons, Lovelock e Wright (2006, p. 17) conseguem diferenciar bens de serviços:

- Os clientes não obtêm propriedade sobre os serviços;
- Os produtos dos serviços são realizações intangíveis;
- Há maior envolvimento dos clientes no processo de produção;
- Outras pessoas podem fazer parte do produto;
- Há maior variabilidade nos insumos e produtos operacionais;
- Muitos serviços são de difícil avaliação pelos clientes;
- Normalmente há uma ausência de estoque;
- O fator tempo é relativamente mais importante;
- Os sistemas de entrega podem envolver canais eletrônicos e físicos.

Os serviços sob seus vários ângulos apresentam peculiaridades diferentes. Neste entendimento a contribuição vem de Siqueira (2005, p. 257), afirmando que, “serviço é um produto intangível que não se vê, não se cheira, não se pega, geralmente não se experimenta antes da compra, mas que permite satisfações”. Say (1983, p. 125) enfatiza que os serviços se tornam intangíveis “quando o seu valor (ou utilidade) é consumido no momento de sua produção, mas são produtivos porque têm utilidade, atingem o fim econômico proposto e permitem a aquisição de outros bens através da renda que é gerada”. Dessa forma, fica clara que a intangibilidade é uma característica bem difundida pelos autores para o termo serviço.

Assim, Grönroos (2009, p. 47) elenca três características genéricas que podem ser atribuídas aos serviços:

1. Serviços são processos que consistem em atividades ou uma série de atividades;
2. Serviços são, no mínimo até certo ponto, produzidos e consumidos simultaneamente;
3. O cliente participa como coprodutor no processo de produção, pelo menos até certo ponto.

### 2.1.3 Gestão em serviços

Grönroos (2009) entende que os clientes participam do processo de execução do serviço e acrescenta que o serviço é produzido e consumido simultaneamente. Grönroos (2009, p. 48) considera que “é difícil gerenciar o controle de qualidade e o marketing no sentido tradicional, uma vez que não há qualidade pré-produzida a controlar antes de o serviço está sendo considerado”. No entanto, empregados que tem a liberdade e a capacidade de tomar decisões mostrarão um melhor desempenho no trabalho (SLATTEN, SVENSSON e SVAERI, 2011). Esse compromisso dos empregados com a organização poderá facilitar o gerenciamento da qualidade do serviço discutido por Grönroos (2009).

Uma variante apontada por Blount (2011) é o uso da tecnologia. A interação do funcionário com o cliente nas empresas de serviços juntamente com a tecnologia pode gerar um equilíbrio entre processo interno e lealdade do cliente. Guchait, Namasivayam e Lei (2011) lembram também que cada cliente poderá aproximar-se de uma empresa com necessidades diferentes, cabendo ao gestor tomar as decisões adequadas em consonância com as práticas internas da organização. Serviço é criar valor para o cliente através de recursos e processos interativos (GRÖNROOS e RAVALD, 2011).

Para Negri e Kubota (2006, p. 64), “a visão da inovação em serviços como um processo interativo e incremental, depende da relação das empresas com outros agentes, como clientes e empresas de serviços profissionais”. Essa inovação é tratada como um desafio, uma vez que para obter a fidelidade de um consumidor, isto é, atender prontamente suas expectativas, depende exclusivamente da empresa prestadora de serviço (MACHADO, 2007). Nesse cenário de introduzir novidades na prestação do serviço, Corrêa e Caon (2008, p. 32) chegaram à conclusão de que os “serviços prestados com qualidade levam a empresa a ganhar mais dinheiro, aumentar sua lucratividade no curto e longo prazo e, por conseguinte, aumentar o valor futuro da empresa”.

Por fim, observa-se que todos os conceitos aqui elencados sobre serviços, bem como sua gestão irão fornecer subsídios para o entendimento dos modelos de gestão de serviços propostos por especialistas, de forma que a organização compreenda seu processo de planejamento e gerenciamento dos serviços.



## 2.2 MODELOS SOBRE GESTÃO DE SERVIÇOS

Este item do presente capítulo tem como objetivo identificar os conceitos, princípios, diretrizes, modelos propostos, comparativos e contribuições acerca da gestão em serviços, dando ênfase ao modelo de Nóbrega (1997), que é um modelo para a gestão da qualidade em serviços, onde será feita sua releitura, buscando identificar atualizações e/ou contribuições juntamente com outros modelos existentes na literatura.

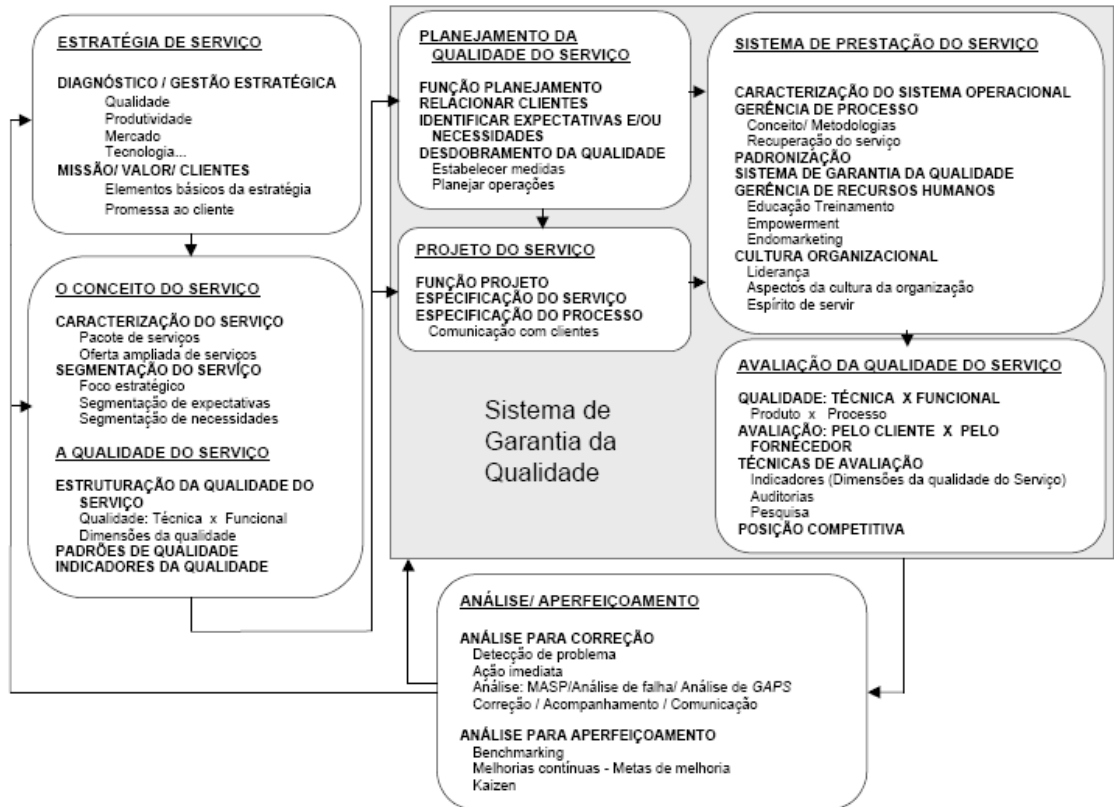
### 2.2.1 A abordagem de Nóbrega

A partir do ciclo PDCA (Plan, Do, Check, Action), ferramenta utilizada pelas organizações para estudar as etapas do planejamento, execução, verificação e atuação corretiva (SILVA, 2007), Nóbrega (1997, p. 124) desenvolveu um modelo para a gestão da qualidade em serviços, afirmando que o PDCA é uma forma “de visualizar o gerenciamento”, ou seja, esse ciclo pode ser utilizado desde a constituição da organização até a empresa está em seu pleno funcionamento.

Assim, serão abordados os sete subsistemas do modelo de referência para a gestão da qualidade em serviços de Nóbrega (1997) conforme disposto na Figura 1. Segundo o autor, esse modelo se mostrou “útil” na detecção dos seguintes pontos (p. 278 – 279):

- A composição de uma estratégia de serviço;
- A identificação do conceito de serviço;
- O entendimento pela organização do conceito da qualidade do serviço;
- Conceituar e entender mecanismos de padronização;
- Adoção de sistema de garantia da qualidade;
- Elementos da cultura organizacional;
- Mecanismos para avaliar a qualidade dos serviços;
- Mecanismos para análise e melhoria da qualidade.

Figura 1 – Modelo de referência para a gestão da qualidade em serviços – detalhamento.



Fonte: Nóbrega (1997, p. 148).

Portanto, segue o detalhamento das fases previstas no modelo de referência de Nóbrega (1997).

1. Estratégia do Serviço – Etapa de planejamento. Neste momento consegue-se identificar que tipo de serviço a empresa irá fornecer, quais os clientes irão participar desse processo, a missão e os valores da entidade, assim como seu posicionamento de mercado e o seu desempenho (qualidade e produtividade). A tecnologia também é citada como fonte de aperfeiçoamento desse desempenho.
2. Conceito/Qualidade do Serviço - Etapa de planejamento. A organização deve ter clareza no entendimento do serviço (conceito, pacote de serviços e oferta ampliada do serviço) que irá oferecer e saber como repassá-lo aos seus clientes. Além desse conhecimento, a organização deve procurar segmentar seus clientes com o objetivo de identificar suas necessidades e expectativas. Outro ponto é compreender e dirigir a qualidade do serviço, ou seja, saber separar a qualidade técnica (o que) da funcional (como).

3. Planejamento da Qualidade do Serviço – Etapa de planejamento. “Visa garantir que as necessidades e expectativas dos clientes sejam assimiladas e interiorizadas pela organização prestadora de serviço”.
4. Projeto do Serviço – Etapa de planejamento. A empresa deve ter em mente como serão executados os serviços, envolvendo os aspectos físicos da organização, valorizando a participação do cliente no processo e conhecendo as etapas de sua execução (ciclo do serviço).
5. Sistema de Prestação do Serviço – Etapa de execução. Nesse momento a empresa prestadora de serviço descreverá como suas atividades serão executadas e se há algum tipo de padronização. Para garantir a qualidade, a organização poderá trabalhar com o enfoque proativo (trabalha o controle e rotinas internas, juntamente com as necessidades dos clientes), bem como o reativo (trabalhando apenas com o controle e rotinas internas). Outro ponto a ser abordado no sistema de prestação do serviço é conhecer a metodologia utilizada pela organização para gerenciar seus processos (como exemplo o mapeamento dos processos) e recursos humanos (treinamento). Por fim, também prevalece à cultura organizacional como forma de direcionar a conduta e ações praticadas pela empresa de serviços.
6. Avaliação da Qualidade do Serviço – Etapa de avaliação. Segundo Nóbrega (1997) a avaliação da qualidade é uma fase após o serviço ter sido consumido. O autor enfatiza que para se avaliar um serviço é preciso conhecer sua viabilidade utilizando critérios como: nível de representatividade do processo, identificação de características da qualidade do serviço, grau de subjetividade da característica da qualidade, grau de interação com o cliente e tempo de resposta necessário à tomada de ações.
7. Análise/Aperfeiçoamento da Qualidade do Serviço – Etapa de ação. As situações atípicas detectadas pelos clientes durante a execução de um serviço podem ser recuperadas, a fim de não afetar a imagem da qualidade do serviço. Outro assunto é o aperfeiçoamento da qualidade do serviço, onde pode ser feito um levantamento de organizações promissoras no mercado e ver quais as práticas adotadas por elas; identificar as metas que podem ser superadas dentro da organização; e realizar trabalhos em grupo a fim de melhorar o ambiente de trabalho.

## **2.2.2 A abordagem de Parasuraman, Zeithaml e Berry**

### **2.2.2.1 Conceitos, princípios e diretrizes**

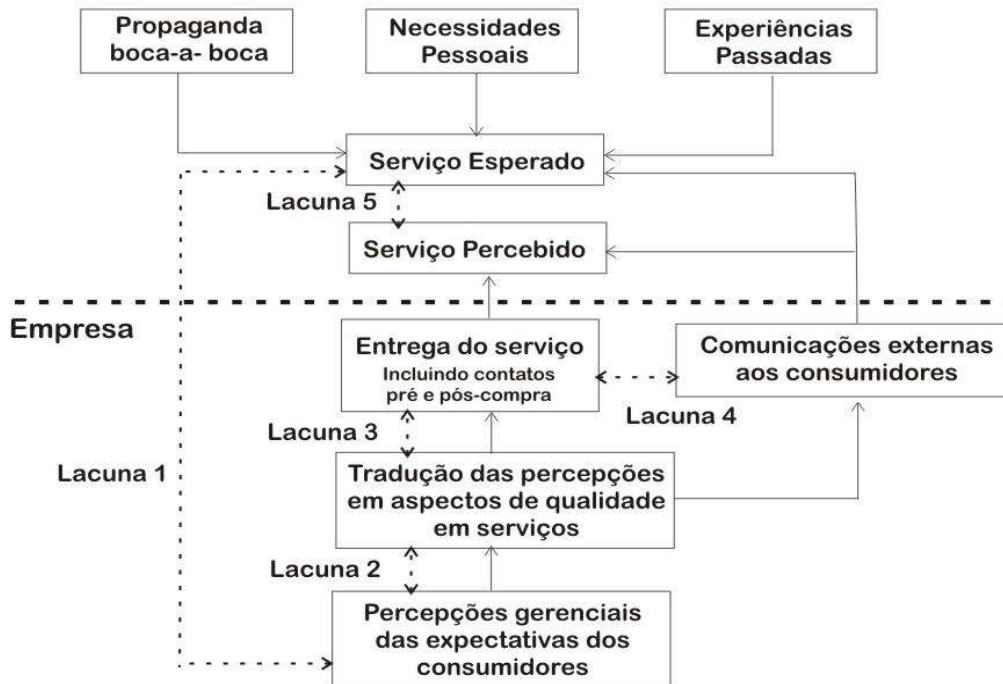
Ao adquirir um serviço a característica da tangibilidade fica mais distante. Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006) esclarecem que essa distância pode ser a causa da dificuldade que a organização tem em compreender como o serviço foi percebido pelo cliente. Os autores enfatizam que a qualidade é uma comparação entre expectativas e desempenho, ou seja, quanto maior for o nível de desempenho para executar um serviço, maior será a expectativa do cliente e conseqüentemente esse serviço será avaliado como de qualidade.

Os autores fazem referências a outros especialistas e afirmam que “as avaliações de qualidade envolvem os resultados e processos”. Essa qualidade é dividida em: Técnica (o que o cliente recebe); Funcional (maneira como a empresa presta o serviço); Física (equipamentos, instalações, etc.); Corporativa (foco na imagem da empresa) e Interativa (relacionamento entre empregados e clientes).

### **2.2.2.2 Modelo**

Face às dificuldades em mensurar o construto da qualidade em serviço, os autores Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006) realizaram uma pesquisa junto a executivos de quatro segmentos do setor de serviço: banco de varejo, cartão de crédito, corretagem de valores e manutenção de produtos, a fim de averiguar sobre a qualidade dos serviços prestados por tais empresas e ao mesmo tempo desenvolver um modelo conceitual de qualidade de serviços. Esse modelo, representado na Figura 2, traz cinco lacunas que correspondem a inconsistências no processo de gerenciamento de serviços.

Figura 2 – Modelo de qualidade de serviço.  
Consumidor



Fonte: Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006, p. 100).

Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006, p. 100) constataram que “há uma série de discrepâncias entre as percepções de qualidade de serviço dos executivos e as tarefas associadas à prestação de serviço aos consumidores. Essas lacunas podem representar grandes obstáculos às tentativas de prestar um serviço que os consumidores percebam como sendo de qualidade elevada”. O modelo apresentado destaca as possíveis origens de problemas que podem ser percebidas durante a execução de um serviço. Tais problemas são classificados pelos autores como lacunas.

- Lacuna 1 – Falha entre o serviço esperado pelo consumidor e a percepção que a administração tem das expectativas do consumidor;
- Lacuna 2 – Falha entre a percepção que a administração tem das expectativas do consumidor e as especificações de qualidade em serviço;
- Lacuna 3 – Falha entre as especificações de qualidade em serviço e a prestação do serviço;
- Lacuna 4 – Falha entre a prestação do serviço e a comunicação externa com o consumidor;
- Lacuna 5 – Falha entre o serviço esperado e o percebido.

Foram observadas que as lacunas 1, 2, 3 e 4 provocavam algum ponto negativo na qualidade do serviço percebida pelo consumidor. Com relação à lacuna 5 foi constatado por Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006, p. 102) que “a chave para garantir a boa qualidade de serviço está em atender ou superar aquilo que os consumidores esperam”. Com os resultados das entrevistas dos executivos e das observações dos grupos focais, estes, por sua vez, enfatizaram que os critérios para se avaliar a qualidade de um determinado serviço possuem a mesma natureza. Dessa forma, tais critérios foram intitulados como “determinantes da qualidade de serviço” (PARASURAMAN, ZEITHAML e BERRY, 2006).

- Confiabilidade – Envolve a consistência da prestação do serviço;
- Sensibilidade – Disposição dos colaboradores para a execução do serviço. Serviço tempestivo e oportuno;
- Competência – Ter conhecimento e habilidade para executar um serviço;
- Acesso – Facilidade de abordagem e contato com a empresa prestadora do serviço;
- Cortesia – Respeito e comportamento afável dos colaboradores;
- Comunicação – Repassar informações aos clientes numa linguagem compreensível e saber ouvir os feedbacks;
- Credibilidade – Passar confiança a clientela;
- Segurança – Estar seguro na parte física, financeira e de cunho informativo;
- Compreensão/Conhecimento do cliente – Esforço para atender as necessidades dos clientes;
- Tangíveis – Comporta as evidências físicas do serviço, como instalações físicas e aparência dos funcionários.

#### 2.2.2.3 Comparativo Parasuraman, Zeithaml e Berry x Nóbrega

O modelo de qualidade de serviço de Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006) foi desenvolvido após a realização de pesquisas junto a quatro segmentos do setor de serviços. É uma representação concludente, ou seja, ele identifica as inconsistências que a organização e consumidor presenciam durante a execução de

um serviço. Já o modelo de referência para a gestão da qualidade em serviços de Nóbrega (1997) discorre sobre as etapas que a organização pode seguir para que não venha ocorrer tais inconsistências no processo de gerenciamento do serviço. Tal modelo foi criado antes das pesquisas realizadas com organizações prestadoras de serviços.

#### 2.2.2.4 Contribuições

O modelo de Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006) contribui para a gestão de serviços nos seguintes pontos:

- Há uma necessidade em desenvolver um instrumento padronizado para medir a percepção de qualidade de serviço do consumidor;
- As percepções de qualidade dos consumidores são influenciadas por uma série de lacunas distintas que ocorre do lado dos vendedores;
- São necessárias pesquisas para determinar a natureza da associação entre qualidade de serviço tal como percebida pelo consumidor e suas determinantes;
- Indagar se vale a pena explorar a utilidade da segmentação dos consumidores com base em suas expectativas quanto qualidade de serviço.

### 2.2.3 A abordagem de Urdan

#### 2.2.3.1 Conceitos, princípios e diretrizes

Urdan e Urdan (2006, p. 103) afirmam que “o processo de produção de serviços, pela participação do cliente, influencia a experiência do cliente”. Essa influência vem da interação desse cliente com o serviço, com o ambiente físico e com funcionários. Dessa forma, o modo com que essas interações ocorrem pode

afetar tanto a perspectiva do cliente quanto a conformidade entre elas (URDAN e URDAN, 2006).

#### 2.2.3.2 Modelo

Urdan (1993) desenvolveu um modelo integrativo de qualidade de serviços a partir dos estudos realizados nos trabalhos de Grönroos; Gummesson e Grönroos; e Parasuraman, Zeithaml e Berry. Esse modelo tem por objetivo apresentar a oferta da empresa prestadora de serviço. Urdan (1993) entende que para criar um modelo de qualidade de serviço é fundamental conhecer as características do cliente. Assim, o autor enfatiza que tal modelo é essencial para que uma empresa prestadora de serviço adéqüe à qualidade do seu serviço face à percepção do cliente.

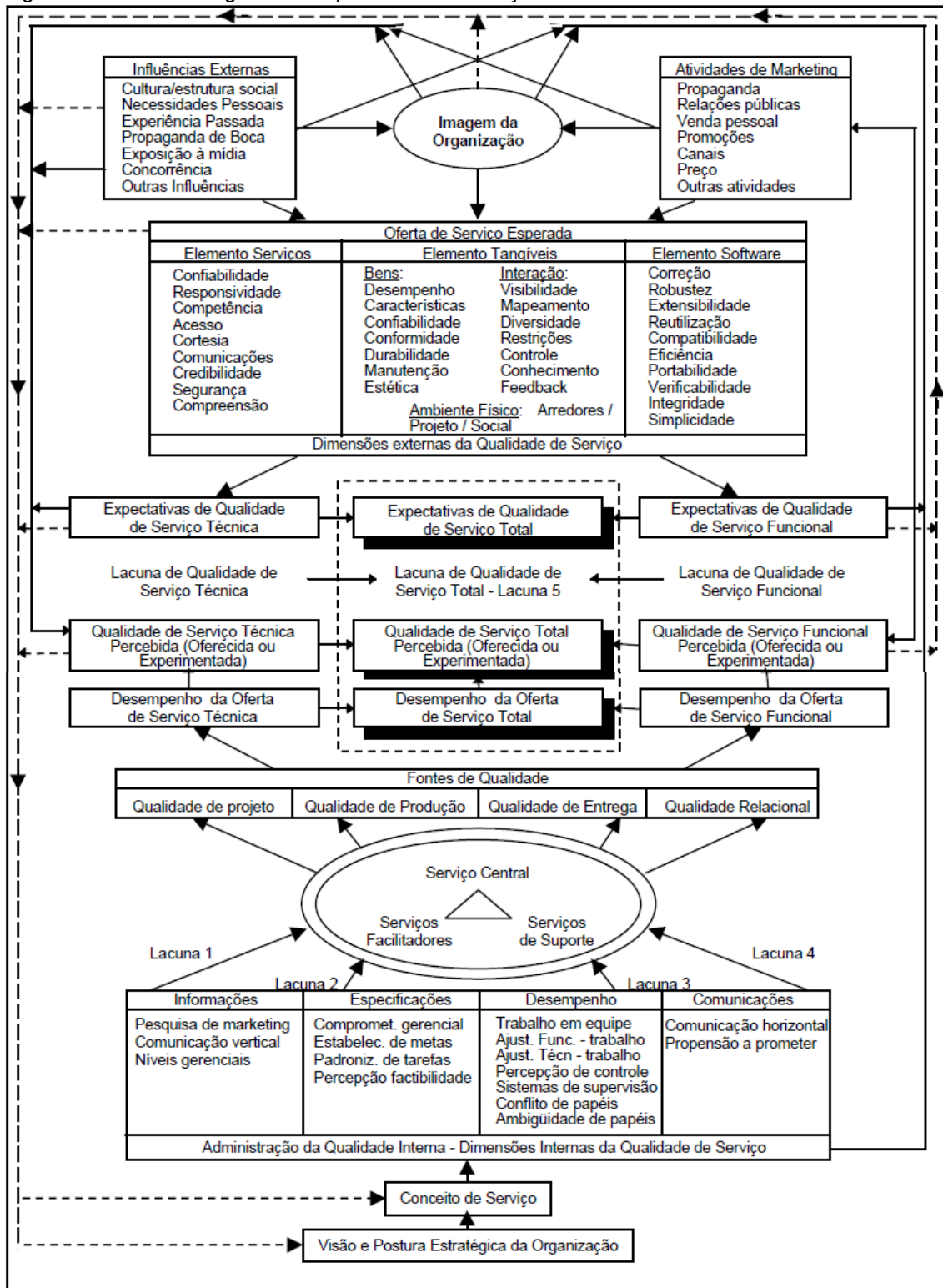
Para melhor entender esse modelo integrativo, apresentado na Figura 3, será discorrido seus principais pontos. Esse modelo é composto por dois lados: O lado do prestador do serviço, voltado para visão e postura estratégica da organização e o lado do cliente, voltado para a oferta de serviço (URDAN, 1993).

A visão e a postura estratégica foram inseridas no modelo integrativo devido serem fundamentais para toda e qualquer organização, inclusive as de serviço. Segundo Urdan (1993, p. 148) “em serviços é muito difícil satisfazer grupos com necessidades e desejos muitos diferenciados”. Cada usuário tem uma percepção e anseios distintos acerca de um determinado serviço.

O modelo integrativo também engloba a administração da qualidade interna da organização, no momento da geração do conceito de serviço e sua concretização na oferta de serviço ao usuário. Essa administração vem para organizar os procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de ajudar a administração na condução dos negócios da empresa, visando à qualidade desejada (URDAN, 1993). Ainda com relação a essa administração aparecem as quatro lacunas do prestador do serviço do modelo de Parasuraman, Zeithaml e Berry.



Figura 3 – Modelo integrativo de qualidade de serviço.



Fonte: Urdan (1993, p. 147).

Para Urdan (1993, p. 150) “o modelo integrativo identifica as variáveis chaves que exigem atenção sistemática da administração no planejamento, implementação e controle de estratégias e operações para prevenir e minimizar a lacuna de qualidade de serviço”. O autor entende que as deficiências nas informações levam a Lacuna 1; nas especificações conduzem a Lacuna 2; no desempenho leva a Lacuna 3; e na comunicação conduz a Lacuna 4. Segue a composição das dimensões classificadas como subjacentes da qualidade da oferta de serviço de Urdan (1993, p. 150):

- Informações englobam as dimensões pesquisa de marketing, comunicação vertical e níveis gerenciais;
- Especificações abrangem comprometimento gerencial com a qualidade, estabelecimento de metas, padronização de tarefas e percepção de factibilidade;
- Desempenho reúne trabalho em equipe, ajustamento funcionário-trabalho, ajustamento tecnologia-trabalho, percepção de controle, sistemas de supervisão, conflito de papéis e ambigüidade de papéis;
- Comunicações englobam comunicação horizontal e propensão a prometer além do devido.

Urdan (1993, p. 151) lembra que o controle interno da qualidade percorre tarefas da administração como o planejamento, implementação e controle. Seguem suas definições:

- Planejamento – é a pesquisa, projeto, seleção e seqüenciamento das tarefas associadas com a provisão de uma oferta de serviços;
- Implementação – é a atribuição de tarefas, a reunião de recursos, a aquisição de pessoal e instalações, culminando com a execução do plano para a oferta de serviços;
- Controle – é a coleta, o preparo e a análise de informações para verificar as especificações da oferta de serviços tendo por critério central a satisfação do cliente e a qualidade de serviço por ele esperada e percebida.

A partir das transformações da administração interna da organização de serviços surge a oferta de serviços. Para Urdan (1993, p. 152) os serviços são classificados em: central, facilitadores e de suporte. O serviço central é a razão básica para o prestador estar no mercado. O serviço facilitador destina-se a tornar possível à clientela o uso do serviço central. Já o de suporte tem a função de fazer a oferta mais atrativa.

Saindo do lado do prestador do serviço e entrando no lado do cliente, o modelo integrativo é composto de elementos serviços, tangíveis e software, visto que para Urdan (1993) eles estão “presentes virtualmente” na oferta de serviços. Partindo para o elemento serviço, este abarca os determinantes da qualidade de serviço de Parasuraman, Zeithaml e Berry: confiabilidade, presteza, competência, acessibilidade, cortesia, comunicações, credibilidade, segurança e compreensão. A dimensão tangível foi omitida por Urdan em seu modelo, uma vez que essa característica já é intrínseca ao serviço.

Assim, serão elencadas algumas características do modelo integrativo de qualidade de serviço de Urdan (1993, p. 153 – 157):

- O modelo indica que a oferta de serviços esperada pelo cliente é afetada por variedade de fatores, os quais podem, a princípio, ser agrupados em duas classes: influências externas e atividades de marketing;
- No modelo é apontado que as influências externas e as atividades de marketing são também as responsáveis pela formação da imagem da organização prestadora de serviços;
- No modelo integrativo ocorre o encontro da oferta de serviços esperada pelo cliente e a oferta de serviços engendrada pelo prestador de serviços;
- O modelo incorpora as percepções de qualidade de serviço oferecida dos clientes potenciais assim como as percepções de qualidade de serviço experimentada dos clientes atuais;
- O cliente compreende a avaliação da oferta de serviço que lhe é oferecida, além daquela que ele experimenta;
- Nesse modelo a lacuna da qualidade do serviço configura-se pela influência de dois pólos em volta do cliente que corresponde as suas expectativas e as suas percepções;

- Há uma interação com a administração da qualidade levando em consideração feedbacks. Eles ajudam no conceito do serviço, na visão e postura estratégica das organizações;
- O modelo integrativo releva que ocorre uma lacuna de qualidade de serviço quando se verifica que as expectativas de qualidade de serviço técnica ultrapassam a qualidade de serviço técnica percebida oferecida ou experimentada e quando as expectativas de qualidade de serviço funcional ultrapassam a qualidade de serviço funcional percebida oferecida ou experimentada.

Dessa forma, Urdan (1993, p. 157) conclui que “o modelo integrativo serve para dirigir o foco da administração no rumo dos elementos técnicos e funcionais e lacunas chaves que precisam ser imperativamente gerenciadas a contento”.

#### 2.2.3.3 Comparativo Urdan x Nóbrega

Os modelos de Urdan (1993) e Nóbrega (1997) são semelhantes quanto ao conteúdo. A diferença é que no modelo integrativo de Urdan são evidenciadas as lacunas do modelo de Parasuraman, Zeithaml e Berry. Outro ponto a ser destacado é que Urdan não testou seu modelo em organizações. Já o modelo de Nóbrega tem por objetivo dirimir questões na qualidade dos serviços, partindo das dificuldades que as organizações tiveram com relação à prática do planejamento e gestão da qualidade em serviços.

#### 2.2.3.4 Contribuições

O modelo de Urdan (1993) contribui para a gestão de serviços nos seguintes pontos:

- Desenvolver instrumentos padronizados destinados à mensuração das percepções de qualidades de serviço técnica e funcional do cliente;
- Pesquisar grupos de consumidores não clientes;
- Aumentar os estudos sobre as dimensões internas da qualidade de serviço (informação, especificação, desempenho e comunicação);
- Pesquisar a natureza da associação entre a qualidade de serviço percebida pelo cliente (lacuna 5) e as lacunas do prestador de serviços (lacunas de 1 a 4);
- Segmentar consumidor com base nas expectativas de qualidade de serviço.

## **2.2.4 A abordagem de Lovelock e Wright**

### **2.2.4.1 Conceitos, princípios e diretrizes**

Para Lovelock e Wright (2006) a satisfação do cliente está diretamente relacionada ao serviço esperado e o percebido. Por sua vez, a qualidade é o nível em que o serviço responde ou excede à expectativa do usuário. Se a resposta ao serviço for além da esperada, pode-se afirmar que o cliente estará satisfeito. Por outro lado, se o retorno do serviço for abaixo do esperado, o cliente estará insatisfeito. Pode-se afirmar que a aceitação (qualidade) é avaliada de acordo com a percepção do cliente em relação ao serviço.

Conhecendo os diferentes níveis de expectativas, Lovelock e Wright (2006, p. 103) afirmam que “as expectativas do cliente envolvem diversos elementos diferentes, inclusive serviço desejado, serviço adequado, serviço previsto e uma zona de tolerância que se estende entre os níveis de serviço desejado e adequado”. Segue detalhamento dessa classificação:

- Serviço desejado: É o tipo de serviço que os clientes esperam receber;
- Serviço adequado: É o nível mínimo de serviço que os clientes aceitarão sem ficar insatisfeitos;

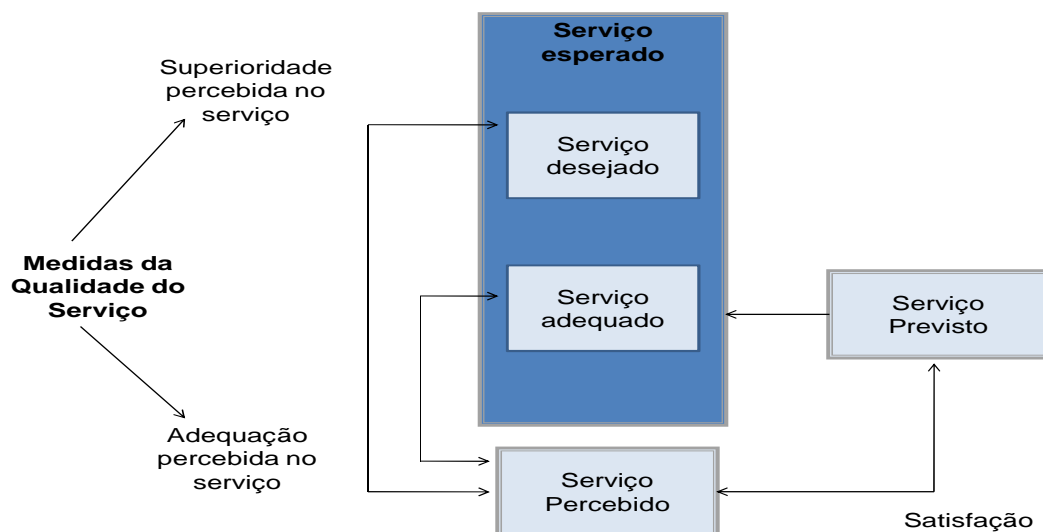
- Serviço previsto: O nível de serviço que os clientes efetivamente esperam receber do fornecedor de serviço durante um determinado encontro de serviço;
- Zona de tolerância: Grau de variação do serviço em uma mesma empresa.

#### 2.2.4.2 Modelo

Com relação à compreensão sobre a qualidade do serviço, Lovelock e Wright (2006, p. 106) enfatizam que “muitos pesquisadores acreditam que as percepções dos clientes sobre a qualidade se baseiam em avaliações cognitivas de longo prazo sobre a entrega do serviço de uma determinada empresa, ao passo que a satisfação do cliente é uma reação emocional de curto prazo a uma experiência específica de serviço”. Essa avaliação é feita após a execução do serviço, podendo ou não resultar de experiências já vividas com a empresa prestadora do serviço.

Lovelock e Wright (2006, p. 109) ainda lembram que “a qualidade do serviço é uma opinião geral do cliente sobre a entrega do serviço, que é constituída de uma série de experiências bem e mal sucedidas com o serviço”. Como pode ser observado na Figura 4 exceder o limite desejado das expectativas dos clientes acarreta em percepções favoráveis sobre a qualidade do serviço (LOVELOCK e WRIGHT, 2006).

Figura 4 – A relação entre expectativas, satisfação do cliente e qualidade percebida no serviço.



Fonte: Lovelock e Wright (2006, p. 107).

Diferentemente de Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006), Lovelock e Wright (2006, p. 108 - 109) apresentam como sete, as lacunas (gaps) na qualidade que deixam os clientes insatisfeitos. São elas:

1. Lacuna no conhecimento: a diferença entre o que os fornecedores de serviço acreditam que os clientes esperam e as necessidades e expectativas reais do cliente;
2. Lacuna nos padrões: a diferença entre percepções da administração sobre as expectativas do cliente e os padrões de qualidade estabelecidos para a entrega do serviço;
3. Lacunas na entrega: a diferença entre padrões de entrega especificados e o desempenho real do fornecedor de serviços;
4. Lacuna nas comunicações internas: a diferença entre aquilo que o pessoal de propaganda e vendas julga que são as características do produto, desempenho e nível de qualidade do serviço e aquilo que a companhia realmente é capaz de entregar;
5. Lacuna nas percepções: a diferença entre aquilo que é realmente entregue e aquilo que os clientes percebem ter recebido (porque são incapazes de avaliar acuradamente a qualidade do serviço);
6. Lacuna na interpretação: a diferença entre aquilo que as campanhas de comunicação de um fornecedor de serviço realmente prometem e aquilo que um cliente acha que foi prometido por essas comunicações;
7. Lacuna no serviço: a diferença entre o que os clientes esperam receber e suas percepções do serviço que é realmente entregue.

Lovelock e Wright (2006, p. 108) afirmam que “a lacuna no serviço é a mais decisiva porque é a avaliação geral do cliente sobre aquilo que era esperado comparado àquilo que foi recebido”. Os autores enfatizam que essas lacunas podem causar danos com a relação de troca com seus clientes. Outro ponto abordado é que o impedimento dessas lacunas na gestão dos serviços pode ajudar a organização a aperfeiçoar a qualidade do serviço (LOVELOCK e WRIGHT, 2006).

Com base nas sete lacunas Lovelock e Wright (2006, p. 109) identificaram cinco dimensões da qualidade, que são critérios também utilizados pelos clientes para avaliar a qualidade do serviço. São elas:

- Confiabilidade: a empresa é confiável no fornecimento de serviço conforme prometido, no curso do tempo?
- Tangíveis: como são as instalações físicas, equipamento, pessoal e material de comunicação do fornecedor do serviço?
- Sensibilidade: os funcionários da empresa são prestativos e capazes de fornecer pronto atendimento?
- Segurança: os funcionários do serviço são bem informados, educados, competentes e dignos de confiança?
- Empatia: a empresa de serviço fornece atenção cuidadosa, personalizada?

#### 2.2.4.3 Comparativo Lovelock e Wright x Nóbrega

Lovelock e Wright (2006) não têm um modelo específico para a gestão da qualidade em serviços. Através da figura 4, os autores conseguem mostrar o quanto o cliente ficou satisfeito ou insatisfeito pelo resultado entre o serviço previsto e o que realmente foi recebido. Já o modelo de referência para a gestão da qualidade em serviços de Nóbrega (1997) discorre sobre as etapas que a organização pode seguir para que não venha ocorrer lacunas na gestão do serviço.

#### 2.2.4.4 Contribuições

A contribuição dos estudos de Lovelock e Wright (2006) vem das lacunas na qualidade que deixam os clientes insatisfeitos. Elas são mais detalhadas e podem facilitar o entendimento da organização no processo de entrega do serviço ao cliente. O ato de impedi-las pode auxiliar a organização a corrigir a qualidade do serviço.



## 2.2.5 A abordagem de Fitzsimmons e Fitzsimmons

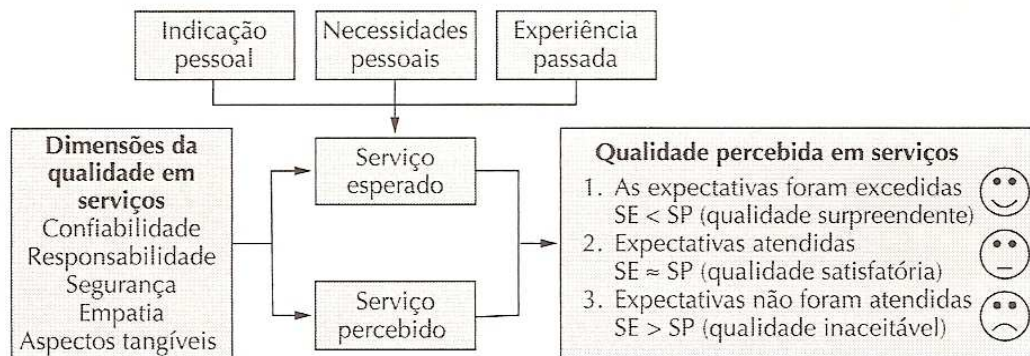
### 2.2.5.1 Conceitos, princípios e diretrizes

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007) entendem que a essência dos serviços cria uma dualidade entre o consumidor e o fornecedor de serviços, de modo que a forma como um serviço é fornecido diverge da forma de como um bem é fornecido. Os serviços atuam diretamente no pensamento, na estrutura física, na propriedade e na comunicação com o cliente. Para os autores (2007, p. 324) “os consumidores agem como fornecedores na troca de serviços”. Há uma participação dos clientes, haja vista que para a execução de um serviço é necessário que o cliente entenda e saiba transmitir o que ele necessita.

### 2.2.5.2 Modelo

Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007, p. 146) “a satisfação do cliente com a qualidade do serviço pode ser definida pela comparação da percepção do serviço prestado com a expectativa do serviço desejado”. Essa percepção ou avaliação é observada durante a execução do serviço e utiliza cinco dimensões da qualidade do serviço: confiabilidade, responsabilidade, segurança, empatia e aspectos tangíveis (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2007). Como mostra a Figura 5 a avaliação é resultado de várias origens, dentre elas a indicação pessoal, as necessidades pessoais e experiências passadas.

Figura 5 – Qualidade percebida do serviço.



Fonte: Parasuraman; Zeithami; Berry *apud* Fitzsimmons; Fitzsimmons, (2007, p.147).

A partir dessa visão sobre a avaliação da qualidade do serviço surge o questionamento de como medir essa avaliação. Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007, p. 149) entendem que “medir a qualidade dos serviços é um desafio, pois a satisfação dos clientes é determinada por muitos fatores intangíveis”. Assim, surge o escopo da qualidade em serviços. Através dele têm-se uma imagem geral da gestão do serviço (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2007, p. 150 – 152):

- Conteúdo: os procedimentos-padrão estão sendo seguidos?
- Processo: é adequada a seqüência de eventos no processo de serviços?
- Estrutura: as instalações físicas e o projeto organizacional são adequados para o serviço?
- Resultado: ocorreu alguma mudança depois que o serviço foi realizado? O cliente ficou satisfeito?
- Impacto: qual é o efeito do serviço a longo prazo sobre o cliente?

### 2.2.5.3 Comparativo Fitzsimmons e Fitzsimmons x Nóbrega

O comparativo dos modelos de Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007) e Nóbrega (1997) dizem respeito ao escopo da qualidade em serviços. As etapas de conteúdo, processo, estrutura, resultado e impacto, apresentadas por Fitzsimmons e Fitzsimmons, são também fases seguidas por Nóbrega, porém com nomenclaturas distintas.

### 2.2.5.4 Contribuições

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007, p. 326) abordam que existem algumas implicações para o gerenciamento das relações de fornecimento de serviço:

- Relações de fornecimento de serviços são centros (convergentes), não cadeias – o prestador do serviço faz as vezes de agente para o cliente ao lidar com fornecedores externos;
- A capacidade do serviço é análoga ao estoque – devido ao fato de os serviços não poderem ser inventariados, a capacidade em excesso deve ser mantida em reserva para atender as expectativas;
- Subsídios fornecidos por consumidores podem variar em qualidade – O cliente pode apresentar algo incompleto ao prestador; pode ser uma pessoa despreparada ou ter expectativas fora da realidade.

## 2.2.6 A abordagem de Grönroos

### 2.2.6.1 Conceitos, princípios e diretrizes

A qualidade percebida de um serviço é consequência de uma análise do cliente, ou seja, ele compara a sua expectativa com o resultado final do serviço recebido. A propaganda, o preço e a distribuição são destacados como fatores que influenciam na expectativa sobre o serviço (GRÖNROOS, 2009). Dessa forma, a qualidade dos serviços depende daqueles que fazem parte do processo de sua execução, ou seja, é a união dos membros internos da organização juntamente com seus clientes. Grönroos (2006, p. 89) afirma que “a qualidade de serviço depende de duas variáveis: serviço esperado e serviço percebido”.

A forma como a empresa irá trabalhar para que seu cliente fique satisfeito pelo retorno de um serviço com qualidade poderá depender de incentivos a seus colaboradores, ou seja, programas de treinamentos e promoções são viáveis para que esse funcionário desenvolva suas funções com eficiência. A criação de expectativas entre os clientes, surpreendendo-os positivamente com certa frequência, fará com que desperte nele uma impressão positiva daquela entidade e conseqüentemente fluirá uma boa propaganda boca a boca (GRÖNROOS, 2009).

A qualidade pode ser resultado da percepção do cliente e deve ser vista junto ao processo de execução do serviço, onde o grupo (empresa e cliente) participa da sua realização e percepção. Segundo Grönroos (2009, p. 98) “qualidade e, por conseguinte, processos de melhoria e gestão da qualidade são questões estratégicas que exigem contínua atenção da alta administração”. Esta qualidade deve ser acompanhada pela administração a fim de evitar que o mau gerenciamento reflita na interação entre funcionários e público externo e por consequência reflita negativamente na qualidade do serviço.

Partindo das características do que vem a ser uma qualidade funcional e uma qualidade técnica, Grönroos (2006, p. 93) afirma que “uma gestão bem-sucedida do serviço pode significar, portanto, dar atenção a melhorar a qualidade funcional dos serviços de uma empresa”. Vendo os sete itens listados pelo Grönroos para um bom gerenciamento da qualidade dos serviços, entende-se que os dois tipos de

qualidade se fazem presente. Aquela necessária para satisfazer as necessidades dos clientes (qualidade funcional) e a resposta percebida pelo cliente após ser atendido pela prestadora de serviço (qualidade técnica) (GRÖNROOS, 2006).

Para Grönroos (2009, p. 195) “gerenciamento de serviços é entender como administrar uma empresa na concorrência em serviços; isto é, em uma situação competitiva em que os serviços, definidos em sentido amplo, são a chave do sucesso no mercado, independentemente de o centro da oferta ser um serviço ou um produto manufaturado”. Nesse contexto, houve uma mudança no foco de gerenciamento de serviços. As mudanças convergem para o foco no cliente e no processo (GRÖNROOS, 2009). Os princípios podem ser observados no Quadro 1.

Quadro 1 – Princípios de gerenciamento de serviços: um resumo.

<b>Princípio</b>		<b>Observações</b>
1. A lógica do lucro como força motriz do negócio	A qualidade do serviço percebida pelo cliente impulsiona o lucro.	As decisões sobre eficiência externa e eficiência interna (satisfação do cliente e produtividade do capital e da mão-de-obra) têm de ser totalmente integradas.
2. Autoridade para tomada de decisões	A tomada de decisões tem de ser descentralizada o mais perto possível da interface entre organização e cliente.	Algumas decisões estratégicas importantes devem ser tomadas centralmente.
3. Foco organizacional	A organização tem de estar estruturada e funcionando de modo que sua meta principal seja a mobilização dos recursos para apoiar as operações da linha de frente.	Isso muitas vezes pode exigir uma organização “achatada” sem camadas desnecessárias.
4. Foco da supervisão	Gerentes e supervisores concentram-se no estímulo e no apoio aos funcionários.	O mínimo possível de procedimentos de controle legislativo, embora alguns sejam desnecessários.
5. Sistemas de recompensas	Produzir a qualidade percebida pelos clientes deve ser o foco dos sistemas de recompensas.	Todas as facetas relevantes da qualidade do serviço devem ser consideradas, embora nem sempre possam ser inseridas em um sistema de recompensas.
6. Foco da medição	A satisfação do cliente com a qualidade do serviço deve ser o foco da medição de realizações.	Para monitorar a produtividade e a eficiência interna, também podem ter de ser usados critérios de medição interna.

Fonte: Grönroos (2009, p. 198).

### 2.2.6.2 Modelo

Grönroos (2009, p. 109) apresenta um programa de gerenciamento da qualidade de serviço. “Esse programa pretende ajudar a gerência a implementar uma estratégia de serviço para enfrentar os desafios da concorrência em serviços, que está crescendo constantemente”. Segundo o autor, esse programa de gerenciamento consiste em sete subprogramas, que são:

1. Desenvolvimento do conceito de serviço;
2. Programa de gerenciamento das expectativas do cliente;
3. Programa de gerenciamento dos resultados de serviço;
4. Programa de marketing interno;
5. Programa de gerenciamento do panorama de serviço (serviscape) e recursos físicos;
6. Programa de gerenciamento da tecnologia de informação;
7. Programa de gerenciamento da participação do cliente.

### 2.6.3 Comparativo Grönroos x Nóbrega

O programa de gerenciamento de Grönroos (2009) é similar ao modelo de referência para a gestão da qualidade em serviços de Nóbrega (1997). Grönroos (2009), em seu programa, discorre sobre estratégia de serviço, o conceito do serviço, o planejamento da qualidade do serviço, o sistema de prestação do serviço e avaliação da qualidade do serviço. Todas essas etapas foram trabalhadas por Nóbrega (1997).

#### 2.2.6.4 Contribuições

Grönroos (2009, p. 108) lista alguns pontos sobre um bom gerenciamento da qualidade de serviços e enfatiza que são lições importantes que foram aprendidas com os estudos sobre a qualidade dos serviços:

1. Qualidade é que o cliente percebe;
2. Qualidade não pode ser separada do processo de serviço (o processo de produção e entrega);
3. Qualidade é produzida localmente em uma série de momentos da verdade de encontros de serviço ou interações comprador-vendedor;
4. Todos contribuem para a qualidade percebida pelo cliente;
5. Como coprodutores nos processos de serviço, os clientes têm de ser gerenciados como um recurso de produção de qualidade;
6. A qualidade tem de ser monitorada por toda a organização em toda a organização;
7. O marketing externo tem de ser integrado à gestão da qualidade.

#### 2.2.7 Visão geral dos modelos

Com o objetivo de verificar atualizações quanto à gestão em serviços, foi elaborado um comparativo entre o modelo de Nóbrega (1997) e os modelos dos demais especialistas, o qual pode ser observado no Quadro 2. O modelo de Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006) identifica as inconsistências durante a execução do serviço por meio de lacunas. Através do modelo de Urdan (1993), a organização consegue adequar à qualidade do serviço a partir da percepção dos clientes. Lovelock e Wright (2006) não apresentam um modelo direcionado à gestão de serviços, mas deram um enfoque maior na distribuição das lacunas de Parasuraman et. al. (2006). Já os modelos de Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007) e Grönroos (2009) são os que mais se aproximam das etapas desenvolvidas no modelo de Nóbrega (1997).

Quadro 2 – Quadro comparativo dos modelos sobre gestão da qualidade em serviços.

<b>Modelo Nóbrega (1997)</b>	<b>Modelo Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006)</b>	<b>Comparativo</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Estratégia do Serviço</li> <li>• Conceito e Qualidade do Serviço</li> <li>• Planejamento da qualidade do serviço</li> <li>• Projeto do Serviço</li> <li>• Sistema de prestação do serviço</li> <li>• Avaliação da qualidade do serviço</li> <li>• Análise/Aperfeiçoamento da qualidade do serviço</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lacuna 1</li> <li>• Lacuna 2</li> <li>• Lacuna 3</li> <li>• Lacuna 4</li> <li>• Lacuna 5</li> </ul>	<p>Identifica as inconsistências durante a execução do serviço</p> <p>-----</p> <p>Modelo desenvolvido após pesquisas junto a segmentos de serviços</p>
	<b>Modelo Urdan (1993)</b>	<b>Comparativo</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Influências Externas</li> <li>• Imagem da Organização</li> <li>• Atividades de Marketing</li> <li>• Oferta de Serviço Esperada</li> <li>• Lacunas</li> <li>• Fontes de Qualidade</li> <li>• Administração da Qualidade Interna</li> <li>• Conceito de Serviço</li> <li>• Visão e Postura Estratégia da Organização</li> </ul>	<p>A partir da percepção do cliente a organização consegue adequar à qualidade do serviço</p> <p>-----</p> <p>Não houve aplicação do modelo em organizações</p>
	<b>Modelo Lovelock e Wright (2006)</b>	<b>Comparativo</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Lacuna no conhecimento</li> <li>• Lacuna nos padrões</li> <li>• Lacunas na entrega</li> <li>• Lacuna nas comunicações internas</li> <li>• Lacuna nas percepções</li> <li>• Lacuna na interpretação</li> <li>• Lacuna no serviço</li> </ul>	<p>Não tem um modelo específico para a gestão em serviços</p> <p>-----</p> <p>Maior detalhamento no processo de gestão a fim de evitar lacunas</p>
	<b>Modelo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007)</b>	<b>Comparativo</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indicação Pessoal</li> <li>• Necessidades Pessoais</li> <li>• Experiência Passada</li> <li>• Dimensões da Qualidade em Serviços</li> <li>• Serviço Esperado</li> <li>• Serviço Percebido</li> <li>• Qualidade Percebida em Serviços</li> </ul>	Modelos similares
	<b>Modelo Grönroos (2009)</b>	<b>Comparativo</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desenvolvimento do conceito de serviço</li> <li>• Gerenciamento das expectativas do cliente</li> <li>• Gerenciamento dos resultados de serviço</li> <li>• Programa de marketing interno</li> <li>• Gerenciamento do panorama de serviço e recursos físicos</li> <li>• Gerenciamento da tecnologia de informação</li> <li>• Gerenciamento da participação do cliente</li> </ul>	Modelos similares

Fonte: Pesquisa.



No transcorrer dos anos foi observado que não ocorreram mudanças significativas com relação ao processo de gestão de serviços. O que aconteceu foi um detalhamento maior na distribuição das lacunas e a preocupação em conhecer melhor a percepção do cliente após este receber um serviço. Alguns autores trouxeram essa “preocupação” em suas pesquisas. Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006) e Urdan (1993) destacam a importância de criar instrumentos que consigam medir a percepção de qualidade de serviço para o consumidor. Já Grönroos (2009) entende que “os clientes têm de ser gerenciados como um recurso de produção de qualidade”.

Nota-se que alguns autores não possuem um modelo específico para a gestão de serviços, mas modelos que buscam verificar a qualidade do serviço percebido. Dessa forma, é recomendável conhecer a percepção de pessoas ligadas a empresas, como, gestores, funcionários e clientes, a fim de confirmar se esses modelos expostos buscam verificar a percepção do cliente após este receber um serviço.

## 2.3 GESTÃO EM CONTABILIDADE

As EPSC's buscam ser organizações facilitadoras de decisões, sem, contudo minimizar a importância das pessoas e das questões financeiras. Sobre isso, Fedato, Rehn e Almeida (2008) identificaram que um planejamento é um instrumento capaz de trazer resultados favoráveis a essas empresas. Tal planejamento possibilita que a EPSC conheça sua capacidade para, a partir daí, passar a projetar o seu caminho, seus objetivos e metas, determinando estratégias para funcionar e obter sucesso. O êxito vem com a inovação e uma revisão periódica dos valores gerados aos clientes, tornando-se um desafio, pois nas EPSC's figura o dinamismo. O intuito final é agregar valor ao cliente (FEDATO, REHN e ALMEIDA, 2008).

Na visão de Eckert (2005) os profissionais das EPSC's são comprometidos com a profissão que escolheram e com a organização à qual estão vinculados. Foi observado que um ambiente de trabalho apropriado pode provocar a troca de informações entre os empregados, aflorando assim um sentimento de colaboração com as decisões gerenciais. Esse comportamento atinge diretamente o desempenho da empresa e, conseqüentemente, seu resultado caminha em direção à favorabilidade no mercado. Eckert (2005) colheu também algumas sugestões de políticas para aquelas EPSC's que gostariam que o comprometimento de seus empregados fosse intensificado. As propostas foram direcionadas a remuneração, reconhecimento e valorização do empregado.

Machado (2007, p. 99) constatou que as EPSC's podem utilizar-se de “pequenas melhorias para alcançar a qualidade de seus serviços e inovar a sua atuação no mercado de trabalho, objetivando a competitividade organizacional”. Na avaliação dos serviços contábeis surgiu como dimensões relevantes a importância de se conhecer a distribuição do serviço, seu custo e o grau de confiança (MACHADO, 2007). Lyra (2003) entende que a qualidade é resultado do valor atribuído ao serviço e deve estar voltada à eficácia e lucratividade do prestador do serviço de contabilidade. Portanto, há uma necessidade que a empresa atue de maneira preventiva junto aos clientes, investindo na educação continuada de seus profissionais e na tecnologia da informação (LYRA, 2003).

A oferta e a demanda dos serviços oferecidos pelas EPSC's vêm passando por instabilidades (ISMAIL e KING, 2006), visto que os seus empresários estão preocupados em atender as obrigações exigidas pelos mais diversos entes governamentais, e ao mesmo tempo estão esquecendo de transmitir informações gerenciais a seus clientes. Estes, por sua vez, não valorizam as informações que podem ser de grande representatividade para suas empresas. Segundo Cooper *et. al.* (1993), os empresários não dispunham de momentos ociosos para melhorar os controles gerenciais.

Os serviços prestados pelas EPSC's estão voltados para atender tanto a pessoas físicas quanto a jurídicas, começando desde o projeto de viabilidade econômica do negócio (planejamento tributário) e percorrendo atividades como execuções propriamente ditas, assessorias, auditorias, perícias, análise gerencial, dentre outras. Na visão de Figueiredo e Fabri (2000, p. 44) “uma empresa contábil é uma organização responsável em prestar serviços de natureza contábil, onde se centralizam e se executam todas as informações patrimoniais de pessoas jurídicas e físicas que exercem qualquer atividade econômica”. Em resumo a principal atividade de uma empresa contábil é gerar informações úteis aos seus usuários.

Uma pesquisa realizada por Oliveira (2009, p. 93) constatou que:

- Os serviços mais ofertados pelos contabilistas as micro, pequenas e médias empresas são aqueles relacionados a aspectos tributários e legais, como folha de pagamento do quadro funcional das empresas e cálculos para recolhimentos de impostos e encargos sociais. Entretanto, verificou-se a existência significativa na prestação de informações para o controle da situação financeira das MPMEs, sendo encontrados poucos casos de contabilistas que prestam algum serviço relacionado à contabilidade gerencial;
- A contabilidade é utilizada, por boa parte dos usuários, apenas como uma forma de cumprir o mínimo da legislação exigida, sendo essa utilização distorcida ainda mais pela ausência do contabilista no quadro funcional das entidades, estreitando mais ainda a relação entre a contabilidade e as instituições, o que provoca problemas de percepção entre a demanda e a oferta de serviços contábeis, sendo verificado que apesar dos serviços contábeis mais ofertados serem os ligados a aspectos fiscais e legais, os

contabilistas, de uma forma geral, afirmaram estar na média em relação a concorrência, no tange aos serviços contábeis ofertados, antagonicamente, os mesmos contabilistas evidenciaram que seus clientes procuram por serviços diferenciados dos tradicionais (folha de pagamento e calculo de tributos), comprovando a distorção quanto a qualidade dos serviços ofertados, pois não foi diagnosticada a ampla utilização de aspectos gerenciais da contabilidade, na prestação de tais serviços as MPMEs, mesmo havendo na amostra analisada contadores pós-graduados;

- Não foi observada diferença significativa entre ser contador ou técnico contábil e prestar serviços tradicionais e de controle financeiro. Entretanto, os poucos casos em que a contabilidade foi utilizada sob aspectos gerenciais, a formação acadêmica do profissional contábil influenciou na oferta desses serviços aos seus clientes, comprovando que o nível de escolaridade contribui para a oferta de serviços contábeis mais qualificados, evidenciando, dessa forma, a importância da educação continuada para melhor desempenhar as atividades profissionais dos contabilistas.

Dados estatísticos mais recentes a respeito da evolução das EPSC's ativas no Brasil (escritório individual, empresário individual e sociedade) apresentados pelo CFC, no período de 2004 a 2010, refletem uma situação de estabilidade, com exceção do ano de 2010, onde o empresário individual, que por meio da Lei Complementar 128/2008 cria a figura do MEI (Microempreendedor Individual), com vigência a partir de 01.07.2009, podendo assim esse empresário ser registrado no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) da região competente. Esses dados podem ser visualizados na Tabela 1.

Tabela 1 – Evolução das organizações contábeis no Brasil.

<b>ORGANIZAÇÕES ATIVAS NOS CONSELHOS REGIONAIS DE CONTABILIDADE</b>				
<b>POSIÇÃO ANUAL EM 31 DE DEZEMBRO</b>				
<b>ANO</b>	<b>ORGANIZAÇÃO</b>			<b>TOTAL GERAL</b>
	<b>ESCRITÓRIO INDIVIDUAL</b>	<b>EMPRESÁRIO INDIVIDUAL</b>	<b>SOCIEDADE</b>	
<b>2004</b>	46.835	0	21.172	68.007
<b>2005</b>	43.528	0	21.620	65.148
<b>2006</b>	44.194	0	21.421	65.615
<b>2007</b>	44.746	0	22.275	67.021
<b>2008</b>	46.039	0	23.341	69.380
<b>2009</b>	47.095	0	26.156	73.251
<b>2010</b>	46.972	1.759	27.552	76.283

Fonte: CFC (2011).

Carvalho e Tomaz (2010) estudaram a qualidade dos serviços contábeis na visão de empresas do comércio varejista de material de construção na cidade de Sousa/PB. Como fatores direcionados à qualidade foram identificados os seguintes: o Fator 1 relacionado à confiança, agilidade e interesse em prestar o serviço contábil; o Fator 2 relacionado à competência, atualização e ética profissional; e o Fator 3 honorários contábeis e informações elaboradas. Para os autores, tais fatores são caracterizados pelos profissionais da Contabilidade como fonte de preocupação. Carvalho e Tomaz (2010, p. 101) concluem que “fica evidente que é preciso definir novas estratégias por parte desses profissionais como maneira de tornar a prestação de serviços contábeis eficientes e adequados à necessidade de cada usuário”.

Byrne e Pierce (2007) afirmam que os empresários da contabilidade tendem a se concentrar em informações contábeis técnicas consistentes. Em complemento, Fleischman, Walker e Johnson (2010) entendem que os profissionais da contabilidade, para melhorar a sua gestão interna, podem necessitar de treinamentos que o auxiliem a compreender as necessidades dos usuários, de forma que o trabalho seja realizado com eficácia. Em contrapartida, Sisaye e Birnberg (2010) sugerem que quanto maior o grau que uma mudança venha a impactar as atividades das EPSC's, maior será a mobilização para que essa mudança seja concretizada. Abrahamsson, Englund e Gerdin (2011) concluem que a contabilidade não deve ser vista como um “espelho objetivo”, onde os gestores recebem apenas comentários sobre o sucesso ou fracasso da organização. A contabilidade deve refletir informações para a tomada de decisões.

No Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilistas (1924) foi discutido que o conceito da Contabilidade era “uma ciência que estuda e pratica as funções de orientação, de controle e de registro relativos à administração econômica”. Por outro lado, Oliveira (2009, p. 34) em seus estudos, constatou que a contabilidade “é vista por muitos gestores de micro, pequenas e médias empresas apenas como uma ferramenta que serve para calcular impostos, encargos sociais e folha de pagamento, perdendo a importância de sua função para o processo das empresas”. Dessa forma, observamos que o serviço contábil ainda continua sendo visto apenas como um mero instrumento de execução, deixando de lado, uma de suas maiores funções, que é disseminar informações.

Pinheiro (2007, p. 124) afirma que “é importante lembrar que um departamento gerencial e a utilização de recursos de gestão adequados, que auxiliem as tomadas de decisões para enfrentar a competição e as novas demandas do mercado e se preparar para as inevitáveis mudanças de mercado, são prioridades na garantia da sobrevivência da organização”. Já Urdan (1993, p. 145) afirma que “se o prestador de serviços compreende como os seus serviços serão avaliados pelos usuários, aí é possível efetivamente apurar como administrar o objeto dessas avaliações e como influenciá-las na direção desejada”.

Machado (2007, p. 101), em seus estudos, propõe algumas mudanças para melhorar a gestão nas EPSC's:

- Aprimorar os conhecimentos relacionados aos seus serviços e outras áreas correlatas, para criar e disseminar informações a sua equipe de serviços, assegurando - lhe um gerenciamento de qualidade;
- Preservar a confiança de seu cliente oferecendo-lhe uma assistência contínua, procurando ser um orientador dos assuntos e problemas pertinentes a sua empresa;
- Elaborar um planejamento empresarial através de dados reais registrados na contabilidade que possibilite controlar os gastos internos e externos da empresa, proporcionando um procedimento sustentável com intuito de reduzir as despesas de seus clientes;
- Repensar no seu desempenho profissional auxiliando o seu cliente a utilizar e interpretar os relatórios contábeis assegurando-lhe um serviço de qualidade, transparente, com dados fidedignos que demonstrem sustentabilidade nos

resultados, para que se sinta seguro na tomada de decisão dos negócios da empresa;

- Conduzir os serviços de maneira ágil, acompanhando as modificações pertinentes a sua execução, conferindo as informações complexas de alguns serviços;
- Participar de reuniões, palestras, cursos de atualizações e outras formas de conhecimento e entrosamento com outras pessoas que estão envolvidas com esta atividade, para poder atender com amplitude de conhecimentos o seu cliente;
- Organizar e manter os lançamentos contábeis atualizados, para disponibilizar os documentos ao seu cliente em tempo certo;
- Manter a qualidade dos seus serviços, procurando ouvir e atender as estratégias de melhorias sugeridas do próprio cliente;
- Considerar um custo mais acessível com possíveis ajustes em determinados serviços;
- Conservar a postura ética no exercício de sua profissão, demonstrada através da competência em realizar os serviços com conhecimento dos fatos.

Estudos realizados pelo SEBRAE (2011) com empresários de micro e pequenas empresas divulgaram que a Contabilidade Gerencial é fonte de planejamento, informações e controle para as organizações. Miotto e Lozecky (2008, p. 9) chegaram à conclusão de que a “implantação da Contabilidade Gerencial depende, principalmente, da vontade do empresário em passar todas as informações reais de sua empresa ao contador, e também a capacitação técnica do profissional contábil em dispor de informações, analisá-las e devolvê-las de forma que o administrador possa tomar a melhor decisão ou a menos arriscada para a sua empresa”. Essa ramificação da contabilidade, ou seja, a contabilidade gerencial é uma ferramenta para auxiliar na condução da gestão nas organizações.

De acordo com Ávila e Silva (2011, p. 15):

A contraposição das visões de proprietários de escritórios de contabilidade e seus funcionários, apesar de não apresentarem discrepâncias muito grandes em termos gerais, explicitam uma preocupante ausência de planejamento e definição de estratégias claras e bem definidas do negócio, pois se a finalidade da contabilidade é gerar informações aos seus diversos usuários, percebe-se que somente um tem atendimento especial: o governo. Alie-se a isto a falta de compartilhamento e homogeneização de diretrizes e procedimentos para a consecução dos objetivos pré-determinados.

### 3 MODELO DE REFERÊNCIA EM SERVIÇOS ADAPTADO AS EPSC'S

O modelo de Nóbrega (1997), detalhado na Figura 1, foi adaptado para ser trabalhado em EPSC's. Essa adaptação foi realizada por meio de uma releitura recente de alguns dos autores de gestão de serviços, considerados mais destacados: Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006); Urdan (1993); Lovelock e Wright (2006); Fitzsimmons e Fitzsimmons (2007); Grönroos (2009), em conjunto com estudos na área da gestão em contabilidade.

Foi retirado do modelo de Nóbrega (1997) o subsistema projeto do serviço, assim como outros itens de outros subsistemas, visto que, após um estudo realizado na literatura sobre gestão em contabilidade, foi verificado que são assuntos que não possuem um tratamento detalhado na área de atuação de serviços contábeis. Já o subsistema planejamento da qualidade do serviço, foi distribuído nos demais subsistemas.

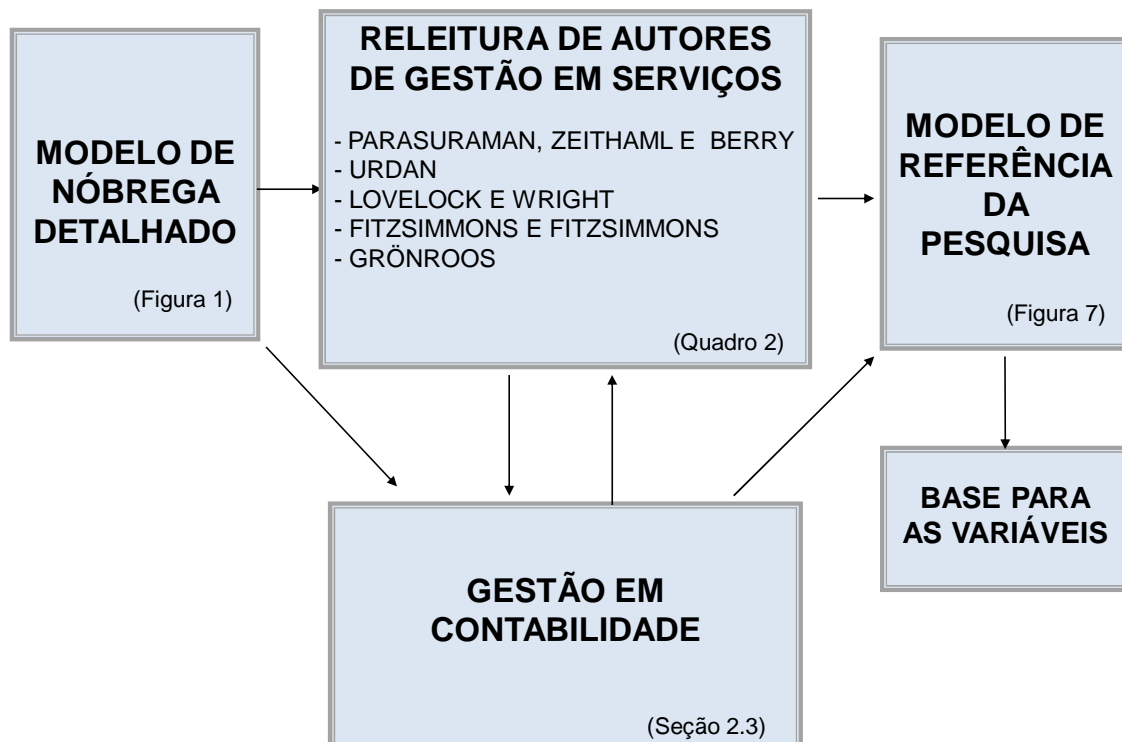
Através de estudos realizados na área da gestão em contabilidade e seguindo as recomendações de Oliveira e Melhado (2008) quanto à proposição de um modelo de gestão para pequenas e médias empresas, incluindo orientações para a prática do planejamento estratégico, foi possível adequar o modelo de Nóbrega (1997). Uma pesquisa realizada pela CPA Leadership Report (2004) difundiu elementos como estrutura, planejamento, tomada de decisão e administração, os quais afetavam a gerência das empresas de contabilidade norte-americanas.

Figueiredo e Fabri (2000) constataram que o planejamento é o início para as empresas de contabilidade realizarem uma boa gestão. Para Rosa e Futida (2005), gestores de empresas de contabilidade se concentram na execução de tarefas e não se dedicam à sua avaliação. Fedato, Rehn e Almeida (2008) identificaram que um planejamento é um instrumento capaz de trazer resultados favoráveis às empresas. Em complemento, Fleischman, Walker e Johnson (2010) entendem que os profissionais da contabilidade, para melhorar a sua gestão interna, podem necessitar de treinamentos que o auxiliem a compreender as necessidades dos usuários, de forma que o trabalho seja realizado com eficiência.



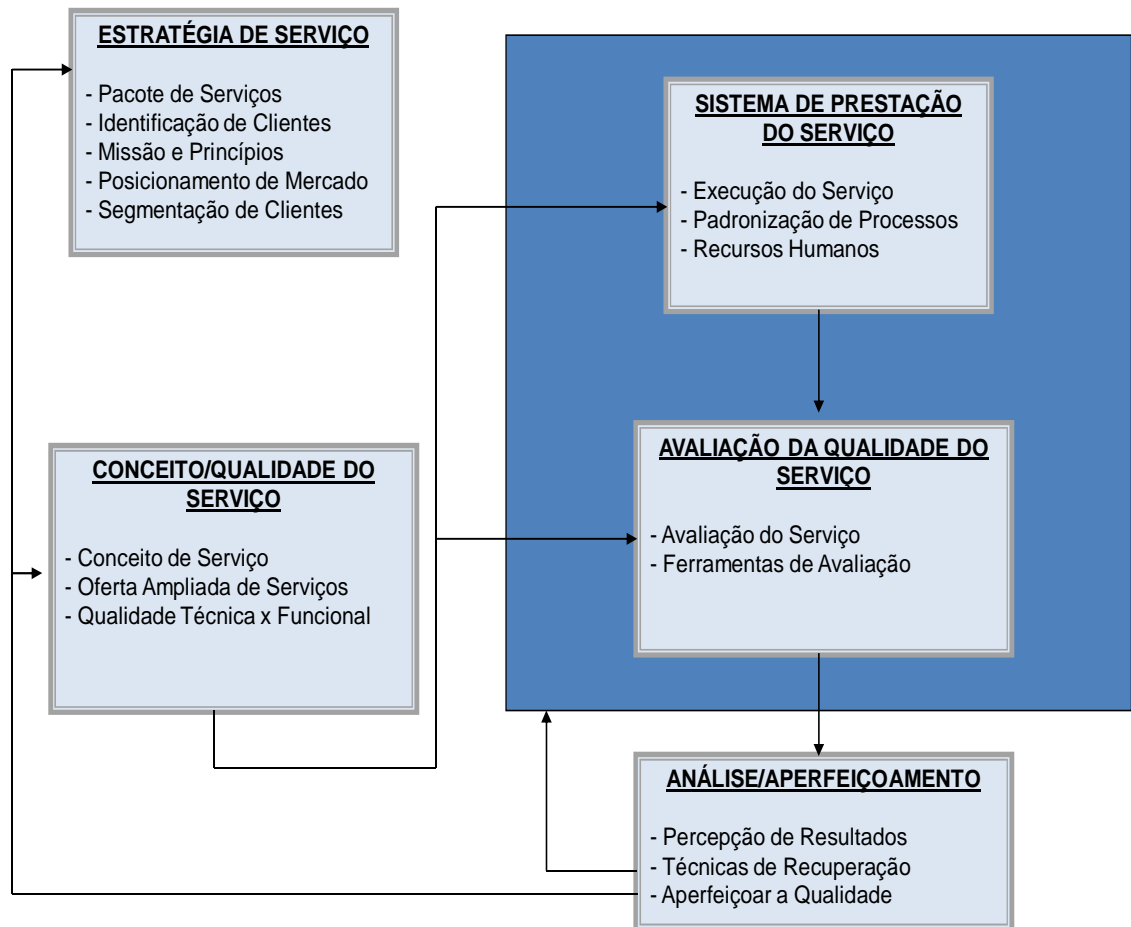
A releitura de autores de gestão em serviços, onde foi realizado um comparativo dos modelos sobre gestão da qualidade em serviço, representado no Quadro 2, juntamente com as contribuições oriundas da gestão em contabilidade, permitiu que o modelo de referência da pesquisa, detalhado na Figura 7, fosse adaptado às EPSC's e que dele pudesse extrair variáveis que serviram de base para a construção do questionário da pesquisa. O roteiro utilizado para adaptação do modelo de Nóbrega (1997) está detalhado na Figura 6.

Figura 6 – Roteiro utilizado para adaptação do modelo Nóbrega às EPSC's.



Fonte – Elaboração própria.

Figura 7 – Modelo de referência em serviços adaptado às EPCS's.



Fonte: Adaptado de Nóbrega (2011).

Cada subsistema da Figura 7 é descrito a seguir.

**Estratégia de Serviço:**

- **Pacote de Serviços:** Corresponde aos serviços ofertados pela empresa que são necessários para atender as necessidades dos clientes (GRÖNROOS, 2009).
- **Identificação de Clientes:** Compreensão das necessidades do cliente, demonstrando no dia-a-dia durante o atendimento. Segundo Grönroos (2009) uma empresa deve manter contato face a face com seus clientes, bem como utilizando os meios fornecidos pela tecnologia da informação.

- Missão e Princípios: Entender qual o papel a empresa irá desempenhar (missão) e quais os seus objetivos desejáveis (princípios).
- Posicionamento de Mercado: Conforme Porter (2004) o posicionamento para o desenvolvimento de estratégia de uma empresa é a diferenciação (serviço mais atrativo que o dos concorrentes), liderança de custo (custo baixo sem afetar a qualidade e característica do serviço) e enfoque (atender a um segmento de mercado específico).
- Segmentação de Clientes: Conhecer a carteira de clientes, identificando as diferenças entre eles.

#### Conceito/Qualidade do Serviço:

- Conceito de Serviço: Segundo Lovelock e Wright (2006, p. 5) serviços “são atividades econômicas que criam valor e fornecem benefícios para clientes em tempos e lugares específicos, como decorrência da realização de uma mudança desejada no – ou em nome do – destinatário do serviço”.
- Oferta Ampliada de Serviços: Verificar se a oferta de serviço está em sintonia com a qualidade do serviço percebida pelo cliente, interagindo com o serviço central e serviços acessórios (GRÖNROOS, 2009).
- Qualidade Técnica x Qualidade Funcional: Analisar se a qualidade técnica (resultado do serviço) está segregada da funcional (execução do serviço).

#### Sistema de Prestação do Serviço:

- Execução do Serviço: Fase de descrever como o serviço é executado.
- Padronização de Processos: Investigar se há manuais de rotinas internas que destaquem a fase de execução (padronização) e se os processos são mapeados.
- Recursos Humanos: Fazer um levantamento se a equipe possui qualificação técnica compatível com as demandas e se estão se aperfeiçoando através da educação continuada.

#### Avaliação da Qualidade do Serviço:

- Avaliação do Serviço: Momento de a empresa avaliar se o serviço foi executado da forma prevista, ou seja, se atendeu a proposta da organização e as necessidades do cliente.
- Ferramentas de Avaliação: Investigar se a empresa dispõe de ferramentas para acompanhar essa avaliação.

#### Análise/Aperfeiçoamento:

- Percepção de Resultados: Um componente importante deste processo é fornecer ao funcionário e ao cliente a possibilidade de perceber se há uma mobilização de força intelectual que está sendo realizada para obter aquilo que é desejado.
- Técnicas de Recuperação: Após o levantamento das inconsistências detectadas pelos clientes, durante ou após o serviço ter sido consumido, tais falhas podem ser recuperadas, com o objetivo de não prejudicar a representação do serviço e da própria empresa.
- Aperfeiçoar a Qualidade: Investigar quais os meios utilizados para aperfeiçoar a qualidade do serviço (treinamentos, trabalhos em grupo, correções das práticas internas).

## 4 METODOLOGIA

Este capítulo aborda os métodos e técnicas utilizados para o alcance dos objetivos, por meio do tipo de pesquisa, do universo, da amostra, do instrumento e plano de coleta de dados e do tratamento dos dados.

### 4.1 TIPO DE PESQUISA

Esta pesquisa considerou o tratamento quantitativo dos dados obtidos diretamente da aplicação dos questionários, mas também as opiniões e outras contribuições de caráter qualitativo, obtidas junto aos respondentes da pesquisa.

Caracteriza-se como exploratória em função da carência de estudos nacionais que tratem da percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis, mas também por ter um caráter genérico. Observou-se, também, que as literaturas nacionais e internacionais estão focadas na importância da contabilidade gerencial para a tomada de decisões; nos sistemas de informações em escritórios; na educação continuada e seu impacto na qualidade dos serviços, porém, não interagem com o planejamento e gestão em serviços contábeis.

O estudo foi realizado com os gestores, funcionários e clientes de EPSC's da cidade do Natal/RN, através de um levantamento de dados primários. O Instituto de Opinião Pública e Estatística (IBOPE) enfatiza que “as pesquisas quantitativas são mais adequadas para apurar opiniões e atitudes explícitas e conscientes dos entrevistados, pois utilizam instrumentos estruturados”.

Por fim, a pesquisa também é caracterizada como de campo. Vergara (2010, p. 43) discorre que “pesquisa de campo é investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo. Pode incluir entrevistas, aplicação de questionários, testes e observação participante ou não”.

## 4.2 UNIVERSO E AMOSTRA

Existem 122 empresas de contabilidade associadas ao Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Rio Grande do Norte (SESCON RN). Deste universo, a pesquisadora teve acesso a 20 empresas, em função de facilidade de contato e, sobretudo, por intermediação direta do SINDCONT/RN. Das 20 empresas contatadas, sediadas no município do Natal, 13 fizeram efetivamente parte da pesquisa.

Houve intenção de classificar as EPSC's por porte ou setor de atuação predominante, mas em função de não se encontrar critérios definidos para esta classificação, isto não foi realizado. A seleção foi definida como uma amostra não probabilística por acessibilidade. Segundo Vergara (2010, p. 47) esse tipo de amostra está “longe de qualquer procedimento estatístico, seleciona elementos pela facilidade de acesso a eles”. A escolha observou critérios como viabilidade de acesso aos pesquisados.

Com a disponibilidade das 13 EPSC's foi necessário saber quantos gestores, funcionários e clientes poderiam participar da pesquisa. A proposta do trabalho foi entrevistar todos os gestores e funcionários, separados por departamentos, conforme especificado no Quadro 3, assim como todos os clientes dessas EPSC's, mas não foi possível, visto que as indicações dos entrevistados foram feitas pelos gestores. Assim, da composição total de cada empresa, conforme Tabela 2, participaram efetivamente da pesquisa 15 gestores, 82 funcionários e 42 clientes.

O acesso aos funcionários das EPSC's, envolvendo gerentes, coordenadores, supervisores e equipe, foi viabilizado por indicação de gestores e complementado por acesso direto da pesquisadora a funcionários e clientes.

Quadro 3 – Áreas e funções de uma EPSC.

ÁREA	FUNÇÃO
Presidência	Responsável pela gestão de toda a EPSC.
Diretorias de áreas	Responsáveis pelas áreas operacionais – comercial, financeira e técnica da EPSC.
Legalização	Cuida da permanente regularização e atualização da EPSC e dos clientes nos vários órgãos governamentais e fiscalizadores.
Recursos Humanos	Cuida das relações trabalhistas (empregado e empregador) e do cálculo dos encargos e tributos incidentes sobre o quadro de pessoal.
Fiscal	Responsável por informar e orientar a emissão de documentos fiscais, registro da movimentação de estoques e apuração de tributos federais, estaduais e municipais da EPSC e de seus clientes.
Contábil	Responde pelo registro e controle contábil dos atos e fatos administrativos da EPSC e de seus clientes.
Financeiro e Cobranças	Realiza a cobrança dos honorários profissionais e das questões financeiras da EPSC.
Tecnologia da informação	Cuida de todos os aspectos relacionados à TI usada pela EPSC e por seus clientes naquilo que tem a ver com os serviços que presta.

Fonte: Adaptado de Peleias *et al.* (2011).

Na Tabela 2 verifica-se a quantidade de gestores, funcionários e clientes, assim como a quantidade de respondentes e os percentuais respectivos.

Tabela 2 – Caracterização da amostra.

COMPOSIÇÃO	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	Total
Gestores	2	2	1	4	1	2	1	1	4	2	1	2	1	<b>24</b>
Funcionários	13	23	6	110	2	60	4	11	116	1	15	4	5	<b>370</b>
Clientes	40	18	90	210	10	315	35	35	323	25	53	30	21	<b>1205</b>
Tempo de Mercado (anos)	7	23	20	20	2	21	42	4	21	11	15	2	31	
RESPONDENTES	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	Total
Gestores	2	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	2	1	<b>15</b>
Funcionários	8	12	3	15	1	9	4	4	11	1	7	2	5	<b>82</b>
Clientes	2	2	4	5	2	2	7	1	6	1	3	5	2	<b>42</b>
% RESPONDENTES	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	Total
Gestores	100%	50%	100%	25%	100%	50%	100%	100%	25%	50%	100%	100%	100%	63%
Funcionários	62%	52%	50%	14%	50%	15%	100%	36%	9%	100%	47%	50%	100%	22%
Clientes	5%	11%	4%	2%	20%	1%	20%	3%	2%	4%	6%	17%	10%	3%

Fonte: Dados da pesquisa.

#### 4.3 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

Primeiramente, foi necessário um levantamento na literatura para obter um conjunto de variáveis que representasse a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços em EPSC's. Foram identificadas 34 variáveis derivadas dos itens dos subsistemas da Figura 7, as quais fizeram parte da construção do questionário da pesquisa. Cada variável foi classificada dentro de um subsistema específico do modelo de referência em serviços adaptado às EPSC's, conforme descrito no Quadro 4. É observado que de alguns itens extraiu-se mais de uma variável.

Quadro 4 – Variáveis analíticas encontradas na pesquisa.

SUBSISTEMA DO MODELO	ORIGEM DAS VARIÁVEIS	VARIÁVEIS ENCONTRADAS
Estratégia de Serviço	Pacote de serviços	Pacote de serviços
Estratégia de Serviço	Identificação de clientes	Conhecimento dos clientes
Estratégia de Serviço	Identificação de clientes	Meios de comunicação
Estratégia de Serviço	Identificação de clientes	Necessidades e expectativas
Estratégia de Serviço	Missão e Princípios	Missão
Estratégia de Serviço	Missão e Princípios	Princípios
Estratégia de Serviço	Posicionamento de mercado	Custo acessível
Estratégia de Serviço	Posicionamento de mercado	Serviço diferenciado
Estratégia de Serviço	Posicionamento de mercado	Serviço baseado no enfoque
Estratégia de Serviço	Segmentação de clientes	Segmentação de clientes
Conceito/Qualidade do Serviço	Conceito de serviço	Definição de serviço
Conceito/Qualidade do Serviço	Conceito de serviço	Importância em conhecer serviço
Conceito/Qualidade do Serviço	Conceito de serviço	Rotinas internas
Conceito/Qualidade do Serviço	Conceito de serviço	Disseminar o conceito de serviço
Conceito/Qualidade do Serviço	Oferta ampliada de serviço	Serviço central e acessório
Conceito/Qualidade do Serviço	Qualidade técnica x Qualidade funcional	Execução e resultado do serviço
Sistema de Prestação do Serviço	Execução do serviço	Fluxos dos serviços
Sistema de Prestação do Serviço	Execução do serviço	Departamentos
Sistema de Prestação do Serviço	Execução do serviço	Atribuições de funcionários e departamentos
Sistema de Prestação do Serviço	Padronização de processos	Manual de práticas internas
Sistema de Prestação do Serviço	Padronização de processos	Padronização dos fluxos dos serviços
Sistema de Prestação do Serviço	Recursos humanos	Nível técnico em contabilidade
Sistema de Prestação do Serviço	Recursos humanos	Eventos na área da contabilidade
Sistema de Prestação do Serviço	Recursos humanos	Eventos na área de serviços
Sistema de Prestação do Serviço	Recursos humanos	Capacitação de funcionários
Sistema de Prestação do Serviço	Recursos humanos	Orientação capacitação profissional
Avaliação da Qualidade do Serviço	Avaliação do serviço	Avaliação da qualidade do serviço
Avaliação da Qualidade do Serviço	Avaliação do serviço	Envolvimento de funcionários e clientes na avaliação dos resultados
Avaliação da Qualidade do Serviço	Avaliação do serviço	Avaliar resultados é a nível gerencial
Avaliação da Qualidade do Serviço	Ferramentas de avaliação	Indicadores de desempenho
Análise/Aperfeiçoamento	Percepção de resultados	Percepção de resultados
Análise/Aperfeiçoamento	Técnicas de recuperação	Ações nas falhas dos serviços
Análise/Aperfeiçoamento	Técnicas de recuperação	Procedimentos para recuperação de serviços
Análise/Aperfeiçoamento	Aperfeiçoar a qualidade	Aperfeiçoamento da qualidade do serviço

Fonte: Dados da pesquisa.



O instrumento de pesquisa utilizado para coleta dos dados foi um questionário estruturado composto por 34 assertivas. Para os gestores, 29 assertivas tinham caráter fechado, onde as respostas foram registradas numa escala Likert de 10 pontos, cuja variação se dava de zero (discordo totalmente) a dez (concordo totalmente), e 5 assertivas tinham caráter aberto (Q10, Q17, Q28, Q32 e Q34). As assertivas abertas estão indicadas pela letra 'A' (Apêndice B). Para funcionários e clientes todas as 34 assertivas tinham caráter fechado com a utilização da mesma escala dos gestores. Ao final de cada questionário havia um espaço para complementos, críticas e/ou sugestões referentes às assertivas apresentadas.

Para validação do questionário foi realizado um pré-teste com um grupo de 5 contadores, 1 gestor de uma EPSC e 1 cliente. Isso possibilitou realizar alguns ajustes no questionário da pesquisa. Para cada respondente (gestor, funcionário e cliente) havia um questionário específico. Os questionários encontram-se nos APÊNDICES B, C e D.

#### 4.4 PLANO DE COLETA DE DADOS

Os gestores, funcionários e clientes foram entrevistados nos meses de maio e junho de 2012. A aplicação do questionário com os gestores foi realizada nas EPSC's, pela pesquisadora, visto que existiam perguntas abertas. A aplicação do questionário com os funcionários foi realizada nas EPSC's e no SINDCONT/RN, pela pesquisadora, e também foram enviados por e-mail. A aplicação do questionário com os clientes foi realizada nas suas empresas, pela pesquisadora, e também foram enviados por e-mail. A caracterização da coleta de dados pode ser observada no Quadro 5.

Quadro 5 – Caracterização da coleta de dados.

<b>QUESTIONÁRIO</b>	<b>ENTREVISTADO</b>	<b>QUANTIDADE</b>	<b>FORMA DE APLICAÇÃO</b>
Apêndice B	Gestor	15	Pesquisadora
Apêndice C	Funcionário	47	Pesquisadora
Apêndice C	Funcionário	35	E-mail
Apêndice D	Cliente	10	Pesquisadora
Apêndice D	Cliente	32	E-mail

Fonte: Dados da pesquisa.

As coletas de dados pessoais, conduzidas pela pesquisadora, levaram em torno de 20 minutos, sendo que, em alguns casos, a coleta estendeu-se em até 2 horas, oportunidades que geraram informações complementares.

#### 4.5 TRATAMENTO DOS DADOS

Após a coleta dos dados, os resultados dos 139 questionários válidos foram tabulados em planilhas e analisados com o objetivo de conhecer as médias e desvios-padrões por empresa de contabilidade e também por respondente. As planilhas possibilitaram apresentar tabelas com a média geral de cada respondente por empresa. Nessa fase realizou-se análise quantitativa, sendo possível o confronto com os estudos dos conteúdos bibliográficos acerca do planejamento e gestão em serviços.

Foi realizada também uma análise qualitativa a partir das respostas das assertivas abertas direcionadas aos gestores, bem como das opiniões e outras contribuições dos demais respondentes. Além disso, foi possível, através do Teste-T, verificar se as percepções dos respondentes eram compatíveis entre si a respeito de cada variável extraída do modelo de referência em serviços adaptado às EPSC's.

Foi utilizado o Teste-T: (Duas amostras presumindo variâncias diferentes), por meio do uso do software MS-Excel 2003. Segundo Kazmier (2007), com 5% de nível de confiança, a hipótese nula é de que a diferença de médias é igual a zero e a hipótese alternativa é a de que a diferença de médias é diferente de zero:

$H_0: \mu_1 = \mu_2$  (médias iguais)

$H_a: \mu_1 \neq \mu_2$  (médias diferentes)

Dessa forma, procurou-se verificar os seguintes pontos:

- Se a percepção dos funcionários e clientes sobre a estratégia de serviço em EPSC's é compatível com a percepção dos gestores;
- Se o entendimento de serviço em EPSC's, pelos funcionários e clientes, é compatível com a orientação "repassada" pelos gestores;

- Se a percepção dos funcionários e clientes sobre o sistema de prestação do serviço em EPSC's é compatível com a percepção dos gestores;
- Se a percepção dos funcionários e clientes sobre a avaliação da qualidade do serviço em EPSC's é compatível com a percepção dos gestores;
- Se a percepção dos funcionários e clientes sobre a análise/ aperfeiçoamento da qualidade do serviço em EPSC's é compatível com a percepção dos gestores.

## 5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente, a análise dos resultados permitiu gerar tabelas com as informações relacionadas ao nível de concordância (médias) dos gestores, funcionários e clientes, sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis.

Assim, por exemplo, na Tabela 3, o valor 8,3 corresponde à média atribuída pelos gestores nas empresas pesquisadas para a assertiva 01. Na coluna respondente, o G corresponde ao gestor, o F ao funcionário e o C ao cliente. Todas as tabelas seguintes contemplam esse mesmo entendimento. No título das tabelas foram utilizados os itens de cada subsistema do modelo de referência.

Em seguida, foram apresentadas as opiniões e outras contribuições, obtidas junto aos respondentes da pesquisa. Os respondentes foram nomeados com letras e números: G1 (gestor nº 1), F1 (funcionário nº 1) e C1 (cliente nº 1), objetivando melhor identificar os comentários de cada um. Todos estes respondentes foram identificados na pesquisa para facilitar e contextualizar as análises, porém esta identificação não é apresentada, em função de confidencialidade.

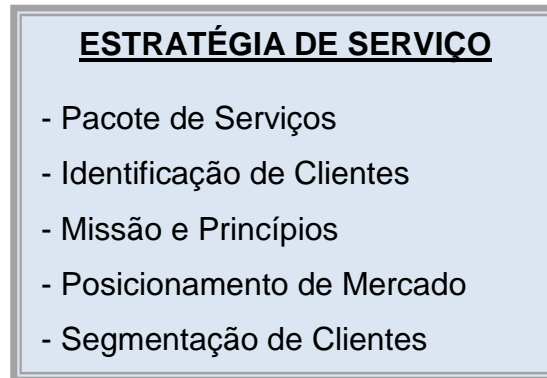
Na análise estatística foi realizado um teste de hipótese em consonância com o modelo de referência em serviços adaptado às EPCS's com o objetivo de verificar se as percepções dos respondentes (gestores, funcionários e clientes), nas empresas pesquisadas, eram compatíveis entre si.

### 5.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS POR SUBSISTEMA

#### 5.1.1 Subsistema estratégia de serviço

Nesta seção são apresentados e discutidos os resultados referentes ao subsistema Estratégia de Serviço, retirado da Figura 7, que pode ser visto em detalhe na Figura 8.

Figura 8 – Subsistema estratégia de serviço.



Fonte – Elaboração própria.

#### 5.1.1.1 Pacote de serviços

A Tabela 3 apresenta os resultados do item **pacote de serviços**, que faz parte do subsistema Estratégia de Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes conforme Tabela 4 e Tabela 5.

Tabela 3 – Pacote de serviços

<b>Questão</b>	<b>Variável</b>	<b>Afirmação</b>	<b>Respondente</b>	<b>Média</b>
Q1	Pacote de serviços	Os serviços ofertados pela empresa são definidos de forma precisa	G	8,3
			F	7,9
			C	8,1

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que gestores, funcionários e clientes percebem haver certa precisão quanto à definição dos serviços ofertados pelas empresas de contabilidade. Gestores e clientes citaram que os serviços ofertados pelas EPSC's estão elencados no contrato de prestação de serviços. Já os funcionários mencionaram que, ao ingressarem nessas empresas, os serviços ofertados são informados em manuais de práticas internas ou repassados informalmente pelos seus superiores. Isso corrobora a proposição de Lundberg (2009) que sugere ser necessário que a organização expresse suas atividades, divulgando-as aos interessados, a fim de que os clientes possam confiar na oferta da empresa.

Tabela 4 – Teste-t entre gestores e funcionários (Pacote de Serviços).

	Gestores	Funcionários
Média	8,333333333	7,87804878
Variância	1,095238095	3,021981331
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
Gl	30	
Stat t	1,373550809	
P(T<=t) uni-caudal	0,089879709	
t crítico uni-caudal	1,697260851	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,179759418</b>	
t crítico bi-caudal	2,042272449	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Teste-t entre gestores e clientes (Pacote de Serviços).

	Gestores	Clientes
Média	8,333333333	8,095238095
Variância	1,095238095	2,819976771
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	40	
Stat t	0,635977117	
P(T<=t) uni-caudal	0,264206834	
t crítico uni-caudal	1,683851014	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,528413668</b>	
t crítico bi-caudal	2,02107537	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,17) e (0,52) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'pacote de serviços', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito dos serviços ofertados pelas EPSC's. Esse resultado sugere que os serviços ofertados pelas EPSC's estejam discriminados em contrato de prestação de serviço, assim como em manuais de práticas internas e manter funcionários e clientes informados sempre que atualizações forem feitas.

### 5.1.1.2 Identificação de clientes

A Tabela 6 apresenta os resultados do item **identificação de clientes**, que faz parte do subsistema Estratégia de Serviço. Pelo Teste-t não se percebe diferença entre as médias dos respondentes, para cada variável, conforme Tabela 7, Tabela 8, Tabela 9, Tabela 10, Tabela 11 e Tabela 12.

Tabela 6 – Identificação de clientes.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q2	Conhecimento dos clientes	A empresa tem um bom conhecimento dos seus clientes	G	8,3
			F	8,0
			C	8,6
Q3	Meios de comunicação	Existem meios de comunicação para que os clientes cheguem até a empresa	G	8,3
			F	8,4
			C	8,1
Q4	Necessidades e expectativas	As necessidades e expectativas dos clientes são identificadas pela empresa	G	6,7
			F	7,5
			C	6,8

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que gestores, funcionários e clientes percebem que as EPSC's possuem um bom conhecimento dos seus clientes e que existem meios de comunicação para que os clientes cheguem até a empresa de contabilidade. Foram citados a propaganda boca-a-boca, sites e correio eletrônico. Entretanto, com relação à identificação das necessidades e expectativas dos clientes, a percepção foi um pouco mais baixa. O cliente C1 mencionou que “nós como clientes não sabemos se nossas necessidades são identificadas pelo escritório”.

Segundo Fleischman, Walker e Johnson (2010) a percepção sobre necessidades e expectativas pode ser melhorada se os profissionais da contabilidade investirem em treinamentos que os auxiliem a compreender as necessidades dos clientes. Grönroos (2009) afirma que a propaganda é um fator que influencia na expectativa que o cliente tem do serviço.

Tabela 7 – Teste-t entre gestores e funcionários (Conhecimento dos Clientes).

	Gestores	Funcionários
Média	8,266666667	8
Variância	1,638095238	2,419753086
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	22	
Stat t	0,715988727	
P(T<=t) uni-caudal	0,24076484	
t crítico uni-caudal	1,717144335	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,48152968</b>	
t crítico bi-caudal	2,073873058	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8 – Teste-t entre gestores e clientes (Conhecimento dos Clientes).

	Gestores	Clientes
Média	8,266666667	8,595238095
Variância	1,638095238	2,393147503
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	30	
Stat t	-0,805995303	
P(T<=t) uni-caudal	0,213294317	
t crítico uni-caudal	1,697260851	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,426588633</b>	
t crítico bi-caudal	2,042272449	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,48) e (0,42) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'conhecimento dos clientes', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da identificação dos clientes nas EPSC's.



Tabela 9 – Teste-t entre gestores e funcionários (Meios de Comunicação).

	Gestores	Funcionários
Média	8,333333333	8,402439024
Variância	2,238095238	2,440981632
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	-0,163349698	
P(T<=t) uni-caudal	0,435941228	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,871882456</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 10 – Teste-t entre gestores e clientes (Meios de Comunicação).

	Gestores	Clientes
Média	8,333333333	8,142857143
Variância	2,238095238	7,540069686
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	45	
Stat t	0,33221545	
P(T<=t) uni-caudal	0,370634565	
t crítico uni-caudal	1,679427393	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,74126913</b>	
t crítico bi-caudal	2,014103359	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,87) e (0,74) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'meios de comunicação', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito dos meios de comunicação disponibilizados nas EPSC's. Esse resultado sugere que as EPSC's continuem investindo em meios de comunicação para captar novos clientes e que por meio desses canais, os clientes atuais possam dirimir suas dúvidas.

Tabela 11 – Teste-t entre gestores e funcionários (Necessidades e Expectativas).

	Gestores	Funcionários
Média	6,666666667	7,463414634
Variância	4,80952381	2,745558567
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	17	
Stat t	-1,33889761	
P(T<=t) uni-caudal	0,099116898	
t crítico uni-caudal	1,739606716	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,198233797</b>	
t crítico bi-caudal	2,109815559	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 12 – Teste-t entre gestores e clientes (Necessidades e Expectativas).

	Gestores	Clientes
Média	6,666666667	6,833333333
Variância	4,80952381	6,678861789
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	29	
Stat t	-0,240649	
P(T<=t) uni-caudal	0,405760179	
t crítico uni-caudal	1,699126996	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,811520358</b>	
t crítico bi-caudal	2,045229611	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,19) e (0,81) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'necessidades e expectativas', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da identificação das necessidades e expectativas dos clientes nas EPSC's. Essa objeção pode ser melhorada se os gestores investirem em treinamentos para seus colaboradores, com o objetivo de compreender as necessidades dos clientes.

### 5.1.1.3 Missão e princípios

A Tabela 13 apresenta os resultados do item **missão e princípios**, que faz parte do subsistema Estratégia de Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes, para cada variável, conforme Tabela 14, Tabela 15, Tabela 16 e Tabela 17.

Tabela 13 – Missão e princípios.

Questão	Variável	Afirmiação	Respondente	Média
Q5	Missão	A empresa possui declaração formalizada de sua Missão	G	6,2
			F	5,7
			C	3,9
Q6	Princípios	A empresa possui declaração formalizada de seus Princípios	G	6,3
			F	5,6
			C	4,2

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que, no geral, as EPSC's não possuem ou não há uma formalização da missão e dos princípios, porém há um conhecimento de suas definições por parte dos gestores. Da mesma forma que no pacote de serviços, os funcionários mencionaram que ao ingressarem nessas empresas, a missão e os princípios são informados em manuais de práticas internas ou são repassados informalmente pelos seus superiores.

Com relação aos clientes, mais de 50% deles desconhecem que a empresa de contabilidade possua missão e princípios. O cliente C1 afirmou que “não conhecemos se o escritório de contabilidade possui missão e princípios”. Nesse contexto, observa-se uma oportunidade para as empresas de contabilidade investir nessa visão de longo alcance, pois segundo Harrington (1993), a realização da missão organizacional, assim como dos princípios contribuem para o aperfeiçoamento da qualidade do serviço em uma organização.

Esse entendimento já é praticado em uma das EPSC's pesquisadas. O funcionário F1 disse que a empresa onde ele trabalha “tem um diferencial no mercado por ter uma missão estruturada que é ser uma empresa facilitadora de decisões empresariais, surpreendendo os clientes e superando as expectativas, com

eficiência financeira e valorizando os seres humanos e tem como visão ser uma empresa sem fronteiras de mercado e serviços, onde incentiva os funcionários diariamente ao crescimento profissional, com a preocupação de capacitar cada um”.

Tabela 14 – Teste-t entre gestores e funcionários (Missão).

	Gestores	Funcionários
Média	6,2	5,707317073
Variância	14,17142857	12,40710629
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	19	
Stat t	0,47059656	
P(T<=t) uni-caudal	0,32164312	
t crítico uni-caudal	1,729132792	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,64328624</b>	
t crítico bi-caudal	2,09302405	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 15 – Teste-t entre gestores e clientes (Missão).

	Gestores	Clientes
Média	6,2	3,880952381
Variância	14,17142857	15,71718931
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	26	
Stat t	2,01925165	
P(T<=t) uni-caudal	0,026940949	
t crítico uni-caudal	1,705617901	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,053881898</b>	
t crítico bi-caudal	2,055529418	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,64) e (0,0538) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável ‘missão’, do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os

respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da formalização da missão nas EPSC's. A missão pode ser formalizada com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da qualidade do serviço.

Tabela 16 – Teste-t entre gestores e funcionários (Princípios).

	Gestores	Funcionários
Média	6,266666667	5,646341463
Variância	14,4952381	12,10794941
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	19	
Stat t	0,587726729	
P(T<=t) uni-caudal	0,281818207	
t crítico uni-caudal	1,729132792	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,563636414</b>	
t crítico bi-caudal	2,09302405	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 17 – Teste-t entre gestores e clientes (Princípios).

	Gestores	Clientes
Média	6,266666667	4,166666667
Variância	14,4952381	16,6300813
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	26	
Stat t	1,799212066	
P(T<=t) uni-caudal	0,041801647	
t crítico uni-caudal	1,705617901	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,083603294</b>	
t crítico bi-caudal	2,055529418	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,56) e (0,08) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula deverá não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'princípios', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os

respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da formalização dos princípios nas EPSC's. Os princípios podem ser formalizados com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da qualidade do serviço.

#### 5.1.1.4 Posicionamento de mercado

A Tabela 18 apresenta os resultados do item **posicionamento de mercado**, que faz parte do subsistema Estratégia de Serviço. Com relação à variável 'custo acessível' observa-se uma diferença entre a percepção dos gestores e clientes, conforme Tabela 20. A variável 'serviço baseado no enfoque', apresenta diferença entre a percepção de gestores e funcionários, conforme Tabela 23.

Tabela 18 – Posicionamento de mercado

Questão	Variável	Afirmção	Respondente	Média
Q7	Custo acessível	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço a um custo acessível	G	5,1
			F	5,8
			C	7,9
Q8	Serviço diferenciado	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço diferenciado	G	7,6
			F	8,4
			C	7,0
Q9	Serviço baseado no enfoque	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço baseado no enfoque	G	4,7
			F	2,2
			C	5,7

Fonte: Dados da pesquisa.

No conjunto das 13 empresas pesquisadas apenas uma executa serviços para um segmento específico, que é o da construção civil. Para os gestores e funcionários as EPSC's executam um serviço diferenciado, ou seja, além do contratado a empresa oferece algo mais ao seu cliente. Os gestores enfatizaram que normalmente não cobram valores abaixo do mercado, visto que a qualidade do serviço vem em primeiro plano. Por outro lado, os clientes entendem que as empresas de contabilidade executam serviços a custos acessíveis, o que pode dificultar o atendimento das suas necessidades. Embora as empresas possam entender que reduzir custos é sinônimo de satisfação do cliente, este procedimento

deve ser feito com cautela, pois conforme sugerido por Machado (2007) uma das formas de melhorar a gestão nas empresas de contabilidade é reduzir custos sem, contudo afetar a execução e qualidade do serviço.

Tabela 19 – Teste-t entre gestores e funcionários (Custo Acessível).

	Gestores	Funcionários
Média	5,066666667	5,829268293
Variância	9,923809524	11,03221921
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	-0,854686158	
P(T<=t) uni-caudal	0,20142363	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,40284726</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 20 – Teste-t entre gestores e clientes (Custo Acessível).

	Gestores	Clientes
Média	5,066666667	7,904761905
Variância	9,923809524	3,941927991
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	18	
Stat t	-3,265323335	
P(T<=t) uni-caudal	0,002148901	
t crítico uni-caudal	1,734063592	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,004297801</b>	
t crítico bi-caudal	2,100922037	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,40), na percepção de gestores e funcionários, é maior que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa. Entretanto, quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,0042) é menor que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e clientes a respeito da variável 'custo acessível' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito do custo acessível nas EPSC's.

Tabela 21 – Teste-t entre gestores e funcionários (Serviço Diferenciado).

	Gestores	Funcionários
Média	7,6	8,365853659
Variância	5,685714286	2,605239386
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	16	
Stat t	-1,194869898	
P(T<=t) uni-caudal	0,12477487	
t crítico uni-caudal	1,745883669	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,24954974</b>	
t crítico bi-caudal	2,119905285	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 22 – Teste-t entre gestores e clientes (Serviço Diferenciado).

	Gestores	Clientes
Média	7,6	7,023809524
Variância	5,685714286	6,901858304
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	27	
Stat t	0,781655195	
P(T<=t) uni-caudal	0,220609067	
t crítico uni-caudal	1,703288423	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,441218134</b>	
t crítico bi-caudal	2,051830493	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,24) e (0,44) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'serviço



diferenciado', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito do serviço diferenciado nas EPSC's.

Tabela 23 – Teste-t entre gestores e funcionários (Serviço Baseado no Enfoque).

	Gestores	Funcionários
Média	4,733333333	2,170731707
Variância	16,63809524	6,637157483
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	16	
Stat t	2,348987689	
P(T<=t) uni-caudal	0,015999878	
t crítico uni-caudal	1,745883669	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,031999755</b>	
t crítico bi-caudal	2,119905285	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 24 – Teste-t entre gestores e clientes (Serviço Baseado no Enfoque).

	Gestores	Clientes
Média	4,733333333	5,666666667
Variância	16,63809524	9,983739837
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	-0,80420501	
P(T<=t) uni-caudal	0,215367295	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,43073459</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,03), na percepção de gestores e funcionários, é menor que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa. Quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,43) é maior que o nível de significância 0,05, assim, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e funcionários a respeito da variável 'serviço baseado no enfoque' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito do serviço baseado no enfoque nas EPSC's.

#### 5.1.1.5 Segmentação de clientes

A Tabela 25 apresenta os resultados do item **segmentação de clientes**, que faz parte do subsistema Estratégia de Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes conforme Tabela 26 e Tabela 27.

Tabela 25 – Segmentação de clientes

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q10	Segmentação de clientes	Os clientes dessa empresa são segmentados	G	4,5
			F	4,3
			C	6,1

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que existe algum tipo de segmentação dos clientes nas empresas de contabilidade. Os respondentes citaram que essa segmentação é feita da seguinte forma: a) separados por atividades (comércio, indústria, serviço); b) separados por formas de tributação (lucro real, lucro presumido, SIMPLES Nacional); ou c) são separados por práticas internas não ligadas a questões técnicas, ou seja, uma classificação interna específica adotada pela empresa. Mesmo com essas formas de segregação o cliente C2 informou que “não temos conhecimento desse tipo de segregação, uma vez que falta comunicação por parte da empresa de contabilidade”.

Uma prática que poderia ser utilizada pelas EPSC's, conforme sugerido por Parasuraman, Zeithaml e Berry (2006), seria explorar a utilidade da segmentação dos clientes com base em suas expectativas quanto à qualidade de serviço.

Tabela 26 – Teste-t entre gestores e funcionários (Segmentação de Clientes).

	Gestores	Funcionários
Média	4,466666667	4,329268293
Variância	19,6952381	13,21123156
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	18	
Stat t	0,113165469	
P(T<=t) uni-caudal	0,455575981	
t crítico uni-caudal	1,734063592	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,911151961</b>	
t crítico bi-caudal	2,100922037	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 27 – Teste-t entre gestores e clientes (Segmentação de Clientes).

	Gestores	Clientes
Média	4,466666667	6,071428571
Variância	19,6952381	10,40940767
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	-1,28448425	
P(T<=t) uni-caudal	0,106826027	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,213652054</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,91) e (0,21) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'segmentação de clientes', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da segmentação de clientes nas EPSC's. Essa segmentação pode ser utilizada a favor da expectativa do cliente com relação à qualidade do serviço.

### 5.1.2 Subsistema conceito/qualidade do serviço

Nesta seção são apresentados e discutidos os resultados referentes ao subsistema Conceito/Qualidade do Serviço, retirado da Figura 7, que pode ser visto em detalhe na Figura 9.

Figura 9 – Subsistema conceito/qualidade do serviço.



Fonte – Elaboração própria.

#### 5.1.2.1 Conceito de serviço

A Tabela 28 apresenta os resultados do item **conceito de serviço**, que faz parte do subsistema Conceito/Qualidade do Serviço. Nota-se diferença entre as médias dos respondentes para a variável 'Definição de Serviço', conforme Tabela 29 e Tabela 30. Para a variável 'Importância em Conhecer Serviço' houve diferença entre as médias dos gestores e funcionários, conforme Tabela 31. Para a variável 'Disseminar o Conceito de Serviço' houve diferença entre as médias dos gestores e funcionários, conforme Tabela 35.

Tabela 28 – Conceito de serviço.

Questão	Variável	Afirmção	Respondente	Média
Q11	Definição de serviço	A definição de 'serviço' é clara nessa empresa	G	8,7
			F	7,8
			C	7,6
Q12	Importância em conhecer serviço	É importante a empresa conhecer o conceito de 'serviço'	G	9,5
			F	8,8
			C	8,8
Q13	Rotinas internas	Conhecer a definição de 'serviço' ajudará nas rotinas internas da empresa	G	9,3
			F	8,8
			C	9,0
Q14	Disseminar o conceito de serviço	É importante a empresa disseminar o conceito de 'serviço' para seus funcionários e clientes	G	9,4
			F	8,8
			C	8,9

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que gestores, funcionários e clientes percebem que há certa clareza na definição de serviço nas EPSC's e que é importante estas empresas conhecerem e disseminarem o conceito de serviço para colaboradores e clientes. Apesar de ter sido um resultado positivo, funcionários mencionaram que o conceito de serviço só é repassado quando eles são admitidos por essas empresas. Embora a média 8,8 aparente ser considerada boa na questão Q14, quanto à percepção do funcionário, poderia ser melhor, pois Grönroos (2009) afirma que a compreensão de serviço se dá por ações contínuas. Disseminar a informação assegura a empresa de contabilidade uma gestão de qualidade (MACHADO, 2007).

Tabela 29 – Teste-t entre gestores e funcionários (Definição de Serviço).

	Gestores	Funcionários
Média	8,733333333	7,829268293
Variância	1,495238095	2,982836495
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	25	
Stat t	2,450962608	
P(T<=t) uni-caudal	0,010792323	
t crítico uni-caudal	1,708140745	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,021584647</b>	
t crítico bi-caudal	2,059538536	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 30 – Teste-t entre gestores e clientes (Definição de Serviço).

	Gestores	Clientes
Média	8,733333333	7,642857143
Variância	1,495238095	4,235191638
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	42	
Stat t	2,435212519	
P(T<=t) uni-caudal	0,00960478	
t crítico uni-caudal	1,681952358	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,01920956</b>	
t crítico bi-caudal	2,018081679	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,02) e (0,01), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'definição de serviço' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da definição de serviço nas EPSC's.

Tabela 31 – Teste-t entre gestores e funcionários (Importância em Conhecer Serviço).

	Gestores	Funcionários
Média	9,466666667	8,756097561
Variância	0,695238095	2,161999398
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	33	
Stat t	2,635082154	
P(T<=t) uni-caudal	0,006356814	
t crítico uni-caudal	1,692360258	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,012713629</b>	
t crítico bi-caudal	2,034515287	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 32 – Teste-t entre gestores e clientes (Importância em Conhecer Serviço).

	Gestores	Clientes
Média	9,466666667	8,833333333
Variância	0,695238095	2,971544715
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	50	
Stat t	1,850774027	
P(T<=t) uni-caudal	0,035056989	
t crítico uni-caudal	1,675905026	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,070113978</b>	
t crítico bi-caudal	2,008559072	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,01), na percepção de gestores e funcionários, é menor que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa. Quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,07) é maior que o nível de significância 0,05, assim, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e funcionários a respeito da variável 'importância em conhecer serviço' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da importância em conhecer serviço nas EPSC's.

Tabela 33 – Teste-t entre gestores e funcionários (Rotinas Internas).

	Gestores	Funcionários
Média	9,266666667	8,817073171
Variância	0,780952381	1,459951822
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	25	
Stat t	1,700910804	
P(T<=t) uni-caudal	0,050683874	
t crítico uni-caudal	1,708140745	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,101367747</b>	
t crítico bi-caudal	2,059538536	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 34 – Teste-t entre gestores e clientes (Rotinas Internas).

	Gestores	Clientes
Média	9,266666667	9,023809524
Variância	0,780952381	0,99941928
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	28	
Stat t	0,881752669	
P(T<=t) uni-caudal	0,192708788	
t crítico uni-caudal	1,701130908	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,385417576</b>	
t crítico bi-caudal	2,048407115	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,10) e (0,38) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'rotinas internas', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito das rotinas internas nas EPSC's.

Tabela 35 – Teste-t entre gestores e funcionários (Disseminar o Conceito de Serviço).

	Gestores	Funcionários
Média	9,4	8,829268293
Variância	0,685714286	1,476663656
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	26	
Stat t	2,260924239	
P(T<=t) uni-caudal	0,016181037	
t crítico uni-caudal	1,705617901	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,032362074</b>	
t crítico bi-caudal	2,055529418	

Fonte: Dados da pesquisa.



Tabela 36 – Teste-t entre gestores e clientes (Disseminar o Conceito de Serviço).

	Gestores	Clientes
Média	9,4	8,857142857
Variância	0,685714286	1,198606272
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	33	
Stat t	1,992186202	
P(T<=t) uni-caudal	0,027338678	
t crítico uni-caudal	1,692360258	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,054677356</b>	
t crítico bi-caudal	2,034515287	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,03), na percepção de gestores e funcionários, é menor que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa. Quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,05) é igual ao nível de significância 0,05, assim, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e funcionários a respeito da variável 'disseminar o conceito de serviço' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da disseminação do conceito de serviço nas EPSC's. Isto sugere que a propagação do conceito de serviço seja feita de forma continuada, uma vez que difundir a informação pode oferecer as EPSC's uma gestão de qualidade.

#### 5.1.2.2 Oferta ampliada de serviço

A Tabela 37 apresenta os resultados do item **oferta ampliada de serviço**, que faz parte do subsistema Conceito/Qualidade do Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes conforme Tabela 38 e Tabela 39.

Tabela 37 – Oferta ampliada de serviço

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q15	Serviço central e acessório	Essa empresa adota algum tipo de distinção com relação aos serviços prestados, ou seja, serviço central (principal) e serviços acessórios	G	6,9
			F	6,6
			C	6,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que as EPSC's adotam algum tipo de distinção com relação aos serviços prestados, ou seja, serviço central (principal) e serviços acessórios. Apenas duas empresas citaram que essa distinção consta no contrato de prestação de serviços e no manual de práticas internas. Embora algumas das empresas pesquisadas possam entender que essa segregação não seja importante, Urdan (1993) considera o serviço central a razão básica para uma empresa estar no mercado.

Tabela 38 – Teste-t entre gestores e funcionários (Serviço Central e Acessório).

	Gestores	Funcionários
Média	6,866666667	6,597560976
Variância	9,266666667	6,959500151
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	18	
Stat t	0,321035782	
P(T<=t) uni-caudal	0,375940396	
t crítico uni-caudal	1,734063592	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,751880792</b>	
t crítico bi-caudal	2,100922037	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 39 – Teste-t entre gestores e clientes (Serviço Central e Acessório).

	Gestores	Clientes
Média	6,866666667	6,666666667
Variância	9,266666667	10,1300813
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	26	
Stat t	0,215794787	
P(T<=t) uni-caudal	0,415415855	
t crítico uni-caudal	1,705617901	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,83083171</b>	
t crítico bi-caudal	2,055529418	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,75) e (0,83) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'serviço central e acessório', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da segregação entre serviço central e acessório nas EPSC's.

### 5.1.2.3 Qualidade técnica x qualidade funcional

A Tabela 40 apresenta os resultados do item **qualidade técnica x qualidade funcional**, que faz parte do subsistema Conceito/Qualidade do Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes conforme Tabela 41 e Tabela 42.

Tabela 40 – Qualidade técnica x qualidade funcional.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q16	Execução e resultado do serviço	A empresa consegue identificar se a qualidade técnica (resultado do serviço) é separada da qualidade funcional (execução do serviço)	G	6,8
			F	6,7
			C	6,6

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que gestores, funcionários e clientes entendem que as EPSC's têm dificuldade em identificar se a execução de um serviço é separada do seu resultado. Funcionários citaram que pelo fato de haver um acúmulo de atividades, em departamentos distintos, fica difícil proceder com essa identificação. Esse resultado opõe-se a opinião de Zeithaml e Bitner (2003), onde eles afirmam que o resultado do serviço é consumido no ato da sua execução. Esse entendimento pode não ser aplicado às empresas de contabilidade, pelo fato de geralmente os resultados estarem atrelados a prazos previstos nas legislações (ISMAIL e KING, 2006). Dessa forma, os resultados são percebidos após o serviço ser executado.

Tabela 41 – Teste-t entre gestores e funcionários (Execução e Resultado do Serviço).

	Gestores	Funcionários
Média	6,8	6,695121951
Variância	5,885714286	5,054049985
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	19	
Stat t	0,155650012	
P(T<=t) uni-caudal	0,438975337	
t crítico uni-caudal	1,729132792	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,877950673</b>	
t crítico bi-caudal	2,09302405	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 42 – Teste-t entre gestores e clientes (Execução e Resultado do Serviço).

	Gestores	Clientes
Média	6,8	6,571428571
Variância	5,885714286	10,34843206
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	33	
Stat t	0,285988745	
P(T<=t) uni-caudal	0,388337201	
t crítico uni-caudal	1,692360258	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,776674402</b>	
t crítico bi-caudal	2,034515287	

Fonte: Dados da pesquisa.

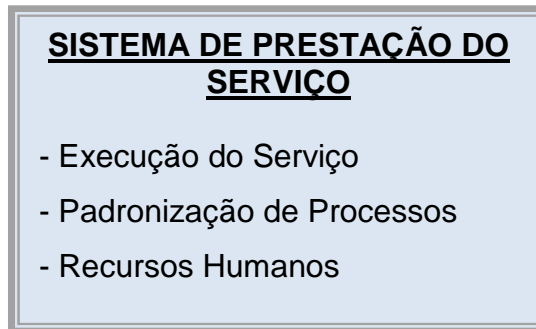
Como os valores encontrados (0,87) e (0,77) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'execução e resultado do serviço', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da execução e resultado do serviço nas EPSC's.

### 5.1.3 Subsistema sistema de prestação do serviço

Nesta seção são apresentados e discutidos os resultados referentes ao subsistema Sistema de Prestação do Serviço, retirado da Figura 7, que pode ser visto em detalhe na Figura 10.

Figura 10 – Subsistema sistema de prestação do serviço.



Fonte – Elaboração própria.

#### 5.1.3.1 Execução do serviço

A Tabela 43 apresenta os resultados do item **execução do serviço**, que faz parte do subsistema Sistema de Prestação do Serviço. Nota-se diferença entre as médias dos gestores, funcionários e clientes com relação à variável 'atribuições de funcionários e departamentos' conforme Tabela 48 e Tabela 49.

Tabela 43 – Execução do serviço.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q18	Fluxos dos serviços	Os fluxos dos serviços (processos) são claramente definidos na empresa	G	7,2
			F	7,8
			C	7,3
Q19	Departamentos	Os departamentos (setores) possuem relação com a execução dos serviços	G	8,4
			F	8,2
			C	8,0
Q20	Atribuições de funcionários e departamentos	As atribuições dos funcionários e departamentos (setores) estão claramente definidas	G	8,5
			F	7,7
			C	6,6

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que gestores, funcionários e clientes consideram que há certa clareza na definição dos fluxos dos serviços nas EPSC's; que os departamentos possuem relação com a execução dos serviços e que as atribuições dos funcionários e departamentos estão definidas. Porém, funcionários citaram que existe acúmulo de atribuições; que exercem funções não adequadas ao perfil e há uma grande rotatividade de pessoas, gerando atrasos na finalização das atividades e acúmulo de serviços. Esse problema pode ser evitado pelo uso do Balanced Scorecard (BSC), visto que é uma ferramenta onde a empresa consegue ter uma visão de como as atribuições dos funcionários estão correlacionadas às diretrizes da empresa, possibilitando que eles executem suas atribuições de maneira homogênea com os objetivos da organização (KAPLAN e NORTON, 2000).

Tabela 44 – Teste-t entre gestores e funcionários (Fluxos dos Serviços).

	Gestores	Funcionários
Média	7,2	7,768292683
Variância	4,028571429	3,143179765
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	18	
Stat t	-1,025820977	
P(T<=t) uni-caudal	0,15928254	
t crítico uni-caudal	1,734063592	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,31856508</b>	
t crítico bi-caudal	2,100922037	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 45 – Teste-t entre gestores e clientes (Fluxos dos Serviços).

	Gestores	Clientes
Média	7,2	7,30952381
Variância	4,028571429	3,389663182
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	23	
Stat t	-0,185320351	
P(T<=t) uni-caudal	0,427301164	
t crítico uni-caudal	1,713871517	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,854602327</b>	
t crítico bi-caudal	2,068657599	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,31) e (0,85) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'fluxos dos serviços', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito dos fluxos dos serviços nas EPSC's.

Tabela 46 – Teste-t entre gestores e funcionários (Departamentos).

	Gestores	Funcionários
Média	8,4	8,231707317
Variância	1,828571429	3,661698284
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	26	
Stat t	0,41236365	
P(T<=t) uni-caudal	0,341726656	
t crítico uni-caudal	1,705617901	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,683453313</b>	
t crítico bi-caudal	2,055529418	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 47 – Teste-t entre gestores e clientes (Departamentos).

	Gestores	Clientes
Média	8,4	8,023809524
Variância	1,828571429	2,804297329
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	30	
Stat t	0,866068136	
P(T<=t) uni-caudal	0,196663315	
t crítico uni-caudal	1,697260851	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,39332663</b>	
t crítico bi-caudal	2,042272449	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,68) e (0,39) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'departamentos', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito dos departamentos nas EPSC's.

Tabela 48 – Teste-t entre gestores e funcionários (Atribuições de Funcionários e Departamentos).

	Gestores	Funcionários
Média	8,466666667	7,695121951
Variância	0,695238095	3,325654923
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	43	
Stat t	2,61719623	
P(T<=t) uni-caudal	0,006093759	
t crítico uni-caudal	1,681070704	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,012187519</b>	
t crítico bi-caudal	2,016692173	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 49 – Teste-t entre gestores e clientes (Atribuições de Funcionários e Departamentos).

	Gestores	Clientes
Média	8,466666667	6,595238095
Variância	0,695238095	6,344367015
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	55	
Stat t	4,212050419	
P(T<=t) uni-caudal	4,73172E-05	
t crítico uni-caudal	1,673033966	
P(T<=t) bi-caudal	<b>9,46344E-05</b>	
t crítico bi-caudal	2,004044769	

Fonte: Dados da pesquisa.



Como os valores encontrados (0,01) e (0,000094), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável ‘atribuições de funcionários e departamentos’ para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito das atribuições dos funcionários e departamentos nas EPSC's. Essas atribuições podem ser mais bem trabalhadas pela utilização do BSC, pois essa ferramenta auxilia na condução homogênea das atividades.

### 5.1.3.2 Padronização de processos

A Tabela 50 apresenta os resultados do item **padronização de processos**, que faz parte do subsistema Sistema de Prestação do Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes conforme Tabela 51, Tabela 52, Tabela 53 e Tabela 54.

Tabela 50 – Padronização de processos.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q21	Manual de práticas internas	Na empresa existe manual de práticas internas a ser seguido pelos funcionários	G	5,6
			F	4,5
			C	3,7
Q22	Padronização dos fluxos dos serviços	A padronização dos fluxos dos serviços (processos) facilita o desempenho dos funcionários	G	8,9
			F	8,2
			C	8,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Metade das empresas pesquisadas não possui manual de práticas internas a ser repassado aos funcionários e clientes. Esse resultado possui respaldo na afirmação do cliente C3, onde ele informou que “não sabemos se no escritório de contabilidade existe manual de práticas internas (seria muito interessante)”.

Apesar de alguns funcionários citarem que a padronização dos serviços pode dificultar o seu desempenho, o gestor G1 e o funcionário F2 citaram que há empresas que se preocupam com a tempestividade dos trabalhos executados e está buscando aperfeiçoamento com relação à utilização de novas tecnologias para que as rotinas internas sejam desempenhadas corretamente. Assim, estão investindo na Tecnologia da Informação, com o objetivo de criar ferramentas que auxiliem na execução dos processos. Isso corrobora com o entendimento de Blount (2011), pois o contato direto do funcionário com o cliente nas empresas prestadoras de serviços, utilizando a tecnologia da informação, pode gerar estabilidade na empresa detentora do serviço e fidelidade por parte do seu cliente.

Tabela 51 – Teste-t entre gestores e funcionários (Manual de Práticas Internas).

	Gestores	Funcionários
Média	5,6	4,451219512
Variância	11,4	11,46055405
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	1,211080525	
P(T<=t) uni-caudal	0,119990708	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,239981416</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 52 – Teste-t entre gestores e clientes (Manual de Práticas Internas).

	Gestores	Clientes
Média	5,6	3,714285714
Variância	11,4	10,94076655
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	24	
Stat t	1,866682987	
P(T<=t) uni-caudal	0,037105185	
t crítico uni-caudal	1,710882067	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,07421037</b>	
t crítico bi-caudal	2,063898547	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,23) e (0,07) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula deverá não ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'manual de práticas internas', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito do manual de práticas internas nas EPSC's. A adoção de um manual de práticas internas pode melhorar a comunicação dentro e fora das empresas pesquisadas.

Tabela 53 – Teste-t entre gestores e funcionários (Padronização dos Fluxos dos Serviços).

	Gestores	Funcionários
Média	8,933333333	8,243902439
Variância	1,923809524	2,532369768
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	21	
Stat t	1,728246968	
P(T<=t) uni-caudal	0,049310821	
t crítico uni-caudal	1,720742871	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,098621642</b>	
t crítico bi-caudal	2,079613837	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 54 – Teste-t entre gestores e clientes (Padronização dos Fluxos dos Serviços).

	Gestores	Clientes
Média	8,933333333	8,047619048
Variância	1,923809524	6,826945412
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	46	
Stat t	1,642465416	
P(T<=t) uni-caudal	0,053656629	
t crítico uni-caudal	1,678660414	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,107313258</b>	
t crítico bi-caudal	2,012895567	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,09) e (0,10) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'padronização dos fluxos dos serviços', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da padronização dos fluxos dos serviços nas EPSC's. O resultado sugere que a utilização da tecnologia da informação pode trazer uma segurança para a empresa e fidelidade por parte do cliente.

#### 5.1.3.3 Recursos humanos

A Tabela 55 apresenta os resultados do item **recursos humanos**, que faz parte do subsistema Sistema de Prestação do Serviço. Nota-se diferença entre as médias dos gestores, funcionários e clientes com relação à variável 'nível técnico em contabilidade' conforme Tabela 56 e Tabela 57. Existe uma diferença entre as médias dos gestores e clientes para a variável 'eventos na área da contabilidade, conforme Tabela 59. Nota-se diferença entre as médias dos gestores, funcionários e clientes com relação à variável 'eventos na área de serviços' conforme Tabela 60 e Tabela 61. Nota-se também diferença entre as médias dos gestores, funcionários e clientes com relação à variável 'capacitação de funcionários' conforme Tabela 62 e Tabela 63. Existe uma diferença entre as médias dos gestores, funcionários e clientes com relação à variável 'orientação capacitação profissional' conforme Tabela 64 e Tabela 65.

Tabela 55 – Recursos humanos.

Questão	Variável	Afirmção	Respondente	Média
Q23	Nível técnico em contabilidade	Os funcionários da empresa possuem, no mínimo, nível técnico em contabilidade	G	9,1
			F	7,9
			C	7,9
Q24	Eventos na área da contabilidade	A empresa costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área da contabilidade	G	9,0
			F	8,1
			C	6,1
Q25	Eventos na área de serviços	A empresa costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área de serviços	G	7,3
			F	3,0
			C	4,8
Q26	Capacitação de funcionários	A empresa capacita seus funcionários	G	8,9
			F	7,9
			C	6,4
Q27	Orientação capacitação profissional	A empresa orienta seus funcionários acerca da importância da capacitação profissional	G	9,1
			F	8,0
			C	6,6

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que os funcionários das EPSC's possuem no mínimo nível técnico em contabilidade, embora o cliente C1 afirmou que “não conhecemos as qualificações da equipe que executam nossos serviços”. Entretanto, Oliveira (2009) constatou que não há uma diferença significativa entre contador e técnico em contabilidade no desempenho das atividades. Embora essa diferença seja pouco significativa, quando a empresa de contabilidade oferece um serviço mais a nível gerencial, o nível de escolaridade contribui para um serviço mais qualificado, o que comprova a importância da educação continuada (OLIVEIRA, 2009).

Os resultados sugerem que os funcionários são incentivados a participarem de eventos na área da contabilidade. Já os eventos na área de serviços recebem a participação dos gestores (gerentes, supervisores e coordenadores) das EPSC's. Apesar dessa participação está voltada mais a nível gerencial, Machado (2007) afirma que áreas correlatas à contabilidade auxiliam no gerenciamento da qualidade dos serviços contábeis, desde que as informações sejam disseminadas a equipe. O funcionário F3 citou que “não há interesse que nós participemos de eventos na área de serviços (seria interessante conhecer sobre planejamento estratégico)”.

Os resultados sugerem que as EPSC's orientam e capacitam seus funcionários, mas foi mencionado que ainda existem colaboradores não qualificados, o que acaba desencadeando problemas internos. Isso corrobora com o entendimento de Fleischman, Walker e Johnson (2010) que para melhor

compreender as necessidades dos clientes, o profissional contábil necessitada de treinamentos a fim de desempenharem um trabalho com eficácia.

Tabela 56 – Teste-t entre gestores e funcionários (Nível Técnico em Contabilidade).

	Gestores	Funcionários
Média	9,066666667	7,914634146
Variância	1,495238095	6,301264679
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	40	
Stat t	2,741945918	
P(T<=t) uni-caudal	0,004545013	
t crítico uni-caudal	1,683851014	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,009090026</b>	
t crítico bi-caudal	2,02107537	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 57 – Teste-t entre gestores e clientes (Nível Técnico em Contabilidade).

	Gestores	Clientes
Média	9,066666667	7,857142857
Variância	1,495238095	9,101045296
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	54	
Stat t	2,150373822	
P(T<=t) uni-caudal	0,018010207	
t crítico uni-caudal	1,673564907	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,036020415</b>	
t crítico bi-caudal	2,004879275	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,0090) e (0,03), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'nível técnico em contabilidade' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito do nível técnico em contabilidade dos funcionários nas EPSC's. Esse resultado confirma a importância da educação continuada.

Tabela 58 – Teste-t entre gestores e funcionários (Eventos na Área da Contabilidade).

	Gestores	Funcionários
Média	9	8,146341463
Variância	2	4,916591388
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	28	
Stat t	1,94167935	
P(T<=t) uni-caudal	0,031149778	
t crítico uni-caudal	1,701130908	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,062299556</b>	
t crítico bi-caudal	2,048407115	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 59 – Teste-t entre gestores e clientes (Eventos na Área da Contabilidade).

	Gestores	Clientes
Média	9	6,119047619
Variância	2	8,741579559
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	50	
Stat t	4,930173828	
P(T<=t) uni-caudal	4,72799E-06	
t crítico uni-caudal	1,675905026	
P(T<=t) bi-caudal	<b>9,46E-06</b>	
t crítico bi-caudal	2,008559072	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,06), na percepção de gestores e funcionários, é maior que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa. Quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,000094) é menor que o nível de significância 0,05, assim, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e clientes a respeito da variável 'eventos na área da contabilidade' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da participação dos funcionários, em eventos na área da contabilidade, nas EPSC's.

Tabela 60 – Teste-t entre gestores e funcionários (Eventos na Área de Serviços).

	Gestores	Funcionários
Média	7,333333333	3,012195122
Variância	7,238095238	7,691207468
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	5,69194506	
P(T<=t) uni-caudal	7,16153E-06	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>1,43231E-05</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 61 – Teste-t entre gestores e clientes (Eventos na Área de Serviços).

	Gestores	Clientes
Média	7,333333333	4,80952381
Variância	7,238095238	12,45063879
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	32	
Stat t	2,859515505	
P(T<=t) uni-caudal	0,003704521	
t crítico uni-caudal	1,693888703	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,007409043</b>	
t crítico bi-caudal	2,036933334	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,000014) e (0,0074), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'eventos na área de serviços' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da participação dos funcionários, em eventos na área de serviços, nas EPSC's. A participação dos funcionários em eventos na área de serviços poderá auxiliar no gerenciamento da qualidade dos serviços contábeis.



Tabela 62 – Teste-t entre gestores e funcionários (Capacitação de Funcionários).

	Gestores	Funcionários
Média	8,866666667	7,853658537
Variância	2,266666667	4,570912376
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	26	
Stat t	2,227311846	
P(T<=t) uni-caudal	0,017397897	
t crítico uni-caudal	1,705617901	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,034795795</b>	
t crítico bi-caudal	2,055529418	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 63 – Teste-t entre gestores e clientes (Capacitação de Funcionários).

	Gestores	Clientes
Média	8,866666667	6,404761905
Variância	2,266666667	8,68583043
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	48	
Stat t	4,115099393	
P(T<=t) uni-caudal	7,55794E-05	
t crítico uni-caudal	1,677224197	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,000151159</b>	
t crítico bi-caudal	2,010634722	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,03) e (0,0001), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'capacitação de funcionários' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da capacitação dos funcionários nas EPSC's. Esse resultado sugere que as EPSC's podem investir mais na capacitação dos seus funcionários a fim de que eles possam compreender melhor as necessidades dos clientes.

Tabela 64 – Teste-t entre gestores e funcionários (Orientação Capacitação Profissional).

	Gestores	Funcionários
Média	9,066666667	8
Variância	2,20952381	6,148148148
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	31	
Stat t	2,262452671	
P(T<=t) uni-caudal	0,015412259	
t crítico uni-caudal	1,695518742	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,030824517</b>	
t crítico bi-caudal	2,039513438	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 65 – Teste-t entre gestores e clientes (Orientação Capacitação Profissional).

	Gestores	Clientes
Média	9,066666667	6,595238095
Variância	2,20952381	11,36875726
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	52	
Stat t	3,822672108	
P(T<=t) uni-caudal	0,000177311	
t crítico uni-caudal	1,674689154	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,000354622</b>	
t crítico bi-caudal	2,006646761	

Fonte: Dados da pesquisa.

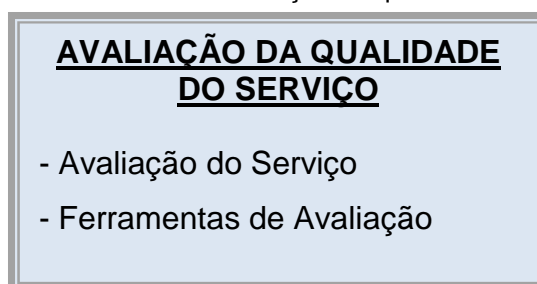
Como os valores encontrados (0,03) e (0,0003), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'orientação capacitação profissional' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento a respeito da orientação repassada aos funcionários sobre capacitação profissional nas EPSC's.

### 5.1.4 Subsistema avaliação da qualidade do serviço

Nesta seção são apresentados e discutidos os resultados referentes ao subsistema Avaliação da Qualidade do Serviço, retirado da Figura 7, que pode ser visto em detalhe na Figura 11.

Figura 11 – Subsistema avaliação da qualidade do serviço.



Fonte – Elaboração própria.

#### 5.1.4.1 Avaliação do serviço

A Tabela 66 apresenta os resultados do item **avaliação do serviço**, que faz parte do subsistema Avaliação da Qualidade do Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes, para todas as variáveis, conforme Tabela 67, Tabela 68, Tabela 69, Tabela 70, Tabela 71 e Tabela 72.

Tabela 66 – Avaliação do serviço.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q28	Avaliação da qualidade do serviço	A empresa avalia a qualidade dos serviços oferecidos ao cliente	G	6,7
			F	7,2
			C	5,5
Q30	Envolvimento de funcionários e clientes na avaliação dos resultados	A empresa envolve funcionários e clientes na avaliação dos resultados dos serviços prestados	G	5,5
			F	4,8
			C	4,2
Q31	Avaliar resultados é a nível gerencial	A empresa entende que avaliar resultados diz respeito apenas a nível gerencial	G	3,9
			F	4,1
			C	4,0

Fonte: Dados da pesquisa.

Um grupo de empresas afirmou não possuir uma avaliação formalizada, visto que não dispunham de ferramentas (pessoas ou programas) para acompanhar o que acontece após o serviço ser executado. Outras entendem que há uma necessidade de melhorar as práticas de avaliação já existentes. Embora o gerenciamento do controle da qualidade seja tratado com certa dificuldade, visto que ele é considerado após o serviço ser executado (GRÖNROOS, 2009), as EPSC's pode realizar esse processo de avaliação de forma continuada, ou seja, utilizando-a ao longo da prestação do serviço (FITZSIMMONS e FITZSIMMONS, 2002).

As empresas pesquisadas que praticam essa avaliação utilizam os seguintes procedimentos: a) amostragem, por meio de sistemas internos utilizados pela empresa. Os sistemas possuem indicadores de desempenho e são analisados pelos gerentes e supervisores; b) utilização de métodos mais simplificados, isto é, avaliam a qualidade após a opinião dos clientes; c) utilização da ferramenta BSC como instrumento de avaliação.

Os resultados sugerem que a participação de funcionários e clientes na avaliação dos resultados dos serviços é pequena nas EPSC's. O funcionário F2 enfatizou que “um dos principais problemas do escritório é a falta de participação dos funcionários na avaliação de resultados e também os gestores não permitem ou não conseguem dar espaço para que os funcionários opinem”. O F3 afirmou também que “o escritório não envolve o funcionário na avaliação dos resultados”. Da mesma forma o F4 explanou que “seria importante que o escritório envolvesse o funcionário na avaliação do serviço, pois somos partes interessadas. Como vamos saber se estamos desempenhando o trabalho corretamente se não temos retorno?”. O F5 complementou que “a empresa não dá muita oportunidade para que os funcionários participem de fato da conclusão do trabalho, dando prioridade ao trabalho operacional e rotineiro, ou seja, a empresa não envolve os funcionários na avaliação e análise dos resultados finais dos serviços prestados.

Com relação aos clientes o C1 afirmou que “não sabemos se eles avaliam a qualidade do serviço, assim como não participamos do processo de avaliação”. O cliente C3 trouxe que “seria importante que houvesse mais comunicação da parte do escritório e que nós participássemos dos processos de avaliação, uma vez que somos partes interessadas”.

Esses resultados confirma o entendimento de Machado (2007), pois na gestão em contabilidade, no que diz respeito à avaliação dos serviços contábeis, é

importante que todos os envolvidos na prestação do serviço conheçam como ele é distribuído, o custo da sua execução, o seu grau de confiabilidade e como ele é avaliado (MACHADO, 2007).

Mais de 60% dos entrevistados afirmaram que todos os envolvidos na prestação do serviço devem participar da avaliação dos resultados, pois só assim as falhas podem ser evitadas e corrigidas em tempo hábil. Isso combina com a percepção de Urdan (1993) onde afirma que se a empresa entende como os serviços serão avaliados pelos envolvidos no processo, é possível que essa empresa apure a matéria dessa avaliação e o que pode ser evitado e corrigido na direção planejada da organização.

Tabela 67 – Teste-t entre gestores e funcionários (Avaliação da Qualidade do Serviço).

	Gestores	Funcionários
Média	6,666666667	7,207317073
Variância	5,523809524	4,314513701
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	18	
Stat t	-0,833379004	
P(T<=t) uni-caudal	0,207776581	
t crítico uni-caudal	1,734063592	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,415553161</b>	
t crítico bi-caudal	2,100922037	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 68 – Teste-t entre gestores e clientes (Avaliação da Qualidade do Serviço).

	Gestores	Clientes
Média	6,666666667	5,452380952
Variância	5,523809524	13,47328688
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	39	
Stat t	1,462839289	
P(T<=t) uni-caudal	0,075762148	
t crítico uni-caudal	1,684875122	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,151524296</b>	
t crítico bi-caudal	2,022690901	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,41) e (0,15) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'avaliação da qualidade do serviço', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento a respeito da avaliação da qualidade do serviço nas EPSC's. O resultado sugere que as empresas adotem a prática da avaliação da qualidade do serviço e que ela possa ser realizada de forma contínua.

Tabela 69 – Teste-t entre gestores e funcionários (Envolvimento de Funcionários e Clientes na Avaliação dos Resultados).

	Gestores	Funcionários
Média	5,466666667	4,841463415
Variância	9,980952381	8,30788919
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	19	
Stat t	0,714011067	
P(T<=t) uni-caudal	0,241950141	
t crítico uni-caudal	1,729132792	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,483900282</b>	
t crítico bi-caudal	2,09302405	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 70 – Teste-t entre gestores e clientes (Envolvimento de Funcionários e Clientes na Avaliação dos Resultados).

	Gestores	Clientes
Média	5,466666667	4,214285714
Variância	9,980952381	13,05052265
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	28	
Stat t	1,267605332	
P(T<=t) uni-caudal	0,107689828	
t crítico uni-caudal	1,701130908	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,215379656</b>	
t crítico bi-caudal	2,048407115	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,48) e (0,21) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'envolvimento de funcionários e clientes na avaliação dos resultados', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento sobre o envolvimento dos funcionários e clientes na avaliação dos resultados nas EPSC's. Os resultados mostram o quanto é importante que todos os envolvidos na prestação do serviço conheçam como ele é distribuído, seu custo de execução, seu grau de confiabilidade e suas formas de avaliação.

Tabela 71 – Teste-t entre gestores e funcionários (Avaliar Resultados é a Nível Gerencial).

	Gestores	Funcionários
Média	3,866666667	4,134146341
Variância	8,838095238	13,54968383
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	23	
Stat t	-0,307947436	
P(T<=t) uni-caudal	0,380446926	
t crítico uni-caudal	1,713871517	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,760893853</b>	
t crítico bi-caudal	2,068657599	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 72 – Teste-t entre gestores e clientes (Avaliar Resultados é a Nível Gerencial).

	Gestores	Clientes
Média	3,866666667	3,976190476
Variância	8,838095238	13,24332172
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	30	
Stat t	-0,115159191	
P(T<=t) uni-caudal	0,454543149	
t crítico uni-caudal	1,697260851	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,909086297</b>	
t crítico bi-caudal	2,042272449	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,76) e (0,90) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'avaliar resultados é a nível gerencial', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento que avaliar resultados diz respeito a nível gerencial nas EPSC's. Os resultados mostram que os gestores, funcionários e clientes podem participar da avaliação dos resultados, pois falhas podem ser evitadas e corrigidas em tempo hábil.

#### 5.1.4.2 Ferramentas de avaliação

A Tabela 73 apresenta os resultados do item **ferramentas de avaliação**, que faz parte do subsistema Avaliação da Qualidade do Serviço. Não se percebe diferença entre as médias dos respondentes, para a variável 'indicadores de desempenho, conforme Tabela 74 e Tabela 75.

Tabela 73 – Ferramentas de avaliação.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q29	Indicadores de desempenho	A empresa adota indicadores de desempenho para avaliar os resultados obtidos com a prestação do serviço	G	5,9
			F	4,8
			C	4,5

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que a utilização de indicadores de desempenho para avaliar os resultados após o serviço ser executado não é completamente adotada nas empresas pesquisadas. Embora a aplicabilidade seja pequena nessas empresas, a utilização de indicadores, como o BSC, que envolve indicadores operacionais relacionados com a satisfação dos clientes e com processos internos, pode ser uma ferramenta para melhorar as suas atividades através do alinhamento do seu planejamento às expectativas do cliente (ARAUJO, 2001; DORIGON 2006).



Tabela 74 – Teste-t entre gestores e funcionários (Indicadores de Desempenho).

	Gestores	Funcionários
Média	5,866666667	4,841463415
Variância	8,838095238	9,369617585
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	20	
Stat t	1,222326398	
P(T<=t) uni-caudal	0,117897294	
t crítico uni-caudal	1,724718218	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,235794587</b>	
t crítico bi-caudal	2,085963441	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 75 – Teste-t entre gestores e clientes (Indicadores de Desempenho).

	Gestores	Clientes
Média	5,866666667	4,476190476
Variância	8,838095238	13,86527294
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	31	
Stat t	1,450198304	
P(T<=t) uni-caudal	0,078523263	
t crítico uni-caudal	1,695518742	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,157046526</b>	
t crítico bi-caudal	2,039513438	

Fonte: Dados da pesquisa.

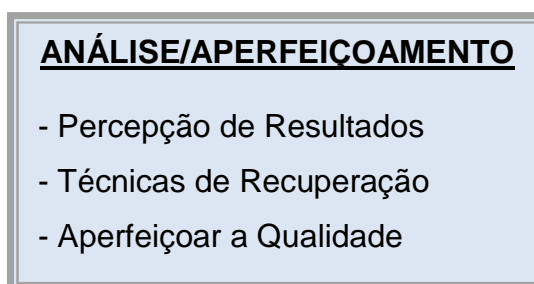
Como os valores encontrados (0,23) e (0,15) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'indicadores de desempenho', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento sobre indicadores de desempenho nas EPSC's. Esses indicadores podem melhorar as atividades das EPSC's, alinhando o planejamento à expectativa do cliente com relação ao serviço desejado.

### 5.1.5 Subsistema análise/aperfeiçoamento

Nesta seção são apresentados e discutidos os resultados referentes ao subsistema Análise/Aperfeiçoamento, retirado da Figura 7, que pode ser visto em detalhe na Figura 12.

Figura 12 – Subsistema análise/aperfeiçoamento.



Fonte – Elaboração própria.

#### 5.1.5.1 Percepção de resultados

A Tabela 76 apresenta os resultados do item **percepção de resultados**, que faz parte do subsistema Análise/Aperfeiçoamento. Nota-se diferença entre as médias dos gestores e funcionários com relação à variável 'percepção de resultados' conforme Tabela 77.

Tabela 76 – Percepção de resultados.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q17	Percepção de resultados	Para cada serviço prestado pela empresa os resultados são claramente percebidos	G	7,9
			F	7,0
			C	7,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que para cada serviço prestado pelas empresas de contabilidade os resultados são percebidos. Porém, essa percepção pode ser melhorada caso a EPSC venha investir no planejamento das suas atividades

internas, assim como na avaliação da qualidade do serviço prestado (OLIVEIRA, 2009). As EPSC's pesquisadas citaram alguns procedimentos que auxiliam nessa percepção de resultados: acompanhamento e avaliação dos serviços; cumprimento de tarefas e prazos e acompanhamento das reclamações dos clientes.

Tabela 77 – Teste-t entre gestores e funcionários (Percepção de Resultados).

	Gestores	Funcionários
Média	7,866666667	6,975609756
Variância	1,40952381	4,246311352
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	32	
Stat t	2,333981335	
P(T<=t) uni-caudal	0,013018549	
t crítico uni-caudal	1,693888703	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,026037097</b>	
t crítico bi-caudal	2,036933334	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 78 – Teste-t entre gestores e clientes (Percepção de Resultados).

	Gestores	Clientes
Média	7,866666667	7,666666667
Variância	1,40952381	3,788617886
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	41	
Stat t	0,46603281	
P(T<=t) uni-caudal	0,32182926	
t crítico uni-caudal	1,682878003	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,643658519</b>	
t crítico bi-caudal	2,019540948	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,02), na percepção de gestores e funcionários, é menor que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa. Quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,64) é maior que o nível de significância 0,05, assim, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e funcionários a respeito da variável 'percepção de resultados' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento sobre percepção de resultados nas EPSC's. O estudo sugere um aperfeiçoamento por meio de investimentos no planejamento das empresas e também na avaliação da qualidade do serviço.

#### 5.1.5.2 Técnicas de recuperação

A Tabela 79 apresenta os resultados do item **técnicas de recuperação**, que faz parte do subsistema Análise/Aperfeiçoamento. Nota-se diferença entre as médias dos gestores, funcionários e clientes com relação à variável 'ações nas falhas dos serviços' conforme Tabela 80 e Tabela 81.

Tabela 79 – Técnicas de recuperação.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q32	Ações nas falhas dos serviços	A empresa adota ações quando ocorrem falhas na prestação do serviço	G	8,9
			F	7,3
			C	7,4
Q33	Procedimentos para recuperação de serviços	A empresa tem procedimentos definidos para casos de recuperação de serviços	G	5,4
			F	4,9
			C	4,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que as EPSC's adotam ações quando ocorrem falhas na prestação do serviço. Isso ratifica as percepções de Machado (2007) e Lundberg (2009), onde a assistência ao cliente deve ser contínua, procurando resolver e eliminar possíveis falhas na execução do serviço, com o objetivo de melhorar a gestão dos serviços.

As empresas pesquisadas citaram algumas ações que são adotadas quando ocorrem falhas no serviço: a) o gerente de relacionamento identifica as falhas junto aos clientes; b) meios internos (programas) são utilizados para registrar as reclamações dos clientes; c) adoção de ações imediatas para reverter o quadro,

apresentando mais de uma solução para correção do problema; d) se o erro gerar ônus ao cliente, a EPSC assume as despesas; e) corrigir a falha, depois de ouvir o funcionário e o cliente; f) a reclamação chega pela ouvidoria, passa pela diretoria, pelos gerentes e vai para a execução. Após reunião interna é feita uma reunião com os clientes para expor as causas e soluções.

Vale ressaltar que normalmente não há procedimentos definidos quando ocorrem falhas na prestação do serviço nas empresas pesquisadas, visto que cada caso é analisado separadamente e nem sempre possuem a mesma solução.

Tabela 80 – Teste-t entre gestores e funcionários (Ações nas Falhas dos Serviços).

	Gestores	Funcionários
Média	8,866666667	7,317073171
Variância	3,123809524	5,676001204
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	24	
Stat t	2,941758605	
P(T<=t) uni-caudal	0,003561863	
t crítico uni-caudal	1,710882067	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,007123725</b>	
t crítico bi-caudal	2,063898547	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 81 – Teste-t entre gestores e clientes (Ações nas Falhas dos Serviços).

	Gestores	Clientes
Média	8,866666667	7,357142857
Variância	3,123809524	7,210801394
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	38	
Stat t	2,448965239	
P(T<=t) uni-caudal	0,009525527	
t crítico uni-caudal	1,685954461	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,019051055</b>	
t crítico bi-caudal	2,024394147	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,0071) e (0,01), são menores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'ações nas falhas dos serviços' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento sobre ações nas falhas dos serviços nas EPSC's.

Tabela 82 – Teste-t entre gestores e funcionários (Procedimentos para Recuperação de Serviços).

	Gestores	Funcionários
Média	5,4	4,87804878
Variância	6,4	10,1577838
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	23	
Stat t	0,703452306	
P(T<=t) uni-caudal	0,24441727	
t crítico uni-caudal	1,713871517	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,48883454</b>	
t crítico bi-caudal	2,068657599	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 83 – Teste-t entre gestores e clientes (Procedimentos para Recuperação de Serviços).

	Gestores	Clientes
Média	5,4	4,69047619
Variância	6,4	10,8530778
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	32	
Stat t	0,857232166	
P(T<=t) uni-caudal	0,198845652	
t crítico uni-caudal	1,693888703	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,397691303</b>	
t crítico bi-caudal	2,036933334	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como os valores encontrados (0,48) e (0,39) são maiores que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias são iguais e, portanto, a percepção de gestores, funcionários e clientes a respeito da variável 'procedimentos para recuperação de serviços', do conjunto de empresas, não é diferente de acordo com o modelo utilizado, ou seja, os respondentes possuem o mesmo entendimento sobre procedimentos para recuperação de serviços nas EPSC's.

### 5.1.5.3 Aperfeiçoar a qualidade

A Tabela 84 apresenta os resultados do item **aperfeiçoar a qualidade**, que faz parte do subsistema Análise/Aperfeiçoamento. Nota-se diferença entre as médias dos gestores e clientes com relação à variável 'aperfeiçoamento da qualidade do serviço' conforme Tabela 86.

Tabela 84 – Aperfeiçoar a qualidade.

Questão	Variável	Afirmação	Respondente	Média
Q34	Aperfeiçoamento da qualidade do serviço	A empresa orienta seus funcionários e clientes acerca do aperfeiçoamento da qualidade dos serviços prestados	G	8,6
			F	7,3
			C	7,1

Fonte: Dados da pesquisa.

Os resultados sugerem que as EPSC's pesquisadas orientam seus funcionários e seus clientes acerca do aperfeiçoamento da qualidade do serviço que é repassado através de reuniões, circulares e treinamentos internos, onde são levantados os pontos críticos, principalmente no que diz respeito ao funcionamento da empresa e são feitas auditorias junto aos clientes. Isso corrobora com o entendimento de Machado (2007), onde para manter a qualidade do serviço oferecido, a empresa deve procurar ouvir e atender as sugestões de melhoria de seus colaboradores e do próprio cliente.

Tabela 85 – Teste-t entre gestores e funcionários (Aperfeiçoamento da Qualidade do Serviço).

	Gestores	Funcionários
Média	8,6	8,317073171
Variância	1,542857143	3,972297501
Observações	15	82
Hipótese da diferença de média	0	
gl	29	
Stat t	0,727369292	
P(T<=t) uni-caudal	0,236415752	
t crítico uni-caudal	1,699126996	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,472831504</b>	
t crítico bi-caudal	2,045229611	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 86 – Teste-t entre gestores e clientes (Aperfeiçoamento da Qualidade do Serviço).

	Gestores	Clientes
Média	8,6	7,119047619
Variância	1,542857143	9,424506388
Observações	15	42
Hipótese da diferença de média	0	
gl	54	
Stat t	2,588815891	
P(T<=t) uni-caudal	0,006174992	
t crítico uni-caudal	1,673564907	
P(T<=t) bi-caudal	<b>0,012349984</b>	
t crítico bi-caudal	2,004879275	

Fonte: Dados da pesquisa.

Como o valor encontrado (0,47), na percepção de gestores e funcionários, é maior que o nível de significância 0,05, a hipótese nula não deverá ser rejeitada, pois a diferença de médias não é significativa. Quanto à percepção de gestores e clientes, o valor encontrado (0,01) é menor que o nível de significância 0,05, assim, a hipótese nula é rejeitada, pois a diferença de médias é significativa.

Dessa forma, pode-se dizer que as médias não são iguais quanto à percepção de gestores e clientes a respeito da variável 'aperfeiçoamento da qualidade do serviço' para o conjunto de empresas, ou seja, os respondentes não possuem o mesmo entendimento sobre o aperfeiçoamento da qualidade do serviço nas EPSC's.



## 6 CONCLUSÃO

Através do método utilizado, foi possível conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis. De um modo geral, foi visto que as EPSC's necessitam conhecer, explorar ou até mesmo reformular suas práticas internas com vista a melhorar suas atividades, investindo na educação continuada dos seus funcionários, avaliando a qualidade do serviço oferecido ao seu cliente e trocando informações com os envolvidos no processo de "fazer". O estudo indicou, por meio do levantamento das informações recebidas dos respondentes, aplicado à metodologia do questionário, que as EPSC's adotam conceitos e ferramentas de planejamento e gestão em serviços, mas que necessitam de melhorias.

Quanto às variáveis para o planejamento e gestão de serviços em EPSC's foram identificadas 34 variáveis analíticas, sendo apresentadas de acordo com os subsistemas do modelo de referência em serviços adaptado às EPSC's. Essas variáveis estão elencadas no Quadro 4 e serviram de base para a construção do questionário da pesquisa.

A análise das percepções dos gestores, funcionários e clientes, através do Teste-t, possibilitou afirmar que os respondentes enxergam diferenças nos itens dos subsistemas do modelo de referência. As seguintes variáveis chamaram atenção pela diferença de médias para o conjunto de empresas pesquisadas: custo acessível; serviço baseado no enfoque; definição de serviço; importância em conhecer serviço; disseminar o conceito de serviço; atribuições de funcionários e departamentos; nível técnico em contabilidade; eventos na área da contabilidade; eventos na área de serviços; capacitação de funcionários; orientação capacitação profissional; percepção de resultados; ações nas falhas dos serviços e aperfeiçoamento da qualidade do serviço.

Quanto ao aspecto estratégia de serviço foi possível identificar que há uma dificuldade, por parte dos gestores e funcionários, em identificar as necessidades e expectativas dos clientes. Na maioria das EPSC's pesquisadas não há uma formalização da missão e dos princípios. Foi observado que os clientes entendem que as EPSC's executam serviços a um custo acessível e como consequência pode

impactar no atendimento às suas necessidades. Algumas empresas adotam a prática de segmentação dos clientes.

Quanto ao aspecto conceito/qualidade do serviço foi verificado que a disseminação do conceito de serviço aos funcionários, normalmente é realizada quando eles são admitidos. Com relação à execução e resultado do serviço, nas EPSC's, os resultados são percebidos após o serviço ser executado, visto que normalmente estão ligados a prazos legais.

Quanto ao sistema de prestação do serviço foi observado que os funcionários estão acumulando atribuições, que exercem atividades não adequadas ao seu perfil e que há uma grande rotatividade na equipe. Foi verificado que metade das EPSC's não possui manual de práticas internas a ser repassado aos funcionários e clientes. Funcionários mencionaram que a padronização dos processos nas EPSC's pode dificultar o desempenho das suas atividades. Constatou-se também que o nível de escolaridade do profissional da contabilidade contribui para um serviço mais qualificado na empresa.

Quanto à avaliação da qualidade do serviço um grupo de empresas afirmou não possuir uma avaliação formalizada devido ausência de pessoas ou programas específicos para esse tipo de acompanhamento. Funcionários e clientes não costumam participar da avaliação dos resultados. Nas empresas pesquisadas não é comum à utilização de indicadores de desempenho.

Quanto à análise/aperfeiçoamento, com relação à percepção de resultados, as EPSC's conseguem distinguir os resultados após a execução dos serviços. As empresas adotam ações quando ocorrem falhas na prestação do serviço, porém, não há procedimentos definidos, visto que cada situação tem uma análise específica. Com relação ao aperfeiçoamento da qualidade do serviço existe uma prática nas EPSC's de informar aos funcionários e clientes sobre a qualidade, através de reuniões, circulares, treinamentos e auditorias junto aos clientes.

Com base no referencial teórico e nas opiniões dos respondentes, sugerem-se como recomendações gerenciais às EPSC's:

- a) Discriminar em contrato de prestação de serviço os serviços ofertados, assim como em manuais de práticas internas e manter funcionários e clientes informados sempre que atualizações forem feitas;
- b) Investir em meios de comunicação para captar novos clientes e que por meio desses canais, os clientes atuais possam dirimir suas dúvidas;

- c) Investir em treinamentos para os colaboradores, com o objetivo de compreender as necessidades dos clientes;
- d) Formalizar a missão e os princípios com o objetivo de contribuir para o aperfeiçoamento da qualidade do serviço;
- e) A segmentação dos clientes pode ser utilizada a favor da sua expectativa com relação à qualidade do serviço;
- f) A propagação do conceito de serviço pode ser feita de forma continuada, uma vez que difundir a informação pode oferecer as EPSC's uma gestão de qualidade;
- g) As atribuições dos funcionários e departamentos das EPSC's podem ser mais bem trabalhadas pela utilização do BSC, pois essa ferramenta auxilia na condução homogênea das atividades;
- h) A adoção de um manual de práticas internas nas EPSC's pode melhorar a comunicação dentro e fora das empresas;
- i) A utilização da tecnologia da informação pode trazer uma segurança para as EPSC's e fidelidade por parte do cliente;
- j) É importante que as EPSC's invistam na educação continuada dos seus funcionários;
- k) A participação dos funcionários das EPSC's em eventos na área de serviços poderá auxiliar no gerenciamento da qualidade dos serviços contábeis;
- l) As EPSC's podem investir mais na capacitação dos seus funcionários a fim de que eles possam compreender melhor as necessidades dos clientes;
- m) As EPSC's podem adotar a prática da avaliação da qualidade do serviço e que ela possa ser realizada de forma contínua;
- n) É importante que todos os envolvidos na prestação do serviço conheçam como ele é distribuído, seu custo de execução, seu grau de confiabilidade e suas formas de avaliação;
- o) Os gestores, funcionários e clientes podem participar da avaliação dos resultados, pois falhas podem ser evitadas e corrigidas em tempo hábil;
- p) Indicadores de desempenho podem melhorar as atividades das EPSC's, alinhando o planejamento à expectativa do cliente com relação ao serviço desejado;

q) O aperfeiçoamento da qualidade do serviço pode ser realizado por meio de investimentos no planejamento das EPSC's e também na avaliação da qualidade do serviço.

Considera-se que este estudo contribuiu significativamente para o direcionamento de melhorias quanto à adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis para o estado do Rio Grande do Norte. Além disso, a pesquisa trouxe informações relevantes para as empresas pesquisadas, as quais, através de políticas de melhoria no planejamento e gestão dos serviços ofertados, poderão compreender as necessidades e expectativas do cliente, assim como priorizar a relação empresa x funcionário, com o objetivo de oferecer um serviço de qualidade aos seus usuários.

## 7 LIMITAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Apresentam-se neste item as limitações do trabalho e novas possibilidades de discussão acerca do tema planejamento e gestão de serviços contábeis, com um enfoque diferente do apresentado na pesquisa.

O número de respondentes foi pequeno, principalmente em relação aos funcionários e clientes. Os gestores das EPSC's alegaram que todos os funcionários não poderiam participar da pesquisa, pois poderia prejudicar o andamento das rotinas internas da empresa. Quanto aos clientes, os gestores mencionaram que seria inviável ouvir todos os seus clientes, visto que são empresários muito ocupados e que alguns já haviam participado de pesquisas e que se sentiram incomodados.

Houve dificuldade de acesso aos respondentes. Em algumas EPSC's a pesquisadora realizou mais de uma visita, visto que os gestores não dispunham de horários para participar da pesquisa. Além disso, o tempo de espera nessas empresas foi considerável.

A temática planejamento e gestão de serviços contábeis, precisa ser estabelecida em função da necessidade de melhoria do serviço e satisfação do cliente. Portanto, fazem-se necessárias novas pesquisas ampliando o número de empresas de contabilidade, assim como o número de respondentes. Aconselha-se que essas novas pesquisas tenham como ponto de partida o cliente, pois ele é o usuário final da informação contábil.

Sugere-se, ainda, que o estudo identifique quais são as atribuições do profissional da contabilidade em cada departamento da empresa, vinculando aspectos da cultura organizacional e outras abordagens científicas como investigar o novo papel do profissional contábil no mercado, assim como comparar as percepções de funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis.

Recomenda-se a utilização do Modelo de referência em serviços adaptado às EPSC's para ser trabalhado em outros segmentos de mercado.

## REFERÊNCIAS

ABRAHAMSSON, G.; ENGLUND, H.; GERDIN, J. Organizational identity and management accounting change. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**. Vol. 24. Nº 3, 2011, pp. 345 – 376.

ARAUJO, A. O. **Contribuição ao estudo de indicadores de desempenho de empreendimentos, sob o enfoque da gestão estratégica**. 2001. 171 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

ÁVILA, L. A. C.; SILVA, M. H. da. Sistemas integrados de informação em escritórios de contabilidade: a visão de proprietários e funcionários. **11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**. São Paulo/SP, 28 e 29 julho de 2011.

BLOUNT, Yvette. Employee management and service provision: a conceptual framework. **Information Technology & People**. Vol. 24. Nº 2, 2011, pp. 134 – 157.

Byrne, S.; Pierce, B. Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants. **European Accounting Review**. Vol. 16. Nº 3, 2007, pp. 469 – 98.

CARVALHO, J. R. M.; TOMAZ, F. A. S. Qualidade em serviços contábeis: um estudo nas empresas do setor de comércio varejista de material de construção. **Revista Alcance – Eletrônica**. Vol. 18 - n. 2 - p. 91-103 / abr-jun 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=64>>. Acesso em: 01 setembro 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 560, de 1983. Dispõe sobre as Prerrogativas Profissionais de que trata o Artigo 25 do Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946.

COOPER, Arnold C. *et al.* **Entrepreneurial information search: alternative theories of behavior**. Institute for Research in the Behavioral, Economic and Management Sciences, Kranert Graduate School of Management. Nº 1.045, mai. 1993.

CORRÊA, Henrique L.; CAON, Mauro. **Gestão de serviços: lucratividade por meio de operações e de satisfação dos clientes**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COSTA, Adriano Luís da. **Implementação de balanced scorecard como ferramenta de gestão**. 2006. 119 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

CPA LEADERSHIP REPORT. **What's wrong with accounting firm management?** CPA Leadership Report, p.1-4, Jan/Feb. [2004]. Disponível em: <<http://www.cpareport.com/Newsletter%20Articles/2004%20Articles/Whats%20Wrong%20with%20Acct%20Firm%20Mgt%20Jan-Feb%202004.htm>>. Acesso em: 05 julho 2012.

DORIGON, Derli Sandra. **Gestão de operações e qualidade dos serviços nas unidades de informação**. 2006. 203 f. Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação) – Programa de pós-graduação em Ciência da Informação, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

DRUCKER, Peter. A nova sociedade das organizações. In: HOWARD, R. (Org.) **Aprendizado organizacional**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

ECKERT, Alex. **Comprometimento com a organização e com a profissão: um estudo multidimensional em empresas de serviços contábeis**. 2005. 121 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2005.

FEDATO, Geovana Alves de Lima; REHN, Anelise; ALMEIDA, Ednei Isidoro. O planejamento estratégico em empresas de serviços contábeis. **Revista de Contabilidade & Amazônia**, SINOP, v. 2, n. 1, 2009.

FIGUEREDO, S.; FABRI, P. **Gestão de empresas contábeis**. São Paulo: Atlas, 2000.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços: operações, estratégia e tecnologia de informação**. 2. ed. São Paulo: Artmed, 2000.

FITZSIMMONS, James A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de serviços: operações, estratégias e tecnologia da informação**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

FLEISCHMAN, G.; WALKER, K.; JOHNSON, E. A field study of user versus provider perceptions of management accounting system services. **International Journal of Accounting and Information Management**. Vol. 18. Nº 3, 2010, pp. 252 – 285.

GATTI, I. C. As empresas de serviços contábeis no ano 2000. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 121, p. 8-21, Jan./Fev. 2000.

GIANESI I. G. N; CORRÊA, H. L. **Administração estratégia de serviços: operações para a satisfação do cliente**. São Paulo: Atlas, 2010.

GOLDWASSER, D. L. Independence in a changing accounting profession. **The CPA Journal Online**. New York, Oct. 1999. Disponível em: <<http://www.nysscpa.org/cpajournal/1999/1099/Features/F461099.htm>>. Acesso em: 21 agosto 2012.

GRONROOS, Christian. Um modelo de qualidade de serviço e suas implicações para o marketing. **Revista de Administração de Empresa**, v. 46, n. 4, p. 79 - 108 2006.

GRÖNROOS, Christian. **Marketing: gerenciamento e serviços**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

GRÖNROOS, Christian; RAVALD, Annika. Service as business logic: implications for value creation and marketing. **Journal of Service Management**. Vol. 22. Nº 1, 2011, pp. 5 – 22.

GUCHAIT, P.; NAMASIVAYAM, K.; LEI, P. Knowledge management in service encounters: impact on customers' satisfaction evaluations. **Journal of Knowledge Management**. Vol. 15. Nº 3, 2011, pp. 513 – 527.

HARRINGTON, J. **Aperfeiçoando processos empresariais**. São Paulo: Makron Books, 1993.



IBGE. **Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística**. Disponível em: <[http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia\\_visualiza.php?id\\_noticia=1830&id\\_pagina=1](http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1830&id_pagina=1)>. Acesso em: 29 agosto 2011.

IBOPE. **Instituto de Opinião Pública e Estatística**. [2011]. Disponível em: <[http://www.ibope.com.br/calandraWeb/BDarquivos/sobre\\_pesquisas/tipos\\_pesquisa.html](http://www.ibope.com.br/calandraWeb/BDarquivos/sobre_pesquisas/tipos_pesquisa.html)>. Acesso em: 30 junho 2011.

ISMAIL, N. A.; KING, M. The Alignment of Accounting and Information Systems in SMEs in Malaysia. **Journal of Global Information Technology Management**. Vol. 9. Nº 3, 2006, pp. 24 – 42.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia**. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

KAZMIER, Leonard J. **Estatística aplicada à administração e economia**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. N. G. de. **Contabilidade internacional para graduação: texto, estudos de caso e questões de múltipla escolha**. São Paulo: Atlas, 2010.

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

LUNDBERG, Francisco Alberto Cavalcante. **A atratividade dos shopping centers da cidade do Natal: um estudo da percepção de seus usuários**. 2009. 148 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Potiguar. Pró Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, Natal, 2009.

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**. 2003. 143 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2003.

MACHADO, Rosaly. **Inovações incrementais na prestação de serviços contábeis**. 2007. 142 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia da Produção) – Universidade Tecnológica Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Ponta Grossa, 2007.

MEIRELLES, Dimária Silva. **Características das firmas e dos setores de serviços de serviço segundo o processo de trabalho: uma análise exploratória multivariada**. In: Encontro Nacional de Economia, 34, 2006.

MENDONÇA, Cláudio Marcio Campos. **A influência dos serviços central, complementar e suplementar oferecido por IES privada na retenção de alunos**. 2009. 113 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Potiguar. Pró Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação, Natal, 2009.

MIOTTO, N.; LOZECKYI, J. A importância da contabilidade gerencial na tomada de decisão nas empresas. **UNICENTRO – Revista Eletrônica Lato Sensu**. Ed. 5. 2008.

NASI, Antônio Carlos. A contabilidade como instrumento de informação, decisão e controle da gestão. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, n. 77, 1994.

NEGRI, João Alberto; KUBOTA, Luis Cláudio. **Estrutura e Dinâmica do Setor de Serviços no Brasil**. 2006. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=5513&catid=162&Itemid=2](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5513&catid=162&Itemid=2)>. Acesso em: 30 agosto 2012.

NÓBREGA, Kleber Cavalcanti. **Gestão da Qualidade em Serviços**. 1997. 328 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1997.

OLIVEIRA, Michelle Silva de. **Educação Continuada e seus Efeitos na Qualidade dos Serviços Contábeis Ofertados para as Micro, Pequenas e Médias Empresas situadas na Região Metropolitana do Recife-PE**. 2009. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

OLIVEIRA, O. J.; MELHADO, S. B. **Proposta de um modelo de gestão para pequenas empresas de projetos de edifícios**. *Gestão e Tecnologia de Projetos*, vol. 3, n. 2, novembro de 2008, p. 106-126. Disponível em: <<http://www.iau.usp.br/posgrad/gestaodeprojetos/index.php/gestaodeprojetos/article/view/55/96>>. Acesso em: 20 agosto 2012.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, V. A.; BERRY, L. L. Um modelo conceitual de qualidade de serviço e suas implicações para a pesquisa no futuro. **Revista de Administração de Empresa**, v. 46, n. 4, p. 96 - 108, out/dez. 2006.

PELEIAS, I. R. et al. **Marketing Contábil nos Escritórios de Contabilidade do Estado de São Paulo**. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios*, v. 9, n. 23, p. 61 - 77. Jan-abr. 2007.

PELEIAS, I. R.; JUNIOR, F. H. F. C.; CUNHA, M. L.; SEGRETI, J. B. Planejamento estratégico em organizações contábeis na cidade de São Paulo. **REPEC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**. v. 5. n. 1, art. 4, p. 73 – 98. Jan/abr. 2011.

PINHEIRO, Maria José Sales. **O uso da contabilidade de custos no processo de gestão das empresas prestadoras de serviços contábeis**. 2007. 140 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria) – Departamento de Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2007.

PORTER, Michael E.. **Estratégia Competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier – 2004.

ROESCH, Sylvia M. A. **Projetos de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ROSA, J. A.; FUTIDA, H. T. **Administração da empresa contábil: gerência e operações**. São Paulo: IOB Thomson, 2005

SAY, Jean Baptiste. **Tratado de Economia Política**. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

SEBRAE. **Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas**. [2011]. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em: 22 maio 2012.

SESCON RN. **Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do Estado do Rio Grande do Norte**. [2011]. Disponível em: <<http://www.sescon-rn.com.br>>. Acesso em: 27 maio 2012.

SILVA, D. E. P. da. **Sistema de mensuração de desempenho: proposta de um modelo para a indústria de hospitalidade**. 2007. 192 f. Tese (Doutorado em Engenharia e Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2007.

SIMÕES, Hermes Cupolillo. **Estratégia de serviços: modelos para o alcance de uma vantagem competitiva sustentável**. 2005. 109 f. Dissertação (Mestrado em Sistemas de Gestão) – Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2005.

SIQUEIRA, Antonio C. B. **Marketing empresarial, industrial e de serviços**. São Paulo: Saraiva, 2005.

SISAYE, S.; BIRNBERG, J. Extent and scope of diffusion and adoption of process innovations in management accounting systems. **International Journal of Accounting and Information Management**. Vol. 18. Nº 2, 2010, pp. 118 – 139.

SLATTEN, T.; SVENSSON, G.; SVAERI, S. **Personal Review**. Vol. 40. Nº 2, 2011, pp. 205 – 221.

URDAN, A. T. **Qualidade de serviço: proposição de um modelo integrativo**. 1993. 178 f. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1993.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

WEEKS, A. Salt Lake area accounting firms enjoying increased business. **Focus**, Utah, v. 35, n. 43, p.16-17, May 2006.

ZEITHAML, V. A.; BITNER, M. J. **Marketing de serviços: a empresa com foco no cliente**. Porto Alegre: Bookman, 2003.

## APÊNDICES

APÊNDICE A – E-mail: apresentação da pesquisa.

Prezado Diretor (a),

Você está recebendo este e-mail por ter sido selecionado para participar de uma pesquisa que objetiva **conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis.**

O estudo será conduzido pela aluna Marla Teciana de Oliveira Gurgel, sob orientação da Prof. Dr. Kleber Cavalcanti Nóbrega da Universidade Potiguar – UNP - Programa de Pós-Graduação em Administração – Curso de Mestrado.

Para que possamos aplicar nosso questionário faz-se necessário a indicação de **alguns funcionários da sua empresa dos departamentos contábil, fiscal e trabalhista**, assim como a indicação dos seus **clientes**, para que eles possam participar da pesquisa.

Dessa forma, precisamos que nos seja encaminhado os contatos (**e-mails**), dos **funcionários e clientes** da sua empresa para que eles possam responder, juntamente com a Diretoria, o nosso questionário via web.

**Salientamos que em nenhum momento do trabalho o nome da sua empresa, de seus funcionários e dos clientes serão divulgados.**

Desejando-lhe sucesso nas atividades de sua empresa, despeço-me agradecendo pela sua valiosa colaboração.

Atenciosamente,

Marla Teciana de Oliveira Gurgel  
[marlateciana@yahoo.com.br](mailto:marlateciana@yahoo.com.br)

## APÊNDICE B – Questionário de pesquisa gestor.

<b>QUANTIDADE DE SÓCIOS:</b>		
<b>QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS:</b>		
<b>QUANTIDADE DE CLIENTES:</b>		
<b>TEMPO DE EMPRESA NO MERCADO:</b>		
Obrigada por participar desta pesquisa. Nosso objetivo é <b>conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis</b> . Em nenhum momento o nome da empresa será divulgado e suas respostas não serão identificadas. A tabulação dos dados será apresentada de forma anônima. Para cada assertiva indique o seu grau de concordância (0 a 10). Ao final do questionário haverá um espaço caso queira fazer algum comentário.		
Legenda:		
<b>0 – Discordo Totalmente</b>		<b>10 – Concordo Totalmente</b>
<b>Q</b>	<b>Assertiva</b>	<b>R</b>
1.	Os serviços ofertados pela empresa são definidos de forma precisa	
2.	A empresa tem um bom conhecimento dos seus clientes	
3.	Existem meios de comunicação para que os clientes cheguem até a empresa	
4.	As necessidades e expectativas dos clientes são identificadas pela empresa	
5.	A empresa possui declaração formalizada de sua Missão	
6.	A empresa possui declaração formalizada de seus Princípios (valores, crenças, códigos de conduta, etc.)	
7.	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço a um custo acessível	
8.	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço diferenciado	
9.	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço baseado no enfoque (serviço específico para um determinado cliente ou segmento de mercado)	
10.	Os clientes dessa empresa são segmentados	<b>A</b>
11.	A definição de 'serviço' é clara nessa empresa	
12.	É importante a empresa conhecer o conceito de 'serviço'	
13.	Conhecer a definição de 'serviço' ajudará nas rotinas internas da empresa	
14.	É importante a empresa disseminar o conceito de 'serviço' para seus funcionários e clientes	
15.	Essa empresa adota algum tipo de distinção com relação aos serviços prestados, ou seja, serviço central (principal) e serviços acessórios	
16.	A empresa consegue identificar se a qualidade técnica (resultado do serviço) é separada da qualidade funcional (execução do serviço)	
17.	Para cada serviço prestado pela empresa os resultados são claramente percebidos	<b>A</b>
18.	Os fluxos dos serviços (processos) são claramente definidos na empresa	
19.	Os departamentos (setores) possuem relação com a execução dos serviços	
20.	As atribuições dos funcionários e departamentos (setores) estão claramente definidas	
21.	Na empresa existe manual de práticas internas a ser seguido pelos funcionários	
22.	A padronização dos fluxos dos serviços (processos) facilita o desempenho dos funcionários	
23.	Os funcionários da empresa possuem, no mínimo, nível técnico em contabilidade	
24.	A empresa costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área da contabilidade	
25.	A empresa costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área de serviços	
26.	A empresa capacita seus funcionários	
27.	A empresa orienta seus funcionários acerca da importância da capacitação profissional	
28.	A empresa avalia a qualidade dos serviços oferecidos ao cliente	<b>A</b>

29.	A empresa adota indicadores de desempenho para avaliar os resultados obtidos com a prestação do serviço	
30.	A empresa envolve funcionários e clientes na avaliação dos resultados dos serviços prestados	
31.	A empresa entende que avaliar resultados diz respeito apenas a nível gerencial	
32.	A empresa adota ações quando ocorrem falhas na prestação do serviço	<b>A</b>
33.	A empresa tem procedimentos definidos para casos de recuperação de serviços	
34.	A empresa orienta seus funcionários e clientes acerca do aperfeiçoamento da qualidade dos serviços prestados	<b>A</b>

Caso julgue necessário, favor utilizar o espaço abaixo para complementos, críticas e/ou sugestões referentes às assertivas apresentadas:



### APÊNDICE C – Questionário de pesquisa funcionário.

<b>DEPARTAMENTO EM QUE TRABALHA:</b>		
<b>TEMPO DE EMPRESA:</b>		
Obrigada por participar desta pesquisa. Nosso objetivo é <b>conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis</b> . Em nenhum momento suas respostas serão identificadas. A tabulação dos dados será apresentada de forma anônima. Para casa assertiva indique o seu grau de concordância ( <b>0 a 10</b> ). Ao final do questionário haverá um espaço caso queira fazer algum comentário.		
Legenda:		
<b>0 – Discordo Totalmente</b>		<b>10 – Concordo Totalmente</b>
<b>Q</b>	<b>Assertiva</b>	<b>R</b>
1.	Os serviços ofertados pela empresa são definidos de forma precisa	
2.	A empresa tem um bom conhecimento dos seus clientes	
3.	Existem meios de comunicação para que os clientes cheguem até a empresa	
4.	As necessidades e expectativas dos clientes são identificadas pela empresa	
5.	A empresa possui declaração formalizada de sua Missão	
6.	A empresa possui declaração formalizada de seus Princípios (valores, crenças, códigos de conduta, etc.)	
7.	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço a um custo acessível	
8.	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço diferenciado	
9.	A empresa está posicionada no mercado de contabilidade por prestar um serviço baseado no enfoque (serviço específico para um determinado cliente ou segmento de mercado)	
10.	Os clientes dessa empresa são segmentados	
11.	A definição de 'serviço' é clara nessa empresa	
12.	É importante a empresa conhecer o conceito de 'serviço'	
13.	Conhecer a definição de 'serviço' ajudará nas rotinas internas da empresa	
14.	É importante a empresa disseminar o conceito de 'serviço' para seus funcionários	
15.	Essa empresa adota algum tipo de distinção com relação aos serviços prestados, ou seja, serviço central (principal) e serviços acessórios	
16.	A empresa consegue identificar se a qualidade técnica (resultado do serviço) está separada da qualidade funcional (execução do serviço)	
17.	Para cada serviço prestado pela empresa os resultados são claramente percebidos	
18.	Os fluxos dos serviços (processos) são claramente definidos na empresa	
19.	Os departamentos (setores) possuem relação com a execução dos serviços	
20.	As atribuições dos funcionários e departamentos (setores) estão claramente definidas	
21.	Na empresa existe manual de práticas internas a ser seguido pelos funcionários	
22.	A padronização dos fluxos dos serviços (processos) facilita o desempenho dos funcionários	
23.	Os funcionários da empresa possuem, no mínimo, nível técnico em contabilidade	
24.	A empresa costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área da contabilidade	
25.	A empresa costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área de serviços	
26.	A empresa capacita seus funcionários	
27.	A empresa orienta seus funcionários acerca da importância da capacitação profissional	
28.	A empresa avalia a qualidade dos serviços oferecidos ao cliente	
29.	A empresa adota indicadores de desempenho para avaliar os resultados obtidos com a prestação do serviço	
30.	A empresa envolve os funcionários na avaliação dos resultados dos serviços prestados	

31.	O funcionário entende que avaliar resultados diz respeito apenas a nível gerencial	
32.	A empresa adota ações quando ocorrem falhas na prestação do serviço	
33.	A empresa tem procedimentos definidos para casos de recuperação de serviços	
34.	A empresa orienta seus funcionários acerca do aperfeiçoamento da qualidade dos serviços prestados	

Caso julgue necessário, favor utilizar o espaço abaixo para complementos, críticas e/ou sugestões referentes às assertivas apresentadas:

## APÊNDICE D – Questionário de pesquisa cliente.

<b>QUANTIDADE DE SÓCIOS:</b> <b>QUANTIDADE DE FUNCIONÁRIOS:</b> <b>TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA DE CONTABILIDADE:</b>		
<p>Obrigada por participar desta pesquisa Nosso objetivo é <b>conhecer a percepção de gestores, funcionários e clientes sobre a adoção de conceitos e ferramentas de planejamento e gestão de serviços contábeis</b>. Em nenhum momento o nome da sua empresa será divulgado e suas respostas não serão identificadas. A tabulação dos dados será apresentada de forma anônima. Para casa assertiva indique o seu grau de concordância (<b>0 a 10</b>). Ao final do questionário haverá um espaço caso queira fazer algum comentário.</p>		
<p>Legenda:</p> <p><b>0 – Discordo Totalmente</b> <span style="float: right;"><b>10 – Concordo Totalmente</b></span></p>		
Q	Assertiva	R
1.	Os serviços ofertados pela empresa de contabilidade são definidos de forma precisa	
2.	A empresa de contabilidade tem um bom conhecimento dos seus clientes	
3.	Existem meios de comunicação para que os clientes cheguem até a empresa de contabilidade	
4.	As necessidades e expectativas dos clientes são identificadas pela empresa de contabilidade	
5.	A empresa de contabilidade possui declaração formalizada de sua Missão	
6.	A empresa de contabilidade possui declaração formalizada de seus Princípios (valores, crenças, códigos de conduta, etc.)	
7.	A empresa de contabilidade está posicionada no mercado por prestar um serviço a um custo acessível	
8.	A empresa de contabilidade está posicionada no mercado por prestar um serviço diferenciado	
9.	A empresa de contabilidade está posicionada no mercado por prestar um serviço baseado no enfoque (serviço específico para um determinado cliente ou segmento de mercado)	
10.	Os clientes da empresa de contabilidade são segmentados	
11.	A definição de 'serviço' é clara na empresa de contabilidade	
12.	É importante para a empresa de contabilidade conhecer o conceito de 'serviço'	
13.	Conhecer a definição de 'serviço' ajudará nas rotinas internas da empresa de contabilidade	
14.	É importante a empresa de contabilidade disseminar o conceito de 'serviço' para seus clientes	
15.	A empresa de contabilidade adota algum tipo de distinção com relação aos serviços prestados, ou seja, serviço central (principal) e serviços acessórios	
16.	A empresa de contabilidade consegue identificar se a qualidade técnica (resultado do serviço) é separada da qualidade funcional (execução do serviço)	
17.	Para cada serviço prestado pela empresa de contabilidade os resultados são claramente percebidos	
18.	Os fluxos dos serviços (processos) são claramente definidos na empresa de contabilidade	
19.	Os departamentos (setores) da empresa de contabilidade possuem relação com a execução dos serviços	
20.	As atribuições dos funcionários e departamentos (setores) estão claramente definidas na empresa de contabilidade	
21.	Na empresa de contabilidade existe manual de práticas internas a ser seguido pelos funcionários	
22.	A padronização dos fluxos dos serviços (processos) facilita o desempenho dos funcionários na empresa de contabilidade	
23.	Os funcionários da empresa de contabilidade possuem, no mínimo, nível técnico em contabilidade	
24.	A empresa de contabilidade costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área da contabilidade	
25.	A empresa de contabilidade costuma incentivar seus funcionários a participarem de eventos na área de serviços	
26.	A empresa de contabilidade capacita seus funcionários	
27.	A empresa de contabilidade orienta seus funcionários acerca da importância da capacitação profissional	

28.	A empresa de contabilidade avalia a qualidade dos serviços oferecidos ao cliente	
29.	A empresa de contabilidade adota indicadores de desempenho para avaliar os resultados obtidos com a prestação do serviço	
30.	A empresa de contabilidade envolve o cliente na avaliação dos resultados dos serviços prestados	
31.	O cliente entende que avaliar resultados diz respeito apenas a nível gerencial	
32.	A empresa de contabilidade adota ações quando ocorrem falhas na prestação do serviço	
33.	A empresa de contabilidade tem procedimentos definidos para casos de recuperação de serviços	
34.	A empresa de contabilidade orienta seu cliente acerca do aperfeiçoamento da qualidade dos serviços prestados	

Caso julgue necessário, favor utilizar o espaço abaixo para complementos, críticas e/ou sugestões referentes às assertivas apresentadas: