



Revista de Educação e Pesquisa em
Contabilidade
E-ISSN: 1981-8610
repeccfc@gmail.com
Academia Brasileira de Ciências
Contábeis
Brasil

de Almeida, Lauro Brito; Starke Junior, Paulo César; Costa Freitag, Viviane
UM ENSAIO SOBRE AS FORÇAS QUE MODELAM A DINÂMICA DA CONTABILIDADE
GERENCIAL EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, vol. 5, núm. 3, septiembre-diciembre,
2011, pp. 117-140
Academia Brasileira de Ciências Contábeis
Brasília, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=441642859007>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc



UM ENSAIO SOBRE AS FORÇAS QUE MODELAM A DINÂMICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL EM EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS

AN ESSAY ON THE FORCES SHAPING THE DYNAMICS OF MANAGERIAL ACCOUNTING IN SERVICE PROVIDER COMPANIES

UN ENSAYO SOBRE LAS FUERZAS QUE MODELAN LA DINÁMICA DE LA CONTABILIDAD GERENCIAL EN EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVICIOS

LAURO BRITO DE ALMEIDA

Pós-Doutorando em Administração pelo PPAD PUC PR, Doutor em Ciências Contábeis pela FEA USP, Economista pela Faculdade de Economia São Luiz. Ex Coordenador do PPG Mestrado em Contabilidade da UFPR. Atuou por mais de 20 anos como responsável pela área de controle de gestão em empresa multinacional. Professor do PPG Mestrado em Contabilidade da UFPR. Endereço: Av Visconde de Guarapuava, 4517, apt 171, CEP 80.240-010 – BATEL, Curitiba-PR. Fone 041 3360 4404.

PAULO CÉSAR STARKE JUNIOR

Mestre em Contabilidade pela UFPR, graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Ponta Grossa. Especialista em Administração pela Faculdade Católica de Administração e Economia. Atualmente é Gerente de Operações do Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul [BRDE] e professor no curso MBA Executivos da ESIC Business & Marketing School. Atua na área de Finanças, Administração e Contabilidade, com ênfase em análise financeira e econômica de empresas, análise de crédito, administração de pessoas e processos. Endereço: Av. Santa Bernadeth, 201 - BL 2 AP 25, CEP 81.010-200, PORTÃO, Curitiba - PR, Fone 41 3219 8139. E-mail: paulo.starke@brde.com.br

VIVIANE COSTA FREITAG

Mestre em Contabilidade pela UFPR, graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná. Experiência na área de administração com ênfase em ciências contábeis. Atualmente é Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade

Internacional de Curitiba, FACINTER. Endereço: Av. Luiz Xavier, 103, CEP 8020-010, CENTRO, Curitiba-PR, Fone: 041 2102 3467. E-mail: vivifreitag@yahoo.com.br

RESUMO

Os serviços respondem por parcela significativa da produção de riquezas dos principais centros econômicos do mundo e pela geração e oferta de empregos. A identificação e desenvolvimento de artefatos gerenciais para atender às necessidades de gestão das empresas prestadoras de serviços têm se apresentado como um desafio para o ramo de conhecimento da Contabilidade Gerencial. Ancorado na importância dessa área do conhecimento para a gestão e competitividade das organizações, o objetivo desta pesquisa é identificar quais são as forças que modelam a Contabilidade Gerencial em empresas prestadoras de serviços. Este estudo é um ensaio enquanto estratégia de pesquisa. Os serviços, da mesma forma que os produtos tangíveis, possuem um ciclo de vida que usualmente compreende: introdução, crescimento, maturidade e declínio. Conforme o estágio do ciclo de vida do serviço, a sua gestão requer variadas estratégias de *marketing*, finanças e produção. As considerações finais desta investigação destacam que a Contabilidade Gerencial desempenha diversas funções. A cada etapa do ciclo de vida do serviço, novas estratégias são requeridas, impondo, às vezes, alterações na estrutura organizacional. Por fim, são aspectos que formam o leque de fatores indutores da dinâmica e adaptação dos sistemas de Contabilidade Gerencial.

Palavras-chave: Contabilidade Gerencial; Ciclo de Vida dos Serviços; Empresas Prestadoras de Serviços.

ABSTRACT

Services account for a significant portion in the production of wealth in the world's major economic centers and in the generation and supply of jobs. The identification and development of managerial artifacts to meet service providers' management needs has been presented as a challenge for the branch of knowledge in management accounting .Anchored in the importance of this area of knowledge for the management and competitiveness of organizations, the goal of this research is to identify which are the forces that shape management accounting in services rendering enterprises .This study is an essay, while search strategy. Services, just as tangible products, have a life cycle, which usually includes: introduction, growth, maturity and decline. According with the stage of the service life cycle, its management requires different strategies, marketing, finance and production. The final considerations of this research highlight that the management accounting serves several

functions. At every stage of the service life cycle, new strategies are required, imposing sometimes changes in organizational structure. Finally, these are aspects that form the range of factors inducing the dynamics and development of managerial accounting systems.

Key words: Management Accounting; Services Life Cycle; Services Rendering Firms.

RESUMEN

Los servicios responden por parte significativa de la producción de riqueza en los principales centros económicos del mundo y en la generación y oferta de empleos. La identificación y desarrollo de artefactos gerenciales para atender a las necesidades de gestión de las empresas prestadoras de servicios se ha presentado como un desafío para la rama de conocimiento contabilidad gerencial. Anclado en la importancia de esta área del conocimiento para la gestión y competitividad de las organizaciones, el objetivo de esta pesquisa es identificar cuáles son las fuerzas que modelan la contabilidad gerencial en empresas prestadoras de servicios. Este estudio es un ensayo, en tanto que estrategia de pesquisa. Los servicios, de la misma forma que los productos tangibles poseen un ciclo de vida, que usualmente comprende: introducción, crecimiento, madurez y declive. Conforme a la etapa del ciclo de vida del servicio, su gestión requiere variadas estrategias de marketing, finanzas y producción. Las consideraciones finales de esta investigación destacan que la contabilidad gerencial desempeña diversas funciones. En cada etapa del ciclo de vida del servicio nuevas estrategias son requeridas, imponiendo, a veces, alteraciones en la estructura organizacional. Por fin, son aspectos que forman el abanico de factores inductores de la dinámica y adaptación de los sistemas de contabilidad gerencial.

Palabras clave: Contabilidad Gerencial; Ciclo de Vida de los Servicios; Empresas Prestadoras de Servicios.

1. INTRODUÇÃO

O segmento de serviços responde por parcela significativa da riqueza produzida nos principais centros econômicos do mundo e pela geração de empregos. Em geral, o setor de serviços atua em ambiente competitivo, realçando as características de dinamismo e desafios das atividades desenvolvidas. O grande desafio para acadêmicos, consultores e controllers é entender e atender a demanda de artefatos de Contabilidade Gerencial que considerem singularidades do setor no provimento de informações aos gestores. Lowryⁱ (1993), citado por Kullvén e Mattsson (1994, p. 1), argumenta sobre a crescente importância do setor de serviços nas economias ocidentais, contribuindo, na maioria das vezes, com mais de 50% na

ⁱ LOWRY, J. Management Accounting's Diminishing Post-industrial Relevance: Johnson and Kaplan Revisited. *Accounting and Business Research*. v. 23, n. 90, p. 169-80.

formação do Produto Interno Bruto. No entanto, a literatura especializada em Contabilidade Gerencial e/ou controle gerencial ainda é tímida quando aborda o setor de serviços. Dentre as investigações existentes, Kullvén e Mattsson (1994) apontam para o trabalho de Brignall et al. (1991) como um dos poucos estudos empíricos dedicados ao setor de serviços, porém investigam a aplicação do método de custeio ABC pelas empresas do setor.

Brignall (1997, p.327) pontua que as organizações de serviços têm cinco características que as distinguem de outras: (i) o cliente está presente durante o processo da entrega do serviço, o que representa ameaças e oferece oportunidades aos gestores; (ii) muitos aspectos dos serviços são intangíveis, sendo difícil saber o que o cliente avalia – por exemplo, um cliente de um hotel pode adquirir a hospedagem como produto principal, mas outros aspectos podem ser mais valorizados como o sorriso da recepcionista; (iii) os serviços são heterogêneos em duas maneiras: (1) os padrões dos serviços variam de pessoa para pessoa ou de dia para dia e (2) as expectativas do cliente estão sujeitas a variações; (iv) a produção e consumo da maioria dos serviços são simultâneos, não podem ser contados ou testados antes da entrega. Finalmente, (v) a maioria dos serviços é perecível e não pode ser armazenada. Essas cinco características fazem com que os serviços sejam “just-in-time” nas organizações fornecedoras, dificultando as operações de controle, mensuração de desempenho, mensuração e controle dos custos dos serviços.

Além das características próprias do setor, as organizações prestadoras de serviços atendem seus clientes de formas diferenciadas conforme o serviço prestado. Segundo pesquisa realizada por Silvestro et. al. em 1992, citada por Brignall (1997, p. 327), há três tipos diferentes de processo de entrega de serviços: (1) profissional, (2) loja e (3) em massa. **Serviços profissionais** são os prestados por arquitetos, engenheiros, encanadores, eletricistas, massagistas, contadores etc. Em geral esses tipos de serviços são caracterizados pela pessoalidade, alta customização e baixo número de funcionários nas atividades de retaguarda. Na categoria **lojas**, em geral, incluem-se os serviços prestados pelas lojas (sejam aquelas de shopping ou de rua), restaurantes e escolas, nas quais identificamos média customização e grande quantidade de tempo de contato pessoal, venda de produtos e processos e o uso da automação como forma de personalização.

Os **serviços em massa** são aqueles, por exemplo, prestados por aeroportos, rodoviárias e bancos. Esse tipo de serviço distingue-se dos demais por utilizar grande número de funcionários nas atividades de retaguarda e pelas facilidades disponibilizadas por meio de equipamentos. Os serviços em massa, em relação aos demais tipos, têm como traço a média customização e tempo limitado de contato pessoal e a utilização da automação como forma de personalização. Diante desse contexto e da complexidade das relações internas e externas existentes no setor de serviços, a questão de pesquisa que orienta este ensaio é: **quais são as forças que modelam a Contabilidade Gerencial em empresas prestadoras de serviço?**

O objetivo deste trabalho é investigar, tendo como pano de fundo um setor produtivo específico – serviços –, quais são as forças que modelam a Contabilidade Gerencial. A opção pelo setor de serviços deve-se às características singulares da atividade e do produto serviço, entre elas a heterogeneidade, simultaneidade na prestação do serviço, não estoque, intangibilidade e a presença do cliente no processo produtivo. Essas características conferem um caráter dinâmico à atividade, desafiador em vários aspectos – operacional, comercial, propagandístico, entre outros – e, principalmente na utilização da Contabilidade Gerencial como suporte aos gestores.

A orientação metodológica deste estudo é ensaística cujas características são: ser bem desenvolvida, formal, discursiva, lógica, reflexiva, interpretativa e argumentativa (SE-VERINO, 2000, p. 152-153). Para Lopes (2006, p. 101) o “[...] ensaio é um local onde deverá ser exposta a proposta de análise crítica sobre determinado assunto, demonstrando a visão pessoal do autor”. As fontes para suportar o desenvolvimento deste estudo são as publicações teóricas e empíricas.

Refletindo sobre as particularidades e desafios da prática profissional de Contabilidade Gerencial no setor de serviços, Hansen & Mowen (2001, p. 31) argumentam:

O assunto principal da tendência do setor de serviços é a necessidade de aumento da conscientização da utilidade da informação de custos. O objetivo deste aumento de conscientização pode ser alcançado em larga extensão pela ilustração da aplicabilidade dos conceitos da gestão de custos aos conjuntos baseados nos serviços. Adicionalmente, as características singulares das empresas de serviços requerem uma extensão e adaptação da gestão de custos às suas circunstâncias singulares.

Nesse desafiador contexto, estudar: “A dinâmica da Contabilidade Gerencial em empresas prestadoras de serviço” justifica-se, entre outros motivos, pela escassez de literatura consistente, por ser um setor de atividade com características, formas de atendimento, ciclos de vida dos produtos e estratégias singulares. Assim, esse cenário possibilita vislumbrar as dificuldades em desenvolver mecanismos padrão de gerenciamento tais como controle e avaliação de desempenho para essas empresas, especialmente em relação a sistemas de informação gerencial.

A contribuição esperada das reflexões deste ensaio é apresentar considerações sobre aspectos da Contabilidade Gerencial aplicada ao setor de serviços. As organizações de serviços são peculiares e, ainda que atuem no mesmo ramo, são diferentes entre si. Entre as contribuições está, a partir da caracterização do serviço como um produto, a análise do seu ciclo de vida e do impacto na gestão da organização a fim de identificar as forças que moldam as práticas de Contabilidade nas empresas de serviços. As particularidades

decorrentes da gestão do produto ao longo do ciclo de vida e os fatores contingenciais são pontos de contribuição para esse tema, exigindo um novo olhar sobre as práticas de Contabilidade Gerencial nas empresas de serviço. Enfim, um novo olhar sobre a Contabilidade Gerencial pelos praticantes e acadêmicos.

Este ensaio é desenvolvido em cinco partes, incluindo esta introdução. A segunda parte apresenta conceitos de sistemas de informações e Contabilidade Gerencial como meio para alavancar a competitividade empresarial. Na terceira parte são abordados os conceitos de ciclo de produtos aplicados ao setor de serviços. A quarta parte trata da elaboração do conceito de dinâmica da Contabilidade Gerencial em empresas de serviços. Por fim, na quinta parte, as considerações finais. Nas referências listamos as obras que suportam este trabalho.

2. A CONTABILIDADE GERENCIAL E A GESTÃO EMPRESARIAL, SUAS RELAÇÕES, APRENDIZAGEM E ALAVANCAGEM DA COMPETITIVIDADE

Usualmente é feita a distinção entre Contabilidade Gerencial e Contabilidade Financeira, dando-se ênfase à dicotomia “usuário externo vs usuário interno”. No entanto, a importância da utilização da Contabilidade Gerencial no suporte ao processo de gestão das organizações tem sido reconhecida no âmbito dos órgãos responsáveis pelas normas que orientam as práticas de Contabilidade Financeira. O pronunciamento SFAC 1, editado pelo FASB (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 1978, p. 14), especifica que a Contabilidade Gerencial objetiva, por meio do fornecimento de informações, dar suporte à decisão gerencial de planejar, executar e controlar vários níveis administrativos de um empreendimento. A administração de uma organização, na visão do FASB, necessita, além das informações disponibilizadas pela Contabilidade Financeira, de outras com características diferentes e que por sua natureza são produzidas e fornecidas pela Contabilidade Gerencial. Para o FASB, as informações oriundas da Contabilidade Gerencial irão subsidiar os gestores no cumprimento de suas responsabilidades, em especial, quando estão planejando, executando e controlando operações.

As informações disponibilizadas pela Contabilidade Gerencial, geralmente, estão relacionadas a decisões específicas relativas aos centros de custo e/ou centros de lucro. Para tanto é requerido que as informações sejam fornecidas frequentemente com riqueza de detalhes, contrapondo-se aos relatórios agregados, os quais se caracterizam por serem destinados ao público externo. Os modelos que orientam a elaboração de relatórios para público interno e externo são diferentes, porém utilizam a mesma base de dados (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 1978, p. 15).

O *Institute of Management Accountants* (IMA) editou em março de 1981 o *Statements on Management Accounting* 1ª, “*Definition of Management Accounting*” (apud ATKINSON et al., 2000, p.67), definindo Contabilidade Gerencial:

[...] como o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro de uma empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos.

A preocupação com informações não-financeiras e a inclusão de usuários ligados às demais áreas operacionais da organização, com customização do conteúdo dos relatórios e sua utilização no suporte às decisões operacionais e de investimentos, é manifestada por Atkinson et al. (2000, p. 36), os quais entendem a Contabilidade Gerencial como um:

Processo de produzir informação operacional e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades informacionais dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos.

A forma como as informações sobre custos, despesas, receitas e outras informações financeiras e não-financeiras devem ser utilizadas no processo de gestão é o foco da Contabilidade Gerencial. Para o produto “informação”, na sua forma mais ampla, disponibilizado pelo sistema de informação gerencial, Atkinson et al (2000, p. 36) adotam o termo “informação contábil gerencial” e a entendem como sendo “[...] uma das fontes informacionais primárias para a tomada de decisão e controle nas empresas”. Blocher et al. (2007, p. 3) argumentam que informação de Contabilidade Gerencial é:

[...] um conceito abrangente. É a informação de que o gestor precisa para efetivamente gerenciar uma empresa com ou sem fins lucrativos e abrange tanto informações financeiras, sobre custos e receitas, como também relevantes informações não-financeiras, sobre produtividade, qualidade e outros fatores críticos de sucesso na empresa (grifos no original).

As informações de Contabilidade Gerencial têm a sua produção materializada por meio do Sistema de Informações Gerenciais, definido por Frezatti et al. (2009, p. 13) como:

[...] um conjunto de recursos de procedimentos interdependentes que integram para produzir e comunicar informações para gestão. É responsável pela coleta de dados nas partes componentes de um sistema maior, do qual também é componente, processa esses dados e transmite as informações geradas para outro componente do sistema maior.

Por outro lado, Brignall (1997, p. 326) expressa que um sistema de informações gerenciais tem um papel efetivo no processo de comunicação entre os diversos níveis da organização por permitir que “[...] a informação interna e externa seja disponibilizada nos níveis operacionais, táticos e estratégicos”, incluindo, também, as dimensões relativas à qualidade, flexibilidade e inovação, além das tradicionais como finanças, em um modelo apropriado de controle.

Enquanto a Contabilidade Gerencial tem como foco disponibilizar informações por meio de um sistema de informação, o controle gerencial na proposição de Anthony e Govindarajam (2008, p. 6):

[...] encaixa-se entre a formulação de estratégia e controle de tarefas em vários aspectos. A formulação de estratégia é o menos sistemático dos três controles, o controle de tarefas é o mais sistemático, e o controle gerencial está posicionado entre os dois.

No contexto apresentado, os autores definem controle gerencial como o “[...] processo pelo qual os gestores influenciam os outros membros de uma organização para implementar as estratégias na organização.” O controle gerencial é apoiado por informações geradas pelo sistema de controle gerencial, argumentando que:

Os elementos dos sistemas de controle gerencial incluem o planejamento estratégico; preparação de orçamento; alocação de recursos; mensuração de desempenho; avaliação e recompensa; alocação de centro de responsabilidade; e composição do preço de transferência.

Neste estudo, Contabilidade Gerencial, controle gerencial e sistema de informações gerenciais são ramos do conhecimento algumas vezes sobrepostos, mas, em outras vezes, complementares e necessários para a disponibilização de informações aos gestores. No entanto, o controle gerencial, tanto quanto arcabouço conceitual como na aplicação, vale-se de outros ramos do conhecimento, notadamente aos disponibilizados pela Contabilidade Gerencial (ANTONHY e GOVINDARAJAM, 2008, p. 1). Este trabalho se refere às forças que modelam o sistema de Contabilidade Gerencial.

Na visão tradicional, o foco da Contabilidade Gerencial é atender o público interno das organizações. No entanto, os sistemas de informações gerenciais, desenvolvidos com o suporte conceitual da Contabilidade Gerencial, têm apresentado uma tendência a atender ao público externo, induzido principalmente pelas necessidades da governança corporativa. Nascimento, Bianchi e Terra (2005, p. 6) discorrem sobre as vantagens possibilitadas

pelo uso da Contabilidade Gerencial no desenvolvimento de mecanismos de governança corporativa e argumentam:

[...] a essência do conceito de governança corporativa envolve a transparéncia na administração e os meios por ela utilizados para a redução, tanto quanto possível, da assimetria informacional existente entre aqueles que geram a informação e aqueles que a utilizam.

Para esses autores, a governança corporativa requer a existência de controles que transmitam “[...] segurança aos interessados no resultado da organização quanto ao correto manuseio dos recursos”. Os mecanismos de boa governança corporativa são implantados em uma organização com o propósito de orientar a elaboração de contratos claros e transparentes na definição de incentivos, bem como de controlar melhor os conflitos entre principal e agente. Além dos aspectos legais, muitos controles são efetivados pelo uso de artefatos de Contabilidade Gerencial e auditoria.

Num ambiente de negócios no qual os agentes desenvolvem mecanismos de proteção e combate a práticas desonestas, Seal (2006) destaca o papel da Contabilidade Gerencial na implantação de boas práticas de governança corporativa. Sem abandonar os auditores e organismos reguladores e suas responsabilidades como monitores externos, para o autor, a governança corporativa desejada requer das organizações, adicionalmente, a incorporação de informes internos apropriados e, igualmente, a adoção de práticas de monitoramento. Por fim, considerando a necessidade de competitividade, afirma que técnicas de Contabilidade Gerencial estratégica deveriam ser desenvolvidas pelos gestores para análise dos atuais e potenciais concorrentes.

Para o desenvolvimento de estratégias de negócios e de suas inter-relações com a Contabilidade Gerencial, diferentes estratégias conduzem à diversificação dos sistemas de controles. Os contadores têm apresentado interesse em entender a relação entre sistemas de controle, o ambiente e as variáveis organizacionais como porte e tecnologia. Para tanto, detalham os sistemas de controles, bem como alguns de seus atributos como: metas, orçamento, controle de custos, frequência de relatórios e intensidade do monitoramento de resultados de desempenho (SIMONS, 1987, p. 358-359).

As organizações continuamente buscam diferenciais competitivos. Em especial para aquelas com ações nas bolsas de valores, desenvolver e implantar boas práticas de governança corporativa resulta na definição de estratégia única de diferenciação competitiva. Esse tipo de estratégia impõe a necessidade de novas informações e controles, entre os quais vale destacar os relacionados à gestão do desempenho dos próprios gestores.

Portanto, fica evidente o quanto a Contabilidade Gerencial pode contribuir também com o público externo, principalmente na redução do conflito de agência. Sobre este pro-

blema, Seal (2006) observa que muito da insegurança a respeito da perda de controle por parte do gestor pode desaparecer se a Contabilidade Gerencial conseguir desenvolver a gestão nas diversas áreas da empresa por meio da ênfase na independência em lugar de subserviência ao cargo superior. Assim, Seal (2006, p. 402) propõe que os conflitos devem ser controlados por meio de rotinas muito bem estabelecidas como orçamento, custo padrão e medidas de desempenho, sendo que esses sistemas focam o controle dos subordinados pelos executivos *sêniores*.

A adoção de políticas de remuneração baseada em resultados como forma de reduzir conflitos e alinhar os interesses entre o principal e o agente tem sido uma prática crescente nas empresas. No gerenciamento desses contratos, decorrentes da adoção de políticas de remuneração baseadas em resultados, as ferramentas disponibilizadas pela Contabilidade Gerencial assumem papel relevante. Orçamento, padrões, centros de responsabilidade, entre outros, são instrumentos disponibilizados nesse contexto. A necessidade de transparência entre as partes – principal e agente – exige regras claras e prestação de contas.

Luo (2005, p. 10-11) argumenta que a compensação executiva não é bastante para monitorar e controlar as ações dos agentes. Também é necessário um sistema de penalidades que discipline e penalize os desempenhos ruins e respectivos gestores. Penalidades financeiras e não-financeiras por desempenho insatisfatório podem ser alternativas ou complemento a sistemas de incentivo. Um típico pacote de compensação a um executivo inclui um salário básico, benefícios, uma gratificação anual, opções em ações, outros incentivos de longo prazo e direitos de aposentadoria. As penalidades devem ser significativas para realmente impactar a motivação e influenciar o comportamento dos executivos. Os gestores podem ser penalizados pela redução do salário base ou seu congelamento, eliminação de gratificação, perda de poder (por exemplo, de CEO para diretor) e em casos extremos, a demissão. A existência de regras que especifiquem as penalidades aos gestores, pressupostamente, faz com que ocorra uma diminuição na probabilidade de os executivos jogarem com os ativos da empresa. Assim, da mesma forma que as recompensas, as penalidades também contribuem para o alinhamento dos interesses entre os acionistas e a administração. Nesse contexto, o papel da Contabilidade Gerencial e sua inter-relação com a governança corporativa é reduzir o conflito entre agentes.

Os artefatos de Contabilidade Gerencial - orçamento, custo padrão e medidas de desempenho – podem compor o leque de rotinas de controle que contribuem na melhoria do processo de gestão e adequada gestão do risco pelos gestores (SEAL, 2006). Na adoção das boas práticas de governança corporativa, dentre outros objetivos, está o de evidenciar aos investidores quais são os tipos de risco que estão (ou estarão) expostos em determinada empresa. Os riscos de um negócio vão além dos conflitos entre principal e agente. Há uma ampla gama de riscos, entre os quais os macroambientais, setoriais, estratégicos, financeiros e operacionais. Os riscos macroambientais e setoriais geralmente são fontes de

dados e informações externas para a Contabilidade Gerencial. Por outro lado, com relação aos demais tipos de risco, os gestores são subsidiados com informações gerenciais nas decisões e ações para controlar e mitigar os efeitos.

Ao possibilitar, por meio de instrumentos adequados, a transparência nas relações entre agente e principal, bem como aos demais grupos de interesse, a Contabilidade Gerencial assume um papel relevante no apoio aos gestores, criando as bases que suportam ações na gestão dos riscos. Nesse contexto, as informações geradas com base no arcabouço conceitual da Contabilidade Gerencial e disponibilizadas aos interessados suportam as discussões envolvendo governança corporativa. No desenvolvimento das atividades, para os gestores, o papel dos controles internos, juntamente com os demais artefatos, é relevante no processo de controle operacional, assegurando a eficácia organizacional.

Diante da necessidade de gerir riscos e conflitos e proporcionar transparência nas relações com investidores, os artefatos de Contabilidade gerencial são os meios para atender os agentes de mercado que interagem com a organização. Contudo, deve-se lembrar que o relacionamento entre as organizações não ocorre somente pela competição ou sob imposição. Também ocorrem relações de cooperação e parceria, nas quais as atividades de coordenação utilizam informações oriundas da Contabilidade Gerencial que possibilitam ações conjuntas com foco na otimização dos resultados.

Os sistemas de informação gerencial são utilizados pelos gestores para ajudar no processo de gestão e tomada de decisão, como também para motivar, coordenar e comunicar os objetivos aos demais colaboradores. São provedores de dados para avaliação e integram atividades dentro de organizações complexas pela sua ampla natureza do controle, não se limitando a Contabilidade e sistemas de orçamento. A Contabilidade Gerencial tem a função de prover informações e integrar as ações de forma que a tomada de decisão seja a melhor para atingir o planejado (KLOOT, 1997, p. 51).

Considerando a retroalimentação dos sistemas de informações gerenciais, a Contabilidade Gerencial permite que a empresa aprenda com suas próprias ações buscando sempre o planejamento mais adequado das atividades que resultem na otimização de resultados. A Contabilidade Gerencial assume a função de facilitadora das atividades e operações da empresa, coletando informações do ambiente externo e informando o necessário para que as mudanças e adaptações na corporação ocorram. O desenvolvimento da aprendizagem organizacional é dependente das características e uso do sistema na organização. Portanto, a Contabilidade Gerencial também desempenha o importante papel de facilitar a aprendizagem organizacional (KLOOT, 1997, p. 69).

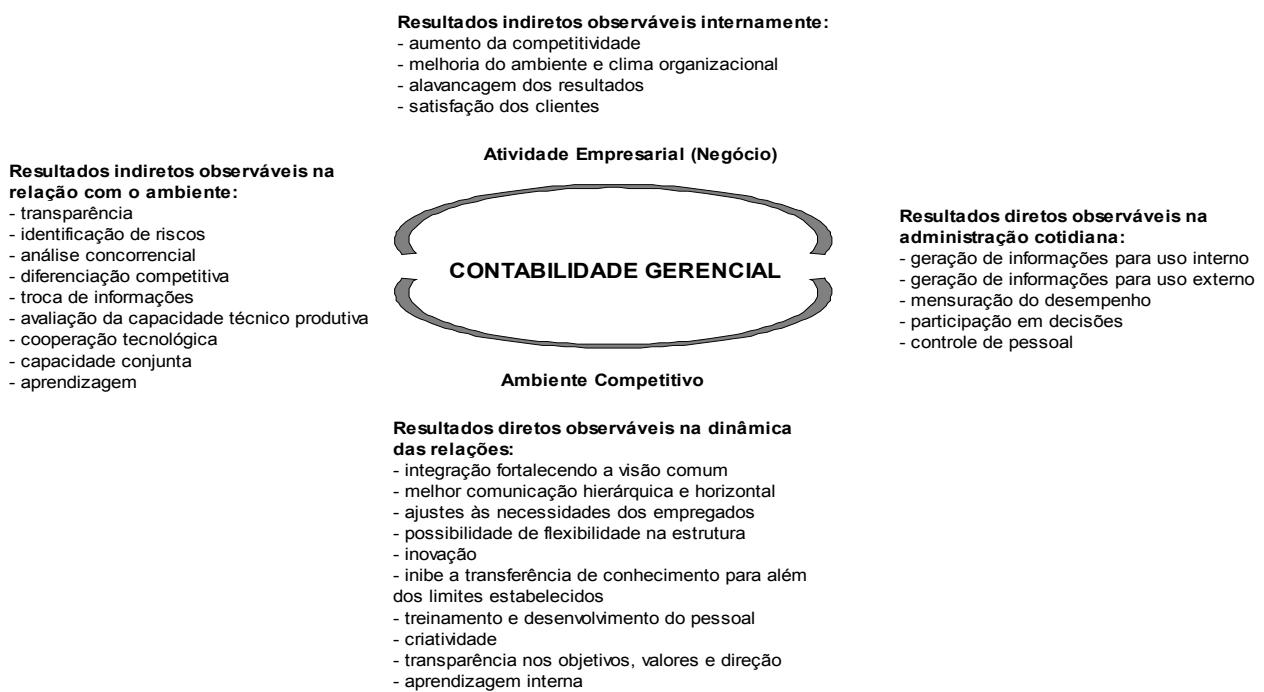
As informações geradas pela Contabilidade Gerencial são utilizadas para uso interno e externo, para mensuração do desempenho e para subsidiar os gestores no processo de tomada de decisões e de controle das pessoas (KLOOT, 1997). Quando adequadamente planejadas e utilizadas, as informações proporcionam uma integração fortalecedora da vi-

são da organização por todos, melhora a comunicação entre os níveis hierárquicos e horizontais, além de alinhar as necessidades dos colaboradores aos objetivos corporativos.

Para enfrentar desafios, o dinamismo da Contabilidade Gerencial viabiliza a adoção de uma estrutura organizacional flexível, inovadora e inibidora da transferência de conhecimento para além dos limites estabelecidos. Os produtos da Contabilidade Gerencial suportam o treinamento e desenvolvimento de pessoal, a criatividade, a transparência nos objetivos, os valores corporativos e as ações da direção. Também auxiliam os gestores na busca de vantagens, com foco no aumento da competitividade, na melhoria do ambiente e do clima organizacional, dos resultados e da satisfação dos clientes. Diferentemente da Contabilidade Financeira, a Contabilidade Gerencial é desenvolvida para focar a eficiência, a eficácia organizacional e a melhoria contínua do desempenho.

A Contabilidade Gerencial disponibiliza um conjunto de instrumentos e conceitualmente suporta o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais. Considerando o dinamismo do ambiente, espera-se que os sistemas de Contabilidade Gerencial sejam concebidos para que rapidamente sejam ajustados às demandas das organizações competitivas, pois a base segura de informações subsidia os gestores no processo de crescimento dos negócios e das pessoas. Analisando a organização com uma visão holística, desde que adequadamente implantada, a Contabilidade Gerencial impacta o ambiente interno por meio dos relatórios produzidos. Uma síntese das vantagens geradas pela utilização da Contabilidade Gerencial nas diferentes dimensões pode ser visualizada na Figura 1.

Figura 1 – Vantagens Proporcionadas pela Contabilidade Gerencial



Fonte: Os autores (2009).

As organizações, qualquer que sejam seu tipo e finalidade, são partes de um todo maior, denominado ambiente. O formato geral das organizações, em especial aquelas com fins lucrativos é terem valores, crenças, missão e modelo de gestão. Para conduzirem adequadamente as atividades no âmbito das organizações, os gestores demandam informações de cunho quantitativo e não-quantitativo, econômico-financeiras e qualitativas. As informações demandadas são providas pelos sistemas de informações financeiras.

As informações gerenciais são disponibilizadas por meio de relatórios, sendo concebidos de acordo com os conceitos da Contabilidade Gerencial. O objetivo é atender os usuários internos e também determinados grupos de usuários externos. Entre muitos tipos de relatórios, em geral, destacamos aqueles relativos à mensuração do desempenho e controles. Nesse contexto, tendo em vista a dinâmica das relações internas, a Contabilidade Gerencial é o elo entre os atores na organização. Assim, ela contribuirá para integrar e fortalecer as ações em torno de um objetivo comum e para a viabilização da adaptação das estruturas organizacionais, inovando a troca de conhecimentos, o desenvolvimento e a aprendizagem do capital humano e a transparência nas relações. É esperado que as vantagens proporcionadas pela Contabilidade Gerencial gerem outras **indiretas**, produzindo resultados para a empresa e seu meio ambiente.

No entanto, o desafio para implementar as vantagens potencialmente proporcionadas pela Contabilidade Gerencial que efetivamente resultem em benefícios na forma de lucros, num fluxo, é a capacidade de rápida adaptação às alterações ambientais. A busca por resultados positivos contínuos demanda que as empresas, especialmente as prestadoras de serviços, estejam continuamente atualizadas, lançando novos serviços para se perpetuarem no mercado. E os serviços (ou produtos) são regidos por um ciclo de vida.

3. CICLO DE VIDA DOS SERVIÇOS

Para Hansen e Mowen (2001, p. 437), o ciclo de vida do produto é o tempo de existência do produto, de sua concepção até o seu abandono. Em empresas prestadoras de serviço, os serviços também têm seu ciclo de vida marcado por sua concepção até seu abandono. Kotler (2000, p. 326), discorrendo sobre o ciclo de vida dos produtos, sustenta que:

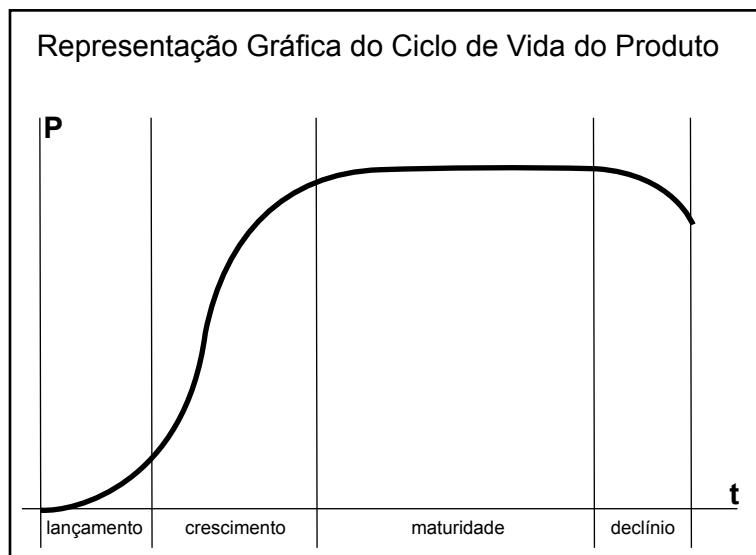
A maioria das curvas de ciclo de vida é retratada em forma de sino [...]. Essa curva é geralmente dividida em quatro fases: introdução, crescimento, maturidade e declínio.

1. *Introdução*: um período de baixo crescimento em vendas, uma vez que o produto está sendo introduzido no mercado. Não há lucros nesse estágio, devido às pesadas despesas com a introdução do produto.
2. *Crescimento*: um período de rápida aceitação no mercado e melhoria substancial dos lucros.

3. *Maturidade*: um período de baixa no crescimento de vendas. Isso porque o produto já conquistou a aceitação da maioria dos compradores potenciais. Os lucros se estabilizam ou declinam, devido à competição acirrada.
4. *Declínio*: o período em que as vendas mostram uma queda vertiginosa e os lucros desaparecem.

Os estágios de ciclo de vida, comumente relacionados aos bens tangíveis, ocorrem igualmente nos produtos disponibilizados pelas empresas prestadoras de serviços (Cobra, 2001, p. 300). Para Koutsoyiannisⁱⁱ (1982) apud Brignall (1997, p. 331), o modelo do ciclo de vida propõe que uma unidade ou produto de negócio contempla quatro estágios básicos (lançamento, crescimento, maturidade, declínio) que é alterado por mudanças ocasionadas por variáveis contingenciais (p.e.: ambiente externo, missão e estratégia genérica escolhida). Brignall (1997, p. 331) argumenta que o risco do negócio é elevado na primeira fase (quando o futuro é incerto e a missão é construir) e baixo na fase final. O risco financeiro é baixo na primeira fase, contudo elevado no final. O fluxo de caixa tende a ser negativo na fase de lançamento do produto e/ou início do negócio e positivo na fase madura. O ciclo de vida influencia o consumo dos recursos. A estrutura e comportamento dos custos e despesas variarão ao longo do ciclo de vida do negócio. Graficamente o ciclo de vida de um produto é representado como na Figura 2, onde 'P' é o volume vendido e 't' é o tempo.

Figura 2 – Ciclo de Vida do Produto



Fonte: Os autores (2009).

ⁱⁱ Koutsoyiannis, A. *Non-price Decisions: the firm in a modern context*. London: The Macmillan Press, 1982.

No momento $t=0$, lançamento do produto, os volumes de vendas são baixos, impactando negativamente o fluxo de caixa. No período $t=n$ até $t=n+1$ ocorre a fase de crescimento das vendas. Na sequência, no período compreendido de $t=n+1$ a $t=n+2$ é quando as vendas estão estabilizadas, ou seja, de maturidade. Por fim, o período seguinte é caracterizado pelo declínio das vendas, ocorrendo a extinção ou substituição do produto.

De uma forma geral, ocorre o mesmo ciclo e consequências quando o produto é intangível. São exemplos de produtos intangíveis, nos quais observamos o ciclo de vida, os seguintes: serviços de correio, transportes, hospedagem, refeições e financeiros; cada um com suas características, inovações e declínios que permeiam as relações entre prestadores de serviços e clientes. Sendo o produto intangível, caso dos serviços, deve ser considerado na análise do ciclo - sem alterá-lo – as suas características: (i) o cliente está presente durante o processo da entrega do serviço; (ii) é intangível; (iii) seus padrões variam de pessoa para pessoa ou de dia para dia; (iv) a produção e o consumo da maioria dos serviços são simultâneos, não podem ser contados ou testados antes da entrega e (v) a maioria dos serviços são perecíveis, não pode ser armazenados. Todas essas características, potencializadas pelas quatro fases de existência do serviço, forçam a Contabilidade Gerencial a uma adaptação constante, capaz de gerar as respostas desejadas para controle, mensuração de desempenho e mensuração e controle dos custos.

Outro componente importante é lembrado por Govindarajan e Shankⁱⁱⁱ (1992) apud Brignall (1997, p. 331), a existência de interações durante todo o ciclo de vida entre três variáveis contingentes: (missão de negócio, estratégias e ambiente competitivo) e sistemas de controle apropriados desenvolvidos com base na Contabilidade Gerencial. Os sistemas de controle nas empresas de serviço mudam ao longo do ciclo de vida conforme ocorrem alterações nas variáveis contingentes (BRIGNALL, 1997).

Por outro lado, a adaptação estratégica, bem como o ciclo de vida dos produtos, obedece a estágios. Para Yoshihara in: Ansoff, Declerck e Hayes (1990, p. 114), no **primeiro estágio** uma nova estratégia é elaborada para enfrentar as mudanças ambientais emergentes. É o momento de empregar esforços no desenvolvimento de um novo sistema operacional e promover ajustes na estrutura administrativa existente. No entanto, a ênfase principal reside no desenvolvimento de uma estratégia excelente, posto que nessa abordagem as decisões estratégicas, geralmente, ocupam um papel central. No **segundo estágio**, ocorre a implantação da nova estratégia em escala ampla. Os esforços são direcionados para construir facilidades e programas de produção. A ênfase nesse estágio está nas decisões organizacionais. No **terceiro estágio** os problemas de adaptação entre estrutura e estratégia são mais evidenciados. Para dirimir esses problemas são necessárias a elaboração e instalação de uma nova estrutura administrativa. Por fim, nesse estágio as decisões administrativas são mais dominantes.

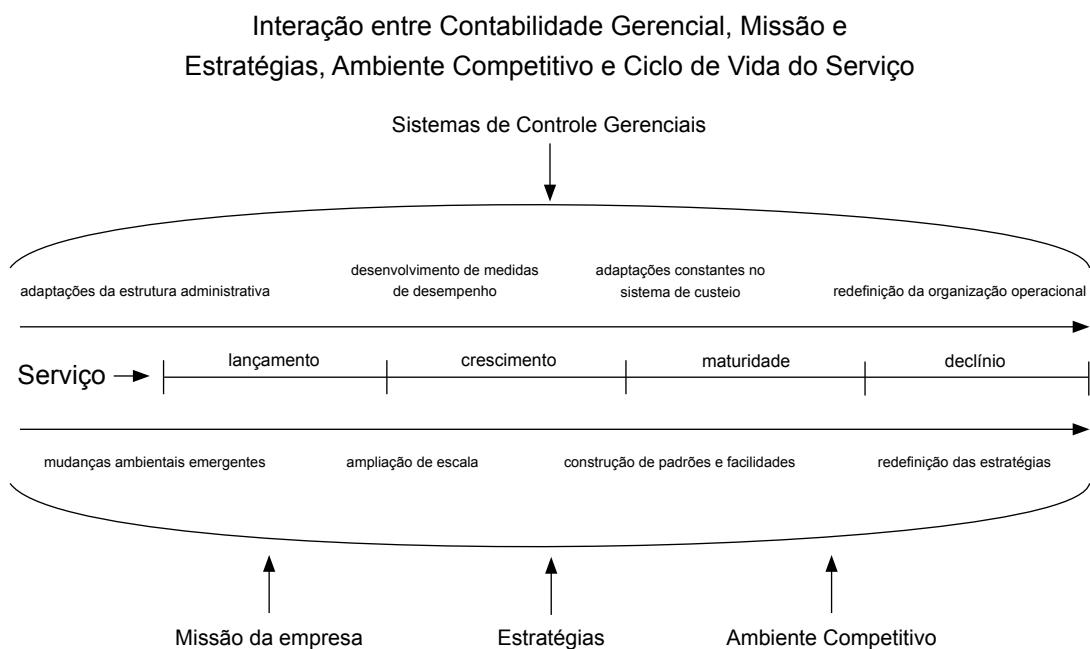
ⁱⁱⁱ Govindarajan, V. Shank J. **Strategic Cost Management: tailoring controls to strategies**. Fall: Cost Management, 1992, p. 14-24.

A curva formada pelos estágios de estratégia é coincidente com a curva resultante dos estágios dos produtos ou serviços. Há uma particularidade no quarto estágio de um produto – tangível ou intangível -, o final da curva se confunde com o estágio inicial do substituto. Dessa forma, na fase final do ciclo de vida de um serviço e lançamento de outro, a organização empreende esforços para desenvolver novos sistemas de informações, promovendo ajustes na estrutura administrativa existente ou implantando novo modelo. No segundo estágio do ciclo de vida do serviço – fase de crescimento - a empresa implementa estratégias de ampliação de escala e desenvolve mecanismos de gestão facilitadoras do novo nível de produção e/ou atendimento. Por fim, no terceiro estágio do ciclo de vida do serviço (maturidade), no qual as vendas, em geral, estão estabilizadas em um dado nível, a empresa revisa sua estrutura administrativa adequando-a ao objetivo de maiores margens lucro.

As interações que ocorrem nessa abordagem devem ser cuidadosamente controladas para evitar que resultem em combinações indevidas entre as variáveis contingentes, estágio do ciclo de vida do serviço, e os tipos de controles como custos e métricas de desempenho. As mudanças que ocorrem em cada estágio do ciclo de vida dos serviços, conjugadas com as constantes alterações no ambiente externo, às vezes correção e/ou ajustes na missão e revisões na estratégia, caracterizam a Contabilidade **Gerencial como sistema dinâmico** e partícipe ativo no processo (cíclico) de coordenação das constantes adaptações pelo qual a empresa passa.

Para evidenciar a interação entre ciclo de vida do serviço e as forças que estão presentes no cotidiano empresarial, a Figura 3 resume as ideias apresentadas.

Figura 3 – Interação entre Contabilidade Gerencial e Ciclo de Vida do Serviço



Fonte: Os autores (2009).

A missão de uma organização define a razão de sua existência e orienta quais os produtos e o tipo de cliente esperado. Por sua vez, em uma empresa de serviço, o produto ao longo do ciclo de vida está vinculado a estratégias, que por sua vez são moldadas de acordo com as alterações no ambiente. A mensuração da eficiência dos recursos utilizados, o quanto a eficácia está sendo atingida ou não, a avaliação de desempenho das áreas, as atividades, as unidades de negócios da empresa como um todo e de seus gestores demandam a existência de sistemas de informações gerenciais desenvolvidos com base na Contabilidade Gerencial. Esses sistemas, quando na etapa de desenvolvimento, contemplam a coleta de dados externos que subsidiam a análise e definição de estratégias em conjunto com os demais tipos de informações – financeira e não-financeiras.

Cada fase do ciclo de vida de um serviço envolve as variáveis receitas, custos e despesas e lucro operacional em diferentes magnitudes. Em geral, no seu formato de curva de sino – o mais comum – na fase inicial, as receitas são insuficientes para cobrir os custos e despesas, algo já esperado. No entanto, há limites impostos no planejamento. Nesse momento o controle dos custos e despesas é crucial, posto que não pode comprometer os lucros esperados na fase seguinte, a de crescimento. Na fase de crescimento, os lucros devem ser suficientes para justificar o investimento naquele serviço, como também cobrir os prejuízos da fase de lançamento. Nesse ponto, a Contabilidade Gerencial disponibiliza uma gama de artefatos para análises e identificação de pontos de atuação com vistas à melhoria do desempenho. Na fase da maturidade, estratégias são desenvolvidas e há maior rigor no controle de receitas, custos e despesas. Por fim, na fase de declínio, os instrumentos da Contabilidade Gerencial devem subsidiar os gestores para evitar o efeito “*sunk cost*” ou “*reverse sunk cost*” com relação aos produtos.

Em quaisquer das fases do ciclo de vida do serviço, independente da estratégia adotada, haverá sempre a necessidade por parte da empresa de adaptações em seus modelos de negócios, às vezes com reflexos em sua estrutura organizacional. Os sistemas de informações gerenciais integram a estrutura organizacional e a sua capacidade de resposta rápida para atender uma nova estratégia ou aperfeiçoamento, pode ser visto como um ponto crítico de sucesso. Esse contínuo desenvolvimento resulta em adaptações na estrutura administrativa, desenvolvimento, redefinição ou aperfeiçoamento de medidas de desempenho, adaptações nos modelos de custeio e novo formato de modelo operacional da empresa. Todas essas alterações podem ocorrer induzidas pelas mudanças ambientais, que em geral provocam ampliação ou redução de escala, busca e adoção de novos padrões e construção de facilidades produtivas que resultam em redefinições das estratégias empresariais. Todas essas forças que, em resumo, modificam-se de acordo com o produto ou serviços prestados, são vetores que impactam a dinamicidade de uma organização de serviços e, por consequência, a Contabilidade Gerencial, especialmente como ramo do conhecimento.

4. A DINÂMICA DA CONTABILIDADE GERENCIAL

Os negócios, cada vez mais, ocorrem em um mundo em contínua mudança de hábitos, de posições de poder na geopolítica, de empresas que são compradas e vendidas, de escândalos, fraudes e catástrofes naturais. Nesse ambiente competitivo, incerto e desafiador, os gestores com foco na eficiência e eficácia necessitam ter.

[...] a compreensão da verdadeira realidade da empresa como sistema econômico, da sua capacidade para o desempenho econômico e da relação entre recursos disponíveis e possíveis resultados (DRUCKER, 1998, p.4).

Assumindo que: “A condução eficaz das atividades organizacionais é dependente da interação harmônica entre os subsistemas organizacionais.” (ALMEIDA, 2002, p.92), em uma organização de serviço os gestores demandam instrumentos que os auxiliem a estabelecer:

[...] definições mais específicas relacionadas, por exemplo, à linha de produtos, mercados, clientes, tecnologia, margens de rentabilidade, prioridades e níveis de investimentos, fontes de recursos etc. [ARANTES, 1994, p.9].

Os artefatos disponibilizados pela Contabilidade Gerencial, entre eles: custo padrão, orçamento, custeio alvo, análise das variações, análise de rentabilidade – orientam conceitualmente o desenvolvimento de sistemas de informações gerenciais. Um dos papéis, talvez o mais importante, dos sistemas de informações gerenciais, é prover informações aos gestores para suportar o processo de gestão e subsidiar o processo de tomada de decisão dos gestores com foco na eficiência e eficácia

Para isso é necessário que haja uma integração/interação entre o processo de gestão, os gestores e os sistemas de informações gerenciais de modo a fornecer:

[...] um suporte adequado para a administração criar o futuro desejado para o empreendimento, estabelecendo objetivos, rumos, estratégias voltadas para produtos, mercados rentáveis; promovendo o desenvolvimento de talentos; assegurando a produtividade, enfim tudo o que leve à consecução dos resultados empresariais desejados. Em síntese, [...] fornece instrumentos para definir o que o empreendimento deve fazer e avaliar se o que está sendo feito está de acordo com os rumos traçados (ARANTES, 1994, p. 92).

Mantendo o foco principal nos usuários internos, mas sem deixar de contemplar os usuários externos, a dinâmica da Contabilidade Gerencial é fortemente induzida pela dinâmica existente no mundo empresarial.

A necessidade de controle, seja para fins internos e/ou externos, é o motivador da dinamicidade da Contabilidade Gerencial. O conjunto de instrumentos disponibilizado pela Contabilidade Gerencial por meio dos sistemas de informação permite que os gestores nos mais variados níveis atuem em campos específicos. De um modo geral, o problema de agência existe em todos os níveis, as formas de controle propiciadas pela Contabilidade Gerencial contribuem para sua redução.

O foco no desempenho da empresa é alinhado entre principal e agente por meio do estabelecimento de métricas de mensuração de desempenho e gestão por resultados, controle dos riscos, busca da eficiência operacional e flexibilidade produtiva e estrutural. Essa estratégia também possibilita e agiliza a relação entre as áreas/gestores na troca de informações e em ações conjuntas que potencializam a capacidade de inovação e aprendizagem contínua. Por fim, deve a Contabilidade Gerencial – como integrante da estrutura organizacional – estar ajustada às mudanças e alinhada à missão assegurar o suporte para o desenvolvimento contínuo das melhores estratégias.

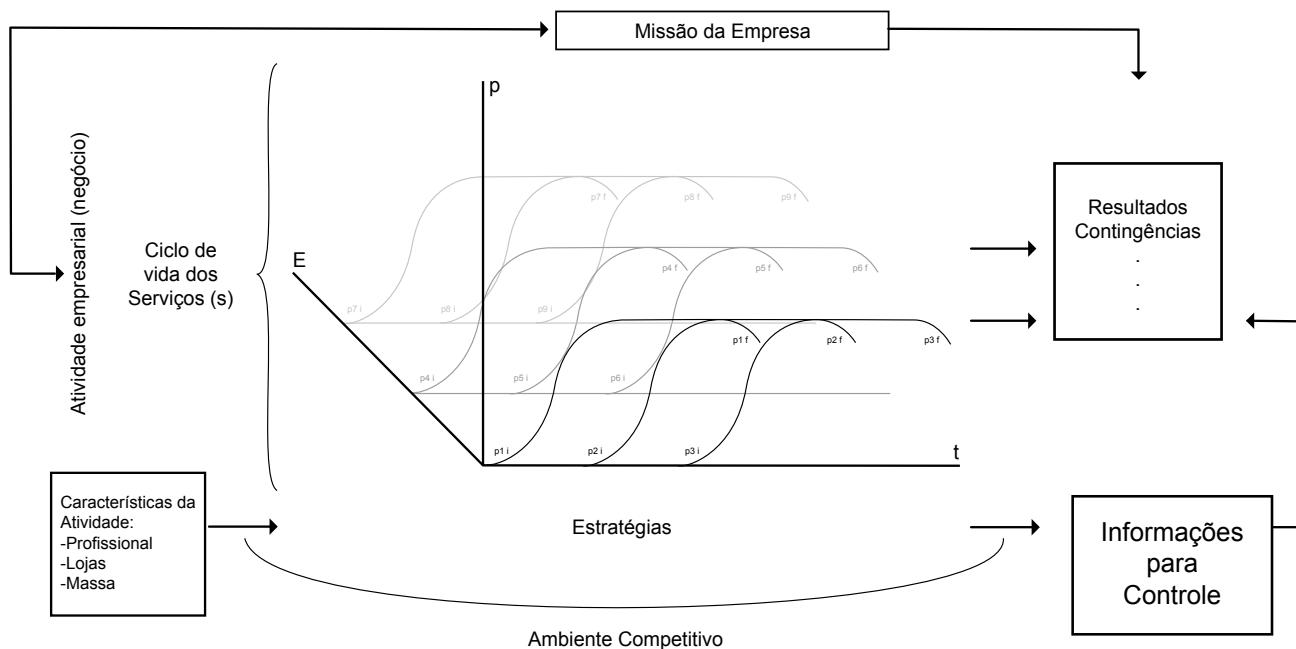
Cada tipo de serviço oferecido possui ciclo de vida definido e personalizado. Dessa forma são demandadas estratégias específicas para o produto e fase do ciclo de vida em que se encontra. Os objetivos dessas estratégias são influenciados por contingências ambientais considerando que o serviço oferecido pode ser do tipo profissional, de loja ou de massa. Esse contexto impõe mudanças na Contabilidade Gerencial que serão muito mais visíveis devido às singularidades das empresas de serviços, dos seus processos e de seus produtos.

Brignall (1997, p. 332) argumenta que os sistemas de controle dos serviços mudam ao longo do ciclo de vida do produto, sendo os ajustes decorrentes das mudanças e interação entre as variáveis contingentes (ambiente competitivo, missão de negócio e estratégia genérica). Nos custos e despesas, a implicação decorre da evolução do processo de serviço no tempo. Outra consequência dessa evolução do processo de serviço é a redefinição dos centros de responsabilidades e de ajustes no grau de sofisticação do sistema de custeio para refletir a interação das três variáveis.

Na Figura 4, ‘P’ é o volume vendido, ‘t’ é a dimensão tempo e ‘E’ o espaço, os quais evidenciam a dinâmica que permeia e altera constantemente o escopo das informações demandadas à Contabilidade Gerencial. Tomando como base nove serviços oferecidos (produto ‘p1’ a produto ‘p9’), com ciclos iniciando com o lançamento (momento ‘i’ na Figura 4), crescimento, maturidade e declínio (momento ‘f’ na Figura 4), fica evidente que será exigido do gestor a capacidade para gerenciar mudanças em conjunto com a flexibilidade dos sistemas de informações gerenciais.

Figura 4 – A Dinâmica da Contabilidade Gerencial

Dinâmica da Contabilidade Gerencial



Fonte: Os autores (2009).

A Figura 4 ilustra uma organização prestadora de serviços que num horizonte temporal (t) oferta simultaneamente nove serviços nos espaços “ s ”, “ p ” e “ e ”. Em cada momento ‘ t ’, no mínimo três serviços estão sendo oferecidos. Esses serviços são desenvolvidos e evoluem de acordo com as fases do ciclo de vida do produto, à semelhança das empresas industriais. Nesse cenário, ao longo do tempo e à medida que a empresa inova, os antigos serviços são descartados e substituídos por novos. Mantendo a missão como orientadora, novos serviços e/ou negócios são definidos. Os novos serviços podem ser do tipo profissional, de lojas ou de massa, com níveis diferentes de inter-relação com o cliente e, portanto, diferentes estratégias de vendas e atuação são adotadas. Esse dinamismo gera e/ou intensifica interação/integração entre os gestores, impondo novas necessidades de informações para controle dos resultados (orçado x realizado), das contingências internas e/ou externas enfrentadas. A Contabilidade Gerencial por meio de seus instrumentos e sistemas de informações gerenciais deve fornecer as informações customizadas de acordo com as características próprias de cada estágio do ciclo de vida do produto e etapas de planejamento, desenvolvimento e implementação de estratégias pela empresa.

Nesse ambiente dinâmico de negócios, há que se ficar atento às ponderações de Kullvén e Mattsson (1994, p. 16), de que os sistemas de informações gerenciais tradicionais muitas vezes não geram informações suficientes sobre produtos e processos. Decorre

que, em geral, as informações gerenciais demandadas são orientadas por departamentos e gestores, e quando os sistemas (por falha de desenvolvimento) não fornecem os dados reais sobre eventos, transações e processos utilizados na produção dos serviços, a gestão dos produtos nas diversas fases do ciclo de vida está duramente comprometida. Dessa forma, além dos sistemas de informações gerenciais não contribuírem para uma melhor compreensão do dia-a-dia das operações, mostram-se “engessados” e raramente ocorrem modificações em sintonia com as mudanças ambientais.

As ponderações de Kullvén e Mattson são vitais para entender porque a Contabilidade Gerencial (na forma como tem sido praticada) no dia-a-dia pelas empresas de serviços não é dinâmica como esperada e exigida por parte dos gestores. Por fim, as ponderações dos autores reforçam a importância e a necessidade de os sistemas de informações gerenciais, desenvolvidos com base no arcabouço conceitual da Contabilidade Gerencial, sejam facilmente adaptáveis aos novos modelos e formatos de atividades empresariais, decorrentes das alterações ambientais. Portanto, dadas as particularidades e características peculiares das empresas de serviços, o desafio é enorme, já que o foco muda do controle do produto para as operações como um processo, com o propósito de evidenciar a visibilidade das atividades (KULLVÉN; MATTSSON, 1994, p. 16).

O praticante de Contabilidade (abriga todas as matizes de formação acadêmica) tem sido um dos responsáveis pela tradução dos conceitos de Contabilidade Gerencial nas práticas de Contabilidade Gerencial em uso nas empresas de prestação de serviços. Ao desempenhar essa atividade, esse profissional deve modelar sistemas de informações gerenciais dinâmicos. Assim, um modelo com essa característica responderá prontamente, adequando-se às ocorrências que exigem rapidez devido às necessidades dos gestores, nas constantes situações de adaptações, sejam elas motivadas por novos negócios, estratégia e/ou serviços prestados.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Apesar dos recentes avanços da Contabilidade Financeira no Brasil, com novas abordagens decorrentes dos pronunciamentos alinhados com o IRFS, a Contabilidade Gerencial enquanto área do conhecimento e objeto de prática profissional continua relevante, para a condução das organizações e especificamente para os gestores. As aplicações da Contabilidade Gerencial para a redução do conflito de agência e mais recentemente na governança corporativa (por meio do controle), na gestão de riscos, na coordenação das relações e promoção do aprendizado organizacional como fator de competitividade empresarial são exemplos de sua potencialidade de uso e atualidade.

Nas organizações em geral e especificamente nas com fins lucrativos, o arcabouço da Contabilidade Gerencial possibilita desenvolver, implementar e gerenciar o sistema de informa-

ções gerenciais. Esses sistemas são os provedores de informações que suportam o processo de gestão, nas etapas de planejamento (estratégico e operacional), execução e controle.

As empresas prestadoras de serviços são peculiares enquanto organizações e também os são seus produtos. O ambiente de atuação é competitivo e demanda atenção constante aos produtos. Basta analisarmos o comportamento das empresas de telefonia celular para ver o quanto adaptam e/ou inovam seus produtos na busca de vantagem competitiva, captação de novos clientes e fidelização dos existentes.

Determinados tipos de serviços têm seu ciclo de vida cada vez mais curto, impactando as práticas de Contabilidade Gerencial e consequentemente os sistemas de informações gerenciais. Por sua vez, essas ocorrências requerem que os sistemas de informações gerenciais sejam dinâmicos e flexíveis na produção de informações e que seus conteúdos e formatos estejam alinhados às necessidades de seus usuários. Na busca por resultados positivos contínuos e/ou de novos negócios, as empresas prestadoras de serviços precisam estar continuamente atualizadas, lançando novos serviços para se perpetuar no mercado. Cada novo serviço obedece a um ciclo de vida que caracteriza a dinâmica da própria organização empresarial, suas estratégias e estruturas administrativas. Cada empresa de serviços também apresenta características peculiares, de acordo com a interação com o cliente, podendo ser profissional, de loja ou de massa.

Entendemos que o **impacto para os praticantes de Contabilidade Gerencial**, decorrente das reflexões deste ensaio está em entender que não é possível pensar os sistemas de informações gerenciais de maneira estática. Há que se empreender esforços de desenvolver sistemas que sem perder a confiabilidade sejam rapidamente adaptáveis. Por outro lado, o **impacto para os acadêmicos** é envidar esforços para promover pesquisas e/ou encontros com os praticantes de modo a melhor entender como realmente funcionam as empresas de serviços, quais as maneiras que os sistemas de informações gerenciais são utilizados e quais informações são demandadas pelos diversos usuários.

A Contabilidade Gerencial apresenta-se dinâmica diante de forças que exigem respostas às necessidades de controle em uma situação de adaptações constantes de negócio, estratégias e serviços prestados em um ambiente de empreendedorismo e inovação. Vale ressaltar que o ciclo de vida dos serviços e seus impactos não são as únicas forças que atuam e promovem modificações na Contabilidade Gerencial. Os eventos internos nesse ramo do conhecimento, bem como a própria capacidade de inovação dos praticantes de Contabilidade Gerencial poderão ser e são promotores de mudanças. Cumpre então, para estudos futuros, revelar outros fatores ou forças que promovem a constante dinâmica da Contabilidade Gerencial. Uma das maneiras de continuidade de investigação desse tema é, em princípio, capturar a percepção dos *controllers* (ou cargo equivalente) e usuários em geral nas empresas de serviços, a respeito do uso dos artefatos de Contabilidade Gerencial. Por fim, tratando-se de um ensaio, procuramos alguns *insights* motivadores de novos trabalhos.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Lauro Brito de. **Contribuição ao estudo das transações e seu impacto na eficácia das organizações sob o enfoque da Gestão Econômica – Gecon.** 2002. 164 f. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade – FEA/USP, São Paulo, 2002.
- ANTONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.** Revisão técnica Elionor Weffort; Ana Paula Paulino. São Paulo: MacGraw-Hill, 2008.
- ANSOFF, H. Igor; DECLERCK, Roger P.; HAYES, Robert L. (Org.). **Do Planejamento Estratégico à Administração Estratégica.** Tradução de Carlos Roberto Vieira Araújo. São Paulo: Atlas, 1990.
- ARANTES, Nélio. **Sistemas de gestão empresarial: conceitos permanentes na administração de empresas válidas.** São Paulo: Atlas, 1994.
- ATKINSON, Antony A.; BANKER, Rajiv D.; KAPLAN, Robert S.; YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial.** Tradução de André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. São Paulo: Atlas, 2000.
- BLOCHER, Edward J.; CHEN, Kung H., COKINS, Gary, LIN, Thomas W. **Gestão Estratégica de Custos.** Tradução técnica Sérgio Alexandre Souza; Wilson J.A. Julian; revisão técnica Ana Paula Costa Paulino, São Paulo: MacGraw-Hill, 2007.
- BRIGNALL, Stan. A Contingent Rationale for Cost System Design in Services. **Management Accounting Research.** Amsterdam: Academic Press, n. 8, 1997, p. 325-346.
- COBRA, Marcos. **Marketing de serviços.** São Paulo, Cobra: 2001.
- DRUCKER, Peter F. **Administrando para obter resultados.** São Paulo: Pioneira, 1998.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Statements of Financial Accounting Concepts No. 1.** 1978. Disponível em: <<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 22/02/2008.
- FREZATTI, Fábio; ROCHA, Welington; NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emmanuel. **Controle gerencial:** uma abordagem da Contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos:** Contabilidade e controle. Tradução de Elias Pereira. São Paulo: Pioneira Thompson Learning, 2001.

KLOOT, Louisie. Organizational Learning and Management Control Systems: responding to environmental change. **Management Accounting Research.** Amsterdam: Academic Press, n. 8, 1997, p. 47-73.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing. A edição do novo milênio.** Traduzido por Bazán Tecnologia e Lingüística. 10 ed. São Paulo: Prentice Hall, 2000.

KULLVÉN, Hakan; MATTSSON, Jan. A Management Control Model Based on the Customer Service Process. **International Journal of Service Industry Management.** United Kingdom: Emerald Insight, n. 3, v. 5, 1994, p.14-25.

LOPES, Jorge; e Col. **O Fazer do Trabalho Científico em Ciências Sociais Aplicadas.** Recife: Editora Universitária, 2006.

LUNA, Sérgio Vasconcelos de. **Planejamento de Pesquisa:** uma introdução. São Paulo: Educ, 2007.

LUO, Yadong. Corporate Governance and Accountability in Multinational Enterprises: concepts and agenda. **Journal of International Management.** n. 11, Mar. 2005, p. 1-18.

NASCIMENTO, Auster Moreira; BIANCHI, Márcia; TERRA, Paulo Renato Soares. A Controldoria como um Mecanismo Interno de Governança Corporativa: evidência de uma survey comparativa entre empresas de capital brasileiro e norte-americano. In: ENCONTRO DA ANPAD, 29, 2005, Brasília. **Anais...** Brasília: ENANPAD, 2005.

SEAL, Will. Management Accounting and Corporate Governance: An Institutional Interpretation of The Agency Problem. **Management Accounting Research.** Leiastershire (UK): Loughborough University, n. 17, 2006, p. 389-408.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico.** 21. ed. São Paulo: Cortez, 2000.

SIMONS, Robert. Accounting Control Systems and Business Strategy: na Empirical Analysis. **Accounting, Organizations and Society.** Great Britain: Pergamon Journals, v. 12, n. 4, 1987, p. 357-374.