Universidade de Brasília
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Bacharelado em Ciências Contábeis

BEATRIZ VIEIRA LAUS

O CONCEITO DE SERVIÇO SOB A ÓTICA DO MARKETING, DIREITO, CONTABILIDADE E ECONOMIA

BRASÍLIA
2015

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professora Doutora Sônia Nair Báo
Vice-reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto de Goes Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor Rodrigo de Souza Gonçalves
Coordenador de Pós-Graduação do curso Ciências Contábeis

Professor Doutor José Antonio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Gradação do Curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis - Noturno

BEATRIZ VIEIRA LAUS

O CONCEITO DE SERVIÇO SOB A ÓTICA DO MARKETING, DIREITO, CONTABILIDADE E ECONOMIA

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

BRASÍLIA
2015

LAUS, Beatriz Vieira.

O CONCEITO DE SERVIÇO SOB A ÓTICA DO MARKETING, DIREITO, CONTABILIDADE E ECONOMIA/ Beatriz Vieira Laus; orientação José Marilson Martins Dantas – Brasília, Universidade de Brasília, 2015, 44p

Orientação: Prof. Dr. José Marilson Martins Dantas

Monografia – Ciências Contábeis - Brasília, Universidade de Brasília, 2015.

Palavras-chave: Serviços. Contabilidade. Marketing. Economia. Direito.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha avó, Nylda Helena, por ter me proporcionado uma excelente formação escolar e por ser um exemplo de determinação, foco, esforço e sabedoria.

Ao meu avô, Carlos Ivan, que deixou um legado de amor e união, em nossa família, e quem eu gostaria muito que pudesse ter acompanhado essa importante etapa da minha vida, que foi a graduação.

À minha mãe, Ivana Vieira, por ser minha melhor amiga, pelo amor, incentivo e apoio incondicional.

À minha irmã, Juliana Vieira, que me deu todo apoio, ajuda, paciência e tranquilidade nos momentos difíceis que precisei no desenvolvimento deste trabalho, e agora está trilhando seu próprio caminho, nessa mesma Universidade.

Ao meu orientador, José Marilson, pelo empenho dedicado à elaboração deste trabalho.

Aos meus pais, Marcelo e Robson, minha madrinha Renata Vieira, e minha madrasta Mônica, pela ajuda, apoio e carinho durante toda a graduação.

Às minhas amigas da Universidade de Brasília que tornaram tudo mais fácil e agradável, com companheirismo, amor e apoio ao longo desses anos de graduação: Ariane Araújo, Maria Camila Baigorri, Isabella Costa, Ana Lívia Palos e Alessandra Martins.

Ao meu namorado, Bruno Araújo, por me dar apoio e incentivo, principalmente, nos momentos de dificuldades.

Aos professores do departamento do curso de Ciências Contábeis por todo o conhecimento compartilhado através de suas aulas e histórias.

RESUMO

Este trabalho apresenta uma análise sobre o conceito de serviço, sob a ótica do marketing, direito, contabilidade e economia por meio de pesquisas realizadas com autores experientes que publicaram suas investigações a cerca do tema estudado. O objetivo principal foi buscar a compreensão de como se desenvolvem os conceitos em diferentes áreas do conhecimento na sociedade contemporânea. Para tanto foram utilizadas diversas fontes de consulta, obras, artigos, revistas, jornais, sites de internet, dentre outros. Para legitimar empiricamente essa discussão, foram realizadas pesquisas bibliográficas para levantamento de conceitos de diferentes autores. Os dados foram tratados por meio da análise comparativa documental, em uma abordagem temática. Como resultado, os aspectos relacionados aos conceitos de prestação de serviços em contabilidade comparados com áreas sociais surgiram como um caminho para a concepção de posicionamentos, levando cada grupo de experientes pesquisadores ao desenvolvimento de ideias distintas. Dessa forma, concluiu-se que a necessidade de estar perante a uma forma moderna de atitudes se faz presente e é de fundamental importância.

Palavras-chave: Serviços. Contabilidade. Marketing. Economia. Direito.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 9

1.1 Problema 11

1.2 Justificativa 11

1.3 Objetivo 12

2 ARCABOUÇO TEÓRICO 14

2.1 O Conceito de Serviço 15

2.2 O conceito de serviço sobre a ótica do Marketing 17

2.2.1 A necessidade de um enfoque na estratégia competitiva 18

2.3 O conceito de serviço sobre a ótica da Economia 21

2.4 O conceito de serviço sobre a ótica do Direito 25

2.5 O conceito de serviço sobre a ótica da Contabilidade 27

2.5.1 A empresa e a contabilidade 29

2.5.2 A normalização contábil 30

2.5.3 CPC e IPSAS 31

3 MÉTODOS 35

3.1. Método 35

3.2. Abordagem da pesquisa 36

3.3. Natureza e objetivos da pesquisa 36

3.4. Procedimentos Técnicos 37

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS 38

REFERÊNCIAS 40

1 INTRODUÇÃO

A economia classifica as atividades econômicas tradicionalmente em três setores: primário, secundário e terciário. Onde o setor primário representa as atividades de agricultura, pecuária e extrativista; o setor secundário representa as atividades de transformação, essencialmente industrial e o setor terciário representa as atividades de comércio e serviço.

Alguns pesquisadores tais como, Colin Clark e Jean Fourastié, consideram que existem novas atividades econômicas resultantes da denominada era pós-industrial que não estão bem representadas somente pelos três setores. Sendo assim, existe a proposta do reconhecimento do setor quaternário ou terciário superior. Este setor busca incluir as atividades relacionadas a geração e compartilhamento de informação, decorrentes da computação e tecnologia da informação e comunicação.

O setor serviços é o principal setor econômico nas economias dos países desenvolvidos. Inclui atividades tão variadas como a educação, o comércio, o turismo ou os serviços pessoais. O objetivo deste trabalho é mostrar a importância deste setor, na sociedade e a economia atual, expondo os conceitos fundamentais do mesmo, sua classificação e, particularmente, desenvolvendo alguns de seus aspectos mais significativos, em diversas óticas, tais como: a do marketing, do direito, da economia e do setor contábil.

A evolução seguida, nas últimas décadas, pelas economias e sociedades mais desenvolvidas enfatizou que os serviços se transformaram na forma dominante de atividade econômica. Um agregado de atividades, que responde genericamente ao nome de serviços, tende a concentrar a maior parte da ocupação e o valor da produção nas sociedades mais avançadas.

As micros e pequenas empresas são as principais geradoras de riqueza no Comércio, no Brasil, já que respondem por 53,4% do PIB deste setor. No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproxima das médias empresas (24,5%). E no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) têm origem nos pequenos negócios (SEBRAE, 2015).

Apesar da importância e representatividade do setor de serviços para a economia mundial e a brasileira em particular, as normas internacionais e nacionais de contabilidade não tratam o tema de serviço de forma consistente sob o aspecto conceitual.

As *Normas Internacionais de Informação Financeira* (NIIF), também conhecidas por sua sigla, em inglês, como IFRS (*International Financial Reporting Standard*), são padrões técnicos contábeis adotados pelo IASB, instituição privada, com sede em Londres. Constituem os padrões internacionais ou normas internacionais no desenvolvimento da atividade contábil e supõem um manual contábil e da forma como é aceitável no mundo.

As normas são conhecidas pelas siglas NIC e NIIF dependendo de quando foram aprovadas e se enfatizam através das "interpretações" que são identificadas pelas siglas SIC e CINIIF.

As normas contábeis editadas entre 1973 e 2001, recebem o nome de "*Normas Internacionais de Contabilidade*" (NIC) e foram editadas pelo IASC, precedente do atual IASB. Desde abril de 2001, ano de constituição do IASB, este organismo adotou todas as NIC e continuou seu desenvolvimento, denominando às novas normas "*Normas Internacionais de Informação Financeira*" (NIIF). Os IFRS - NIIF nos balanços financeiros desconhecem os impactos sociais e ambientais que originam as organizações.

Em abril de 2001, a *Fundação do Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade* (IASCF) encomendou o trabalho de emitir Normas Contábeis Internacionais ao *Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade* (IASC), mudando a constituição desta e se estabelecendo como *Junta de Normas Internacionais de Contabilidade* (IASB).

Referido organismo dá continuidade ao desenvolvimento do esquema normativo internacional, o qual se denomina em forma genérica Normas Internacionais de Informação Financeira, ou ainda *International Financial Reporting Standards* (IFRS), que traduzido para a nossa linguagem quer dizer Normas e Padrões Internacionais de Contabilidade.

Portanto as NIC bem como as interpretações destas denominadas SIC, continuam sendo vigentes, sendo a *Junta de Normas Internacionais de Contabilidade* (IASB) que decide se as mantém, as modifica ou as derroga. Quando se faz referência genérica às IFRS, deve se entender que se fala do esquema normativo internacional em seu conjunto, antes chamado NIC**.** Nos casos nos quais se faça referência específica a algum dos documentos que integram

referido esquema, estes se identificam por seu nome particular e original: NIC ou NIIF, de acordo com a situação.

Vale destacar também a busca da construção das *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*-IPSAS pela Federação Internacional dos Contadores-IFAC, que tratam especificamente das normas aplicadas ao setor público.

De acordo com a IPSAS 01 - denominada apresentação das demonstrações contábeis entidade econômica (CFC, 2010) - entidade econômica é um grupo de entidades, entre as quais estão incluidas uma entidade controladora e uma ou mais controladas. Na norma não é definido de forma específica o conceito de setor público.

Este trabalho tem por objetivo fornecer alguns pontos de referência a respeito dos conceitos, definições e evolução na consideração do setor serviços. Buscando responder a seguinte pergunta: Qual seria uma definição de serviço que pudesse ser utilizada pela contabilidade?

O tema está dividido em três capítulos, seguindo os itens propostos, onde se demonstram diversos enfoques sob diversas óticas, como as do marketing, do direito, da economia e da contabilidade, características que permitirão refletir sobre os mesmos tanto de maneira retrospectiva como prospectiva.

1.1 Problema

Qual a relação do conceito de serviço sob a ótica das normas contábeis face a abordagem das outras disciplinas das ciências sociais, especificamente Administração de marketing, Economia e Direito .

1.2 Justificativa

Para o desenvolvimento do presente trabalho, a proposta se torna importante, primeiro sob o ponto de vista acadêmico, que denota uma necessidade de agregar informações e

conhecimentos ao assunto que apesar de ser bastante explorado, sempre existem lacunas a serem pesquisadas com adição de informações relevantes.

O tema é bastante atual, uma vez que com o mercado global, o efeito econômico do setor de serviços se torna relevante no processo de construção da riqueza de qualquer nação e especificamente do Brasil que tem uma participação expressiva no PIB do setor de serviços.

O estudo tem relevância cientifica atribuída fundamentalmente pela contribuição para o avanço científico no desenvolvimento de novas posturas no trato do mercado econômico e contábil, no tocante a buscar evidenciar como o setor de serviços é tratado conceitual pela contabilidade, especificamente com relação as normas contábeis.

1.3 Objetivo

Objetivo geral:

Este trabalho tem por objetivo buscar compreensão do conceito de serviço sob a ótica da Administração de Marketing, Direito, Contabilidade e Economia.

Objetivos Específicos:

1 – Fazer uma revisão da literatura sob o conceito de serviços relacionado a Administração de Marketing, Direito, Contabilidade e Economia;

2 – Identificar as principais normas contábeis que possam abordar o conceito de serviço;

3 – Buscar discutir um conceito de serviços que possa ser utilizado referência para a contabilidade.

2 ARCABOUÇO TEÓRICO

As principais características da denominada revolução terciária são difíceis de reconhecer adequadamente, ainda que suas características sejam amplamente percebidas. Por esta razão, as atividades de serviços são relevantes, tanto por participação relativa no processo econômico das nações, como pela sua influência na economia, nos últimos séculos.

Apesar da atividade de serviços ser relevante economicamente, essa importância não se refletiu no volume de estudos, também na área contábil.

No florescimento da revolução industrial, o processo de transformação era a força econômica que alimentava a economia, sendo a base do desenvolvimento de conceito e teorias que fundamentam as ciências da gestão, especialmente a administrativa, contábil e econômica de forma mais direta.

Essa posição pode ser explicada, em parte, pela circunstância de que os serviços estiveram, até a algumas décadas, considerados como algo secundário na criação da renda nas nações, como demonstraram Adam Smith (1776), Fisher (1939) e Clark (1940).

Smith (1983) critica o mercantilismo e as corporações como:

> " (...) deixe-se a cada qual, enquanto não violar as leis da justiça, perfeita liberdade de ir em busca de seu próprio interesse, a seu próprio modo, e faça com que tanto seu trabalho como seu capital concorram com os de qualquer outra pessoa ou categoria de pessoas." (p. 47)

> "(...) Assim é que os interesses e os sentimentos privados dos indivíduos os induzem a converter seu capital para as aplicações que, em casos ordinários, são as mais vantajosas para a sociedade." (p. 104)

A visão dos teóricos sobre a produção terciária e sua valoração se desenvolveu e se incrementou, na medida em que estas atividades passaram a exercer um papel cada vez mais relevante no curso da expansão econômica das sociedades e, particularmente, entrelaçadas com o processo de industrialização, que se intensificou no século XX e assumiu maior velocidade após a segunda guerra mundial (KON, 1992).

2.1 O Conceito de Serviço

Adam Smith (1776) considerava improdutivas as atividades de serviços, fundamentando suas ideias em quatro argumentos: (a) os serviços não produzem resultados reais e visíveis, que representem riqueza; (b) os serviços derivam ou são acessórios dos bens, ressaltando o fato de que, ao não produzir bens, quase não há necessidade da prestação de serviços; (c) os serviços, em geral, são prestados internamente pelos produtores ou pelos vendedores unidos à empresa, e não representam um ramo de atividade que gera riqueza; (d) sendo os serviços invisíveis e temporários, são insignificantes comparados com os bens.

Outros autores, como Fisher (1939) e Clark (1940), também definiram o setor serviços dentro das categorias residuais da economia, isto é, daquilo que não podia se considerar nem agricultura nem indústria manufatureira. As consequências deste fenômeno foram amplas. Sua máxima expressão reside nas opiniões de quem pensa, igualmente aos economistas clássicos, que os serviços são atividades improdutivas, ainda que o debate sobre o caráter produtivo dos serviços pareceu concluir, no final do século XIX, de forma mais favorável aos serviços, estimando os aspectos positivos de seu papel nas economias.

Com a consolidação do capitalismo moderno, no século XX, o setor serviços ganha importância e começa a ser reconhecido e tratado na literatura de forma diferente de como foi no século anterior, com a constatação da existência de um terceiro setor, que não era nem agricultura nem indústria manufatureira. Se falaria assim de um setor "terciário", desvinculado e ausente em boa medida da definição residual dos serviços (DE MASI, 2001).

O meio industrialista que, é dominante nas economias ocidentais, após a II Guerra Mundial, não se tornava favorável ao desenvolvimento que acompanhava o do setor serviços. Isso se traduziu em definições carregadas de conotações negativas. Agora, em sentido contrário, na época se formulam as primeiras conceitualizações baseadas nas características mais relevantes do setor. Isso supõe um passo a mais com respeito às anteriores definições e deixaram passar um tipo de propostas cada vez mais introspectivas e profundas sobre o desenvolvimento do setor serviços (ROGGERO, 1998).

Segundo Roggero (1998), esforço elaborado, a partir da segunda metade do século XX, para considerar os serviços de um ponto de vista positivo, enumerando ou apresentando suas características particulares (não materialidade, perecíveis, de difícil quantificação, não

armazenáveis, etc.), conservaria sem variação o aspecto negativo que não definiria os serviços pelo que são, mas pelo que não são, em contraste com o que ocorre com os bens.

Podem ser encontrados alguns sistemas de classificações alternativos das atividades e seus conceitos tradicionais de serviços na literatura. Um exemplo é o exposto pela autora Anita Kon (2004) mencionando que entre as tipologias mais conhecidas e utilizadas mundialmente figuram as de Fisher-Clark e de Funchs. Em seus trabalhos, podem ser encontrados a maior parte dos dados estatísticos mundiais que se acham na classificação (Fisher-Clark) tradicional dos três setores.

Entre as muitas tentativas de construir um conceito que se elaborou, talvez na primeira tentativa séria de definição de "serviços", e uma das interpretações mais estendidas na atualidade, seria o que propôs Peter Hill (1977), em um artigo clássico, onde ele define como um bem, como um objeto físico, que é apropiável e transferivel entre unidades econômicas e um serviço, como uma mudança na condição de uma pessoa ou de um bem pertencente a uma unidade econômica, o qual se origina da atividade realizada por outra unidade econômica.

Nesta definição, Hill (1977) descreve o que se denomina uma situação social do serviço, ou seja uma relação social do serviço no meio de uma operação de "mudança de condições", desejada ou pedida por uma unidade econômica (consumidor, cliente ou usuários), que recorre para isso a outra unidade econômica (prestador de serviço, produtor).

Hill (1977) tenta demonstrar a natureza técnica do produto dos serviços, sua relação com a materialidade. Cabe destacar que, nesta definição e de forma diferente das definições clássicas apresentadas até este momento, se destaca a não materialidade dos serviços.

O mérito principal desta definição é que se baseia em características econômicas mais do que em aspectos formais. Define-se o serviço a partir de seu resultado. No entanto, por si mesma, tem a limitação de que não diferencia claramente bens e serviços.

A dificuldade para encontrar uma definição geralmente aceita, centra-se na imposibilidade de satisfazer todo o espectro de atividades que compõem o mencionado setor.

Assim, segundo Kon (1999) com bastante freqüência, a literatura em torno dos serviços eludiu sua definição e limitou-se a expor sua natureza e características dominantes. Assim se explica que, ainda não seja possível, na atualidade, contar com uma definição de comum aceitação. Tão só pode-se falar de aproximações conceituais que, submetidas a

comparação, enfatizam a mudança de atitude dos estudiosos do setor em linha com sua própria evolução.

2.2 O conceito de serviço sobre a ótica do Marketing

Marketing refere-se ao conjunto de atividades relacionadas com o planejamento estratégico de mercado do negócio, bem como as funções organizacionais relacionadas com as vendas, com o Serviço ao Cliente, a promoção e publicidade (KOTLER, 2002).

O Marketing Estratégico está constituído pela análise sistemática e permanente das necessidades do mercado, para desenvolver produtos rentáveis, orientados a satisfazer exigências de segmentos específicos com produtos dotados de atributos distintivos (COBRA, 2009).

O Marketing Operacional é o estudo, a gestão comercial, a prática, portanto o Marketing Operacional é a "ação", na programação e execução do Plano Estratégico de Marketing, com o objetivo de contatar o mercado objetivo ou mercado meta**,** comunicando os atributos particulares de valor do produto, informando as características deste e da empresa para "posicionar" tanto o produto (dentro da gama de ofertas do mercado) como a empresa (com relação a seus competidores) (COBRA, 2009).

Um serviço excelente é a base de um marketing excelente. Quando o serviço é excelente, a gestão comercial é mais fácil, e permite que as altas de preços se tolerem melhor, porque os clientes vêem que o serviço é valioso (KOTLER, 2006).

A publicidade está mais de acordo com a realidade do serviço que se presta e se beneficia do que com o reforço da comunicação interpessoal positiva. O pessoal de vendas tem confiança nos serviços e, portanto, vende-os com mais facilidade (ZEITHAML; BITNER E GREMLER, 2014).

Comercializar vigorosamente um serviço de baixa qualidade é minar o futuro do negócio. Os clientes sentem a tentação de provar o serviço, mas depois descobrem por si mesmos que se equivocaram (COURTIS, 1991).

Segundo Bloom, Kotler e Hayes (2002), pode-se descrever o marketing de serviços de várias formas e considerá-lo como:

1) Um impulso estratégico que almeja a alta gerência;

2) Uma série de atividades funcionais desempenhadas pelos responsáveis operacionais (política do produto, determinação de preços, entrega e comunicações); e

3) Uma orientação impulsionada pelo cliente para toda a organização.

O ideal seria integrar as três perspectivas, e reconhecer que a função do marketing de serviços é bem mais ampla que as atividades do departamento de marketing tradicional, pois requer uma cooperação mais estreita entre os vendedores e aqueles responsáveis pelas operações e dos recursos humanos (BLOOM, KOTLER E HAYES, 2002).

2.2.1 A necessidade de um enfoque na estratégia competitiva

Pode-se definir um mercado como o conjunto de todos os compradores atuais ou potenciais de um produto particular, segundo definição de Kotler (2002). Não é realista que uma empresa trate de atrair todos os compradores de um mercado da mesma maneira. Os compradores, indivíduos ou corporações, são demasiadamente numerosos, estão dispersos e de apresentam aspectos diversos ao que diz respeito a suas necessidades, condutas de compra e padrões de consumo.

As diferentes empresas de serviço variam, amplamente, quanto a suas habilidades para servir a diferentes tipos de clientes. Desta forma**,** em lugar de competir num mercado completo, talvez contra competidores superiores, cada empresa busca adotar uma estratégia de segmentação, identificando aquelas partes ou segmentos do mercado aos quais pode servir melhor.

Para Kotler (2002), o marketing de serviços deve:

1. Identificar os principais segmentos do mercado;

2. Prognosticar os volumes de negócios que poderiam se obter de cada segmento, a nível de preço específico. (Oferta e demanda);

3. Recomendar o mix de negócios; em cada ponto específico, no tempo e quanto ao rendimento máximo;

4. Proporcionar objetivos para a força de vendas específicas, em um determinado tempo para cada segmento.

5. Fixar padrões para os preços que se deve cobrar em cada segmento, em pontos específicos, num tempo determinado.

6. Supervisionar o desempenho ao longo do tempo, avaliando as razões de se ter conseguido um rendimento superior ou inferior ao que se previu.

O marketing de produtos é essencialmente o mesmo que de serviços. Em cada caso, deve-se selecionar e analisar seus mercados meta e criar um planejamento ao redor de suas variáveis: o produto (ou serviço), a estrutura de preços, o sistema de distribuição e o programa promocional.

As táticas e estratégias utilizadas em um produto convencional são, frequentemente, inadequadas para um serviço.

Os serviços são atividades separadas, identificáveis e intangíveis que satisfazem necessidades e não estão absolutamente unidas à venda de um produto. Prestar um serviço pode não requerer o uso de um produto tangível. A maioria dos serviços precisam produtos de apoio. Este mix de produto/serviço é o que realmente aumenta sua importância na economia (ZEITHAML, BITNER E GREMLER, 2014).

> "A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo; já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa".

Serviços são produtos com características específicas. Segundo "Judd apud Las Casas (1991, p. 15)", serviços "constituem uma transação realizada por uma empresa ou por empresário, cujo objetivo não está associado à transferência de um bem."

A definição de serviço apresentada por Kotler (1998, p. 412) é:

> "serviço é qualquer ato ou desempenho que uma parte possa oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e não resulte na propriedade de nada. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico."

Lovelock e Wright (2001, p.5) oferecem uma definição para serviços que se divide em duas partes que se complementam:

> "Serviço é um ato ou desempenho oferecido por uma parte à outra. Embora o processo possa estar ligado a um produto físico, o desempenho é essencialmente intangível e normalmente não resulta em propriedade de nenhum dos fatores de produção."

> "Serviços são atividades econômicas que criam valor e fornecem benefícios para clientes em tempos e lugares específicos, como decorrência da realização de uma mudança desejada no – ou em nome – destinatário do serviço."

Vários autores, como Kotler (1998); Las Casas (1991); Gianessi e Corrêa (1994); Lovelock e Wright (2001) e Palmer e Cole (1995) definem as características relacionadas aos serviços como sendo intangibilidade, inseparabilidade, variabilidade e perecibilidade.

Segundo Kotler (1998) essas características podem ser descritas como:

INTANGIBILIDADE DOS SERVIÇOS: significa que eles não podem ser vistos, provados, sentidos, ouvidos ou cheirados antes da compra.

INSEPARABILIDADE DOS SERVIÇOS: significa que eles não podem ser separados de seus fornecedores, sejam eles pessoas ou equipamentos.

VARIABILIDADE DOS SERVIÇOS: significa que a qualidade deles depende de quem os fornece, bem como de quando, onde e como são fornecidos.

PERECIBILIDADE DOS SERVIÇOS: significa que eles não podem ser armazenados para venda ou uso posterior.

Por isso é importante que as empresas prestadoras de serviços foquem sua atenção tanto em seus clientes quanto em seus empregados.

2.3 O conceito de serviço sobre a ótica da Economia

Existe grande dificuldade em se definir Economia, e também especificar qual é seu objeto de estudo, já que não existe unanimidade a respeito entre os principais economistas do passado e da atualidade.

Tradicionalmente, embora este também seja um ponto controverso, se considera que o início da economia como disciplina científica é acoplada à publicação da obra de Adam Smith, "The Wealth of Nations" datada de 1776. Para Smith (1776) a Economia Política é um dos ramos da ciência do legislador ou do estadista.

Smith (1776) delimita, com mais clareza, a área deste ramo do saber ao descrever dois objetos propostos pela Economia. O primeiro, fornecer ao povo um abundante rendimento ou subsistência, ou, falando com mais propriedade, habilitar seus indivíduos e dar-lhes condições de conseguir por si mesmos ambas as coisas; o segundo, prover ao Estado ou República rendas suficientes para os serviços públicos. Tenta realizar, pois, os dois fins, ou seja, enriquecer o soberano e o povo.

Segundo Mattos (2010), Marshall afirmava que a Economia examina aquela parte da ação individual e social que se relaciona mais de perto com a obtenção e o emprego dos requisitos materiais do bem-estar.

A economia assim concebida deixa de ser uma ciência social para se transformar numa lógica da atividade racional aplicável por igual na medicina, na física ou na arte. O estudo da otimização da conduta dos indivíduos leva a considerá-los como decisores racionais, no lugar de seres sociais. Desprovidas de seu caráter social e fazendo abstração do quadro histórico e institucional, as leis econômicas passam a adquirir assim o caráter de universais.

Este enfoque expressa a profunda mudança e a ruptura na concepção do objeto da economia, desde suas primeiras formulações científicas. Culmina, desta forma, a preocupação por reduzir o mais possível o objeto da economia. Reducionismo que vai se manifestar na transição da Economia Política clássica à Economia Moderna, por outro lado, já sugerida no título dos Princípios de Economia de Marshall em 1890.

Por tanto e após dois séculos ocupando-se do crescimento dos recursos, e do aumento das necessidades, a economia transforma-se em um estudo dos princípios que governam a alocação eficiente dos recursos, tanto dos recursos, como quando as necessidades ocorrem.

Com os recursos, gostos e técnicas de produção como dados exógenos, com os determinantes políticos-sociais eliminados e os aspectos institucionais relegados, o sistema econômico deixa de ser considerado, primordialmente, em termos de relações entre indivíduos (relações sociais) para se contemplar em termos de relações entre indivíduos e coisas.

Desta forma, desenvolve-se uma concepção do objeto da economia que, não delimita adequadamente seu campo de atuação, não consegue integrar grande parte do conhecimento teórico em economia e, nem permite fazer frente a novas realidades econômicas, dos quais os problemas derivados da concentração de capital, da expansão das atividades estatais e do desenvolvimento institucional, ou o desigual desenvolvimento das economias nacionais, podem ser bons exemplos.

Não é estranho que esta concepção suscitasse um intenso debate, encontrando defensores e, sobretudo, detratores generalizados em torno do que, nas palavras de Sell (2002), seria excesso de reducionismo racionalista.

Entroncado com as propostas da escola clássica do estudo das relações de produção e distribuição, dão-se passagem as definições materiais que outorgam à economia a necessária autonomia dentro das ciências sociais.

A partir desta concepção, Lange (1972) considera que a definição formalista de Robbins borra os contornos do objeto da economia e a empurra para cobrir campos da atividade humana que lhe são alheios e a marginar problemas genuinamente econômicos.

Lange (1972) assinala como objeto da economia, o estudo sistemático das leis sociais que regem a produção e a distribuição dos meios materiais que servem para satisfazer as necessidades humanas.

As concepções materialistas permitem avançar na delimitação da área específica da Economia, centrando-a na descrição e explicação dos processos de produção, distribuição e consumo dos bens materiais. A partir de uma ótica social do processo econômico, estas

concepções permitem integrar as tradições próprias da economia como ciência, favorecendo um enfoque multidisciplinar e a incorporação de variáveis não estritamente econômicas.

Isto posto, ainda surgem outras definições não concretas e tão amplas que podem abarcar as mais diversas matérias. Nesta ótica de raciocínio, Samuelson e Nordhaus (1999) não concedem grande interesse, nem utilidade, à busca de uma definição do objeto da economia, se limitando a oferecer uma descrição das questões das quais ela se ocupa. E acaba assinalando que a Economia é o estudo da maneira em que as pessoas terminam por eleger, usando ou não o dinheiro, o emprego dos recursos produtivos escassos, que poderiam ter usos alternativos para produzir diversos bens e os distribuir para seu consumo, presente e futuro, entre as diferentes pessoas ou grupos da sociedade. A Economia analisa os custos e os benefícios derivados da melhora dos padrões de utilização dos recursos.

Esta definição mantém o núcleo de outras, já expostas, com eleição e escassez, introduzindo conceitos como sociedade, grupos ou distribuição que a tornam menos coerente e não esclarecem nenhuma das críticas primitivas.

Em resumo, a dificuldade para encontrar uma nota específica e geralmente aceita no conceito de economia, permite relembrar que não se pode sonhar em definir tudo, ao mesmo tempo pensar com que na ausência de fronteiras, a economia é o que fazem os economistas (SCHUMPETER, 1961).

Com as explicações anteriores, deixa-se notar que, a economia é uma ciência social e empírica, que se ocupa de estudar como se administram os recursos escassos suscetíveis de usos alternativos para a satisfação de necessidades humanas, que são ilimitadas, utilizando para isso instrumentos de análises com a intenção de explicar e prever os fenômenos observados que ocorrem na atividade econômica.

A indústria transformou-se no século passado, por um auge industrial sem precedentes, na máquina locomotora da economia, mas nas últimas décadas do século passado e, na primeira deste, é o setor serviços que promove o crescimento, sendo denominad**o** a economia dos serviços.

A economia dos serviços baseia-se na aplicação de um simples princípio de entender o ponto de vista do usuário. A partir daí, observam-se inúmeros setores de serviços em

evolução, como no campo do *e-learning* de cursos e ações formativas como “produtos”, até cursos e ações de formação como “serviços”.

Este enfoque, serviços, vai além de oferecer ao cliente um conjunto de processos regrados nos quais o aluno manifesta sua aprovação ou insatisfação no final dos mesmos. A mudança para uma economia de serviços sugere que os novos cursos criados com este enfoque serão mais personalizados (definidos pelas preferências do usuário), contextuais (em meios tanto de aula como em meios móveis) e participativos (com estratégias e enfoques do mundo dos jogos).

Os serviços são na verdade experiências, não processos. Estas novas lógicas de serviço pressupõem uma mudança na oferta formativa do *e-learning* e será a forma de agregar nos cursos tradicionais novas propostas que vinculem a formação *e-learning* à empregabilidade.

Na economia de serviços, os produtos (um telefone, um carro ou um curso, por exemplo) são representações de um serviço que é realmente o que dá valor ao produto. Por exemplo: um *iPhone*. Seu valor vem dos serviços que proporciona: falar com os amigos, enviar mensagens, e ter acesso a uma variedade ampla de usos (musicas livros, filmes, etc.). Ter um *iPhone* permite levar consigo o valor de uma cidade inteira de serviços em seu bolso. O trabalho do *iPhone* é fornecer esses serviços, já que o produto, o telefone, é uma mera representação desse valor.

Na formação observa-se esta evolução, por um lado para a integração de serviços próximos (formação-informação, seleção-formação, formação-empregabilidade) e por outro para a amplificação dos serviços tradicionais utilizando a tecnologia (formação mobilidade, dispositivos site social).

O caminho da inovação virá determinado pela criação participativa destes serviços com os alunos, e não pelos que se possam pensar num laboratório. Esta aceitação virá determinada em grande parte pela aceitação do modelo de serviço “na nuvem” que permitirá fazer realidade a maior integração e amplitude de um produto atual de formação a um serviço de valor agregado para o aluno.

2.4 O conceito de serviço sobre a ótica do Direito

Concretamente, dentro do Direito estabelece-se que uma prestação de serviço é o compromisso que mediante contrato se estabelece entre duas pessoas. Desta maneira, uma delas deve obter um serviço ou uma coisa em matéria da segunda, porque assim ficou determinado nesse documento legal.

Os serviços públicos domiciliares são considerados como um direito coletivo, enquanto se garante sua prestação como um meio para conseguir um nível de vida adequado, que permita o desenvolvimento das pessoas e das comunidades e como tal se tornam em Direito; não obstante, a partir desta premisa, os Estados converteram, graças à progressividade, em programa político de entrada e depois em serviço público, objeto de prestação por empresas privadas, os serviços públicos domiciliares, neste sentido, os meios para obter um nível de vida com qualidade pela generalidade da população, são hoje outro negócio, outra atividade comercial passível de gerar ganho.

Assim, os serviços públicos se tornaram uma das melhores atividades comerciais, porquanto se prestam no domicílio dos cidadãos e para efeitos de desenvolvimento da vida dos cidadãos são consumidos inevitavelmente por todos.

Esta mudança deu-se após a adoção do novo modelo econômico, já que na ideia de estado de bem-estar era um dever do Estado a prestação de serviços públicos e portanto um direito dos cidadãos.

Agora com a privatização das empresas e numerosas atividades desenvolvidas pelos Estados, a garantia (dever) deste direito se tornou uma atividade de prestação de serviços, isto é, a cobertura não é problema contanto que se pague, e pelo outro lado, quanto ao direito a ter serviços públicos domiciliares se tornou em direito a contratar a prestação do serviço e a consumir.

Em serviços sociais, a gestão de qualidade nasce de forma fragmentária, centrada em serviços ou programas concretos e como resultado de experiências isoladas. Não existe um compromisso com a gestão da qualidade parecido ao que há em previdência ou educação. Se não existe tal compromisso, é porque o sistema de serviços sociais não conta com um quadro jurídico estatal.

> "Serviço público é todo aquele prestado pela administração ou por seus delegados, sob normas e controles estatais, para satisfazer necessidades essenciais ou secundárias da coletividade, ou simples conveniências do Estado." (MEIRELLES, 1985, p. 271-272).

Carecem de um regulamento básico que forneça garantias mínimas vitais, em situações de necessidade e dependência social, racionalizando e consolidando uma rede de serviços sociais em todo o Estado. Por outro lado, as leis de serviços sociais não instituem direitos que os cidadãos possam exigir eficazmente, como os regulados pela assistência de saude, nem também estabelecem deveres públicos determinados cujo cumprimento possa ser valorizado e demandado.

> "A função estatal de coordenar as ações públicas (serviços públicos) e privadas para a realização de direitos dos cidadãos – à saúde, à habitação, à previdência, à educação – legitima-se pelo convencimento da sociedade quanto à necessidade de realização desses direitos sociais." (BUCCI, 1997, p. 90).

Na ausência deste quadro jurídico, o sistema de serviços sociais é diverso, disperso, os direitos e prestações do usuário não estão definidos; daí que o direito às prestações e serviços fique a discreção dos critérios impostos pela Administração, às pessoas que desempenham seu labor como profissionais da intervenção social. É por isso que, na opinião de alguns especialistas, só se pode realizar avaliação de programas e serviços concretos, mas nunca uma avaliação global do sistema completo.

> "O serviço público tornou-se mais ineficiente e mais caro, e o mercado de trabalho público separou-se completamente do mercado de trabalho privado. A estabilidade do funcionário é uma característica da administração burocrática que protege os funcionários e o próprio Estado contra as práticas patrimonialistas, essa estabilidade, entretanto, implica em custo e impede a adequação dos quadros de funcionários às reais necessidades do serviço e também inviabiliza a implantação de um sistema de administração pública eficiente, baseado em um sistema de incentivos e punições. Esse fato pode ser considerado como um dos motivos pelo forte aumento da ineficiência do serviço público. Os funcionários são desmotivados e falta disposição para o trabalho''.(SANTOS E OLIVEIRA, 2010, p. 88).

Reflexionando sobre as dificuldades para implantar os sistemas de gestão de qualidade no sistema público de serviços sociais, os profissionais do trabalho social apontaram algumas de caráter técnico e outras de tipo ideológico. Em especial referem-se às seguintes: intangibilidade da ação prestadora (ao ser a prestação e seu consumo simultâneos, dizem, isso dificulta a avaliação); a heterogeneidade dos usuários e o amplo espectro das necessidades a cobrir (idosos, dependentes químicos, imigrantes, pessoas sem teto); o baixo nível de

exigência dos usuários; a escassa tradição de planejamento; o baixo custo dos serviços e, enfim, as resistências dos políticos, técnicos e profissionais.

Se os responsáveis políticos não impulsionam a implantação de sistemas de qualidade neste campo é porque, devido ao caráter assistencial dos serviços sociais, tendem a os perceber como algo marginal, dirigido a excluídos e, por isso, talvez não valha a pena uma avaliação. Os técnicos porque são conscientes de que os serviços gerenciados por profissionais com contratos precários ou mediante concertos privados abaixo do custo, não são convenientes os avaliar; e, enfim, os profissionais porque não se sentem incentivados a implantar sistemas de gestão de qualidade (às vezes percebidos como ameaça para seus projetos ou empregos precários), com o esforço que supõem, a custa de um deterioramento na qualidade da atenção.

2.5 O conceito de serviço sobre a ótica da Contabilidade

Segundo IBRACON (2015, p. 2):

> "A Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização".

A contabilidade consiste em registrar ou anotar todos os fatos econômicos ocorridos em uma empresa. Seu objetivo é proporcionar a maior informação possível, tanto no acontecido durante um período de tempo, como do balanço da empresa em uma data determinada.

A sociedade atual, na maior parte das áreas, se caracteriza por ser uma sociedade da informação. Como parte deste ambiente, a atividade econômica e os diferentes participantes da mesma, precisam de grande quantidade de dados de natureza econômica e de outros tipos.

Toda entidade privada, desde uma pequena empresa a uma multinacional, ou pública, desde uma prefeitura até a União Federativa, precisa processar e elaborar informação para tomar decisões de natureza econômica. A informação contábil é vital para a sociedade em que se vive.

As empresas de todos os tipos, como bancos, fábricas, comércios e escolas, precisam informação sobre seus bens e dívidas, bem como de seus rendimentos e gastos. Também as administrações públicas, o Estado, as Comunidades Autônomas e Prefeituras precisam conhecer o estado de suas contas para decisões tão importantes como as políticas de investimento em infra-estruturas e gastos de saúde ou educativos.

Relatórios contábeis e tomada de decisões. Os sistemas de contabilidade nas empresas servem para elaborar três tipos de relatórios:

Relatórios internos de rotina para os gerentes: ajudam na tomada de decisões que se apresentam com certa regularidade. Estes relatórios servem para o controle operacional da organização.

Relatórios internos não rotineiros para os gerentes: ajudam na tomada de decisões que se tomam com caráter irregular na organização ou não tem precedente. Estes relatórios podem servir, por exemplo, para o controle estratégico da organização.

Relatórios externos para investidores, autoridades e demais grupos interessados: proporcionam informação sobre a posição financeira, operações e atividades relacionadas da organização.

As pessoas, empresas e instituições usam a informação contábil para a tomada de decisões com relação a seu patrimônio e suas atividades. Existem três tipos de decisões básicas que de uma forma ou outra realizam todas as unidades econômicas:

1. Decisões de financiamento. Tratam-se de decisões relacionadas com a obtenção de fundos por parte de terceiros. Os relatórios contábeis devem proporcionar a informação necessária para contestar a perguntas, tais como: devo pedir emprestado ou não, qual a importância a solicitar, a qual instituição financeira, qual a modalidade de dívida é mais adequada, tenho capacidade para endividar-me, poderei pagar os juros correspondentes e devolver o custo principal solicitado, dentre outras.

2. Decisões de investimento. Tratam-se de decisões relacionadas com o investimento dos recursos financeiros disponíveis. Os relatórios contábeis devem proporcionar a informação necessária para contestar a perguntas, tais como: é conveniente substituir o equipamento atual por outro mais eficiente, devo ampliar o negócio adquirindo mais locais ou filiais, se tenho fundos disponíveis em que empresa devo investir, que empresa é mais

rentável, que empresa está menos endividada e é mais solvente, que empresa gera mais lucros, dentre outras.

3. Decisões operacionais. Tratam-se de decisões relacionadas com a gestão diária dos negócios e as atividades. Os relatórios contábeis devem proporcionar a informação necessária para contestar a perguntas, tais como: que atividades das quais realiza minha empresa devo potencializar e quais devo cancelar, que clientes são mais rentáveis, se devo contratar mais pessoal e com quais bancos é melhor operar, dentre outras.

2.5.1 A empresa e a contabilidade

A contabilidade permite à empresa recolher toda a informação das relações que a empresa mantém com os diferentes elementos com que se relaciona. Busca também refletir o patrimônio da mesma, o que permite um controle de todas as operações realizadas e saber se a empresa obtém lucros ou perdas, fornecendo aos diretores a informação necessária para realizar a gestão da empresa.

A informação que proporciona a contabilidade não interessa só ao empresário. Também interessa a outras pessoas ou entidades como:

- Os sócios da empresa, pois também são proprietários e desejam saber o andamento da empresa.

- Pessoas ou instituições com interesse em investir dinheiro nessa empresa para saber se vale a pena realizar referido investimento.

- Os bancos, já que quando o empresário pede um empréstimo, precisam conhecer que propriedades têm a empresa que garantam a devolução do empréstimo, bem como o andamento da empresa.

- As autoridades fazendárias e tributárias, para saber se a empresa cumpre com suas obrigações fiscais devidamente.

- Fornecedores e credores, para comprovar que a empresa poderá fazer frente a seus pagamentos e dívida.

A informação que proporciona a contabilidade tem de cumprir algumas exigências mínimas ou requisitos com o fim de que seja útil para os usuários. Deve ser:

- Compreensível e fácil de entender.

- Relevante. Deve mostrar dados realmente importantes.
- Confiáveis. Deve estar corretamente elaboradas.
- Comparáveis. Com dados anteriores da mesma empresa e com informação de outras.
- Oportunas. Elaborar-se no momento adequado.

2.5.2 A normalização contábil

A informação que fornece a Contabilidade interessa a diversas pessoas: proprietários, gestores, trabalhadores, credores, Estado, etc. Cada empresa pode utilizar o sistema contábil que lhe pareça mais idôneo para o registro de suas operações.

A normalização contábil pretende conseguir um quadro normativo que permita a elaboração da informação contábil de forma objetiva e que sirva tanto à própria empresa, como a terceiras pessoas interessadas. Ademais, a normalização contábil deve conduzir a que as Contas Anuais das empresas, formuladas com arranjo aos princípios contábeis, sejam comparável (entre diferentes empresas e entre diferentes momentos da vida de uma empresa). (DANTAS, RODRIGUES, NIYAMA, MENDES, 2010).

De acordo com Fávero e Lima (2014), o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSAS), órgão nomeado pelo IFAC (*Internationall Federation of Accountants*), tem emitido normas internacionais para o setor público desde 2002.

No Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estão sendo discutidas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) com o objetivo de convergí-las ao setor público Brasileiro para União e Estados e 2013 para os Municípios. Não restam dúvidas que essas normas contribuirão e muito para a Contabilidade Pública no Brasil, que está amparada pela Lei 4.320/64 e pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Objetivos:

- Apresentar as medidas obrigatórias a partir de 2012;

- Identificar os principais aspectos no processo de convergência das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS) e a inserção do Brasil nesse contexto; e

- Apresentar as principais diferenças da Contabilidade Pública antes e depois das IPSAS.

2.5.3 CPC e IPSAS

De acordo com o CPC 00, onde se encontram os conceitos contábeis, não há nenhuma referência ao conceito de serviço, apenas citações dentro das definições de ativo, passivo e receita, e dentro do fluxo de caixa.

Segundo o CPC 00-OB14:

> "Diferentes tipos de recursos econômicos afetam diferentemente a avaliação dos usuários acerca das perspectivas da entidade que reporta a informação em termos de fluxos de caixa futuros. Alguns fluxos de caixa futuros resultam diretamente de recursos econômicos existentes, como, por exemplo, contas a receber. Outros fluxos de caixa resultam do uso variado de recursos combinados com vistas à produção e venda de produtos e serviços aos clientes. Muito embora fluxos de caixa não possam ser identificados com recursos econômicos individuais (ou reivindicações), usuários dos relatórios contábil-financeiros precisam saber a natureza e o montante dos recursos disponíveis para uso nas operações da entidade que reporta a informação."

Como nesse parágrafo acerca de recursos econômicos e reinvidicações, o serviço ao cliente é apenas um item de recurso citado para resultado de fluxo de caixa. Continuando no CPC 00 nas conceituações de ativos há dois itens o 4.9 e 4.10 que dizem:

> "Tendo em vista que esses bens ou serviços podem satisfazer esses desejos ou necessidades, os consumidores se predispõem a pagar por eles e a contribuir assim para o fluxo de caixa da entidade. O caixa por si só rende serviços para a entidade, visto que exerce um comando sobre os demais recursos. [...] Os benefícios econômicos futuros incorporados a um ativo podem fluir para a entidade de diversas maneiras. Por exemplo, o ativo pode ser: (a) usado isoladamente ou em conjunto com outros ativos na produção de bens ou na prestação de serviços a serem vendidos pela entidade;"

Aqui o serviço é tratado como um item de venda para gerar caixa. Enquanto na definição do passivo, nos itens 4.15, 4.17 e 4.18, também é encontrado, mas tratado de forma diferente:

> ‘‘Uma característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. Uma obrigação é um dever ou responsabilidade de agir ou de desempenhar uma dada tarefa de certa maneira. As obrigações podem ser legalmente exigíveis em consequência de contrato ou de exigências estatutárias. Esse é normalmente o caso, por exemplo, das contas a pagar por bens e serviços recebidos. [..] “Passivos resultam de transações ou outros eventos passados. Assim, por exemplo, a aquisição de bens e o uso de serviços dão origem a contas a pagar (a não ser que pagos adiantadamente ou na entrega) e o recebimento de empréstimo bancário resulta na obrigação de honrá-lo no vencimento.”

E ainda no CPC 00, já no item 4.32, encontra-se:

> “Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, bens e serviços recebidos em troca de bens e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços ao credor por empréstimo em liquidação da obrigação de pagar o empréstimo.”

Em seguida, no item 4.47, o serviço também não recebe uma conceituação na explanação sobre receita:

> “A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).”

Todas essas colocações estão dentro do CPC de conceituação contábil, é notável a ausência de qualquer definição ou abordagem clara a respeito do conceito de serviço.

A Lei Complementar nº 101, também denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal, tem por finalidade principal formular regras de finanças públicas para a responsabilidade da gestão fiscal, instituiu o planejamento e a transparência como seus pilares. Entre as suas principais características, cabe destacar que se trata de uma lei complementar e, portanto, os requisitos necessários para a modificação dos seus dispositivos são mais rígidos e exigentes (CULAU, FORTIS, 2006).

Esta lei complementar objetivou o controle das finanças públicas em todo o país e foi a última transformação antes da tentativa do processo de padronização universal da contabilidade pública. Os primeiros esforços rumo a convergências aos padrões internacionais de contabilidade surgiram no meio da administração pública com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005. A Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005, que firma esta criação estabelece-se no Artigo 3º:

> Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais. (CFC, 2005).

Após a avalanche das IFRS (*International Financial Reporting Standards*) para as empresas privadas, o Brasil está vivendo atualmente a convergência na esfera pública. A correspondente das IFRS para as empresas públicas são chamadas de IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*.

As IPSAS são Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, que representam um conjunto de normas contábeis emitidas pelo Conselho IPSAS para utilização por entidades do setor público em todo o mundo na preparação das demonstrações financeiras. Esses padrões são baseados nos IFRS (BRASIL, 2015).

O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), órgão nomeado pelo IFAC (*Internationall Federation of Accountants*), tem emitido normas internacionais para o setor público desde 2002 (BRASIL, 2015).

No Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) estão sendo discutidas pelo Conselho Federal de Contabilidade com o objetivo de convergi-las ao setor público brasileiro (BRASIL, 2015).

A IPSAS 1, "Apresentação das Demonstrações Contábeis", fornece subsídios para a seleção e aplicação de políticas contábeis na falta de orientação específica, explicitando conceitos e definições. (IPSAS- Normas Internacionas de Contabilidade para o Setor Público, 2010). O IPSASB destaca os benefícios significativos da obtenção de informações financeiras consistentes e comparáveis em todas as jurisdições. Dessa forma, acredita que as IPSASs terão papel-chave para permitir o alcance desses benefícios e estimula fortemente os governos e normatizadores em âmbito nacional a se engajarem no desenvolvimento das suas normas mediante comentários sobre as propostas formuladas nas suas Minutas Expositivas.

É válido destacar que as IPSASs emitidas pelo IPSASB são referentes à elaboração de demonstrações contábeis pelo regime de caixa e pelo regime de competência. Aquelas que adotam regime de competência são baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade

(IFRSs), emitidas pelo International Accounting Standards Board (IASB), representando uma adaptação dessas normas ao Setor Público.

Além disso, as IPSASs também tratam de questões específicas a respeito da elaboração de demonstrações contábeis pelo setor público não tratadas nas IFRSs.

Assim sendo, a adoção das IPSASs pelos governos melhorará a qualidade e comparabilidade das informações financeiras divulgadas por entidades do setor público ao redor do mundo. O IPSASB, reconhecendo o direito dos governos e normatizadores em âmbito nacional de estabelecer normas e diretrizes contábeis para fins de elaboração de demonstrações contábeis nas suas jurisdições, estimula a adoção e a convergência das normas nacionais às IPSASs.

Todavia, as demonstrações contábeis só podem ser consideradas como estando em conformidade com as normas do IPSASB se estiverem em acordo com todas as exigências de cada IPSAS aplicável. Dentro desse ordenamento, encontram-se diferentes conceitos contábeis, como por exemplo, a definição de ativos, passivos e receitas:

> "[...] ativos que são recursos controlados por uma entidade em conseqüência de eventos passados e dos quais se espera que resultem fluxos de benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços para a entidade [...] Passivos são as obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos já ocorridos, cujo pagamento se espera que resulte em saída de recursos da entidade, os quais são capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços. [...] Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos ou potencial de serviços durante o período coberto pelas demonstrações contábeis quando essas entradas resultam em aumento do patrimônio líquido/ativos líquidos, diferentes de aumentos relacionados a contribuições de proprietários." (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, 2010, p. 38, 39)

As conceituações exemplificadas, assim como as outras encontradas na IPSAS 1 e nos CPCs, não dispõem de uma definição concreta de serviço, utilizando o termo como item ou recurso. Assim sendo, não há um conceito de serviço definido na ótica contábil, diferentemente do que ocorre no marketing, na economia e no direito.

3 MÉTODOS

3.1. Método

A revisão de literatura é uma das formas mais simples de se fazer uma pesquisa. Consiste no repasse e reconstrução de trabalhos já realizados por outros pesquisadores e tem como fim identificar, obter e consultar a bibliografia e outros materiais que podem ser úteis aos propósitos do estudo, bem como, extrair e coletar a informação relevante e necessária que responda o problema de investigação (disponível em diferentes tipos de documentos).

> "O método é uma revisão bibliográfica sendo o caminho ordenado e sistemático, a orientação básica para se chegar a um fim e técnica é a forma de aplicação do método. Representa a maneira de atingir um propósito bem definido. Têm-se então o método como estratégia e as técnicas como táticas necessárias para se operacionalizar a estratégia." (GIL, 1999)

O Método da Pesquisa destaca a natureza e os objetivos da pesquisa; trata sobre a abordagem do problema; e comenta também sobre os procedimentos técnicos utilizados para coleta e análise dos dados.

Este trabalho será realizado através do método de pesquisa exploratória, por um levantamento bibliográfico com o objetivo de permitir uma construção de um material de apoio sobre conceitos de serviços em diferentes contextos.

O método utilizado para fazer a presente pesquisa científica, se propõe a chegar ao fim através do caminho escolhido de forma válida e os métodos utilizados no trabalho assim como as técnicas, são os procedimentos de conexão ascendente.

Esse capítulo reservado ao Método da Pesquisa destaca a natureza e os objetivos da pesquisa; tratando sobre a abordagem do problema; e comenta também sobre os procedimentos técnicos utilizados para coleta e análise dos dados.

3.2. Abordagem da pesquisa

O presente trabalho possui como abordagem de pesquisa a investigação qualitativa, que pode ser conceituada, conforme Richardson (2008, p. 80) afirmando que:

> "Em princípio, podemos afirmar que, em geral, as investigações que se voltam para uma análise qualitativa tem como objeto situações complexas ou estritamente particulares. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos."

"Na pesquisa qualitativa não existe conceitos e crenças que contaminam a pesquisa" (GOLDENBERG, 1997, p. 34). Portanto, a natureza da pesquisa é a analise consubstancial da estrutura dos grupos dos especialistas estudados.

3.3. Natureza e objetivos da pesquisa

A pesquisa empregada nesse trabalho é de natureza aplicada, ou seja, análise de posicionamentos de especialistas, necessários para o avanço da Ciência, sem aplicação prática. (GERHARDT e SILVEIRA, 2009, p. 34). Considerando, então, tal natureza da pesquisa, é possível classificar o trabalho quanto ao seu objetivo como exploratório em sua essência.

Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 69), os estudos exploratórios:

> "(...) não elaboram hipóteses a serem testadas no trabalho, restringindo-se a definir objetivos e buscar mais informações sobre determinado assunto de estudo (...) têm por objetivo familiarizar-se com o fenômeno ou obter nova percepção do mesmo e descobrir novas ideias".

A pesquisa exploratória tais como as pesquisas podem ser classificadas como: pesquisa bibliográfica e estudo de caso (GIL, 2007). Outro autor que define a pesquisa exploratória é Vergara (1998, p. 45), quando "dúvidas e pressupostos poderão surgir durante ou ao final da pesquisa".

3.4. Procedimentos Técnicos

Dentre os diversos procedimentos técnicos que podem ser adotados em uma pesquisa, esse trabalho utiliza a pesquisa bibliográfica. Conforme Raupp e Beuren (2004, p. 89), a pesquisa documental pede natureza de suas fontes:

> "A pesquisa bibliográfica utiliza-se principalmente das contribuições de vários autores sobre determinada temática de estudo, já a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa."

Fonseca (2002) também afirma a similaridade entre a pesquisa documental e a bibliográfica. Segundo ele, a pesquisa bibliográfica, busca informações inclusive em relatórios, notícias da internet, etc.

Pode-se afirmar, portanto, que por ser um trabalho científico, essa monografia já se apresenta como uma pesquisa bibliográfica. A pesquisa documental é um procedimento metodológico decisivo em áreas como as ciências humanas e sociais porque se trata de um procedimento metodológico complementar. (SÁ-SILVA, 2009).

Alguns exemplos de pesquisa documental em Contabilidade são apresentados por Raupp e Beuren (2004, p. 90), em que eles destacam "as situações econômica e financeira", e conclui:

> "Percebe-se, portanto, o mérito da pesquisa documental em estudos que envolvam temas contábeis, no sentido de verificar fatos passados que possam ser úteis, não apenas como um registro de memórias, mas também para ajudar no presente e vislumbrar tendências futuras."

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A literatura examinada ao longo deste trabalho evidenciou a dificuldade de se estabelecer uma classificação própria, ou por se aderir, com reservas, a alguma das principais classificações utilizadas. As tentativas de chegar a uma classificação das atividades de serviços são complexas e vêm marcadas por alguns problemas, como a dificuldade de estabelecer fronteiras em atividades que nem sempre estão bem definidas, o que inviabiliza a explanação da importância do setor de serviços nas análises contábeis como ocorre na realidade.

O setor de serviços se caracteriza de uma forma geral, pois apresenta particularidades relacionadas a sua intangibilidade, heterogeneidade, inseparabilidade, caráter perecível e ausência de propriedade. Foi notória a evolução que os estudos experimentaram ao longo dos séculos. Efetivamente os serviços passaram de serem considerados improdutivos no pensamento econômico a ser o setor mais dinâmico nas economias desenvolvidas, embora com grandes diversidades e número de classificações devido a sua natureza complexa.

O setor serviços após a Segunda Guerra Mundial apresentou no novo cenário mundial um crescimento significativo. Com a incorporação das novas tecnologias, especialmente, o setor serviços mudou sua relevância nos intercâmbios internacionais e foi e segue sendo ambiente de grandes discussões em outras esferas do conhecimento cientifico, como o Marketing, a Economia, o Direito e a própria Contabilidade.

O produto tem na sua composição uma combinação equilibrada de bens e serviços. Sendo um extremo da representação representados por bens e o outro extremos representados por serviço puro.

Dessa forma, na visão tanto do CPC como da IPSAS, o setor de serviços não apresenta uma conceituação na perspectiva contábil, carecendo em ambos os casos, buscar apoio em definições análogas a contabilidade, conforme foi amplamente demonstrado nos conceitos sob óticas diversas tais como marketing, direito e economia.

O setor de serviços no Brasil representa 69,3 % do PIB denotando uma importancia relevante na geração de riqueza. Nesse diapasão, concluimos que a ausencia de conceituação

clara de serviço pode conduzir ao processo de mensuração contábil, gerar informações que se afastem da verdade.

Observa-se que para a Contabilidade, como uma ciência humana aplicada, é imprescindível atrelar análises e correspondência com a realidade. Logo a ausência de um conceito de serviço na ótica contábil e a utilização do termo com conceituação imprecisa, destoa da objetividade demandanda pela ciência.

REFERÊNCIAS

BLOOM, Paul N.; KOTLER, Philip; HAYES, Thomas. Marketing de serviços profissionais. São Paulo: Manole, 2002.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comercio Exterior. **Importância do Setor Terciário.** Disponível em http://www.mdic.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=4&menu=4485. Acesso em 1 jun. 2015.

BRASIL. Secretaria da Fazenda (2015). **IPSAS - Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.** Disponivel em http://www.fazenda.sp.gov.br/ipsas/objetivo.shtm. Acesso em 19 jun. 2015.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas públicas e direito administrativo.** Brasília a. 34 n. 133 jan./mar. 1997.

_____. **Políticas Públicas e direito administrativo**, USP, 1997.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 5a ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CLARK, Colin. **The Conditions of Economic Progress**. Londres: Macmillan and Co, 1940.

COBRA, Marcos. **Administração de marketing no Brasil**. São Paulo: Elsevier Brasil, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103/07: Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências**. Brasília: CFC, 2005.

COURTIS, John. **Marketing de serviços**. São Paulo: NBL Editora, 1991.

DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; NIYAMA, Jorge Katsumi; MENDES, Paulo Cesar de Melo. **Normatização contábil baseada em princípios ou em**

regras? Benefícios, custos, oportunidades e riscos. RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP, v. 4, n. 9, p. 3-29, mai-ago 2010.

DE MASI, Domenico. **O futuro do trabalho: fadiga e ócio na sociedade pós-industrial** / Domenico de Masi; tradução de Yadyr A. Figueiredo. Rio de Janeiro: José Olympio. 2001.

ESTADÃO. **Infográfico: Participação das atividades no PIB, em 2013**, São Paulo, 2013. Disponível em http://economia.estadao.com.br/blogs/celso-ming/pecados-capitais/ . Acesso em 2 de jun. 2015

FÁVERO, Luiz Paulo; LIMA, Iran Siqueira. **IPSAS - NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS).** Disponivel em http://www.fipecafi.org/educacao-executiva/executiva-ipsas-normas-internacionais-contabilidade-aplicada-setor-publico.aspx. Acesso em 15 jun. 2015.

FISHER, A. G. **"Production, Primary, Secondary and Terciary"**, Economic Record, nº 15, junio, 1939, p. 24-38.

FONSECA, João José Saraiva. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

GAION, Wylton C.; Da Incidência do ISS sobre Serviços Públicos Prestados Sob Regime de Concessão e permissão e da não incidência do ISS sobre serviços públicos notariais e registrais. **Revista Bonijuris,** 2011.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo; **Organizadores. Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora UFRGS, 2009.

GIL, Antonio Carlos**. Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

HILL, T. P. **"On goods and services".** Review of Income and Wealth, nº 4, 1977.

IBRACON. **Conceitos de contabilidade.** Disponivel em http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/. Acesso em 19 jun. 2015.

KON, Anita. **Sobre as Atividades de Serviços: Revendo Conceitos e Tipologias.** Revista de Economia Política, vol. 19, nº 2 (74), abril-junho/1999.

_____. **Economia de Serviços: Teoria e Evolução no Brasil.** Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **A Produção Terciária**. São Paulo: Nobel, São Paulo, 1992.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. Administração de marketing. Sao Paulo: Manole, 2006.

KOTLER, Philip. **Marketing de serviços profissionais: estratégias inovadoras para impulsionar sua atividade, sua imagem e seus lucros.** São Paulo: Manole, 2002.

_____. **Administração de Marketing**. São Paulo: Atlas, 1998.

LANGE, Oskar. A economia marxista e a moderna teoria econômica. **A economia moderna e o marxismo. Rio de Janeiro: Zahar Editores**, 1972.

LAS CASAS, Alexandre L. **Marketing de Serviços**. São Paulo: Atlas, 1991.

LOVELOCK, Christoper; WRIGHT, Lauren. **Serviços: Marketing e Gestão**. Trad. Cid Knipel Moreira, São Paulo: Saraiva, 2001.

MATTOS, Laura Valladão de. Marshall e os críticos à economia política clássica. **Revista de Economia Política**, v. 30, n. 2, p. 271-292, 2010.

MEIRELLES, Hely Lopes, **Direito Administrativo brasileiro**. 11ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985. p. 271-272.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ROGGERO, Rosemary. **Uma leitura sobre o desenvolvimento do setor terciário no movimento contemporâneo do capital e suas relações com a qualificação profissional**. Boletim Técnico do SENAC, Rio de Janeiro, v. 1, n.3, 1998.

SÁ-SILVA, Jackson Ronie, ALMEIDA, Cristóvão Domingos de e GUINDANI, Joel Felipe. **Pesquisa documental: pistas teóricas e metodológicas**. Revista Brasileira de História & Ciências Sociais, Ano I - Número I - Julho de 2009. Disponível em: <! http://www.rbhcs.com:80/index_arquivos/Artigo.Pesquisa%20documental.pdf>. Acesso em 15 jun. 2015.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. Economia, 16ª ed. **Lisboa, McGraw**, 1999.

SANTOS, José Carlos; OLIVEIRA, Sueli Santos. **A importância da administração pública indireta para a prestação do serviço público.** ReFAE – ReFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia, v. 1, n. 2,p. 64-89, 2010.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **Teoria do desenvolvimento econômico**. Fundo de Cultura, 1961.

SEBRAE. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil.** Disponivel em http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenas-empresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil. Acesso em 01 jun. 2015.

SELL, Carlos Eduardo. Comentário: Sociologia Politica, escolha racional e participação político-eleitoral. **Política & Sociedade**, v. 1, n. 1, p. 65-71, 2002.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações.** Trad. Roberto Franco Valente. Rio de. Janeiro: Jorge Zahar, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. **Tipo de Pesquisa em Administração**. Rio de Janeiro, n. 52, jun. 1990.

ZEITHAML, Valarie A.; BITNER, Mary Jo; GREMLER, Dwayne D. **Marketing de Serviços-: A Empresa com Foco no Cliente**. São Paulo: McGraw Hill Brasil, 2014.