

A IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE DE CUSTOS PARA A GESTÃO EMPRESARIAL DE ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA

BEIRÃO, Éder de Souza*. - Mestrando em Desenvolvimento Social pela Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES); GOMES, Thamires Alves. - Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES); NUNES, Kelly Jaciara Fernandes da Silva. - Mestra em Desenvolvimento Econômico e Estratégia Empresarial pela Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES).
*Autor para correspondência e-mail: ederbeirao@gmail.com

Recebido em: 06/06/2018
Aprovação final em: 16/08/2018

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo verificar a importância da contabilidade de custos para a gestão empresarial de escritórios de advocacia. Assim, este trabalho se utiliza de conceitos de contabilidade de custos e intensa pesquisa bibliográfica para o alcance do objetivo geral e dos específicos traçados para o estudo. Trata-se de uma pesquisa com finalidade descritiva e exploratória de abordagem exclusivamente qualitativa que utiliza procedimentos técnicos de uma pesquisa bibliográfica. A contabilidade de custos apoia os gestores no controle e no processo de tomada de decisões. Ela é a responsável por receber, processar e transformar dados em informações úteis e relevantes para a gestão de uma organização. A contabilidade de custos foi desenhada para apurar e avaliar dados em empresas que possuem atividade industrial, porém é possível que a mesma seja utilizada em empresas prestadoras de serviços, como é o caso dos escritórios de advocacia, para a condução do processo de gestão empresarial.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade de Custos; Gestão Empresarial; Escritórios de Advocacia.

THE IMPORTANCE OF COST ACCOUNTING FOR THE BUSINESS MANAGEMENT OF ADVOCACY OFFICES

ABSTRACT

This paper aims to verify the importance of cost accounting for the corporate management of law firms. Thus, this work uses concepts of cost accounting and intense bibliographical research to reach the general and specific objectives of this study. It is a research with descriptive and exploratory purpose of exclusively qualitative approach that uses technical procedures of a bibliographical research. Cost accounting supports managers in the control and decision-making process. It is responsible for receiving, processing and transforming data into information that is useful and relevant to the management of an organization. Cost accounting was designed to assess and evaluate data in companies that have industrial activity, but it is possible that it is used in companies that provide services, such as law firms, to conduct the business management process.

KEYWORDS: Cost Accounting; Business management; Law Offices.

A importância da contabilidade de custos para a gestão...

INTRODUÇÃO

Vivemos em um mundo globalizado, marcado por intensas mudanças e transformações. Neste cenário de inúmeras incertezas e mutações estão inseridas as organizações que precisam lidar com a necessidade da agilidade em sua gestão e no processo de tomada de decisão.

Segundo o dicionário Houaiss e Villar (2001), gestão é o «conjunto de normas e funções cujo objetivo é disciplinar os elementos de produção e submeter a produtividade a um controle de qualidade, para a obtenção de um resultado eficaz, bem como uma satisfação financeira».

Luft (2001, p.352), define a palavra Gestão como “ação ou efeito de gerir; gerência, administração”.

Sob um enfoque específico o conceito de gestão sofreu uma mutação, passando a entender-se como gestão empresarial. Segundo Maranhão e Macieira (2008) a gestão empresarial segue uma abordagem funcional, referindo-se às cadeias produtivas e às organizações.

O conceito de gestão sofre muitas mudanças devido ao avançar da complexidade e interdisciplinaridade das organizações, ficando esta função cada vez mais dependente da utilização de ferramentas, os chamados instrumentos de gestão.

Um dos instrumentos mais importantes que podem auxiliar as organizações e seus gestores no processo de gestão e de tomada de decisão é a contabilidade de custos.

A contabilidade de custos ajuda a suprir a gestão empresarial no que tange ao controle interno, sendo ela capaz de ilustrar a competência operacional no desenvolvimento da atividade fabril e na prestação de serviços das organizações.

A Contabilidade de Custos tem duas funções relevantes: o auxílio ao Controle e a ajuda às tomadas de decisões. No que diz respeito ao Controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos (MARTINS, 2006, p.21).

Leone (2008, p.21) sintetizou a definição apresentada, afirmando que a Contabilidade de Custos é uma atividade que se assemelha a um centro processador de informações, que recebe (ou obtém) dados, acumula-os de forma organizada, analisa-os e interpreta-os, produzindo informações de custos para os diversos níveis gerenciais.

A contabilidade de custos vem obtendo maior relevância a medida que as mudanças ocasionadas pela globalização se acentuam. De acordo com Martins (2003, p.21), “devido ao crescimento das empresas, com o conseqüente aumento da distância entre o administrador e ativos e pessoas administradas, passou a contabilidade de custos a ser encarada como uma eficiente forma de auxílio no desempenho da nova missão da contabilidade, a gerencial.

O que ocorre é que nos dias atuais, nas grandes organizações, a contabilidade de custos serve não apenas para controlar os gastos incorridos. Segundo Santos *et. al.* (2006), a contabilidade de custos é também:

(...) a área da contabilidade denominada “contabilidade gerencial”, ou, ainda, “contabilidade administrativa”. Pode-se considerar a contabilidade de custos como um sistema cujo objetivo é proporcionar a administração da empresa o registro do curso dos produtos, a avaliação dos estoques que geralmente representam um valor material em relação ao total do ativo, bem como proporcionar a análise do desempenho da empresa. (SANTOS; *et. al.*, 2006)

Assim como nas grandes corporações, os custos adquiriram grande importância na gestão e no processo de tomada de decisões das pequenas e médias empresas. Sendo assim, o presente artigo aborda a importância da contabilidade de custos de um tipo de empreendimento/negócio específico, escritórios de advocacia.

Sendo assim, o estudo tem como questão-problema: Qual é a importância da contabilidade de custos para a gestão empresarial de escritórios

de advocacia?

Na busca de responder à questão norteadora (problema de pesquisa) traçado para o presente estudo, foram definidos o objetivo geral e os específicos.

Considerando-se a importância do tema, o objetivo deste estudo é verificar a importância da contabilidade de custos para a gestão empresarial de escritórios de advocacia. Para alcançar o objetivo geral do estudo foram definidos os seguintes objetivos específicos: (1) Apresentar conceitos e classificações inerentes a contabilidade de custos; (2) Apresentar conceitos e classificações relacionados ao setor de serviços e aos escritórios de advocacia; (3) Discutir a importância da contabilidade de custos no contexto organizacional; e (4) Relacionar os conceitos da contabilidade de custos no contexto dos escritórios de advocacia.

REVISÃO DE LITERATURA

Para compreender o objeto de estudo, vale mencionar alguns conceitos fundamentais, tais como se destacam a seguir.

Segundo Martins (2003, p.13), é possível confundir as expressões Contabilidade Financeira, Contabilidade de Custos e Contabilidade Gerencial.

Marion (1998) afirma que a contabilidade geral também poder ser intitulada como contabilidade financeira.

Para Anderson, Needles e Caldwell (1989), a contabilidade gerencial é uma extensão da Contabilidade Financeira.

Segundo Padoveze (2007, p.26), “a contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações.

Para Atkinson et al (2008, p.36),

A contabilidade gerencial é o processo de produzir informações operacionais e financeira para funcionários e administradores. O processo deve ser direcionado pelas necessidades

informativas dos indivíduos internos da empresa e deve orientar suas decisões operacionais e de investimentos (ATKINSON, 2008, p.36).

Conforme o autor, “até a Revolução Industrial (século XVIII), quase só existia a Contabilidade Financeira (ou Geral), que, desenvolvida na Era Mercantilista, estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”.

Para a apuração do resultado de cada período, bem como para o levantamento do balanço em seu final, bastava o levantamento dos estoques em termos físicos, já que sua medida em valores monetários era extremamente simples: o Contador verificava o montante pago por item estocado, e dessa maneira valorava as mercadorias (MARTINS, 2003, p.13).

Com a Revolução Industrial o panorama da contabilidade de custos e as funções do Contador se modificaram.

Com o advento das indústrias, tornou-se mais complexa a função do Contador, que para o levantamento do balanço e apuração do resultado, não dispunha agora tão facilmente dos dados para poder atribuir valor aos estoques; seu valor de “Compras” na empresa comercial estava agora substituído por uma série de valores pagos pelos fatores de produção utilizados (MARTINS, 2003, p.14).

De acordo com Derbeck e Nagy (2001, p.13), “a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro”.

Segundo Horngren, Foster e Datar (1997, p. 19, apud GOTARDO, 2013), “para guiar suas decisões, os gestores sempre desejam saber quanto custa determinada coisa (como por exemplo, um novo produto, uma máquina, um serviço ou um processo)”. Tal coisa chama-se de objeto de custo, pois se necessita de mensuração, para definir o quanto custa produzi-lo.

Esclarecido o que vem a ser objeto de custo, fica fácil saber seu objetivo. Cherman (2002, apud GOTARDO, 2013) define como objetivo primordial da contabilidade de custos “é a apuração dos custos dos produtos vendidos”

Gotardo (2013) explica que não basta apenas saber o objeto e objetivo de custos, é preciso entender sua finalidade.

Para Cherman (2002, p. 10, apud GOTARDO, 2013), a contabilidade de custos tem a finalidade de auxiliar na “avaliação dos estoques; apuração dos resultados; controle das atividades produtivas e tomada de decisão”.

De acordo com Martins (2003, p.15) a contabilidade de custos possui duas funções relevantes: o auxílio ao controle e a ajuda às tomadas de decisão.

No que diz respeito ao controle, sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio, imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido para comparação com os valores anteriormente definidos (MARTINS, 2003, p.15).

No que tange à decisão, seu papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto e longo prazo sobre medidas de introdução ou corte de produtos, administração de preços de venda, opção de compra ou produção etc (MARTINS, 2003, p.15).

Os custos estão intimamente ligados à gestão das organizações, sendo que sua compreensão, às vezes, pode ser equivocada, devido à complexidade da área.

Alguns conceitos foram propostos por Martins (2003), como diferenciadores dos termos utilizados nos estudos e trabalhos em custos. São eles:

- **Gastos:** Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para a entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente dinheiro);

- **Desembolso:** Pagamento resultante da aquisição do bem ou serviço;
- **Custo:** Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços;
- **Despesa:** Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receitas;
- **Perda:** Bem ou serviço consumidos de forma anormal e involuntária.

Além da terminologia apresentada os custos podem ser classificados de outras maneiras.

Os custos podem ser classificados de duas maneiras, quanto à alocação ou apuração dos mesmos e quanto à natureza ou formação.

Quando classificados quanto à alocação ou apuração são estratificados em diretos e indiretos.

Segundo Martins (2003, p.32), custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida).

O autor argumenta que quando não oferecem nenhuma condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc).

Para Gotardo (2013), os custos diretos têm fácil identificação ao produto no processo produtivo e os indiretos são de difícil alocação por não estarem diretamente relacionados ao produto, necessitando de um critério de rateio para apropriá-los ao produto.

Martins (2003, p.32) afirma que a classificação dos custos em diretos e indiretos é feita com relação ao produto feito ou serviço prestado.

Já quando os custos são classificados quanto à natureza ou formação, são estratificados em fixos e variáveis.

Segundo Martins (2003, p.33) trata-se de uma outra classificação usual (e mais importante que todas as demais) é a que leva em consideração a relação entre o valor de um custo e o volume de

atividades numa unidade de tempo.

De acordo com Gotardo (2013), os dois tipos de comportamento dos custos são encontrados na maioria dos sistemas de custos – as variáveis e os fixos.

Para Horngren, Foster e Datar (1997, apud GOTARDO, 2013),

Um custo variável é um custo que se altera em montante em proporção às alterações num direcionador de custo. Um custo fixo é um custo que não se altera em montante apesar de alterações num direcionador de custos. Um direcionador de custos, também chamado de determinante de custo, é qualquer fator que afeta os custos totais. Isto significa dizer que uma mudança no direcionador de custo implicará uma alteração dos custos totais de um objeto de custo (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997, apud GOTARDO, 2013).

Segundo Martins (2003, p.33),

É de grande importância notar que a classificação em fixos e variáveis leva em consideração a unidade de tempo, o valor total de custos com um item nesta unidade de tempo e o volume da atividade. Não se trata, como no caso da classificação de diretos e indiretos, de um relacionamento com a unidade produzida (MARTINS, 2003, p.33).

Depois de abordar a classificação dos custos quanto à alocação ou apuração dos mesmos e quanto à natureza ou formação faz-se necessário abordar os sistemas/métodos de custeio.

O custeio é o processo pelo qual são efetuadas as apropriações dos custos. A apuração dos custos é resultante do relacionamento de informações de natureza monetária e física, exigindo para ambas um adequado processo de coleta, processamento e compilação de dados (INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES, 2000).

Segundo Cherman (2002, p. 50, apud GOTARDO, 2013), “apropriar custo significa o modo em que os custos serão atribuídos aos produtos”.

A decisão sobre qual método deve ser utilizada na organização deve ficar a cargo do gestor que deve tomar a decisão de forma assertiva para que a mesma venha beneficiar a organização e venha melhorar sua gestão de custos.

Existem vários métodos/filosofias de custeio, porém Martins (2003) chama a atenção para o fato que diante de todos os sistemas, percebe-se que existe uma grande influência no valor do custo de cada produto, quando da adoção de um ou de outro sistema de custeio, por isso a importância da escolha adequada.

Os métodos de custeio mais comumente utilizados para alocação de custos aos produtos e/ou serviços: (1) Custeio por absorção; (2) Custeio variável; (3) Custeio ABC; (4) Custeio RKW; e (5) Custeio padrão.

O primeiro método de custeio a ser abordado é o custeio por absorção. Segundo Cherman (2002, p. 50, apud GOTARDO, 2013) o custeio por absorção, é um método de custeio em que são apropriados aos produtos fabricados todos os custos incorridos sejam eles diretos, indiretos, fixos ou variáveis.

Horngren, Foster e Datar (1997, p. 211, apud GOTARDO, 2013) apontam que o custeio por absorção é o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis.

Para Padoveze (2007, p.342) completa afirmando que o custeio por absorção é

O mais utilizado por ser critério fiscal e legal em praticamente todo o mundo, incorpora os custos fixos e indiretos industriais (mão-de-obra direta, despesas gerais e depreciações), aos produtos, trazidos esses gastos em custos unitário por meio de processamentos de rateios de despesas e alocação aos diversos produtos e serviços (PADOVEZE, 2007, p.342).

Depois de discorrer acerca do custeio por absorção faz-se necessário abordar o custeio variável.

Horngren, Foster e Datar (1997, apud GOTARDO, 2013) conceituam o custeio variável como o método de custeio de estoque em que, todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis. Eles são custos do período em que ocorrem.

A partir das observações realizadas por Eliseu Martins em seu livro Contabilidade de Custos, Gotardo (2013) teceu o seguinte resumo de custeio variável:

Pela própria natureza dos custos fixos (invariabilidade), arbitrariedade sem seu rateio e variação por unidade em função de oscilações do volume global, e por propiciar valores de lucro não muito úteis para fins decisórios, criou-se um critério alternativo ao custeio por absorção. Trata-se do custeio variável (ou direto), em que só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas (GOTARDO, 2013).

Martins (2003, p.204, apud GOTARDO, 2013) faz as seguintes observações acerca do custeio variável.

Nas demonstrações à base do custeio variável obtém-se um lucro que acompanha sempre a direção das vendas, o que não ocorre com a absorção. Mas, por contrariar a competência e a confrontação, o custeio variável não é válido para balanços de uso externo, deixando de ser aceito tanto pela auditoria independente quanto pelo fisco. É fácil, entretanto, trabalhar-se com ele durante o ano e fazer-se uma adaptação de fim de exercício para se voltar à absorção (MARTINS, 2003, p. 204, apud GOTARDO, 2013).

Depois de discorrer sobre o custeio variável, faz-se necessário abordar o método de custeio ABC.

Também chamado de custeio baseado em atividades, aloca os custos incorridos, através das

atividades, para os produtos ou serviços. O método ABC provou ser uma valiosa ferramenta, pois fornece a introspecção necessária para a gestão estratégica de custos. Este método, para o setor de serviços, auxilia no planejamento das atividades e na maximização dos lucros. No sistema ABC, Leone (2000), não classifica as despesas e custos em variáveis e fixos aos produtos, mas sim, em diretos e indiretos às atividades. Todos os custos e despesas serão alocados primeiramente às atividades e, através destas, aos produtos e serviços.

Dessa forma, parte-se do pressuposto de que não são os departamentos que geram custos, mas sim as atividades. Conforme Bornia (2009), os produtos usam as atividades e, com isso, absorvem os custos gerados por elas. O objetivo inicial desse sistema era eliminar as distorções causadas pelos sistemas convencionais, ao empregar bases de rateio arbitrárias que não consideram a complexidade dos processos. Assim, as informações fornecidas pelo ABC ajudam a empresa a identificar as atividades responsáveis pelos custos, possibilitando melhor tomada de decisão e mensuração adequada das decisões tomadas.

A ideia básica do ABC é identificar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, encontrando bases que representam as relações entre os produtos e suas atividades. As etapas para implantação do sistema constituem-se, basicamente em:

- identificação dos custos;
- mapeamento das atividades;
- distribuição dos custos às atividades;
- distribuição dos custos das atividades secundárias para as primárias; e
- distribuição dos custos das atividades primárias aos produtos ou serviços.

Com isso, percebe-se que o ABC baseia-se num processo de atribuição de duas fases. Em primeiro lugar, os custos são alocados para as atividades usando direcionadores de custos de primeiro estágio, posteriormente os custos das atividades

são distribuídos aos produtos ou serviços através dos direcionadores de custos de segundo estágio.

Segundo Cogan (2000), para custear as atividades utilizam-se direcionadores de custos (*cost drivers*), “que são os fatores que fazem com que as atividades sejam realizadas”. Existindo dois tipos de direcionadores de custos, os direcionadores de recursos e os direcionadores de atividades. Sendo que a diferença básica entre eles está no momento em que são utilizados.

Segundo Ching (2000), o primeiro, também chamado de direcionadores de primeiro estágio, são parâmetros que alocam os custos às atividades. Enquanto que o segundo, de acordo com Bornia, Pereira e Dantas (1998), são parâmetros que alocam o valor das atividades consumidas por um produto no decorrer de um processo.

Depois de discorrer acerca do Custeio ABC, faz-se necessário abordar o custeio RKW.

Outro método amplamente utilizado é o método dos centros de custos ou *Reichskuratorium fur Wirtschaftlichkeit* (RKW). A característica principal do método é a divisão da organização em centros de custos, tendo como preocupação o repasse dos custos indiretos fixos, da forma mais precisa e acurada possível aos produtos.

Os procedimentos do método são sintetizados por Bornia (2002) em cinco fases:

- separação dos custos em itens;
- divisão da empresa em centros de custos;
- identificação dos custos aos centros (distribuição primária);
- redistribuição dos custos dos centros indiretos até os diretos (distribuição secundária); distribuição dos custos dos centros diretos aos produtos (distribuição final).

Referente ao RKW, Rezler (2003) comenta que o método tem relação com o custeio integral, no entanto, pode também ser utilizado em conjunto com o custeio ideal. Sua técnica de tratamento e distribuição dos custos indiretos (rateio), em muito

se assemelha a alguns casos específicos do método de custeio ABC.

Depois de discorrer acerca do custeio RKW, o último método de custeio abordado é o custeio padrão.

Para Dutra (2003),

O custeio padrão é de grande utilidade no estabelecimento de orçamentos, preço de venda dos produtos e serviços antes de sua elaboração, assim, pode ser determinado antecipadamente os componentes do produto ou serviço, em quantidade e valor. Para isso, utiliza-se de várias fontes de dados, entre elas, históricos de custos, engenharia de produção, estudos dos tempos e movimentos, entre outros. Estabelecem-se padrões de materiais, mão-de-obra e custos indiretos e, após a produção, apuram-se as diferenças, que podem ser favoráveis ou desfavoráveis, tanto de quantidade quanto de valor. São facilmente estabelecidos os padrões dos custos dos materiais e da mão-de-obra, o problema reside na definição do padrão dos custos indiretos, tendo em vista a variedade de seus componentes. (DUTRA, 2003).

METODOLOGIA

A fim de atender ao objetivo geral e aos específicos traçados para este estudo, foi realizada uma pesquisa com finalidade descritiva e exploratória e explicativa.

Conforme Gil (2008) a pesquisa descritiva visa descrever as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

A pesquisa exploratória proporciona maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planejamento é, portanto, bastante

flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado (GIL, 2002, p.41).

Segundo Gil (2007) essas pesquisas podem ser classificadas como: pesquisa bibliográfica e estudo de caso. Optou-se pela utilização da pesquisa bibliográfica.

Silva e Menezes (2001, p.20) definem pesquisa bibliográfica como “a coleta de informações através de materiais bibliográficos, como exemplo livros, periódicos, anuais e artigos científicos”.

Quanto à abordagem, a pesquisa é realizada pelo método qualitativo. De acordo com Silva e Menezes (2001, p.20), a pesquisa qualitativa “considera que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números”. O estudo qualitativo permite a seleção de casos, ricos em conteúdo e assim o pesquisador obtém mais informações a propósito do objetivo central da pesquisa.

RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção serão apresentados a discussão e a apresentação das fontes bibliográficas que evidenciam a importância da contabilidade de custos para a gestão empresarial de escritórios de advocacia.

No ato da escolha do método de custeio a ser empregado na organização é necessário levar em consideração as características da empresa e buscar beneficiar a gestão de custos da mesma.

Esta situação não é diferente em empresas que integram o setor terciário, ou mesmo setor de serviços.

Kotler (1994) define serviço como “um serviço é qualquer ato ou desempenho que uma parte pode oferecer a outra e que seja essencialmente intangível e não resulta na propriedade de nada. Sua produção pode ou não estar vinculada a um produto físico”.

Cobra (1986) define serviço sendo uma mercadoria comercializável isoladamente, ou seja, um produto intangível que não se pega, geralmente

não se experimenta antes da compra.

Mauad e Pamplona (2002) afirmam que os serviços estão no centro da atividade econômica em todos os países.

Para Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000) nos anos 1990 a economia deixou de ser predominantemente de manufatura, passando para o setor de serviços.

Grönroos (1995) explica as três razões para o crescimento do setor de serviços observado durante as últimas décadas: (1) O decréscimo do volume de mão-de-obra requerido para produzir qualquer bem ou serviço; (2) Demanda de procura por empresas especializadas em serviços profissionais; e (3) O crescimento direto na demanda por serviços por parte dos fornecedores.

Schmenner (1999) aponta algumas características comuns a muitos setores de serviços que podem fundamentar na definição de serviços. Em sua obra essas definições, referem-se principalmente a:

- **Intangibilidade:** o setor de serviços é como algo que não podemos tocar ou sentir, isso se deve tipicamente à natureza intangível daquilo que está sendo fornecido, não às coisas físicas associadas ao serviço.
- **Impossibilidade de fazer estoques:** o consumo de um serviço costuma ser simultâneo à sua produção, não se pode estocar serviços.
- **Produção e consumo unidos:** geralmente os serviços são desenvolvidos e entregues imediatamente.
- **Inserção fácil no mercado:** boa parte das operações de serviços demanda pouco investimentos de capital, unidades operacionais diversas ou desenvolvimento de tecnologia própria.
- **Influências externas:** os serviços podem ser altamente afetados por influências

externas tais como avanços tecnológicos, regulamentação governamental e aumentos de preço da energia.

Diante das definições expostas podemos conceituar serviço, como um ato ou desempenho oferecido de uma parte a outra de maneira impessoal, não estando associado à transferência de um bem tangível, apresentando como resultado psicológico as satisfações dos clientes e realização de suas necessidades.

Os processos de serviços apresentam particularidade em detrimento a processos industriais, comerciais e dentre outros.

Nas operações de serviços existe a diferença entre entradas e recursos, em que estes últimos são os bens facilitadores, o trabalho dos funcionários e o capital sob o comando da gerência, enquanto o primeiro são os consumidores (clientes). Entende-se por bens facilitadores o material adquirido ou consumido pelo comprador, ou os itens fornecidos pelo cliente (FITZSIMMONS; FITZSIMMONS, 2000).

Os autores afirmam que nas empresas prestadoras de serviços, o cliente é visto como uma entrada, que é transformada pelo processo de serviços em uma saída com algum grau de satisfação.

Nas empresas de serviços, a presença do cliente no processo altera materialmente o que é visto como produto, ou seja, é a compreensão de que o cliente pode ser uma parte ativa do processo, a qual não é encontrada nas indústrias tradicionais, pois estas ficam isoladas ou amortecidas em relação aos clientes, devido à existência de estoques de produtos acabados. Entretanto as decisões com relação a custos que essas empresas incorrem são independentes das decisões dos clientes (KAPLAN; COOPER, 1998).

Segundo Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000), as empresas prestadoras de serviço operam com um sistema aberto, porque sofrem o impacto proveniente das variações da demanda, enquanto as empresas que operam com um sistema fechado desvinculam, através de seus estoques, a demanda dos clientes do sistema produtivo, no caso das

manufaturas.

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2000) enfatizam ainda que os serviços são mais difíceis de serem padronizados, e por isso sua gestão é mais complexa; necessidade da presença do cliente: é o cliente que inicia o processo através de sua solicitação.

Dessa forma, nesse tipo de organização a mão-de-obra é o recurso determinante para a eficiência dos serviços; produção e consumo simultâneo dos serviços: os serviços são criados e consumidos ao mesmo tempo, não havendo estocagem deste. Em razão disso, a capacidade produtiva que for colocada à disposição e não for utilizada será desperdiçada.

Diante das exposições dos autores citados infere-se que as empresas prestadoras de serviços, mesmo adaptando se as técnicas encontradas no setor de manufatura, necessitam de abordagens gerenciais especiais para avaliar os seus resultados, nos quais devem ser observadas as particularidades dos serviços, como a intangibilidade, a perecibilidade e o consumo simultâneo, além do que a presença dos clientes na indústria não altera o processo, enquanto os sistemas de serviços eles são imprescindíveis.

Dentre os estabelecimentos que integram o setor de serviços existem os escritórios de advocacia.

Os escritórios de advocacia são definidos como sociedades civis de prestação de serviços, conforme o Art. 15 do Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB (Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994). Segundo o Art. 16 do Estatuto,

[...] não são admitidas a registro, nem podem funcionar, as sociedades de advogados que apresentem forma ou características mercantis, que adotem denominação de fantasia, que realizem atividades estranhas à advocacia, que incluam sócio não inscrito como advogado ou totalmente proibido de advogar. (BRASIL, 1994).

A Sociedade de Advogados possui algumas peculiaridades, dentre as quais destacam-se:

a) é registrada na OAB, na cidade sede da

seccional do Estado- membro, na qual, também, registram-se os livros ou documentos contábeis;

b) constitui-se por, no mínimo, dois advogados regularmente inscritos na OAB de seu Estado- membro de domicílio e pode ter diretores e/ou sócio-gerente;

c) seus empregados são submetidos ao regime da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), com os respectivos encargos fiscais, tributários e previdenciários;

d) quando se trata de advogados não sócios, a relação que se estabelece não é necessariamente a do regime CLT, uma vez que o Regulamento Geral da OAB permite que a Sociedade se organize com advogados sem vínculo empregatício, para fins de participação nos resultados;

e) além dos encargos trabalhistas, recolhe os tributos societários, como Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro;

f) os honorários advocatícios são normatizados pelo Estatuto, por meio de uma Tabela, emitida anualmente pela OAB, que estabelece os valores mínimos.

Assim, embora a atividade advocatícia não seja considerada uma atividade mercantil, as Sociedades de Advogados, comumente referidas como Escritórios de Advocacia, funcionam, até certo ponto, como empresas: possuem empregados, arcam com despesas fixas, auferem receitas (honorários advocatícios), pagam tributos, estão obrigadas por lei a fazer os demonstrativos contábeis habituais etc. Normalmente, no entanto, utilizam a contabilidade apenas com finalidade fiscal. Os advogados, em geral, desconhecem a existência da contabilidade gerencial, e em particular a de custos, e estabelecem objetivos e exercem controle financeiro de forma empírica e intuitiva. A adoção de um sistema de gerenciamento de custos, certamente, propiciará informações úteis que possibilitarão, além de um maior conhecimento sobre a situação econômico-financeira, o controle dos gastos e o estabelecimento de prioridades na atuação advocatícia.

Os serviços estão no centro da atividade econômica de qualquer sociedade, conforme

Fitzsimmons e Fitzsimmons (2005), eles não são atividades meramente periféricas, estão presentes no cerne da economia e são fundamentais para que ela continue sadia e funcional. Eles não apenas facilitam, tornam possíveis as atividades de produção.

Nos escritórios de advocacia, os principais serviços são: serviços de preposição, serviços de cobrança, consultoria jurídica e serviços gerais (ações de todas as áreas do Direito).

Serviço de preposição, segundo De Paulo (2002), consiste no contrato pelo qual o preponente nomeia o preposto para prestar-lhe serviços remunerados de natureza variada, praticando este, em nome e por conta do proponente, atos de comércio ou da profissão habitual deste.

O preposto é, então, conforme Felipe (2002), a pessoa que, por nomeação, delegação ou incumbência de outra lhe presta serviço de determinada natureza.

Em consultoria, Felipe (2002) diz que consultor jurídico é o advogado que assessora, sobre matéria de direito, entidades políticas, administrativas ou econômicas, além de qualquer instituição de caráter civil ou militar.

As cobranças efetuadas pelo escritório referem-se a dois clientes, que repassam duplicatas, contratos ou notas promissórias para o mesmo efetuar a cobrança. Primeiramente é feita a cobrança administrativa, e, não surtindo efeito, é feita então a cobrança judicial, com abertura de processo jurídico.

Felipe (2002) afirma que cobrar é exigir o pagamento de certa soma de dinheiro ou coisa apreciável. Os serviços gerais, neste artigo chamado de ação, são as ações de todas as áreas do Direito, praticadas pelo escritório.

Felipe (2002) aponta que ação é o meio legal de reivindicar ou defender em juízo um direito subjetivo preterido, ameaçado ou violado.

Os estudos realizados na área de contabilidade de custos sempre tiveram enfoque industrial, conforme enfatiza IBRACON (2000), necessitando pelo menos de uma avaliação para adaptação à atividade de serviços.

Afrontando a importância dos serviços e das atividades industriais na atividade econômica, encontra-se uma necessidade de sistemas de apuração de custos nas empresas prestadoras de serviços. A prestação de serviço se apoia em trabalho humano, e os custos de produção variam, pois são definidos subjetivamente por quem o produz (COBRA, 1986).

Junto a isso, percebe-se a falta de controle de custos que existe nas prestadoras de serviços, fazendo com que os administradores enfrentem dificuldades para tomar decisão sobre preço de venda, atividades que não agregam valor e lucratividade.

Como fora exposto, a contabilidade de custos auxilia no controle e no processo de tomada de decisões.

A contabilidade de custos recebe, processa e transforma em informações, dados que podem auxiliar no controle e na tomada de decisão.

Com o passar do tempo, a evolução e transformação da sociedade, esta ciência tem se tornado cada vez mais essencial, pois ajuda a contabilidade a cumprir sua principal missão, a gerencial.

Em escritórios de advocacia esta situação não se diferencia. Os escritórios como fora exposto são empreendimentos inseridos no setor terciário, ou setor de serviços.

Esse tipo de empreendimento de acordo com a Lei nº 8.906/94 (ou Estatuto da Advocacia e da Ordem dos Advogados do Brasil) são definidos como sociedades prestadoras de serviços.

Funcionam como empresas, possuem empregados, pagam despesas e possuem todas as demais características inerentes a um empreendimento empresarial.

O que ocorre é que a maioria dos estudos delineados na contabilidade pública têm como objeto de estudos as atividades industriais. Para que estes estudos possam também avaliar as atividades ligadas ao setor de serviços são necessários apenas algumas adaptações.

A não-apuração e/ou não-avaliação dos custos em empresas, sobretudo as prestadoras de serviços,

pode prejudicar o controle interno e o processo de tomada de decisões por parte dos gestores e/ou proprietários, assim como pode ocorrer em empreendimentos ligados a outras atividades econômicas e setores da economia.

Sendo assim, a contabilidade de custos é um instrumento importante por auxiliar na gestão e no processo de tomada de decisão de empreendimentos de toda natureza, especialmente aqueles ligados ao setor de serviços.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo geral verificar a importância da contabilidade de custos para a gestão empresarial de escritórios de advocacia. Este objetivo foi atingido, uma vez que, os objetivos específicos traçados para o artigo foram alcançados.

O objetivo específico 01 (apresentar conceitos e classificações inerentes a contabilidade de custos) foi alcançado, visto que, a seção 2, correspondente ao referencial teórico, evidenciou tais conceitos.

O objetivo específico 02 (apresentar conceitos e classificações relacionados ao setor de serviços e aos escritórios de advocacia) foi atingido, posto que, a seção 4, equivalente aos os resultados e discussões, elucidou tais conceitos.

O objetivo específico 03 (discutir a importância da contabilidade de custos no contexto organizacional) foi alcançado, visto que, a seção 4, correspondente aos resultados e discussões, discutiu a importância da contabilidade de custos no contexto organizacional.

O objetivo específico 04 (relacionar os conceitos da contabilidade de custos no contexto dos escritórios de advocacia) foi atingido, posto que, a seção 4, equivalente aos resultados e discussões, relacionou os conceitos da contabilidade de custos no contexto dos escritórios de advocacia.

Por meio da realização dessa pesquisa foi possível inferir que a contabilidade de custos é de suma importância no processo de tomada de decisões pelos gestores das organizações, bem como na gestão dos empreendimentos.

A conclusão que se pode chegar a apuração dos custos é muito relevante, justamente por auxiliar

na gestão eficaz da organização. É necessário que a apuração seja feita e realizada da forma correta. Se o sistema de custeio escolhido não se adequar as particularidades da organização, pode provocar sérias consequências na administração do empreendimento, podem surgir consequências internas e externas.

Por fim, vale ressaltar que este artigo ressaltou que a apuração dos custos se faz necessário em todo e qualquer tipo de empreendimento, principalmente nos ligados a prestação de serviços. O estudo também evidenciou que além da apuração dos custos se faz necessário a correta gestão dos mesmos, favorecendo assim a produção de informações verdadeiramente úteis a gestão da organização.

Este estudo, por sua vez, abre precedentes para a realização de pesquisas mais avançadas envolvendo a apuração e gestão de custos em escritórios de advocacia e em empreendimentos ligados a outras atividades econômicas.

REFERÊNCIAS

ANDERSON, H. R.; NEEDLES, Belverd E.; CALDWELL, J. C. **Managerial Accounting**. Boston: Houghton, 1989.

ATHINSON, A. A. *et al.* **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicações em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BORNIA, A. C. **Análise Gerencial de Custos: aplicação em empresas modernas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BORNIA, A. C. ; PEREIRA, Antônio Fernando O. A.; DANTAS, Anderson de Barros. **Identificação dos Direcionadores de Custo: um exercício com análise de regressão**. In: XVIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO

E 4RD INTERNATIONAL CONGRESS OF INDUSTRIAL ENGINEERING. Anais ENEGEP. Rio de Janeiro, out. 1998. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP1998_ART521.pdf> Acesso em: 12 de Dezembro de 2017.

BRASIL. Estatuto da Advocacia e da OAB: Lei nº 8.906, de 04 de julho de 1994. Paulo Luiz Netto Lobo (Org.) 3. ed. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica/ Conselho Federal da OAB, 1995.

CHERMAN, B. C. **Contabilidade de Custos**. VemConcursos, 2002.

CHING, H. Y. **Gestão Baseada em Custeio por Atividade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

COBRA, M. **Marketing de Serviços: Conceitos e estratégias**. São Paulo: McGrawHill, 1986.

COGAN, S. **Activity-based costing (ABC): a poderosa estratégia empresarial**. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

DE PAULO, A. (org.). **Pequeno Dicionário Jurídico**. Rio de Janeiro: DP&A, 2002.

DERBECK, E. J. V.; NAGY, C. F. **Contabilidade de Custos**. 11 ed. São Paulo: Thomson, 2001.

DUTRA, R.G. **Custos: uma abordagem prática**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FELIPPE, D. J. **Dicionário jurídico de bolso: terminologia jurídica – termos e expressões latinas de uso forense**. 15. ed. Campinas: Millennium, 2002.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, Mona J. **Administração de Serviços: Operações, Estratégia e Tecnologia de Informação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2000.

FITZSIMMONS, J. A.; FITZSIMMONS, Mona J.

- Administração de Serviços:** operações, estratégia e tecnologia da informação. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GOTARDO, A. C. **Contabilidade de Custos:** uma ferramenta para gestão empresarial. Nova Valência/ES: UNIVEN, 2013. Disponível em: <http://novavenecia.multivix.edu.br/wp-content/uploads/2013/03/universo_acd_13.pdf> Acesso em: 29 de Novembro de 2017.
- GRÖNROOS, C. **Marketing:** gerenciamento e serviços: a competição por serviços na hora da verdade. Rio de Janeiro: Campus, 1995.
- HORNGREN, C. T.; FOSTER, G.; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1997.
- HOUAISS, A.; VILLAR, S. M. **Dicionário da língua portuguesa.** Rio de Janeiro, Objetiva, 2001.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE CONTADORES. **Custos:** ferramentas de gestão. São Paulo: Atlas, 2000.
- KAPLAN, R. S.; COOPER, R. **Custo e Desempenho, Administre Seus Custos Para Ser Mais Competitivo.** São Paulo, Futura, 1998.
- KOTLER, P. **Administração de Marketing:** análise, planejamento, implementação e controle. São Paulo: Atlas, 1994.
- LEONE, G.S.G. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- LEONE, G.S.G. **Custos:** planejamento, implantação e controle. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- LUFT, C. P. **Minidicionário.** 20.ed. São Paulo: Ática, 2001.
- MARANHÃO, M.; MACIEIRA, B. M. E. **O processo nosso de cada dia:** modelagem de processos de trabalho. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008.
- MARION, J. C. **Contabilidade Básica.** São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, E. **Contabilidade de Custos.** 9. ed. 7. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.
- MAUAD, L. G. A.; PAMPLONA, E. O. **ABC/ABM e BSC:** Como essas ferramentas podem se tornar poderosas aliadas dos tomadores de decisão das empresas. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, VIII, 2003. Disponível em <<http://www.iem.efei.br/edson/download/Artguilaconginter03.pdf>> Acesso em: 02 de dezembro de 2017.
- PADOVEZE, C. L. **Contabilidade Gerencial** – um enfoque em sistema de informação contábil. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- REZLER, L. A. **Utilização conjunta do ABC e TOC para otimização dos resultados de empresas:** o caso de uma gráfica de jornais. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2003.
- SCHEMENNER, R. W. **Administração de**

Operações em Serviços. Tradução Lenke Peres. São Paulo: Futura, 1999.

SILVA, E. L. MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** 3. ed. rev. atual. Florianópolis: Laboratório de Ensino a Distância da UFSC, 2001.