

A Qualidade do Serviço Contábil e suas Dimensões

VITOR AZZARI
FACULDADE FUCAPE (FUCAPE)

FÁBIO MORAES DA COSTA

A QUALIDADE DO SERVIÇO CONTÁBIL E SUAS DIMENSÕES

1. INTRODUÇÃO

A forma como os serviços contábeis são tratados e o envolvimento que possuem com os consumidores tem se modificado com os avanços tecnológicos (Wong, Singh & Yee, 2013; Lee, Peng & Fan, 2016). Diante disto, para não perder o mercado, as empresas prestadoras de serviços contábeis precisam de estratégias competitivas. Para isso, a boa gestão e o foco na qualidade dos serviços prestados pode ser um caminho a ser seguido por estas organizações (Fleischman, Johnson & Walker, 2016). Entretanto, por se tratar de um tipo de serviço que exige um alto nível de conhecimento e pessoas capacitadas, os fatores que influenciam a percepção do cliente a respeito da qualidade em serviços de contabilidade podem ser diferentes de outros setores que em tese prestam serviços menos complexos (Doloreux & Laperriere, 2014).

Instrumentos de mensuração da qualidade de serviços podem ser utilizados para auxiliar nesta busca da compreensão das percepções e necessidades dos consumidores. O instrumento de mensuração SERVQUAL, de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988), ainda na atualidade é a escala mais referenciada e replicada para a mensuração da qualidade de serviços em diferentes setores (Roy *et al.*, 2015). A área de serviços contábeis não é diferente neste aspecto. Encontrou-se na literatura diferentes estudos que utilizaram o modelo SERVQUAL obtendo resultados que validaram completamente, parcialmente ou rejeitaram a utilização desta escala (por exemplo Freeman & Dart, 1993; Keng & Liu, 1998; Aga & Safakli, 2007; Lee, Peng & Fan, 2016). Portanto, as diferentes discussões e conclusões a respeito dos testes empíricos realizados com a escala abrem caminhos para uma ampliação de pesquisas sobre o tema e a busca da concepção de novos modelos que contemplem atributos da qualidade de serviços voltados especificamente para a área de contabilidade. Para isso, o primeiro passo é investigar a visão dos indivíduos envolvidos no processo, a fim de entender como a qualidade está sendo tratada no setor contábil.

Diante do exposto, o objetivo deste estudo foi identificar as dimensões da qualidade dos serviços de contabilidade sob o ponto de vista de proprietários, clientes, consultores, representante da categoria (conselhos, sindicatos, entre outros) e professores de ciências contábeis. A identificação dos atributos por meio de diferentes pontos de vista possui a finalidade de analisar percepções distintas a respeito de uma mesma categoria de serviços, abarcando a maior parte dos envolvidos de uma ponta a outra do processo de desenvolvimento e execução de serviços contábeis.

Este estudo oferece uma visão abrangente sobre a qualidade dos serviços contábeis por meio da percepção dos envolvidos no processo. Dessa forma, amplia-se a discussão a respeito da qualidade dos serviços de contabilidade, tendo em vista a importância deste tema para empresários e gestores da área, pois pode influenciar as tomadas de decisões estratégicas, sendo esta a justificativa prática da pesquisa. O estudo também se justifica teoricamente pelo fato do tema ainda possuir lacunas a serem respondidas. Pesquisas como de Armstrong & Smith (1996), Khin, Fatt e Heng (2011), Sarapaivanich e Patterson (2015) e Lee, Peng & Fan (2016) focaram apenas nas percepções dos clientes de empresas de contabilidade para a identificação de atributos de qualidade nos serviços contábeis, deixando de lado o ponto de vista dos outros *stakeholders*. Além disso, estes estudos possuem limitações de generalização dos resultados pelo fato dos testes empíricos terem sido voltados para tipos específicos de empresas contábeis, demonstrando que a diferença entre as organizações pode gerar resultados inconclusivos. Ressalta-se também que tais estudos utilizaram modelos generalistas desenvolvidos para serem utilizados em diferentes categorias de serviços (Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1988; Cronin & Taylor, 1992), ignorando atributos específicos dos serviços contábeis.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Qualidade de Serviços

Algumas diferentes definições para a qualidade de serviços foram criadas ao longo do tempo. De acordo com Mitra e Golder (2006), a qualidade de serviços é o julgamento subjetivo de qualidade recebida pelo serviço prestado em relação a expectativa, que pode ser baseada nas próprias experiências do consumidor ou de outros. Entretanto, Kamakura et al. (2002) apresentam a qualidade de serviços como sendo objetiva e mensurável, livre de atributos intangíveis e extrínsecos, como o comportamento do vendedor e a imagem da marca. Outros autores, por sua vez, defendem que as sugestões externas, a percepção de valor do cliente e o preço são atributos que podem influenciar a percepção de qualidade (Rao & Monroe, 1989; Fleischman, Johnson & Walker, 2016). No entanto, Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988) argumentam que o impacto do preço desaparece quando o consumidor detém maior confiança em contratar o serviço de determinada empresa, por meio de sugestões de terceiros, por exemplo.

De toda forma, os tratamentos dados à qualidade de serviços podem sofrer alterações de acordo com o contexto e setor que está sendo analisado (Ladhari, 2008). Os chamados Serviços Empresariais Intensivos em Conhecimento, tradução para o termo Knowledge Intensive Business Services (KIBS), categoria em que estão inseridos serviços como empresas de advocacia, arquitetura, contabilidade e agências de publicidade, possuem maior necessidade de um alto nível de conhecimento, exigindo assim a qualificação e o engajamento da equipe envolvida (Doloreux & Laperriere, 2014; Vijande, Mieres & Sanchez, 2013). Além disso, a necessidade de informação faz com que a qualidade dos KIBS seja diretamente impactada pela participação dos clientes no processo de desenvolvimento dos serviços (Santos & Spring, 2015).

De forma específica, estudos voltados para as empresas prestadoras de serviços contábeis, um tipo de KIBS, buscaram identificar as percepções dos clientes para determinar a qualidade dos serviços (Armstrong & Smith, 1996; Sarapaivanich & Patterson, 2015; Fleischman, Johnson & Walker, 2016). A pesquisa de Armstrong e Smith (1996) defendeu que fatores internos e externos exercem influência na percepção da qualidade do serviço de contabilidade. Entretanto, os fatores externos intangíveis são mais impactantes para a assimilação do cliente, demonstrando assim a importância de fatores como a opinião de terceiros e a qualidade profissional percebida. Já o estudo de Fleischman, Johnson e Walker (2016) defende que os aspectos técnicos do serviço de contabilidade são mais importantes para a formação da percepção de qualidade dos clientes do que aspectos funcionais e de imagem. E para Sarapaivanich & Patterson (2015), as experiências do consumidor com os KIBS precisam ser levadas em conta. Para clientes com experiências limitadas, a qualidade da comunicação interpessoal tem maior impacto nas suas percepções do que a qualidade técnica do serviço prestado.

2.2 Avaliação da Qualidade de Serviços

Um dos modelos mais utilizados para a avaliação da qualidade de serviços é a SERVQUAL de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988). Este modelo foi desenvolvido com o objetivo de oferecer uma forma de mensuração genérica de qualidade para uma grande variedade de categorias de serviços. Por meio deste estudo, foram encontradas cinco dimensões principais para a avaliação da qualidade de serviços: tangíveis, confiabilidade, capacidade de respostas, empatia e garantia. Ao mesmo tempo em que a SERVQUAL é um dos modelos mais referenciados por diferentes estudos científicos até os dias atuais, a aplicabilidade de um modelo genérico para todos os setores e contextos tem sido questionada (Caro & Garcia, 2007; Ladhari, 2008, Fleischman, Johnson & Walker, 2016). Além disso, uma simples adaptação das dimensões da SERVQUAL não é suficiente para que a mesma se torne recomendável diante da

diversidade de serviços oferecidos no mercado. Carman (1990), por exemplo, defende que algumas dimensões necessitam de uma expansão, incluindo novos itens para que a SERVQUAL consiga capturar de fato a qualidade de serviços de diferentes setores. Por estas razões, sugere-se o desenvolvimento de modelos específicos para diferentes categorias de serviços a fim de que sejam identificadas todas as especificidades de determinado setor, que podem ser transformados em diferentes atributos de qualidade de serviços (Ladhari, 2008).

Cronin e Taylor (1992) defendem a existência de poucas evidências teóricas que comprovam que a lacuna entre as expectativas dos consumidores e o desempenho das empresas pode ser uma forma relevante de mensurar a qualidade de serviços. Com base nisso, Cronin e Taylor (1992) desenvolveram uma alternativa, que se sustenta na avaliação da qualidade baseada nas percepções dos clientes, ou seja, na performance percebida, o chamado SERVPERF. Estes autores pontuam que a qualidade de serviços é um antecedente da satisfação dos consumidores, que por sua vez tem um significativo impacto na intenção de compra (Cronin & Taylor, 1992). Entretanto, algumas limitações do modelo SERVPERF ainda esbarram na fraca capacidade de generalização para contextos em que há a necessidade de maior envolvimento da empresa com os seus clientes, como é o caso dos serviços contábeis. Dentre os quatro setores analisados em seu estudo (bancário, controle de pragas, lavanderias e fast food), apenas o setor bancário possui esta característica. A qualidade de serviço possui um relevante papel em situações de envolvimento em que as organizações precisam mais do que atender as necessidades mínimas dos consumidores (Seth, Deshmukh & Vrat, 2005; Roy et al., 2015) e medidas específicas para estes tipos de serviços podem revelar a qualidade dos mesmos de modo mais eficaz do que modelos genéricos que servem para qualquer tipo de serviço.

Alguns outros modelos foram desenvolvidos ao longo do tempo com o objetivo de avaliar a qualidade de serviços em diferentes contextos, como o Retail Service Quality (Dabholkar, Thorpe & Rentz, 1996), E-Service Quality (Santos, 2003), HEDPERF (Abdullah, 2006), E-S-QUAL (Santouridis, Trivellas & Tsimonis, 2012), FESTSERV (Tkaczynski, 2013), ISSQUAL (Miller, Hardgrave & Jones, 2013), HEDQUAL (Anil & Icli, 2014), e M-S-QUAL (Huang, Lin & Fan, 2015). Em suma, analisando os estudos ao longo dos anos que buscaram explorar a temática e propor diferentes dimensões e atributos da qualidade de serviços, percebe-se que comumente foi utilizado pelos pesquisadores a percepção do consumidor sobre o serviço entregue e os seus resultados, que por sua vez são baseados nas atitudes dos consumidores (Roy et al., 2015).

Nota-se um aumento nos últimos anos da produção de estudos que focam em contextos de serviços específicos. Isso pode ser uma demonstração do maior amadurecimento do assunto, devido ao fato de que os diferentes serviços afetam o comportamento e a percepção do consumidor de formas distintas, tornando limitadas investigações amplas e gerais (Ladhari, 2008; Anil & Icli, 2014).

Percebe-se que embora tenham surgido estudos que buscaram analisar de maneira detalhada alguns setores específicos, não foram encontradas pesquisas que investigaram as empresas prestadoras de serviços contábeis. Dessa forma, conforme discutido anteriormente, essa lacuna faz com que os estudos focados na avaliação desta categoria de serviços (por exemplo: Freeman & Dart, 1993; Keng & Liu, 1998; Aga & Safakli, 2007; Lee, Peng & Fan, 2016) utilizem atributos e modelos genéricos que não retratam a realidade deste serviço em si. Portanto, se faz necessário, para o desenvolvimento de um modelo específico para serviços contábeis, identificar os atributos envolvidos na percepção de qualidade deste tipo de serviço.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para esta pesquisa, o método utilizado foi o qualitativo exploratório por meio de entrevistas em profundidade com o auxílio de um roteiro semiestruturado. Tendo em vista o objetivo deste

estudo, que foi identificar as dimensões da qualidade dos serviços de contabilidade sob diferentes pontos de vista, a escolha do método é considerada pertinente.

As unidades de análise foram constituídas por contadores proprietários de empresas prestadoras de serviços contábeis, clientes, representantes da categoria (conselhos, sindicatos, associações, entre outros), professores de ciências contábeis e consultor de contadores, dando um caráter heterogêneo à amostra de participantes e ampliando as percepções sobre o fenômeno investigado. Como sujeitos de pesquisa, foram escolhidos 6 proprietários, 5 clientes, 3 representantes da classe, 5 professores e 1 consultor. A escolha foi feita levando em consideração a capacidade de cada participante em contribuir com a discussão do tópico estudado. Além de exercer diferentes papéis no ambiente da contabilidade, como mencionado anteriormente, esta amostra também possuía características heterogêneas em termos de sexo, idade, profissão e local de atuação, dando abrangência aos resultados.

As entrevistas foram realizadas entre os meses de março e maio de 2019 e contaram com o auxílio de um roteiro semiestruturado. Todos os participantes passaram por convites prévios, em que eram apresentados o objetivo geral do estudo e todos os critérios éticos e de confidencialidade envolvidos nas entrevistas. Além disso, a coleta de dados foi feita a sós com cada um dos participantes para que eles se sentissem mais confortáveis e seguros em emitir suas reais opiniões. Privilegiou-se a opção de realizar as conversas pessoalmente, entretanto, quando não era possível, foram utilizados os ferramentais de comunicação para que a entrevista fosse feita por meio de transmissão online, como o Skype e WhatsApp. As conversas duravam cerca de 30 a 45 minutos. Nas últimas entrevistas, os dados que emergiam já eram, em sua maioria, informações presentes em entrevistas anteriores. Isso foi identificado como saturação teórica do fenômeno no campo, entendendo-se como suficiente a amostra de 20 participantes.

Todas as entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas. As transcrições foram inseridas em um software específico para análise de dados qualitativos, o NVivo. A codificação e a categorização foram as técnicas utilizadas para a análise dos dados. Este processo consistiu na identificação e descrição dos códigos encontrados nas transcrições das entrevistas, a análise e comparação com a literatura existente, e o agrupamento dos códigos para a descoberta das dimensões da qualidade dos serviços contábeis.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Ao serem indagados sobre o que entendiam em relação à qualidade de forma geral, os entrevistados, em sua maioria, definiram como a capacidade do prestador em satisfazer as necessidades do contratante do serviço, realizando um atendimento de excelência ao seu cliente. Esta definição se alinha com a literatura prévia, que identifica a qualidade como um conceito que depende principalmente das expectativas geradas pelo cliente e da capacidade do prestador em suprir tais expectativas (Parasuraman, Zeithaml, & Berry, 1988; Mitra & Golder, 2006). Por outro lado, alguns elementos específicos foram abordados pelos entrevistados ao definirem a qualidade do serviço contábil. Para eles, um contador, além de atender bem o seu cliente, precisa ter um alto conhecimento do serviço prestado, cumprir prazos e manter uma relação de parceria com seus clientes, auxiliando em problemas e estratégias das empresas. Estes conceitos alinham-se com definições dos KIBS, que possuem maior necessidade de um alto nível de conhecimento além do compartilhamento de informações e coprodução do serviço entre as partes envolvidas (Doloreux & Laperriere, 2014; Vijande, Mieres & Sanchez, 2013; Santos & Spring, 2015). Estes pontos evidenciam a necessidade de um olhar mais detalhado para as dimensões que envolvem a qualidade dos serviços contábeis. Percebe-se que, para os atores envolvidos, a qualidade do serviço contábil indica ser um conceito que possui dimensões específicas para construir a ideia da qualidade do serviço contábil de forma geral. Esta percepção também é identificada nos modelos anteriores de qualidade de serviços, que utilizaram dimensões específicas para a mensuração da qualidade em determinados serviços.

Portanto, por meio da codificação das entrevistas, seis principais dimensões emergiram dos dados para formar a qualidade de serviços contábeis. O primeiro diz respeito a Visão Consultiva, que foi caracterizada como a proatividade e a capacidade do contador em interpretar as informações contábeis para indicar benefícios e assessorar os seus clientes nas tomadas de decisões estratégicas de sua empresa. Já a Capacitação foi abordada pelos respondentes como o conhecimento que o contador detém do serviço que é prestado e a sua atualização contínua sobre as mudanças presentes no meio contábil. A Eficiência foi identificada como a capacidade do contador ser competente, produtivo, e de conseguir cumprir os prazos sempre com o mínimo de erros. A Comunicação é caracterizada pela troca de informações entre as partes, além de um alinhamento claro e objetivo sobre o serviço que está sendo prestado. A Inovação Tecnológica foi identificada nas entrevistas como um aspecto que permeia principalmente a implementação de sistemas e processos automatizados, que facilitam e agilizam as atividades que envolvem a prestação do serviço, eliminando trabalhos manuais desnecessários. Por fim, a Confiança foi descrita como a credibilidade que o serviço prestado possui pela perspectiva do cliente.

Como dito anteriormente, a utilização de diversas unidades de análise (consultor, contadores, representantes, clientes e professores) foi importante para a identificação de diferentes visões sobre o assunto. Com base nisso, pode-se perceber que cada unidade possui uma determinada concentração de discussões em relação às dimensões. A Tabela 1 apresenta a distribuição do número de menções para cada uma das dimensões pelos diferentes grupos entrevistados. A dimensão Visão Consultiva, por exemplo, detém um destaque na fala dos clientes, dos consultores e dos representantes de órgãos reguladores (mais de 30% do total da fala dos entrevistados que pertencem a estes grupos foram sobre esta dimensão). Isso ressalta a importância da mudança de foco dos serviços contábeis, implementando uma visão mais analítica e estratégica sobre o que é entregue aos clientes. Mas, por outro lado, as falas dos contadores se concentraram em outras dimensões ao abordarem a qualidade do serviço. As falas desse grupo demonstram uma ênfase maior em atributos ligados à eficiência do serviço prestado e à comunicação com o cliente, que por sua vez não é tão destacado pelos contratantes do serviço para analisar a qualidade do serviço contábil.

Tabela 1 – Análise das Referências por Unidade de Análise

	Capacitação	Comunicação	Confiança	Eficiência	Inovação Tec.	Visão Consultiva	Total
Clientes	18%	12%	6%	20%	6%	37%	100%
Consultor	14%	7%	7%	21%	14%	36%	100%
Contadores	19%	28%	3%	21%	16%	14%	100%
Representantes	20%	11%	4%	13%	20%	31%	100%
Professores	19%	25%	3%	18%	15%	21%	100%

Fonte: Elaboração própria (2019).

Os tópicos seguintes discutem de forma detalhada cada um dos fatores que foram identificados como as dimensões da qualidade dos serviços contábeis. Além disso, os indicadores que compõe cada uma das dimensões são identificados e apresentados com base nas falas dos respondentes.

4.1 Visão Consultiva

De forma geral, a Visão Consultiva é identificada como um fator-chave, que pode garantir a sobrevivência da profissão do contador no contexto atual (Zimmerman, 2015). Ao serem indagados sobre qual será o futuro da contabilidade, muitos descrevem que a função operacional e mecanicista do contador tende a se extinguir por conta da automatização. Dessa forma, a importância do profissional de contabilidade estará na interpretação de informações de seus clientes, propondo melhorias e assessorando na tomada de decisões estratégicas das empresas, conforme descrito em um dos trechos das entrevistas:

Eu acho que o perfil de contador escriturário não terá sobrevivido. Ele não vai sobreviver. Porque já temos muitos aplicativos que vão substituir essa parte da prestação do serviço contábil. Então os contadores terão que se reinventar. Eles precisam compreender que o papel da contabilidade dentro da empresa foi ampliado e ela transcende muito aos registros contábeis. Ele tem que fazer com aqueles registros um conteúdo de informação que dê ao empresário opções de crescimento e de investimento. (Cliente A, 2019).

Neste aspecto, a falta de proatividade dos prestadores de serviço em propor melhorias e soluções que agreguem valor ao negócio do cliente é um ponto de discussão. Os clientes afirmam que muitas vezes precisam buscar informações e estratégias por conta própria para garantir benefícios à sua empresa, função esta que deveria ser executada pelos contadores: “[...] por exemplo, para uma gama de serviços nós temos um desconto percentual no ISS, mas quem conseguiu isso fui eu. O meu contador nunca me informou deste benefício.” (Cliente C, 2019). Neste ponto emerge o termo “contabilidade estratégica” (Cliente B, 2019), que parte do princípio que o contador precisa de uma constante preocupação com o sucesso do cliente, analisando o seu desempenho e possíveis pontos de melhorias que possam ser implementados. Esta definição está alinhada com estudos anteriores, que defendem o papel da contabilidade na análise de informações financeiras sobre os produtos da empresa, análise de concorrentes, formulação de uma estrutura de despesas adequada e acompanhamento de uma estratégia empresarial para apoiar as decisões da organização (Manyaeva, Piskunov & Fomin, 2016; Hutaibat, 2019).

Por outro lado, embora seja uma ação que agrada os clientes, este tipo de atividade mais consultiva ainda não é disseminado o bastante nos serviços contábeis. Muitos ainda optam por focar em um trabalho mecanicista e operacional, conforme descrito:

“Mas a grande maioria dos contadores fazem um trabalho mais tecnicista e poucos, que com isso conseguem até ter um resultado financeiro melhor, com conhecimento, nome e projeção maior, são aqueles que conseguem alinhar um trabalho que é técnico a um conselho de gestão que permite não só levar um demonstrativo ou relatório ao seu cliente, mas permite também levar sugestões e informações para o processo de tomada de decisão das organizações.” (Representante C, 2019).

Pelo seu caráter mais estratégico, a Visão Consultiva pode ser associada muitas vezes à clientes que possuem uma estrutura organizacional mais complexa. Entretanto, alguns trechos das entrevistas descrevem que esta dimensão também é necessária para empresas de pequeno e médio porte. Principalmente, pelo fato de que tais organizações geralmente possuem um conhecimento limitado e necessitam de uma ajuda maior para evoluir no mercado (Armitage, Webb, & Glynn, 2016). Conforme descrito pelo Representante B (2019): “As micro e pequenas empresas não conseguem utilizar de uma forma adequada os instrumentos financeiros e econômicos e cabe ao contador assessorá-los na interpretação e utilização destas informações.” Além disso, as pequenas e médias empresas não possuem capacidade para contratar consultores externos, e a contabilidade pode aproveitar esta oportunidade para atuar como um consultor. (“Eles não têm dinheiro para contratar um bom consultor. Então, se o contador preenche essa lacuna, ele tem uma oportunidade de negócio aí.” (Consultor A, 2019)).

Portanto, os indicadores desta dimensão focam principalmente nesta capacidade da contabilidade em ser uma boa ferramenta para resolver os problemas dos clientes do ponto de vista financeiro, tributário e de gestão.

4.2 Capacitação

A capacitação dos contadores demonstrou ter um papel importante para a qualidade do serviço entregue. Evidenciou-se que este ponto está ligado principalmente ao conhecimento do contador em relação ao serviço e a sua atualização contínua sobre as mudanças presentes no meio contábil. Esta dimensão se assemelha às discussões de estudos anteriores sobre os KIBS,

que são descritos pela sua alta necessidade de um elevado nível de conhecimento, exigindo assim a qualificação dos envolvidos (Doloreux & Laperriere, 2014; Vijande, Mieres & Sanchez, 2013).

Há uma clareza sobre a importância da atualização contínua dos contadores por se tratar de um serviço que está vinculado à leis e normas que possuem alterações frequentes. Isso pode ser feito de diversas formas, como por meio do estabelecimento de rotinas de verificação de publicações oficiais, como descrito por um respondente (“A função dela é todo dia de manhã verificar a legislação que foi publicada no diário oficial daquele estado que nós temos interesse tratando de matéria de ICMS.” (Representante A, 2019)), ou por meio de cursos de reciclagem sobre as normas: “na nossa cidade inclusive, a gente conta com a parceria do sindicato dos contadores que promove com frequência cursos de reciclagem e todo mês a gente manda algum funcionário para se atualizar” (Contador B, 2019).

Por outro lado, a atualização referente as normas e leis que vigoram no momento não é o suficiente. A capacitação também diz respeito ao conhecimento técnico que os prestadores de serviço possuem para exercer as atividades. Este é um dos indicadores que pode ser identificado pelos clientes quando o serviço é entregue sem algum tipo de informação ou quando algum equívoco técnico ocorre mesmo em atividades operacionais, como é descrito pelo Cliente B (2019): “Por exemplo, o sistema calculou o valor de uma hora extra, a gente viu que não está batendo com as contas que a gente fez, e a pessoa da contabilidade não sabe explicar isso porque ela não entende a fundo, né?”.

Outro ponto que também foi identificado é a participação dos contadores de uma forma geral em treinamentos e capacitações. Uma das principais reclamações dos clientes se deve ao fato de que alguns funcionários das empresas de contabilidade muitas vezes não estão preparados para atendê-los da melhor forma pois não conhecem os procedimentos ou não foram bem treinados para desenvolverem os serviços. O Cliente B (2019) evidencia esta falta de instrução como a causa de erros: “[...] porque uma das funcionárias que nos atende já falou para gente que ela foi jogada lá. Então muita coisa básica e as vezes muitos erros básicos é porque a pessoa não teve instrução.” (Cliente B, 2019). Isto está em linha com a literatura. Por exemplo, Fenwick (2012) argumenta que as empresas podem utilizar profissionais mais experientes no treinamento dos novos contadores, evitando assim possíveis faltas de alinhamento entre o serviço prestado e a expectativa do cliente.

Além disso, os contadores precisam ter uma certa resiliência para se adaptar a atividades que fogem muitas vezes da rotina. Para isso, parece ser necessário um aprofundamento em pesquisas e busca de informações do que foi solicitado. Se assemelhando com este ponto, por conta das nuances e detalhes do serviço contábil que podem variar dependendo do ramo de atuação da empresa, os contadores precisam de pessoas que entendam das peculiaridades dos seus clientes e sejam especializados em determinada área da contabilidade, já que os contadores generalistas normalmente não conseguem ter um conhecimento mais profundo sobre as subáreas como a tributária, financeira, gerencial, recursos humanos, etc., conforme descrito pelo Contador C (2019): “[...] os contadores precisam parar de ser generalistas. Tem muito contador que parece que quer abraçar o mundo e acaba que a qualidade cai. Porque ele quer saber fiscal, contábil, departamento pessoal.”

4.3 Eficiência

A eficiência foi definida pelos entrevistados como a capacidade do contador em ser competente, produtivo e de conseguir cumprir os prazos sempre com o mínimo de erros. Esta dimensão se encaixa em um ponto de vista mais objetivo e tangível, alinhando-se com a definição de qualidade de serviços de Kamakura *et al.* (2002). Neste ponto, os respondentes se atem principalmente às necessidades básicas de cumprimento daquele serviço, ou seja, “entregar algo que foi acordado entre as partes mediante um contrato” (Professor C, 2019). Por

outro lado, alguns trechos das entrevistas também evidenciam a importância dos contadores em serem flexíveis a ponto de conseguirem atender o cliente a medida que os mesmos se transformam em termos de atividades e tamanho (Representante C, 2019).

Esta dimensão também enaltece a responsabilidade do contador no cumprimento de prazos que envolvem o serviço. O Cliente C, por exemplo, expôs uma situação em que sua empresa foi prejudicada por conta de situações deste tipo:

[...] Gerenciar bem os prazos vinculados a atividade que estejam na mão da contabilidade. Vou te dar um exemplo bem prático, nós já tivemos problema aqui com alvará do bombeiro vencido, estava lá para a contabilidade fazer a atualização e “comeram mosca”. Qual impacto disso da minha atividade? Eu não consigo participar de nenhuma licitação. Então quando eu fui participar, eu me deparei com o documento vencido. (Cliente C, 2019).

Adicionalmente, ressalta-se a importância da agilidade da contabilidade em fornecer informações e entregar o serviço em um prazo que não só cumpra as exigências de leis e normas, mas que também seja confortável para que o cliente consiga utilizá-las a seu favor, conforme expressado no seguinte trecho: “O serviço ser prestado no prazo e não só no prazo legal, mas no prazo necessário para o cliente, o prazo que ele entende que tem que ter as informações, guias de pagamento e etc. a disposição dele.” (Contador B, 2019).

Além disso, um dos indicadores mais abordados na dimensão eficiência diz respeito a prestação do serviço de forma correta e sem erros, garantindo uma qualidade intrínseca e técnica do serviço. Burks (2015) argumenta que os erros são geralmente causados por omissão ou falta de controle interno. Alguns entrevistados também ressaltaram como a entrega de trabalhos equivocados podem prejudicar as empresas contratantes acarretando, por exemplo, em pagamentos de multas: “Uma experiência ruim para um cliente é achar que está tudo certo e receber uma multa de anos atrás. Você acha que está tudo bem, tudo lindo, e isso acontece.” (Contador D, 2019).

Todos estes indicadores que emergiram dos dados e que estão ligados à dimensão Eficiência podem ser considerados fatores que impactam diretamente as expectativas básicas e técnicas que o cliente possui ao contratar os serviços contábeis.

4.4 Comunicação

A Comunicação é caracterizada pela troca de informações entre as partes e pelo alinhamento claro e objetivo sobre o serviço que está sendo prestado. Esta dimensão também realça aspectos tangíveis, como os canais de comunicação que estão presentes durante a prestação do serviço e aspectos intangíveis, como a importância do atendimento e do relacionamento para que o cliente se sinta satisfeito.

Ao abordar a comunicação, defende-se que a visão clara sobre o que está sendo entregue é algo fundamental. É necessário um “esclarecimento informacional sobre o que é exatamente o serviço que você está oferecendo e quais que são os objetivos e obrigações com ele, o contador precisa ser transparente na hora da prestação do serviço.” (Professor B, 2019). A falta de clareza e alinhamento pode prejudicar o entendimento do que está sendo prestado e reduzir a percepção da relevância do profissional de contabilidade, principalmente para o cliente que não possui um conhecimento aprofundado sobre este tipo de serviço. Armitage *et al.* (2016) descrevem que empresas com estrutura menos complexa e novas no mercado possuem uma maior dificuldade de perceber a utilidade das técnicas e serviços contábeis nos processos decisórios das organizações.

Além deste alinhamento, também identificou-se um quesito objetivo sobre a troca de informações entre as partes. Este indicador realça a importância de uma comunicação eficiente sobre as informações financeiras, tributárias e as demais necessárias para a execução do serviço. Conforme dito pelo Contador E (2019), “a contabilidade não se faz de forma isolada”. Este

ponto também é discutido por Santos e Spring (2015), ao caracterizarem o *Knowledge Intensive Business Services* como um tipo de serviço que deve ser produzido entre as partes. Os autores argumentam que a maior cooperação dos clientes por meio de instruções e troca de informações afeta positivamente a qualidade dos serviços prestados. A falta desta comunicação e troca de informações pode prejudicar diretamente a entrega do serviço contábil conforme exemplificado no seguinte trecho: “Eu já tive problemas no passado, por exemplo, eu queria fazer o trabalho de informação intempestiva e tudo mais, mas a empresa não me mandava os relatórios e documentos necessários no prazo. Então o trabalho nunca era feito da melhor forma.” (Contador B, 2019).

Três indicadores envolvem diretamente aspectos mais intrínsecos de atendimento e relacionamento entre o contador e o cliente nesta dimensão. O primeiro indicador diz respeito a aproximação entre as partes. Mais do que uma proximidade física, os entrevistados realçam a importância de uma relação com os contadores para que eles deem o suporte necessário no que precisar, tirando dúvidas e sugerindo opções (Cliente C, 2019). Ainda neste sentido, alguns contadores entrevistados exemplificaram ações que são feitas para garantir esta proximidade: “Eu, por exemplo, sou sócio de uma organização contábil que no sábado nós saímos para visitar os clientes. Isso é fundamental.” (Representante A, 2019). “É uma prática que temos aqui de pelo menos uma vez no mês nos reunirmos com aqueles que tem interesse para visualizar e entender o porquê de determinado valor ou determinada situação veio a ocorrer na empresa dele.” (Contador A, 2019). O segundo indicador enfatiza a capacidade do contador em tratar seus clientes com educação, respeito e cordialidade. A Cliente A (2019), por exemplo, aborda uma situação em que o seu contador não a tratou da melhor forma: “[...] foi desrespeitoso quando eu cobre dele”. Tal indicador pode impactar diretamente na satisfação e contentamento dos clientes em relação ao serviço prestado. Por fim, o terceiro indicador enfatiza a solução de problemas e erros por meio de conversas entre as partes. Os contadores destacam que um bom esclarecimento e relacionamento com os seus clientes podem solucionar possíveis descontentamentos por conta de erros cometidos durante a prestação do serviço.

Além destes indicadores, outro aspecto identificado foi a facilidade e a rapidez da comunicação entre os contadores e seus clientes. Neste quesito, dois aspectos principais emergem: os canais de comunicação que existem entre as partes e a disponibilidade do prestador de serviço para ser contatado. Este segundo aspecto está alinhado com uma das dimensões da SERVQUAL de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988), a chamada Capacidade de Resposta, que destaca o pronto atendimento ao cliente. Isso pode ser evidenciado, por exemplo, na seguinte fala:

“Você tem que ter tanto um canal de comunicação via e-mail e telefone para facilitar quando tiver que resolver alguma coisa. Mas isso precisa estar alinhado com a disponibilidade do contador. Não adianta nada ter canais de comunicação se o contador não te atende quando precisa.” (Cliente C, 2019).

Os trechos relacionados a este indicador demonstram que a diversidade de canais de comunicação utilizada pelas partes envolvidas no serviço pode tornar a comunicação mais efetiva. Além disso, os profissionais da área indicam que é necessário estar presente quando acionados (“Hoje, por exemplo, eu fui em dois clientes. Então tem que estar sempre disponível para o cara.” (Contador 4, 2019)).

4.5 Inovação Tecnológica

Para os entrevistados, a Inovação Tecnológica permeia principalmente a implementação de novos sistemas e processos automatizados, que facilitam, agilizam e auxiliam na evolução das atividades que envolvem a prestação do serviço, gerando benefícios como a eliminação de trabalhos manuais desnecessários. Mesmo que intuitivamente esta inovação possa ser vista como uma ameaça para os prestadores de serviços contábeis, os dados coletados neste estudo

identificam a tecnologia como uma forma de redução de custos e de tempo que envolvem o serviço: “Aqui, por exemplo, nós tínhamos um setor em que éramos em sete. E com tudo sendo automatizado, esse setor hoje reduziu para três pessoas.” (Proprietário A, 2019). Estas novas tecnologias podem promover um aumento de volume, velocidade e disponibilidade dos dados processados, tornando a análise de informações mais robusta e detalhada (Bhimani & Willcocks, 2014). Dessa forma, esta dimensão pode ser vista como uma aliada para os contadores na melhoria de seus serviços prestados.

Além disso, as implementações de ferramentas deste tipo podem beneficiar também o contratante, que receberá o serviço com uma redução na chance de erros, como descrito pelo Consultor A (2019): “A tecnologia tem um papel na redução de erros de informação e na validação de dados de orientação do cliente.” Güney (2014), em seu estudo, também destaca o aumento da credibilidade das informações contábeis quando o serviço está suportado por ferramentas tecnológicas, tornando a entrega mais eficaz, acessível e flexível para os clientes.

Uma das inovações tecnológicas mais citadas diz respeito a integração entre os sistemas de contadores, governo e cliente, que facilitam a troca das informações, fazendo com que os dados sejam compartilhados em tempo real entre as partes. Esta troca torna-se fundamental para o desenvolvimento do serviço e agrega com uma coprodução de melhor qualidade (Santos & Spring, 2015). Além disso, a verificação em tempo real pode beneficiar a verificação de divergências de dados e informações:

“E como o cliente acaba também participando desse tipo de operação, a gente consegue através de números perceber se o cliente inseriu alguma informação equivocada ou não.

Da mesma forma, o cliente também consegue analisar todos os dados e informações que estão sendo manuseadas pelo contador.” (Contador A, 2019)

O principal argumento defendido pelos contadores sobre a baixa possibilidade de ferramentas tecnológicas substituírem a profissão da contabilidade diz respeito ao fato de que a parametrização de tais sistemas precisa ser feita por profissionais com conhecimento das técnicas e normas contábeis (Zimmerman, 2015). Além disso, as automatizações são úteis apenas para trabalhos operacionais. A interpretação e utilização destes dados ainda dependerá dos contadores:

Então a tendência é que os sistemas estejam se aperfeiçoando cada vez mais de modo que menos pessoas sejam inseridas neste contexto de inserir informação. O sistema vai estar pronto para te dar determinada informação, no entanto vai ser necessário ter as pessoas para sinalizar e interpretar os dados. Então a tendência é que a contabilidade evolua sim nesta área tecnológica com os sistemas se aperfeiçoando para atender mais as demandas contábeis. (Contador B, 2019).

Conforme identificado na coleta de dados, uma parcela dos contadores ainda resiste a utilização de ferramentas tecnológicas devido a necessidade de um investimento alto e mudanças operacionais no serviço prestado. Entretanto, algumas entrevistas descrevem a importância de uma mudança de pensamento por parte dos contadores, para que entendam o papel da inovação tecnológica na agregação de valor do serviço prestado, conforme descrito no trecho: “Nós temos aversão a tecnologia quando nos oferecem uma ferramenta boa, pois pensamos que vai ser muito caro a implementação. Mas temos que ter em mente que ela é benéfica e agrega um maior valor para o serviço.” (Representante A, 2019). Além disso, a utilização de ferramentas tecnológicas pode aumentar a capacidade de entrega do serviço atendendo necessidades específicas dos clientes: “[...] pode agregar no crescente volume de processamento destes dados e informações gerando uma diversidade maior de relatórios de acordo com as peculiaridades e necessidades dos clientes.” (Professor C, 2019).

4.6 Confiança

A Confiança foi descrita pelos entrevistados como a credibilidade do serviço contábil perante os clientes. Moorman, Deshpandé e Zaltman (1992) definem a confiança como um composto de crenças sobre a benevolência, competência, honestidade e previsibilidade de um parceiro de troca, sendo vista como um elemento essencial de relacionamentos bem-sucedidos. Um dos pontos identificados nesta dimensão é o indicador da reputação dos serviços do contador para terceiros. Percebe-se que muitos clientes contratam determinado serviço de contabilidade por este ter sido recomendado, conforme descrito no trecho: “Todos os nossos clientes hoje, quando nos procuram, é porque alguém falou bem da gente ou do nosso serviço para ele. E este cliente já chega falando que teve boas recomendações.” (Contador A, 2019).

Isso, de certa forma, pode ser explicado pelo fato de que o serviço contábil requer um alto conhecimento e seriedade do prestador para que a entrega seja feita de acordo com o que esperado pelo cliente (Vijande, et al., 2013). O Contador D (2019) também descreve que a boa experiência do cliente com o serviço prestado faz com que ele recomende para outras pessoas, aumentando a reputação do contador no mercado: “O cliente é bem atendido, tem uma boa experiência e assim por diante. Então você vai formando uma carteira de clientes com base nisso. A experiência boa acaba fazendo que você tenha mais clientes por indicação.”

Além disso, a dimensão Confiança também demonstrou estar associada a confiabilidade das informações geradas pelo contador. A entrega do serviço contábil relaciona-se com a geração de informações que são exigidas pelas normas e leis vigentes, além de serem utilizadas para auxiliar os gestores a terem uma melhor visão da sua organização (Zimmerman, 2015). Portanto, a confiança de que tais informações realmente estão sendo adequadamente processadas e analisadas pelo contador se torna essencial para que o cliente possa utilizá-las em prol de sua empresa, conforme descrito no trecho a seguir.

“Um serviço de contabilidade de qualidade é o que a gente pode confiar no fornecedor. Ele vai processar e te enviar uma informação, ele vai rodar a folha, vai te passar os contracheques, vai gerar análises financeiras e tributárias, etc. Então você tem que ter a confiança de que as informações que estão lá vão estar certas, de que ele não esqueceu de fazer nada, que ele não calculou alguma coisa errada.” (Cliente B, 2019)

Os dados coletados também descrevem a preocupação com a segurança das informações que são trocadas entre as partes, demonstrando que a coprodução do serviço pode ser afetada quando não há uma confiança de que as informações e dados dos clientes estarão seguros com os contadores, conforme apresentado pelo trecho: “Precisa ter a confiança para compartilhar todas as informações da empresa abertamente com o contador.” (Cliente B, 2019).

Por fim, outro indicador que emergiu sobre esta dimensão abarca o relacionamento e a credibilidade do contador para que o cliente o consulte nas tomadas de decisões organizacionais (Representante A, 2019). Esta busca por aconselhamento com o contador demonstra que o cliente confia no conhecimento do prestador de serviço, o que é indispensável para esta área (Santos & Spring, 2015), auxiliando na execução de um serviço com maior parceria entre as partes (Zimmerman, 2015).

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Os resultados mostraram evidências de seis dimensões que compõem a qualidade dos serviços contábeis: a visão consultiva, a capacitação, a eficiência, a comunicação, a inovação tecnológica e a confiança (Figura 1). De maneira ampla, o modelo contempla aspectos técnicos (como a eficiência e a capacitação), aspectos intangíveis (a confiança e a comunicação), aspectos instrumentais (a inovação tecnológica) e aspectos estratégicos (a visão consultiva). O fato de tais dimensões não estarem alinhadas com os modelos de avaliação de qualidade dos serviços desenvolvidos anteriormente demonstra que os serviços de contabilidade, caracterizados como intensivos em conhecimento (KIBS), possuem características específicas

a serem consideradas (Ladhari, 2008) e que se refletem na qualidade do próprio serviço entregue aos clientes.

Figura 1 – Modelo Conceitual Desenvolvido



Fonte: Elaboração própria (2019).

Ao analisar os resultados encontrados, percebe-se que os entrevistados não atribuíram importância a aspectos tangíveis que envolvem o serviço contábil, como a aparência de instalações físicas e equipamentos, presentes no modelo SERVQUAL de Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988). Este fato pode ser explicado por conta do enfoque na alta necessidade de conhecimento e coprodução entre o fornecedor e o cliente na prestação do serviço contábil (Doloreux & Laperriere, 2014), o que faz com que a expectativa do cliente esteja alinhada com a entrega de um serviço que atenda as normas e leis contábeis e que contribuam para a evolução da organização cliente. Ou seja, os dados emergidos das entrevistas demonstram uma preocupação maior com os resultados e com fatores intangíveis do que aparência e fatores físicos, já que o conhecimento e a informação parecem ser características mais importantes para os serviços contábeis. De certa forma, estes resultados se diferem do que é abordado por Khin, Fatt e Heng, (2013), que argumentam que as estruturas das empresas de contabilidade, como a infraestrutura física, estão positivamente relacionadas com o desempenho dos serviços prestados. Modelos que buscaram avaliar a qualidade de serviços em outros setores, como o Retail Service Quality de varejo (Dabholkar, Thorpe & Rentz, 1996) e o FESTSERV de festivais de música (Tkaczynski, 2013), obtiveram como resultado algumas dimensões focadas em avaliação da aparência e local. Ressalta-se que o setor de varejo e festivais de música não são classificados como KIBS, o que pode explicar o enfoque em aspectos mais tangíveis para avaliação da qualidade.

Comparando as dimensões encontradas neste estudo com os de modelos genéricos que buscaram analisar a qualidade de diversos tipos de serviços, é possível identificar uma intersecção com algumas das dimensões que estão presentes no modelo SERVQUAL, como confiabilidade, capacidade de resposta, empatia e garantia (Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1988). Estes aspectos podem ser observados nas dimensões de comunicação, confiança e eficiência do presente estudo. Por outro lado, percebe-se que as outras dimensões, como a inovação tecnológica e a visão consultiva, não foram identificadas em modelos como o SERVQUAL (Parasuraman, Zeithaml & Berry, 1988) e SERVPERF (Cronin & Taylor, 1992), o que pode demonstrar que a utilização de instrumentos genéricos para a avaliação da qualidade de serviços contábeis captura apenas uma parte do fenômeno.

O fato de dimensões como a inovação tecnológica e a visão consultiva não terem sido identificados em pesquisas anteriores da avaliação da qualidade de serviços pode demonstrar

uma evolução da gestão dos serviços contábeis. Estudos como os de Lukka e Vinnari (2014) e Zyznarska-Dworczak (2018) abordam a mudança do foco da contabilidade ao longo dos anos, deixando de lado a visão puramente tecnicista e ampliando para uma orientação voltada para o cliente, utilizando sistemas e procedimentos que auxiliam na abordagem estratégica da utilização da informação contábil. Lee (2013) argumenta que, para que as firmas de contabilidade possam acompanhar as mudanças na demanda de seus clientes, é necessário um ajuste de forma mais agressiva e ostensiva na gama de serviços voltada para consultoria e gestão. Este novo enfoque da qualidade de serviços de contabilidade pode ser explicado pelo avanço tecnológico dos últimos anos, conforme identificado nas análises das entrevistas realizadas, demonstrando que serviços que utilizam o capital humano de forma analítica e interpretativa, possuem um maior valor agregado diante da substituição de trabalhos mecanicistas por sistemas informatizados (La Torre et al., 2018).

Outra diferença encontrada entre o modelo deste presente estudo e modelos anteriores diz respeito a diferença de percepção sobre a qualidade. As dimensões do modelo HEDQUAL (Anil & Icli, 2014), por exemplo, que analisa a qualidade dos programas de MBA, separaram a avaliação da qualidade pelos diferentes tipos de sub-serviços prestados: qualidade dos serviços acadêmicos, administrativos, biblioteca, de suporte e em fornecer oportunidades de carreira. O modelo ISSQUAL (Miller et al., 2013), de serviços de informática, focou em dimensões que analisam as etapas de processo do serviço: entrega do serviço, envolvimento do serviço e resultado do serviço. Já as dimensões da qualidade de serviços contábeis identificadas neste estudo demonstram ter um alinhamento com a percepção do cliente sobre a prestação do serviço de uma forma geral, abarcando toda a gama de serviços contábeis em uma única forma de avaliação (cálculo de imposto, produção de demonstrativos financeiros, gestão tributária, análise de relatórios, etc.) e alinhando todo o processo desde a contratação do serviço pela reputação do contador (indicador de confiança) até a análise dos resultados que o serviço gera (a dimensão visão consultiva).

Diante do exposto, entende-se que os resultados encontrados e sistematizados na Figura 9 demonstram um modelo que está alinhado com as discussões atuais sobre a qualidade dos serviços contábeis pelo ponto de vista de diferentes atores. Ao mesmo tempo, o modelo possui características específicas da contabilidade e que não foram encontrados em modelos que buscaram investigar a qualidade de outros setores de serviços, o que corrobora com a prerrogativa de que a avaliação da qualidade de serviços tende a ser mais efetiva quando há uma ferramenta da medida desenvolvida especificamente para um determinado serviço (Anil & Icli, 2014).

6. CONCLUSÕES

Este estudo foi desenvolvido com o intuito de identificar as dimensões da qualidade dos serviços de contabilidade sob o ponto de vista dos diferentes atores envolvidos no processo. Foi possível identificar seis dimensões: a visão consultiva, a capacitação, a eficiência, a comunicação, a inovação tecnológica e a confiança. Pode-se concluir que a qualidade dos serviços contábeis é um conceito que envolve aspectos de natureza estratégica, técnica, instrumental e intangível, e que podem ser analisados de forma específica pelos contadores para a garantia da entrega de um serviço de qualidade.

Os resultados desta pesquisa geram contribuições teóricas para a área. Primeiramente, contribui com o desenvolvimento de um modelo de qualidade de serviços específico para a contabilidade, algo que não havia sido desenvolvido anteriormente, já que os estudos anteriores buscaram aplicar a versão original ou adaptada de modelos genéricos de mensuração da qualidade de serviços (como em Freeman & Dart, 1993; Aga & Safakli, 2007; Lee, Peng & Fan, 2016). Além disso, o estudo contribui ao analisar a qualidade de serviços contábeis englobando diferentes perspectivas dos atores envolvidos no processo, como clientes,

contadores, professores, representantes e consultor. Pesquisas anteriores sobre a qualidade de serviços contábeis focaram principalmente na visão dos clientes (Armstrong & Smith, 1996; Khin, Fatt, & Heng, 2011; Sarapaivanich & Patterson, 2011; Lee, Peng, & Fan, 2016), deixando de lado o papel dos outros stakeholders envolvidos com o processo.

Como contribuição prática, o estudo colabora com a expansão da discussão sobre a qualidade dos serviços contábeis, assunto que ganha cada vez mais importância devido à sua contribuição para gerar vantagens competitivas aos prestadores de serviços de contabilidade (Sivakumar, Li & Dong, 2014). Dessa forma, ao apresentar as dimensões que compõem a qualidade dos serviços contábeis, o estudo pode auxiliar os gestores deste tipo de serviço na avaliação, organização e nas possíveis tomadas de decisão das empresas que prestam serviço de contabilidade.

Como limitação da pesquisa realizada, destaca-se que o estudo foi de natureza exploratória e qualitativa. Portanto, a identificação e análise das dimensões da qualidade de serviços contábeis foi desenvolvida pela ótica de 20 entrevistados que possuem experiência com esta área. A limitação do método utilizado e da quantidade de entrevistados afetam a generalização dos resultados deste estudo. Dessa forma, recomenda-se o desenvolvimento de estudos que busquem validar estatisticamente tais dimensões em diferentes contextos e ambientes de prestação dos serviços contábeis, permitindo o teste estatístico do modelo gerado aqui e a generalização dos resultados. Além disso, ressalta-se que os indicadores que compõem cada uma das dimensões foram desenvolvidos com base nas codificações das entrevistas. Sendo assim, recomenda-se a aplicação de pesquisa quantitativa para validar tais indicadores em cada uma das dimensões apresentadas.

O desenvolvimento de um modelo da qualidade dos serviços contábeis amplia as oportunidades de estudos ligados ao tema. Uma delas é a possibilidade de analisar as dimensões propostas nos diferentes modelos de negócios de contabilidade, como empresas de auditoria, perícia contábil e consultoria. Assim, será possível identificar e comparar as dimensões mais relevantes nos diferentes modelos de negócios contábeis. Outra oportunidade diz respeito aos serviços de contabilidade virtual e os tipos de clientes que contratam este serviço, identificando a sua percepção de qualidade e satisfação, além de tentar traçar um perfil de empresas que mais se adequam à contratação da contabilidade online. Por fim, sugere-se o desenvolvimento de uma escala que mensure a qualidade dos serviços contábeis e que possa ser aplicada em estudos de casos de empresas de contabilidade com histórico de fracasso e de sucesso, a fim de avaliar a relação entre a percepção de qualidade e o desempenho das empresas prestadoras de serviços de contabilidade.

REFERÊNCIAS

- Abdullah, F. (2006). The development of HEdPERF: a new measuring instrument of service quality for the higher education sector. *International Journal of Consumer Studies*, 30(6), 569-581.
- Aga, M., & Safakli, O. V. (2007). An empirical investigation of service quality and customer satisfaction in professional accounting firms: Evidence from North Cyprus. *Problems and Perspective in Management*, 5(3), 84-98.
- Anil, N. K., & Icli, G. E. (2014). The HEDQUAL scale: A new measurement scale of service quality for MBA programs in higher education. *South African Journal of Business Management*, 45(3), 31-43.
- Armitage, H. M., Webb, A., & Glynn, J. (2016). The use of management accounting techniques by small and medium-sized enterprises: a field study of Canadian and Australian practice. *Accounting Perspectives*, 15(1), 31-69.

- Armstrong, R., & Smith, M. (1996). Marketing cues and perceptions of service quality in the selection of accounting firms. *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 2(2), 37-59.
- Bhimani, A., & Willcocks, L. (2014). Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44(4), 469-490.
- Brady, M.K. and Cronin, J.J. Jr. (2001). Some New Thoughts on Conceptualizing Perceived Service Quality: A Hierarchical Approach, *Journal of Marketing*, Vol. 65, 34-49.
- Burks, J. J. (2015). Accounting errors in nonprofit organizations. *Accounting Horizons*, 29(2), 341-361.
- Carman, J. M. (1990). Consumer perceptions of service quality: an assessment of T. *Journal of retailing*, 66(1), 33.
- Caro, L. M., & Garcia, J. A. M. (2007). Measuring perceived service quality in urgent transport service. *Journal of Retailing and Consumer Services*, 14(1), 60-72.
- Cronin Jr, J. J., & Taylor, S. A. (1992). Measuring service quality: a reexamination and extension. *Journal of Marketing*, 55-68.
- Dabholkar, P. A., Thorpe, D. I., & Rentz, J. O. (1996). A measure of service quality for retail stores: scale development and validation. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 24(1), 3.
- Doloreux, D. & Laperriere, A. (2014). Internationalisation and innovation in the knowledge intensive business services. *Service Business*, 8, 635-657.
- Fenwick, T. (2012). Learning among older professional workers: Knowledge strategies and knowledge orientations. *Vocations and learning*, 5(3), 203-223.
- Fleischman, G. M., Johnson, E. N., & Walker, K. B. (2016). An exploratory examination of management accounting service and information quality. *Journal of Management Accounting Research*, 29(2), 11-31.
- Freeman, K. D., & Dart, J. (1993). Measuring the perceived quality of professional business services. *Journal of Professional Services Marketing*, 9(1), 27-47.
- Güney, A. (2014). Role of technology in accounting and e-accounting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 152, 852-855.
- Huang, E. Y., Lin, S. W., & Fan, Y. C. (2015). MS-QUAL: Mobile service quality measurement. *Electronic Commerce Research and Applications*, 14(2), 126-142.
- Hutaibat, K. (2019). Accounting for strategic management, strategising and power structures in the Jordanian higher education sector. *Journal of Accounting & Organizational Change*.
- Kamakura, W. A., Mittal, V., De Rosa, F., & Mazzon, J. A. (2002). Assessing the service-profit chain. *Marketing science*, 21(3), 294-317.
- Keng, K. A., & Liu, P. (1998). Expectation of service quality in professional accounting firms: A Singapore study. *Journal of Customer Service in Marketing & Management*, 5(2), 39-54.
- Khin, E. W. S., Fatt, C. K., & Heng, T. N. (2011). Perception of Malaysian inland revenue board's tax audit service quality by SMEs. *Actual Problems of Economics*, 124, 373-382.
- La Torre, M., Botes, V. L., Dumay, J., Rea, M. A., & Odendaal, E. (2018). The fall and rise of intellectual capital accounting: new prospects from the Big Data revolution. *Meditari Accountancy Research*, 26(3), 381-399.
- Ladhari, R. (2008). Alternative measures of service quality: a review. *Managing Service Quality: An International Journal*, 18(1), 65-86.
- Lee, C. C. (2013). Business service market share, international operation strategy and performance. *Baltic Journal of Management*, 8(4), 463-485.
- Lee, L. T., Peng, C. S., & Fan, C. K. (2016). An empirical study of service quality: Web service business transformation. *International Journal of Computational Science and Engineering*, 12(1), 58-64.

- Lehtinen, U. and Lehtinen, J.R. (1991). Two Approaches to Service Quality Dimensions, *The Service Industries Journal*, Vol. 11, 287–303.
- Lukka, K., & Vinnari, E. (2014) Domain theory and method theory in management accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(8),1308-1338.
- Manyaeva, V., Piskunov, V., & Fomin, V. (2016). Strategic management accounting of company costs. *International Review of Management and Marketing*, 6, S5.
- Miller, R. E., Hardgrave, B. C., & Jones, T. W. (2013). Iss-qual: A measure of service quality for the information systems function. *Information Systems Management*, 30(3), 250-262.
- Mitra, D., & Golder, P. N. (2006). How does objective quality affect perceived quality? Short-term effects, long-term effects, and asymmetries. *Marketing Science*, 25(3), 230-247.
- Moorman, C., Zaltman, G., & Deshpande, R. (1992). Relationships between providers and users of market research: the dynamics of trust within and between organizations. *Journal of Marketing Research*, 29(3), 314-328.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V. A., & Berry, L. L. (1985). A conceptual model of service quality and its implications for future research. *Journal of Marketing*, 41-50.
- Parasuraman, A., Zeithaml, V.A., & Berry, L. L. (1988). SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. *Journal of Retailing*, 64(1), 12–40.
- Rao, A. R., & Monroe, K. B. (1989). The effect of price, brand name, and store name on buyers' perceptions of product quality: An integrative review. *Journal of Marketing Research*, 351-357.
- Roy, S. K., Lassar, W. M., Ganguli, S., Nguyen, B., & Yu, X. (2015). Measuring service quality: a systematic review of literature. *International Journal of Services, Economics and Management*, 7(1), 24-52.
- Santos, J. (2003). E-service quality: a model of virtual service quality dimensions. *Managing Service Quality: An International Journal*, 13(3), 233-246.
- Santos, J. B., & Spring, M. (2015). Are knowledge intensive business services really co-produced? Overcoming lack of customer participation in KIBS. *Industrial Marketing Management*, 50, 85-96.
- Santouridis, I., Trivellas, P. and Tsimonis, G. (2012). Using E-S-QUAL to measure internet service quality of e-commerce websites in Greece. *International Journal of Quality and Service Sciences*, Vol. 4, pp.86–98.
- Sarapaivanich, N., & Patterson, P. G. (2015). The role of interpersonal communication in developing small-medium size enterprise (SME) client loyalty toward an audit firm. *International Small Business Journal*, 33(8), 882-900.
- Seth, N., Deshmukh, S. G., & Vrat, P. (2005). Service quality models: a review. *International journal of quality & reliability management*, 22(9), 913-949.
- Sivakumar, K., Li, M., & Dong, B. (2014). Service quality: The impact of frequency, timing, proximity, and sequence of failures and delights. *Journal of Marketing*, 78(1), 41-58.
- Tkaczynski, A. (2013) 'Festival performance (FESTPERF) revisited: service quality and special events', *Advances in Hospitality and Leisure*, Vol. 9, pp.227–235.
- Vijande, L. S., Mieres, C. G., & Sanchez, J. A. L. (2013). An assessment of innovativeness in KIBS: Implications on KIBS' co-creation culture, innovation capability, and performance. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 28(2), 86-102.
- Wong, S. K. E., Singh, G., & Yee, C. M. (2013). Strategic innovation of professional accounting firms to complete globally. *Actual Problems of Economics*, (7), 261-267.
- Zimmerman, J. L. (2015). The role of accounting in the twenty-first century firm. *Accounting and Business Research*, 45(4), 485-509.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2018) The development perspectives of sustainable management accounting in Central and Eastern European countries. *Sustainability*, 10, 1445-1458.