

Fatores Determinantes da Diversificação de Serviços Profissionais: um Estudo Empírico sobre Empresas Contábeis no Rio de Janeiro

**Frederico A. de Carvalho¹, Marcelo Resende²,
Marcelino José Jorge³ e Francisco José dos Santos Alves⁴**

Abstract

The paper investigates whether organizational characteristics and human resources can be related to service diversification in the case of accounting firms in Rio de Janeiro, Brazil. First both the work environment and training activities are described. Hypothesis testing is then performed with the help of multiple regression equations. Special attention is paid to the fact that the dependent variable used to represent service diversification is a counting variable. Data have been collected from a postal survey that engendered 430 valid answers. Findings show that accounting service diversification is significantly influenced by selected organizational characteristics, among which both the number of employees and the provision of training deserve mention.

Keywords: *Professional Services; Service Diversification; Training; Multiple regression*

Apresentação

O objetivo do trabalho é analisar a influência de certas características organizacionais sobre a diversificação na produção de serviços profissionais, aproveitando empiricamente o caso dos serviços contábeis no estado do Rio de Janeiro, Brasil. De modo a destacar aspectos relativos ao fator humano, utiliza-se uma abordagem descritiva para caracterizar o ambiente de trabalho e para identificar características das atividades de treinamento eventualmente oferecidas. A seguir testam-se hipóteses acerca da influência das características organizacionais selecionadas sobre a diversificação dos serviços, com base em três especificações para uma equação de regressão múltipla. O instrumento de coleta de dados foi um questionário postal. Dos 697 questionários retornados, 430 foram considerados válidos para a estimação da equação. Os resultados permitem concluir pela associação entre diversificação da produção e as características organizacionais selecionadas, confirmando a importância quantitativa e a significância estatística do fator humano.

Palavras-Chave: *Serviços profissionais; Diversificação de serviços; Treinamento; Regressão múltipla*

1. Introdução

As pessoas compõem um recurso estratégico em qualquer organização. Uma empresa não alcançará sucesso se seus funcionários não estiverem adequadamente preparados para o trabalho, ou se não possuírem atitude adequada em relação ao cliente e ao serviço, ou, ainda, se não puderem ou não souberem aproveitar com eficácia o suporte de sistemas, de tecnologias, dos demais prestadores internos de serviços, e, principalmente, de seus gerentes e supervisores. Assim sendo, práticas que visem assegurar que os funcionários contribuam para o desempenho

¹ Programa de Mestrado em Ciências Contábeis - UERJ. E-mail: fdecarv@gmail.com

² Instituto de Economia – UFRJ. E-mail: mresende99@terra.com.br

³ Instituto de Pesquisa Clínica Evandro Chagas – FIOCRUZ. E-mail: marcelino@ipecc.fiocruz.br

⁴ Programa de Mestrado em Ciências Contábeis – UERJ. E-mail: fjalves@globocom.com

externo da organização configuram uma questão estratégica, a despeito do desenvolvimento da tecnologia de informação e do crescimento dos serviços de alta tecnologia⁵.

Os pressupostos essenciais desta pesquisa são que a diferenciação na prestação de serviços e o sucesso das organizações contábeis estão associados a múltiplas características dessas organizações, destacando-se o desempenho e a capacitação profissional de seus funcionários. Nesse contexto específico, capacitação significa⁶ dotar os funcionários das habilidades, das ferramentas e dos recursos de que necessitam para utilizar seu próprio arbítrio profissional com confiança e eficácia. Tais pressupostos encontram suporte empírico na literatura consultada; este suporte já está mencionado em muitos manuais sobre gestão de serviços, tais como Bateson e Hoffman⁷, Berry e Parasuraman⁸, Grönroos⁹, Kotler, Hayes e Bloom¹⁰, Lovelock e Wright¹¹, e Zeithaml e Berry¹².

O objetivo da pesquisa é examinar, dentre os fatores determinantes da diversificação dos serviços, o papel do fator humano no ambiente de serviços profissionais, aproveitando dados primários levantados junto a uma amostra de sociedades e escritórios contábeis localizados no Estado do Rio de Janeiro. O estudo procura descrever como essas organizações praticam atividades que envolvem as pessoas na organização, em especial no que se refere ao treinamento oferecido e ao papel do empregado como gerador da introdução de novos serviços. Além disso, testa-se a influência destas e de outras variáveis sobre a diversificação dos serviços (ver Tabela 1.). A expressão “fatores determinantes”, usual em estudos que analisam empiricamente relações de dependência entre variáveis¹³, é aqui aplicada no mesmo sentido em que é usada, por exemplo, em Arora e Kaur¹⁴ ou em Ferreira¹⁵.

O trabalho está organizado em quatro seções, que se seguem a esta introdução. Na primeira, a resenha da literatura indica a fundamentação teórica do estudo. A metodologia adotada aparece na segunda seção, enquanto que na terceira são apresentados os resultados do estudo. Comentários conclusivos, na quarta seção, completam o texto.

2. Resenha da Literatura

Nesta seção se expõem os fundamentos teóricos da pesquisa. Cada uma com seu foco, as três subseções a seguir abordam essencialmente o papel do fator humano em organizações prestadoras de serviços profissionais. A primeira trata do caso geral dessas prestadoras, entre as quais se incluem os serviços contábeis, revistos na subseção seguinte. A terceira e última subseção destaca os principais pontos divulgados na pesquisa do Conselho Federal de Contabilidade - CFC¹⁶, o primeiro levantamento direto sobre a situação dos empregados no caso brasileiro.

2.1. O fator humano em empresas prestadoras de serviços profissionais

⁵ GRÖNROOS, C. - **Marketing: gerenciamento e serviços** - Elsevier, Rio de Janeiro, 2003, p. 406-407

⁶ LOVELOCK, C., WRIGHT, L. - **Serviços: marketing e gestão** - Saraiva, São Paulo, 2004, p. 396

⁷ BATESON, J. E. G., HOFFMAN, K. D. - **Marketing de Serviços** - 4. ed. Bookman, Porto Alegre, 2001

⁸ BERRY, L. L., PARASURAMAN, A. - **Serviços de marketing: competindo através da qualidade** - Maltese Norma, São Paulo, 1992

⁹ GRÖNROOS, C. - **Marketing: gerenciamento e serviços** - Elsevier, Rio de Janeiro, 2003

¹⁰ KOTLER, P., HAYES, T., BLOOM, P. N. - **Marketing de Serviços Profissionais: estratégias inovadoras para impulsionar sua atividade, sua imagem e seus lucros** - 2. ed. Manole, São Paulo, 2002

¹¹ LOVELOCK, C., WRIGHT, L. - **Serviços: marketing e gestão** - Saraiva, São Paulo, 2004

¹² ZEITHAML, V. A., BITNER, M. J. - **Marketing de Serviços: a empresa com foco no cliente** - 2. ed., Bookman, Porto Alegre, 2003

¹³ HAIR Jr, J. F., ANDERSON, R. E., TATHAM, R. L., BLACK, W. C. - **Multivariate data analysis** - 5th ed., Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, 1998

¹⁴ ARORA, S., KAUR, S. - Internal determinants for diversification in banks in India: an empirical analysis - **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 24, p. 177-185, 2009

¹⁵ FERREIRA, J. M. - A orientação estratégica empreendedora como determinante de crescimento das pequenas empresas da indústria transformadora: o caso português - **Panorama Socioeconômico**, v. 25, n. 34, p. 34-47, 2007

¹⁶ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Perfil do Contabilista Brasileiro** - CFC, Brasília, 1996

De acordo com Lovelock e Wright¹⁷, em empresas de serviços reais bem-sucedidas, as pessoas são vistas mais como recurso a ser desenvolvido do que como custo a ser minimizado. Opinião semelhante fora exposta e defendida por Bushardt, Fretwell e Cumbest¹⁸ quando analisaram o papel do treinamento em empresas financeiras.

Para Bateson e Hoffman¹⁹, que consideram os prestadores dos serviços como o lado humano da organização, políticas de recursos humanos demonstram ter uma relação direta com os resultados vivenciados pelos clientes. Apesar disso, muitas empresas ainda cultivam um modelo de gerenciamento de recursos humanos baseado em velhos modelos de minimização de custos. O gestor de hoje procura maneiras de liberar-se do antigo modelo.

Questões de gerenciamento de recursos humanos também ajudam a criar uma paixão por serviço dentro da organização. Quando o comprometimento é intenso, o funcionário mostra paixão por fazer bem qualquer coisa relacionada a seu trabalho. Os funcionários se envolvem, com frequência e diretamente, no processo de prestação do serviço, preocupando-se quanto às opiniões dos clientes²⁰

Na visão desses autores²¹, empresas que usam estrategicamente políticas de gestão de recursos humanos vêem o treinamento como uma via para melhor desempenho competitivo. Além de educar e motivar seus funcionários, as sessões de treinamento tipicamente estimulam o funcionário a assumir um compromisso com a empresa. Assumido esse compromisso, os funcionários permanecem leais e tornam-se fonte de novos funcionários, fornecendo referências sobre amigos ou pessoas de suas relações. Essas referências não somente reduzem os custos de recrutamento, mas também aumentam significativamente a qualidade do candidato.

Quando se trata de prestadoras de serviços, especialmente os profissionais, a qualidade da mão-de-obra é particularmente importante. Necessita-se, para atender os clientes, de diversos tipos de saberes profissionais, em particular no que diz respeito aos serviços especializados em contabilidade. Além dessa mão-de-obra qualificada e especializada, a empresa contábil precisa contar com profissionais de outros setores, tais como recepcionistas, arquivistas, secretárias, digitadores, mensageiros e, mais recentemente, especialistas em informática, que cuidam do bom andamento dos equipamentos, dos programas, da rede interna, da Internet, entre outros²².

A área em que se exige maior especialização nessas empresas é a de consultoria, normalmente atendida pelos sócios principais ou pelos encarregados dos diversos departamentos²³. Orientar e aconselhar os clientes é tarefa diária dentro de uma empresa contábil. Geralmente, esse serviço é prestado pelo proprietário do escritório ou pelos sócios da empresa, quando a consulta ou o assunto é importante ou quando foge da rotina. Dentro da rotina, a orientação é dada por quem responde pelo departamento que cuida do assunto consultado. Esse contato, nem sempre freqüente, entre o empresário e seu cliente ajuda a solidificar o relacionamento entre a empresa prestadora e a clientela, razão pela qual é de grande importância para o serviço de consultoria²⁴.

Para as organizações prestadoras de serviços profissionais, as vendas realizadas por contatos pessoais são provavelmente o mais importante de todos os instrumentos disponíveis no *mix* promocional. Por intermédio dos contatos pessoais, o profissional poderá conhecer, convencer e tranquilizar os clientes, existentes ou potenciais²⁵. Apesar disso, o treinamento em marketing ou vendas não é comum na empresa de serviços “técnicos”.

A fim de construir uma equipe orientada para clientes e com uma mentalidade de serviços, uma organização deve:

1) contratar as pessoas certas, 2) desenvolver as pessoas para que forneçam serviços de qualidade, 3) fornecer os

¹⁷ LOVELOCK, C., WRIGHT, L. - **Serviços: marketing e gestão** - Saraiva, São Paulo, 2004, p. 391

¹⁸ BUSHARDT, S. C., FRETWELL, C., CUMBEST, P. B. - Continuous Improvement through Employee Training: a Case Example from the Financial Services Industry - **The Learning Organization**, v. 1, n. 1, p. 11-16, 1994

¹⁹ BATESON, J. E. G., HOFFMAN, K. D. - **Marketing de Serviços** - 4. ed. Bookman, Porto Alegre, 2001, p. 175

²⁰ *Idem*, p. 176

²¹ *Idem*, p. 178-179

²² THOMÉ, I. - **Empresas de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento** - Atlas, São Paulo, 2001, p. 23

²³ *Idem*

²⁴ *Idem*, p. 23

²⁵ KOTLER, P., HAYES, T., BLOOM, P. N. - **Marketing de Serviços Profissionais: estratégias inovadoras para impulsionar sua atividade, sua imagem e seus lucros** - 2. ed. Manole, São Paulo, 2002, p. 37

sistemas de apoio necessários e 4) reter as melhores pessoas²⁶. Empresas bem sucedidas investem intensamente em treinamento e asseguram-se de que o programa atenda às metas e às estratégias do negócio²⁷. Além disso, uma empresa com empenho estratégico no desenvolvimento das habilidades e dos conhecimentos de seus empregados ganha reputação por investir nas pessoas e obtém os devidos benefícios²⁸.

Equívoco frequente é considerar o desenvolvimento das habilidades e dos conhecimentos dos empregados como eventual (um curso de uma semana, um seminário anual), em vez de um processo contínuo. A tendência de fazer com que os empregados passem por um programa de treinamento específico e depois considerá-los “treinados” é tanto ambiciosa, quanto equivocada. Funcionários que prestam serviços precisam aprender continuamente, pois o aprendizado proporciona segurança e confiança, sendo uma força motivadora e uma fonte de auto-estima²⁹.

2.2. O fator humano em empresas prestadoras de serviços profissionais contábeis

No que se relaciona, especificamente, ao treinamento de prestadores de serviços contábeis, a literatura, tanto nacional, quanto internacional, não tem dedicado muito espaço ao tema. Isto é surpreendente na medida em que, já no início do século XX, Luman³⁰ defendeu a importância do treinamento em Contabilidade. Sob uma perspectiva holística, o autor alertou para a necessidade de aperfeiçoamento do Contador no idioma e na matemática. Ele também defendia a idéia de que, intensificando-se a preparação, alargam-se as portas da oportunidade.

Em meados do século passado, Arched³¹ já abordava questões relacionadas ao treinamento de novos contadores. Logo depois, Kurlander e Battista³² discutiram especificamente programas de treinamento formal e informal em organizações contábeis, enquanto que Pitts³³ discorreu sobre diversos aspectos de programas de treinamento voltados para *trainees*.

Atualmente, a literatura tem produzido trabalhos acerca de várias questões envolvendo os Contadores: tais pesquisas se referem, de modo geral, a motivação, profissionalismo, estresse, sobrecarga de trabalho, entre outras.

No que se refere a aspectos relacionados à carga de trabalho sazonal do contador, Almeida³⁴, ao focalizar aspectos relacionados ao planejamento de auditoria, constata que, no Brasil e em vários países, a maioria das empresas encerra seu exercício social em dezembro de cada ano. Isto faz com que haja concentração e acúmulo de serviços de auditoria externa nos três meses seguintes a dezembro (*busy season*), enquanto, nos outros meses do ano (abril a dezembro), essas empresas passam por certa ociosidade. Para contornar esse problema, os auditores externos executam, sempre que possível, um maior volume de serviços de auditoria nas visitas preliminares. Mesmo assim, nos períodos de pico podem surgir dificuldades de gestão de pessoas em ambiente de sobrecarga.

Sweeney e Summers³⁵, ao abordarem a sobrecarga de trabalho no período de alta temporada de serviços contábeis, relatam que a carga de trabalho escalada durante o período de pico (*busy season*) do profissional de contabilidade é um fator grandemente responsável pela exaustão e estresse do funcionário. Esses autores empregaram um modelo de equações estruturais para examinar o impacto da carga de trabalho durante a alta temporada sobre a exaustão do Contabilista.

²⁶ ZEITHAML, V. A., BITNER, M. J. - **Marketing de Serviços: a empresa com foco no cliente** - 2. ed., Bookman, Porto Alegre, 2003, p. 266

²⁷ *Idem*, 271

²⁸ BERRY, L. L., PARASURAMAN, A. - **Serviços de marketing: competindo através da qualidade** - Maltese Norma, São Paulo, 1992, p. 190

²⁹ *Idem*, p. 187-188

³⁰ LUMAN, J. A. - Importance of Accounting Training - **The Journal of Accountancy**, v. 11, n. 6, p. 405-413, 1911

³¹ ARCHER, W. R. - Training of Accounting Staff - **NACA Bulletin**, v. 31, n. 6, p. 776-777, 1951

³² KURLANDER, C. E., BATTISTA, G. L. - Progressive Organizations Provide for Accounting Training - **NAA Bulletin**, v. 41, n. 12, p. 81-89, 1960

³³ PITTS, C. L. - Better Training of Accounting Trainees - **NAA Bulletin**, v. 43, n. 11, p. 90, 1962

³⁴ ALMEIDA, M. C. - **Auditoria: um curso moderno e completo** - 6. ed. Atlas, São Paulo, 2003 p. 156-157

³⁵ SWEENEY, J. T., SUMMERS, S. L. - The effect of the busy season workload on Public Accountants' job burnout - **Behavioral Research in Accounting**, v.14, p. 223-245, 2002

2.3. O fator humano em organizações contábeis brasileiras: a pesquisa do CFC

Em 1996, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC - publicou os resultados de uma pesquisa cujo objetivo geral foi definir o perfil sócio-econômico e cultural e a situação profissional do contabilista brasileiro atuante no mercado, bem como indicativos para orientar a atuação daquela autarquia federal.

Em termos gerais, o campo de atividades do contabilista brasileiro estava, então, delimitado em função do porte da empresa, da natureza jurídica e do ramo de atividade, bem como das condições de trabalho e da complexidade da legislação. Em vista disso, concluiu o estudo que as restrições a que o profissional utilize mais e melhor seu potencial de trabalho são de naturezas cultural, econômica, tecnológica e político-administrativa.

Ao buscar mensurar o nível de capacitação em informática, verificou-se que, a exemplo de outros setores “modernos” da sociedade, a área contábil foi intensamente beneficiada pelo emprego da informática. O estudo constatou que a maioria dos contabilistas (84%) domina e emprega informática como meio de modernização de suas atividades e que muitos associam o uso da informática à rapidez, à qualidade e à segurança e confiabilidade dos serviços.

Quando se perguntou acerca do interesse em participar de treinamento, a maioria dos contabilistas (71%) demonstrou desejo de participar desses programas, não obstante o fato de as empresas para as quais trabalhavam terem demonstrado elevado grau de satisfação com seus serviços. Ao abordar quais as áreas de interesse para fins de treinamento, a pesquisa verificou que os contabilistas deram preferência a programas que capacitam para atendimento ao mercado: é o caso dos treinamentos sobre imposto de renda (pessoa física e jurídica), sobre informática para a área contábil, legislação tributária, legislação fiscal, contabilidade de custos, auditoria e contabilidade pública, nesta ordem.

Além disso, os dados indicaram que os contabilistas mais jovens participaram, em percentual elevado, dos seminários e cursos de aperfeiçoamento, enquanto os respondentes de faixas etárias mais elevadas participaram, em maior expressão, dos congressos e convenções. Acompanhando essa tendência, 85% dos jovens, na faixa de 18 a 25 anos, desejavam participar de algum treinamento, percentual que passa a ser decrescente nas faixas etárias mais elevadas, chegando a apenas 38% na faixa de idade superior a 55 anos.

Quando analisou a carga de trabalho, a pesquisa do CFC concluiu que, à medida que aumentava o número de horas trabalhadas por semana, crescia também o número dos contabilistas que executam o trabalho, não havendo diferenças significativas nem entre as faixas etárias, nem entre as categorias de “contador” e “técnico”.

3. Procedimentos

Nesta seção descrevem-se os passos metodológicos adotados no desenvolvimento da pesquisa. Nas subseções são discutidas, nesta ordem, a questão e a hipótese da pesquisa; o universo e a amostra; as variáveis utilizadas e a coleta de dados; o tratamento estatístico adotado; e as limitações do estudo.

3.1. Questão e hipóteses da pesquisa

Esta pesquisa investiga se algumas características selecionadas — aqui separadas em demográficas, fator humano e orientação para o mercado — influenciam a diversificação na produção de serviços. Com esta finalidade, a questão da pesquisa pode ser sintetizada na seguinte pergunta:

Características organizacionais influenciam a diversificação dos serviços profissionais contábeis?

Para responder a pergunta de pesquisa será proposta e testada uma hipótese múltipla que expressa possíveis associações entre, de um lado, características das organizações contábeis amostradas e, de outro lado, a diversificação na produção de serviços, medida pelo número de diferentes tipos de serviços produzidos pela

empresa respondente. Mais precisamente, segundo a hipótese de pesquisa a ser testada, a diversificação é diretamente influenciada por diversas características organizacionais, a saber, demográficas (tais como localização ou idade), relativas ao fator humano (tais como o número de empregados ou a diversificação no treinamento) ou referentes à orientação para o mercado (tais como monitoração da concorrência ou pesquisa de mercado).

Em termos estatísticos, a hipótese nula associada àquela hipótese de pesquisa pode ser escrita como:

H₀: A diversificação na produção de serviços não está associada a características organizacionais tais como natureza, localização, idade, leque de treinamento, leque de temas analisados na pesquisa de mercado e monitoramento da concorrência.

Dada sua natureza composta, a hipótese nula enseja que cinco sub-hipóteses nulas sejam especificadas a partir dela, uma sub-hipótese para cada característica organizacional que se queira considerar. Por exemplo,

H_{0.1}: A diversificação na produção de serviços não está associada à idade da organização contábil;

Neste trabalho, as fontes teóricas que sustentam a escolha de variáveis e de hipóteses foram resenhadas na segunda seção.

Vale observar que a diversificação dos serviços produzidos, nas organizações contábeis pesquisadas, poderia ser representada por duas variáveis distintas, ambas levantadas no questionário da pesquisa. A primeira, relativa à introdução de novos produtos / serviços pela organização, foi levantada por intermédio da pergunta: “Nos últimos anos, esta empresa/escritório lançou algum novo serviço?”. A segunda variável, que indica a diversificação na produção através do número de serviços produzidos, foi construída como soma lógica das alternativas dicotômicas (marcar ou não) à pergunta: “Que serviços esta empresa/escritório oferece aos clientes?”

A operacionalização da variável dependente - o leque de serviços - refere-se, então, ao número de serviços / produtos que a empresa declarou produzir, ou seja, é uma variável de contagem. Por isso, é mais adequado evitar o uso exclusivo da estimação por Mínimos Quadrados Ordinários, que poderia gerar valores não inteiros ou negativos e, portanto, impróprios para a variável dependente. A formulação mais tradicional no contexto de modelos de contagem³⁶ é a do modelo de Poisson, em que a função (condicionada) de probabilidade de y dado x é dada por:

$$\Pr\langle Y_i = y_i | x_i \rangle = \frac{e^{-\mu_i} \mu_i^{y_i}}{y_i!} \text{ para } y_i = 0, 1, 2, \dots (1)$$

O elo com as variáveis explicativas justificadas pela teoria é dado pela equação logarítmica $\ln(\mu_i) = x_i' \beta$, onde x' indica o vetor-linha de características e β , o vetor-coluna de parâmetros a estimar. Como se sabe³⁷, o modelo de contagem de Poisson incorpora, contudo, a hipótese restritiva de que a média é igual à variância (hipótese de equidispersão), isto é, $\text{var}(y/x) = E(y/x) = \mu_i = \exp(x_i' \beta)$. Frequentemente esta hipótese não se verifica em trabalhos aplicados. Assim sendo, é importante implementar testes para superdispersão (*overdispersion tests*), que contrastam o modelo de Poisson com modelos mais gerais, como é o caso da distribuição Binomial Negativa, segundo a qual

$$E\langle y | x \rangle = \mu_i \text{ e } \text{Var}\langle y | x \rangle = \mu_i + \alpha \mu_i^2 (2)$$

Como será visto mais adiante, a evidência empírica disponível irá favorecer o modelo da Binomial Negativa em detrimento do de Poisson, tornando a equação (2) a formulação discreta preferencial para o problema aqui estudado.

3.2. Universo, Amostra e Coleta dos Dados

³⁶ CAMERON, A.C., TRIVEDI, P.K. - **Regression Analysis of Count Data** - Cambridge University Press, Cambridge, 1998

³⁷ DIXON, W. J., MASSEY Jr., F. J. - **Introduction to statistical analysis** - 3rd. ed. (international student edition), McGraw-Hill - Kogakusha, New York and Tokyo, 1969, p. 248

Nesta pesquisa usa-se a expressão “organização contábil” com o mesmo significado adotado pelo Conselho Federal de Contabilidade — CFC³⁸ — em particular no que se refere ao uso dos termos “sociedade / empresa” ou “escritório”. O universo da pesquisa é o conjunto das sociedades e escritórios contábeis regularmente inscritos e ativos no Conselho Regional de Contabilidade do Rio de Janeiro (CRC-RJ) até outubro de 2002. Uma amostra de conveniência foi obtida do universo, contendo 1.804 sociedades e 1.466 escritórios, num total de 3.270 respondentes, representando 95% e 90% dos respectivos totais do universo. Considerando os custos de postagem e resposta, bem como o tempo de reação dos respondentes, esse número foi considerado aceitável, especialmente no que diz respeito à taxa esperada de resposta para este tipo de coleta. A amostra efetiva utilizada nesta pesquisa foi constituída a partir de respostas obtidas dos questionários enviados e relacionadas ao tema em discussão.

As variáveis utilizadas para representar os atributos organizacionais são de vários tipos, conforme indica o Quadro 1. As variáveis qualitativas, chamadas dummies, são um artifício para permitir a inclusão, no modelo de regressão, de variáveis que, normalmente, não são quantificadas - tais como sexo, religião ou cor - mas que influenciam o comportamento da variável a ser explicada. Por exemplo, uma variável dummy assume valores numéricos para indicar ausência ou presença (ou posse) de um atributo dicotômico. Nesta pesquisa, o uso das variáveis dummies — por exemplo, resposta “não” (0) ou “sim” (1) — possibilitou a operacionalização de várias dicotomias, não somente nos testes de hipóteses, como também no cálculo das frequências.

Na Tabela 1. os sinais das variáveis independentes concordam com as especificações que aparecem em estudos hoje clássicos, tais como Frazis, Gittleman e Joyce³⁹ ou Goetz, Morrow e McElroy⁴⁰. O trabalho destes últimos autores justifica a presença e o sinal da variável de tamanho (número de empregados) que aparece como um dos fatores humanos. No mesmo grupo está a variável “leque de treinamento”, uma novidade proposta no presente trabalho e cuja presença e sinal podem ser justificados pelas possibilidades – técnicas e outras – abertas pela diversificação dos tipos de treinamento para a diversificação na produção de serviços (variável dependente). O fator humano se completa com a inclusão da variável que procura captar a influência do empregado como fonte de informação para a inovação e que pode ser creditada a uma idéia análoga pioneira de Kurlander e Battista⁴¹; ver também Garcia e Calantone⁴².

A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário auto-administrado, remetido por via postal e apoiado pelo CRC-RJ. O questionário foi dividido em duas partes. A segunda parte, que continha as perguntas propriamente ditas, apresentava 38 questões de diversos tipos, distribuídas em 6 páginas, incluindo perguntas fechadas, abertas e semi-abertas. Correspondentemente, houve diversas alternativas de resposta, a saber, dicotômicas (só permitem duas respostas), múltipla escolha com alternativas únicas ou não, escalas de *Likert* (a pessoa entrevistada indica o quanto concorda ou discorda), escalas de importância (escala variando, p. ex., de “insignificante” até “extremamente importante”) e escalas de classificação (que propõe a classificação de algum atributo), além das tradicionais questões destinadas a estabelecer o perfil das organizações e das pessoas respondentes.

Os questionários foram postados por intermédio do CRC-RJ, em outubro de 2002, em envelope timbrado contendo envelope franqueado para resposta e, ainda, uma carta, assinada pelo presidente do CRC-RJ, remetida para os respondentes como atestado da importância da pesquisa. As respostas foram aceitas até dezembro de 2002 e no total foram recebidos 697 questionários, dos quais 695 foram considerados válidos. Considerando o total enviado de 3270 questionários, qualquer destes dois números corresponderia a cerca de 21,3% de respostas. Além

³⁸ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - *Resolução CFC nº. 868/99* – DOU, Brasília, 24/12/1999, p. 3

³⁹ FRAZIS, H., GITTLEMAN, M., JOYCE, M. - **Determinants of Training: an Analysis using both Employer and Employee Characteristics** - Working Paper, Bureau of Labor Statistics, Washington DC, 1998

⁴⁰ GOETZ Jr., J. F., MORROW, P. C., McELROY, J. C. - The effect of accounting firm size and member rank on professionalism - **Accounting, Organizations and Society**, v.16, n. 2, p. 159-165, 1991

⁴¹ KURLANDER, C. E., BATTISTA, G. L. - Progressive Organizations Provide for Accounting Training - **NAA Bulletin**, v. 41, n. 12, p. 81-89, 1960

⁴² GARCIA, R., CALANTONE, R. - A critical look at technological innovation typology and innovativeness terminology: a literature review - **Journal of Product Innovation Management**, v. 19, n. 2, p. 110-132, 2002, p. 126

de bem superior às taxas de resposta usuais em pesquisas postais, esta taxa corresponde a tamanhos de amostra que fornecem muito boa capacidade de validação *ex post* em termos estatísticos.

As tabelas de freqüências, as medidas de posição e os testes de hipóteses foram processados com a utilização dos pacotes estatísticos SPSS for Windows ®- versão 12 e Stata S.E. ®— versão 9.

Nome	Usada como	Definição	Escopo	Sinal esperado
Número de serviços oferecidos	Dependente numérica	Soma das <i>dummies</i> para “tipos assinalados” (contagem)	Diversificação na produção	Nsa
Natureza da organização	Independente <i>dummy</i>	Sociedade = 1; escritório = 0	Demográficas	+
Local	Independente <i>dummy</i>	Cidade do Rio de Janeiro = 1; Fora do Rio = 0		+
Idade da organização	Independente numérica	Anos desde a fundação		+
Número de empregados	Independente numérica	Número de empregados	Fator Humano	+
Leque de Treinamento	Independente numérica	Soma das <i>dummies</i> para “tipos de treinamento oferecidos”		+
Informa Inovação	Independente <i>dummy</i>	Empregado provocou novo serviço: sim = 1; não = 0		+
Temas pesquisados sobre mercado	Independente numérica	Soma das <i>dummies</i> “temas assinalados”	Orientação para o Mercado	?
Monitoramento da concorrência	Independente numérica	Soma das <i>dummies</i> para “formas de monitoramento assinaladas”		?

Tabela 1. - Variáveis da Pesquisa

Os resultados foram analisados em duas fases. No primeiro momento, o perfil dos respondentes foi delineado com base nas freqüências relativas, médias, medianas e modas. No segundo momento, dada a natureza das variáveis utilizadas, foram estimadas três equações de regressão múltipla para testar a hipótese nula por meio das associações estatisticamente significativas entre as variáveis dependente e independentes.

A literatura internacional relata pesquisas nas quais questões relacionadas a treinamento foram analisadas por intermédio da análise de regressão. Por exemplo, Reid e Harris⁴³ analisaram os fatores determinantes do treinamento em pequenas e médias empresas na Irlanda do Norte; Altonji e Spletzer⁴⁴ estudaram a associação entre treinamento e características do empregado e do trabalho, e Chiaburu e Tekleab⁴⁵ investigaram os antecedentes pessoais e contextuais da eficácia de programas de treinamento.

Cabe ressaltar que nenhum desses autores relacionou treinamento com diversificação na produção, assim como também não utilizaram as variáveis de contagem “leque de serviços” e “leque de treinamento”.

⁴³ REID, R. S., HARRIS, R. I. D. - The determinants of training in SMEs in Northern Ireland - **Education & Training**, v. 44, n. 8/9, p. 443-450, 2002

⁴⁴ ALTONJI, J. G., SPLETZER, J. R. - Worker characteristics, job characteristics, and the receipt of on-the-job training - **Industrial and Labor Relations Review**, v. 45, n. 1, p. 58-79, 1991

⁴⁵ CHIABURU, D. S., TEKLEAB, A. - Individual and contextual influences on multiple dimensions of training effectiveness - **Journal of European Industrial Training**, v. 29, no. 8, p. 604-626, 2005

4. Resultados

Nesta seção são apresentados os resultados da pesquisa. Na primeira subseção estão os resultados de natureza mais descritiva. Na segunda, são analisados os resultados das regressões.

4.1. Indicadores descritivos

Das organizações analisadas (531), os escritórios representaram 39,4% das respostas válidas e as sociedades, 60,6%. Em termos de tamanho, de acordo com o número de empregados⁴⁶, as organizações foram divididas em três classes: pequenas (93,6%), médias (4,9%) e grandes (1,5%). O número médio de empregados foi calculado em 5,93 e a mediana igual a 4. A maioria das respondentes (a moda) possui 2 empregados. A idade das organizações respondentes (n=463) variou entre 1 e 56 anos (1947 a 2002), sendo a média de 16 anos, a mediana igual a 13. A maioria das respondentes (61,5% das respostas válidas) fica localizada na cidade do Rio de Janeiro, enquanto as demais (38,5%) estão distribuídas pelos demais municípios do Estado.

Na Tabela 2. são apresentadas informações acerca do papel do empregado na criação de novos serviços. Percebe-se que, nas organizações respondentes, informações oriundas dos empregados têm reduzida participação - cerca de 7% - não obstante o fato de que, normalmente, os colaboradores internos representam fonte importante para implementação de novos serviços.

Origem	Respostas (n = 517)
Solicitação da clientela	83 (16,1%)
Pesquisa de mercado	75 (14,5%)
Legislação	61 (11,8%)
Informação / sugestão de funcionário	37 (7,2%)
Consultores	12 (2,3%)

Tabela 2. - Origem da criação de novos serviços

Thomé⁴⁷ (levantou uma lista dos serviços prestados por empresas contábeis brasileiras, incluindo consultoria, escrituração contábil, escrituração fiscal, auditoria, perícia e assessoria. Nesta pesquisa também foram obtidas informações sobre o *mix* de serviços ofertados pelas organizações pesquisadas, que aparecem na Tabela 3. Dentre o leque de serviços ofertados aos clientes, poucas organizações oferecem serviços tais como planejamento fiscal, concentrando suas ofertas em serviços relacionados ao cumprimento de aspectos legais. Vale observar, no que se refere ao planejamento fiscal, que a oferta deste serviço pode ser bem aceita pelos clientes, dada a relevância da carga tributária sobre os negócios em geral.

Em outra questão, a respondente deveria indicar se oferecia ou não treinamento para seus funcionários ou gerentes. Do total de respondentes (531) 69,5% afirmaram positivamente quanto a oferecer treinamento. Não obstante, nas respostas a uma posterior questão de verificação, somente 46,4% das organizações declararam oferecer treinamento como um tipo de suporte aos seus funcionários e gerentes. O tema dos treinamentos oferecidos pelas respondentes pode ser apreciado na Tabela 4. A partir dessas respostas, percebe-se uma convergência entre o tema de treinamento mais freqüente — legislação, com 48,3% — e o serviço mais ofertado - imposto de renda para pessoa jurídica.

⁴⁶ GOETZ Jr., J. F., MORROW, P. C., McELROY, J. C. - The effect of accounting firm size and member rank on professionalism - *Accounting, Organizations and Society*, v.16, n. 2, p. 159-165, 1991, p. 162

⁴⁷ THOMÉ, I. - *Empresas de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento* - Atlas, São Paulo, 2001

Espécie de serviço	Respostas
Imposto de Renda Pessoa Jurídica	523 (98,9%)
Folha de Pagamento	517 (97,7%)
Admissão/Demissão de Pessoal	516 (97,4%)
Escrituração Contábil	515 (97,4%)
Escrituração Fiscal	512 (96,8%)
Registro de Empregados	512 (96,8%)
Imposto de Renda Pessoa Física	504 (95,3%)
Constituição e alteração de empresas	477 (90,2%)
Assessoria Contábil	431 (81,5%)
Consultoria	250 (47,3%)
Análise de Balanços	244 (46,1%)
Planejamento Fiscal	220 (41,6%)
Planejamento Contábil	208 (39,3%)
Controle Patrimonial	184 (34,8%)
Contabilidade de Custos	157 (29,7%)
Avaliação de Empresas	91 (17,2%)
Perícia	69 (13,0%)
Auditoria Externa	65 (12,3%)

(*) n = 529, exceto item número 3: n = 530.

Tabela 3. - Mix dos serviços ofertados

Área / Assunto	Respostas (n= 528)
Legislação	255 (48,3%)
Informática aplicada à Contabilidade	234 (44,3%)
Capacitação em contabilidade	216 (40,9%)
Atendimento a clientes	135 (25,6%)
Motivação	100 (18,9%)
Pacotes financeiros	6 (1,1%)
Vendas	4 (0,8%)

Tabela 4. - Temas dos treinamentos

Na Tabela 5. são apresentados alguns tipos de suporte oferecidos ao exercício profissional de empregados e gerentes. O fato de as organizações pesquisadas oferecerem, em sua maioria, um ambiente físico adequado, de delegarem poder para resolução de problemas e de realizarem treinamento configura resultado positivo e relevante. Por outro lado, é reduzido o percentual de organizações que oferecem suporte sob a forma de laptops e softwares, que alcançou quase 24 %. Talvez se possa dizer, ademais, que o percentual ficou aquém do esperado, na medida em que este tipo de ferramenta é importante para profissionais contábeis, que necessitam acessar banco de dados e gerenciar informações contábeis, e que exercem atividades de auditoria e consultoria, visto que tais recursos proporcionam mobilidade e maior eficiência na resolução de problemas.

Sob a forma de	Respostas (n=521)
Ambiente físico adequado	375 (72,0%)
Autonomia para resolução de problemas	280 (53,7%)
Treinamento	242 (46,4%)
Informática (<i>laptops, softwares, etc.</i>)	124 (23,8%)
Prêmios (dinheiro, viagens, etc.)	81 (15,5%)
Manuais padronizados para lidar com clientes	76 (14,6%)
Telefones / faxes exclusivos	68 (13,1%)
Brindes	50 (9,6%)
Material promocional	36 (6,9%)
Cadastro para prospecção de clientes	18 (3,5%)
Reuniões de vendas	16 (3,1%)

Tabela 5. - Suporte oferecido a funcionários e gerentes

Resumindo, apesar de a maioria das respondentes ter sido classificada como organizações contábeis de pequeno porte, são relevantes os percentuais daquelas que dispõem de ambiente físico adequado, que delegam poder e que proporcionam atividades de treinamento a seus colaboradores. Não obstante ser esta uma percepção da organização respondente, e não necessariamente do empregado, espera-se que essa atitude deva traduzir-se em satisfação no trabalho, em retenção das equipes e em mais motivação para que os funcionários atuem na consecução dos objetivos da organização e da satisfação do cliente.

Uma pergunta buscou verificar se as organizações analisadas têm procurado conhecer temas atuais e relevantes para a continuidade do negócio, tais como: satisfação do cliente, tamanho do mercado, análise da concorrência, pesquisa de mídia, análise de vendas e parcelas do mercado; e diferenciação de serviços. Foi constatado que, dentre 518 respondentes, 176 (34,0%) analisaram um tema; 181 (34,9%), dois temas e 94 (18,1%), três temas; perfazendo um total de 451 (87%) de empresas que procuraram conhecer as condições de seus mercados.

Os números da Tabela 6. mostram informações acerca do papel do empregado no monitoramento da concorrência. Pelo que se vê, o funcionário tem papel importante, semelhante ao das pesquisas de mercado, ambos bem menos relevantes do que o papel desempenhado pelos clientes.

Instrumento	Respostas (n=519)
Informações dos clientes	346 (66,7%)
Informações dos empregados	129 (24,9%)
Pesquisas de mercado	105 (20,2%)
Imprensa	74 (14,3)
Consultoria	15 (2,9%)

Tabela 6. - Monitoramento da concorrência

Os dados tabulados na Tabela 7. revelam as maneiras utilizadas pelas organizações amostradas para equacionar o excesso de trabalho durante o período de alta temporada de serviços - no Brasil, o primeiro trimestre do ano. Pode-se constatar a preferência dos respondentes em fazer uso de trabalho extraordinário (61%), seguida da contratação adicional, em percentual já bem menor (34%). Com relação a este aspecto, eventualmente os interesses do empregado e da organização podem tornar-se conflitantes, acarretando desmotivação, estresse e insatisfação no trabalho.

Decisões	Respostas (n = 506)
O pessoal existente faz horas-extras	310 (61,3 %)
Contratamos pessoal adicional	170 (33,6%)
Priorizamos os clientes especiais	125 (24,7%)
Recusamos trabalho	47 (9,3%)
Cobramos preços diferentes para desestimular os retardatários	21 (4,2%)

Tabela 7. - Decisões em função de excesso sazonal de trabalho

4.2. Teste das Hipóteses

Nesta subseção, apenas duas tabelas são empregadas para exibir os resultados da estimação das equações de teste por meio de três abordagens alternativas para estimação da equação. Isso ocorre porque os testes econométricos indicaram que uma das especificações devia ser rejeitada (a saber, o modelo equidisperso de Poisson), restando, nessa ordem, as equações com Mínimos Quadrados Ordinários (Tabela 8.) e o Modelo da Binomial Negativa (Tabela 9.). Como foi dito na seção 3, os Modelos de Poisson e da Binomial Negativa foram testados devido à natureza da variável dependente, que é uma contagem dos diferentes serviços produzidos.

Variáveis	Coefficientes	Erro Padrão	p-valor
Constante	8,601	0,399	0,000
NUM EMPREGADOS	0,071	0,018	0,000
IDADE EMPRESA	- 0,019	0,011	0,092
INFORMA INOVAÇÃO	0,349	0,502	0,488
LEQUE TREINA	0,476	0,085	0,000
LOCAL	0,674	0,297	0,024
MONITORA	- 0,198	0,148	0,183
NATUREZA	0,868	0,313	0,006
TEMAS ANALISADOS	0,525	0,144	0,000

(*) n = 430; Adj. R2 = 0,251; F= 19,004; p < 0,1%

Tabela 8. - Resultados* da Regressão Múltipla – M. Q. O.

Variáveis	Coefficientes	Erro Padrão	p-valor
Constante	2,1862	0,0452	0,000
NUM EMPREGADOS	0,0050	0,0017	0,004
IDADE EMPRESA	- 0,0016	0,0013	0,213
INFORMA INOVAÇÃO	0,0288	0,0534	0,589
LEQUE TREINA	0,0414	0,0094	0,000
LOCAL	0,0577	0,0334	0,084
MONITORA	- 0,0166	0,0163	0,309
NATUREZA	0,0834	0,0356	0,019
TEMAS ANALISADOS	0,0435	0,0156	0,005

(*) n = 430; LR = 90,96; p < 0,01%

(**) Para o Modelo de Poisson; o teste de equidispersão foi rejeitado a 0,01%;

Tabela 9. - Resultados* da Regressão Múltipla – Máxima Verossimilhança **

Para confirmar a vantagem de trabalhar com modelos de contagem, os valores previstos pela equação de MQO

foram salvos e submetidos a uma análise descritiva de frequências, sendo efetivamente constatado, como era de esperar, que aquela equação gerou somente valores fracionários para a variável dependente “número de serviços produzidos”.

Um primeiro aspecto que vale a pena destacar se refere ao fato de que, considerando um nível de significância de 5%, as mesmas variáveis são sempre significativas (ou não), independentemente do método de estimação, com exceção da localização. Este resultado pode ser entendido como uma “validação cruzada” da importância das variáveis simultaneamente significativas a 5% ou menos. Em segundo lugar, os sinais dos coeficientes das variáveis correspondem à expectativa, permitindo inferir que quanto mais treinamento for oferecido, quanto mais o mercado for analisado e quanto maior for o número de empregados, mais diversificação ocorrerá. Quanto às duas variáveis *dummies* significativas, verifica-se que a localização na capital e a natureza societária favorecem a diversificação.

Além disso, a significância dos testes de nulidade simultânea dos coeficientes (testes F e LR) é muito boa, indicando que a equação tem poder explicativo. Na tabela 8, os valores de R² ajustado não são altos, como geralmente ocorre em *cross sections*.

Quanto às variáveis explicativas, vale observar a importância, nos dois modelos, das variáveis “leque de treinamento” e “temas analisados sobre o mercado”, pela alta significância estatística dos coeficientes estimados: o p-valor foi menor que 0,1% nos dois casos. Assim, pode-se afirmar que, nas empresas amostradas, a diversificação na produção é positivamente afetada pela diversificação no treinamento oferecido e nos temas pesquisados.

Além disso, nas duas equações estimadas verificou-se que a variável “número de empregados” também foi muito significativa, concluindo-se que se trata de uma variável explicativa robusta e importante. Este resultado é “natural” e esperado no sentido de que a população de empregados representa, aproximadamente, o potencial humano da organização. Pelo fato de que se refere apenas ao volume e não à qualificação da mão-de-obra, esta variável pode deixar de receber a atenção merecida.

Por outro lado, uma vez que o número de empregados pode ser entendido como “demanda potencial por treinamento”, examinou-se e rejeitou-se a existência de multicolinearidade entre as variáveis independentes por meio do chamado *condition index*, cujo valor calculado de 8,834 fica abaixo do que Gujarati⁴⁸ chama de “valores moderados”.

A reação positiva e significativa da diversificação da produção aos recursos humanos e às condições de mercado constitui uma contribuição específica deste trabalho ao entendimento do papel do fator humano em organizações contábeis no Rio de Janeiro.

5. Comentários finais

Ao longo do texto discutiram-se aspectos relacionados à diversificação dos serviços e seus fatores determinantes em organizações prestadoras de serviços profissionais contábeis, no Brasil. Especificamente, foram apresentados e analisados alguns temas relativos aos serviços profissionais de contabilidade, situando a gestão de pessoas em um contexto de melhoria do desempenho pessoal e profissional do contabilista, em especial no que se refere à oferta de atividades de treinamento.

Ao proceder à revisão da literatura, foi observado como é reduzido o número de pesquisas, recentes ou não, que abordem especificamente a relação entre diversificação dos serviços e oferta de treinamento para o profissional de contabilidade. Espera-se que este trabalho tenha contribuído para estimular a discussão a respeito.

Os resultados obtidos na pesquisa permitem concluir pela existência de associação entre diversificação da

⁴⁸ GUJARATI, D. - **Basic Econometrics** - 2nd ed., McGraw-Hill, Singapore, 1988, p. 301

produção e algumas características das organizações estudadas, conforme postulou a hipótese de pesquisa. Em particular, os resultados confirmaram a importância quantitativa e a significância estatística do fator humano, seja em número, seja pela oferta de treinamento diversificado.

De um ponto de vista meramente descritivo, que leva em consideração apenas as frequências relativas das respostas às perguntas do questionário, pode-se destacar que:

1. Provavelmente em função da importância atribuída a questões tributárias, existe convergência entre o tema em que há treinamento mais frequente - legislação, com 48,3% - e o serviço mais ofertado, o imposto de renda da pessoa jurídica; esta descoberta pode ter consequências para várias instituições que atuam na área educacional no Brasil, aí incluídas as universidades;
2. É de certa forma surpreendente constatar o reduzido (cerca de 24%) percentual de organizações que oferecem suporte sob a forma de laptops e softwares, visto que este tipo de ferramenta é importante para profissionais contábeis, sempre necessitando acessar banco de dados ou gerenciar informações contábeis; a despeito do tempo decorrido desde a coleta de dados, esta descoberta pode ter consequências interessantes para fabricantes de equipamentos e fornecedores de softwares em termos de exploração de oportunidades comerciais ou de parcerias;
3. O fato de as organizações pesquisadas, em sua maioria, oferecerem aos empregados um ambiente físico adequado, de delegarem poder para resolução de problemas e de realizarem treinamento configura-se como um resultado bastante relevante;
4. Jouve preferência dos respondentes em fazer uso de trabalho extraordinário (“hora extra”). Com relação a este aspecto, os interesses do empregado e da organização podem tornar-se eventualmente conflitantes. Em decorrência disto, pode ocorrer desmotivação, estresse e insatisfação no trabalho, tendo em vista a tendência de os profissionais buscarem maior equilíbrio entre o bem-estar pessoal e as demandas profissionais;

Com respeito ao teste de hipóteses, vale destacar que as mesmas variáveis foram sempre significativas (ou não), independentemente do método de estimação. Este resultado pode ser entendido como uma “validação cruzada” da importância das variáveis significativas. Além disso, os sinais dos coeficientes das variáveis corresponderam à expectativa.

Assim, os testes da hipótese composta revelaram a existência de associações diretas e significativas entre algumas características organizacionais e a diversificação na produção de serviços. No entanto, a evidência empírica obtida indicou que a idade - que pode ser vista como uma proxy para “experiência”⁴⁹ - não tem influência significativa sobre a diversificação do leque de serviços. Este resultado é compreensível quando se recorda que, como a empresa contábil se apóia nos conhecimentos técnicos e nas iniciativas dos profissionais envolvidos, a diversificação da produção dos serviços profissionais não precisa depender de “antiguidade”.

Nas duas equações estimadas a variável “número de empregados” revelou-se muito significativa, confirmando que se trata de uma variável explicativa robusta e importante. Este resultado poderia ser considerado esperado no sentido de que a população de empregados representa, aproximadamente, o potencial humano da organização e, neste sentido, alvo das políticas de recursos humanos da organização. Pelo fato de que se refere apenas ao volume e não à qualificação da mão-de-obra, esta variável pode deixar de receber a atenção merecida.

Finalmente, verificou-se que o “leque de treinamento” e o “tamanho” foram variáveis importantes e significativas nas duas especificações examinadas, confirmando o impacto da variedade da oferta e da demanda por treinamento sobre a diversificação dos serviços prestados. A reação positiva e significativa da diversificação da produção às variáveis representando o fator humano e às condições de mercado constitui uma contribuição específica deste trabalho ao entendimento do papel das pessoas em organizações contábeis no Rio de Janeiro.

Como sempre ocorre em pesquisas empíricas, este estudo padece de algumas limitações que cabe assinalar. Primeiro, devido ao processo de coleta postal, a amostra ficou constituída pelas respostas devolvidas e por isso

⁴⁹ FORTIN, N., PARENT, D. - **The Training Divide: a Canada-US Comparison of Employee Training** - Working Paper 2006 – B – 09, HRSDC, Government of Canada, 2006, p. 15

não foi aleatória, embora mantenha caráter de independência na coleta das respostas. Segundo, possivelmente muitas organizações não responderam porque o respondente designado não estava suficientemente motivado a fazê-lo, mas o viés de não-resposta não foi examinado aqui. Terceiro, sendo auto-administrados e enviados pelo correio, muitos questionários foram devolvidos sem algumas respostas. No entanto, o questionário enviado precisava ser relativamente extenso, já que se pretendia fazer um levantamento amplo e abrangente. Além disso, apesar de o questionário ter sido elaborado cuidadosamente, a fim de evitar erros de interpretação por parte dos respondentes, ainda assim a formulação final pode ter trazido alguma distorção devido a dificuldades de entendimento das questões por parte dos respondentes. Pode ter havido, ainda, distorção decorrente de cansaço, da pressa ou da falta de disposição dos entrevistados. Como o preenchimento ocorreu à distância, não foi possível detectar nenhuma dessas situações. Em quarto e último lugar, a despeito de não ter sido possível identificar estudos empíricos semelhantes no Brasil, já que a pesquisa do CFC⁵⁰ restringiu-se a registrar resultados descritivos, há que reconhecer a limitação decorrente de que os dados foram coletados em 2002, o que recomenda cautela na avaliação dos resultados aqui obtidos. Um exemplo de retardo na análise de pesquisas empíricas pode ser encontrado em Frazis, Gittleman e Joyce⁵¹, em Tuijnman e Boudard⁵² ou em Fortin e Parent⁵³. Em geral o atraso se deve ao custo ou à dificuldade de replicar pesquisas de campo de médio ou grande porte, especialmente se os respondentes estão “no mundo real”, em oposição a “amostras de estudantes”, ou quando há levantamento de dados primários, como ocorreu aqui. Não há registo, na literatura brasileira sobre o processo de produção e distribuição de serviços em organizações contábeis, de um levantamento tão amplo e tão detalhado quanto o que serviu de base à presente investigação.

Diante dessa lista de limitações percebe-se que há um longo caminho a percorrer para melhorar os procedimentos metodológicos. Mais importante ainda são os passos a cumprir de modo a enriquecer futuramente o conteúdo de pesquisas semelhantes, tais como a consideração da opinião dos empregados a respeito da situação profissional que vivenciam em termos de motivação e satisfação, ou, ainda, a ampliação do escopo do fator humano para além dos aspectos aqui tratados, que, embora pioneiros, ficaram restritos ao treinamento e à atuação como fonte de informação inovadora.

Bibliografia

ALMEIDA, M. C - **Auditoria: um curso moderno e completo** - 6. ed., Atlas, São Paulo, 2003

ALTONJI, J. G., SPLETZER, J. R. - Worker characteristics, job characteristics, and the receipt of on-the-job training - **Industrial and Labor Relations Review**, v. 45, n. 1, p. 58-79, 1991

ARCHED, W. R. - Training of Accounting Staff - **NACA Bulletin**, v. 31, n. 6, p. 776-777, 1951

ARORA, S., KAUR, S. - Internal determinants for diversification in banks in India: an empirical analysis - **International Research Journal of Finance and Economics**, v. 24, p. 177-185, 2009

BATESON, J. E. G., HOFFMAN, K. D. - **Marketing de Serviços** - 4. ed. Bookman, Porto Alegre, 2001

BERRY, L. L., PARASURAMAN, A. - **Serviços de marketing: competindo através da qualidade** - Maltese Norma, São Paulo, 1992

⁵⁰ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Perfil do Contabilista Brasileiro** - CFC, Brasília, 1996

⁵¹ FRAZIS, H., GITTLEMAN, M., JOYCE, M. - **Determinants of Training: an Analysis using both Employer and Employee Characteristics** - Working Paper, Bureau of Labor Statistics, Washington DC, 1998

⁵² TUIJNMAN, A., BOUCHARD, E. - **Adult Education Participation in North America: International Perspectives** - Working Paper, Statistics Canada, Ottawa, 2001

⁵³ FORTIN, N., PARENT, D. - **The Training Divide: a Canada-US Comparison of Employee Training** - Working Paper 2006 - B - 09, HRSDC, Government of Canada, 2006

- BUSHARDT, S. C., FRETWELL, C., CUMBEST, P. B. - Continuous Improvement through Employee Training: a Case Example from the Financial Services Industry - **The Learning Organization**, v. 1, n. 1, p. 11-16, 1994
- CAMERON, A.C., TRIVEDI, P.K. - **Regression Analysis of Count Data** - Cambridge University Press, Cambridge, 1998
- CHIABURU, D. S., TEKLEAB, A. - Individual and contextual influences on multiple dimensions of training effectiveness - **Journal of European Industrial Training**, v. 29, no. 8, p. 604-626, 2005
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - *Resolução CFC nº. 868/99* – DOU, Brasília, 24/12/1999
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - **Perfil do Contabilista Brasileiro** - CFC, Brasília, 1996
- DIXON, W. J., MASSEY Jr., F. J. - **Introduction to statistical analysis** - 3rd. ed. (international student edition), McGraw-Hill - Kogakusha, New York and Tokyo, 1969
- FERREIRA, J. M. - A orientação estratégica empreendedora como determinante de crescimento das pequenas empresas da indústria transformadora: o caso português - **Panorama Socioeconomico**, v. 25, n. 34, p. 34-47, 2007
- FORTIN, N., PARENT, D. - **The Training Divide: a Canada-US Comparison of Employee Training** - Working Paper 2006 – B – 09, HRSDC, Government of Canada, 2006
- FRAZIS, H., GITTLEMAN, M., JOYCE, M. - **Determinants of Training: an Analysis using both Employer and Employee Characteristics** - Working Paper, Bureau of Labor Statistics, Washington DC, 1998
- GARCIA, R., CALANTONE, R. - A critical look at technological innovation typology and innovativeness terminology: a literature review - **Journal of Product Innovation Management**, v. 19, n. 2, p. 110-132, 2002
- GOETZ Jr., J. F., MORROW, P. C., McELROY, J. C. - The effect of accounting firm size and member rank on professionalism - **Accounting, Organizations and Society**, v.16, n. 2, p. 159-165, 1991
- GRÖNROOS, C. - **Marketing: gerenciamento e serviços** - Elsevier, Rio de Janeiro, 2003
- GUJARATI, D. - **Basic Econometrics** - 2nd ed., McGraw-Hill, Singapore, 1988
- HAIR Jr, J. F., ANDERSON, R. E., TATHAM, R. L., BLACK, W. C. - **Multivariate data analysis** - 5th ed., Prentice-Hall, Upper Saddle River, NJ, 1998
- KOTLER, P., HAYES, T., BLOOM, P. N. - **Marketing de Serviços Profissionais: estratégias inovadoras para impulsionar sua atividade, sua imagem e seus lucros** - 2. ed. Manole, São Paulo, 2002
- KURLANDER, C. E., BATTISTA, G. L. - Progressive Organizations Provide for Accounting Training - **NAA Bulletin**, v. 41, n. 12, p. 81-89, 1960
- LOVELOCK, C., WRIGHT, L. - **Serviços: marketing e gestão** - Saraiva, São Paulo, 2004
- LUMAN, J. A. - Importance of Accounting Training - **The Journal of Accountancy**, v. 11, n. 6, p. 405-413, 1911
- PITTS, C. L. - Better Training of Accounting Trainees - **NAA Bulletin**, v. 43, n. 11, p. 90, 1962
- REID, R. S., HARRIS, R. I. D. - The determinants of training in SMEs in Northern Ireland - **Education & Training**, v. 44, n. 8/9, p. 443-450, 2002
- SWEENEY, J. T., SUMMERS, S. L. - The effect of the busy season workload on Public Accountants' job burn-out - **Behavioral Research in Accounting**, v.14, p. 223-245, 2002
- THOMÉ, I. - **Empresas de Serviços Contábeis: estrutura e funcionamento** - Atlas, São Paulo, 2001

TUIJNMAN, A., BOUCHARD, E. - **Adult Education Participation in North America: International Perspectives** - Working Paper, Statistics Canada, Ottawa, 2001

ZEITHAML, V. A., BITNER, M. J. - **Marketing de Serviços: a empresa com foco no cliente** - 2. ed., Bookman, Porto Alegre, 2003