

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

Dr. Altair Borgert

professor no Departamento de Ciências Contábeis da UFSC

Dra. Bernadete Pasold

professora no Departamento de Ciências Contábeis da UFSC

RESUMO

A elaboração de um sistema de custos para um escritório de advocacia é o foco deste artigo. O custo-hora do escritório é medido, gráficos são sugeridos para mostrar as relações percentuais entre os gastos e uma receita mínima para cobri-los é estimada.

Palavras-chave: custos; escritório de advocacia; custo-hora.

ABSTRACT

The present article aims at showing the elaboration of a costing system for a lawyers' office. The hour-cost of the office is calculated, charts are suggested, so as to reveal the relationships among the several costs of the office, and a minimum income is estimated so as to cover them.

Key words: cost assessment; lawyers' office; hour-cost.

Revista Contemporânea de Contabilidade

a. 01 • v. 01 • n. 01 • jan./jun. • 2004 • p. 45-67

INTRODUÇÃO

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.

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.

Neste sentido, a partir de uma fundamentação teórica relativa a alguns sistemas de gerenciamento de custos e da análise funcional e econômico-financeira de um determinado escritório de advocacia, e tendo em vista a carência de informações e controle sobre os custos na atividade, elaborou-se um possível modelo de gestão de custos para o referido escritório, doravante cognominado “Escritório Verde de Advocacia”. Para tal, utilizam-se técnicas de pesquisa bibliográfica, estudo de caso, entrevista e coleta de dados contábeis. Ressalte-se que aos montantes monetários e ao número de horas de trabalho do referido escritório aplicou-se um índice multiplicador, assim como lhe foi atribuído um nome fictício. Assim, este artigo fornece apenas o resumo das etapas do trabalho e um esboço do modelo de gestão de custos.

ARCABOUÇO TEÓRICO

Até a Revolução Industrial só existia a Contabilidade Financeira que, no dizer de Martins (1998, p. 19), “estava bem estruturada para servir as empresas comerciais”. Sua principal finalidade era a apuração do resultado e o levantamento do balanço de cada período. A contabilidade levantava os estoques em termos físicos e monetários (custo histórico) e, por diferença, apurava o custo das mercadorias vendidas que, deduzido das receitas, pro-

Altair Borgert e Bernadete Pasold

piciava o conhecimento do lucro bruto. Do lucro bruto bastava deduzir as despesas com a manutenção da entidade, com as vendas e com os financiamentos das atividades para que se chegasse ao lucro líquido do exercício.

Com o advento das indústrias, a situação tornou-se bem mais complexa. Ao invés do valor das “compras” da empresa comercial, havia a considerar os fatores de produção, típicos da atividade produtiva. Por influência ainda do que se fazia nas empresas comerciais, deixou-se de incluir nos custos dos produtos vendidos aqueles que já eram considerados despesas no período de sua incorrência, tais como as despesas administrativas, financeiras e de vendas, e os custos representavam apenas os valores correspondentes à remuneração dos fatores de produção. Logo, em seus primórdios, a contabilidade de custos visava unicamente à mensuração monetária do resultado e dos estoques. Atualmente, é vista como um instrumento gerencial de controle e decisão tão importante que é utilizada não apenas por empresas industriais, mas também por empresas prestadoras de serviços, comerciais, financeiras etc. Ela oferece informações relevantes à administração que lhe permitem verificar, por exemplo, se um produto é ou não rentável, se seus custos podem ser diminuídos, se é mais lucrativo substituí-lo por outro ou comprá-lo de terceiros. A contabilidade de custos é também um importante auxiliar na decisão sobre preços, embora atualmente os mesmos sejam muito mais uma imposição do mercado. Apesar disso, é através da análise de custos que se pode verificar a participação de cada produto (ou serviço) no lucro total e o montante mínimo de receitas a serem proporcionadas pelo produto ou serviço para que seja viável.

Como destacado na literatura, existem vários métodos de custeio, isto é, formas de apropriação de custos. Com o intuito de verificar a possível adoção, integral ou parcial, de um ou mais métodos existentes, observaram-se os pontos principais dos seguintes: custeio por absorção, custeio baseado em atividades (ABC), custeio direto ou variável e método das unidades de esforço de produção (UEP). Como resultado, verificou-se que nenhum método é passível de utilização integral e única, mas pode haver uma compensação de pontos fortes e fracos dos vários métodos, no sentido de complementaridade, na elaboração de um modelo específico de gestão de custos para um determinado escritório de advocacia.

ANÁLISE DO CASO: DIAGNÓSTICO

O escritório de advocacia – objeto de estudo – ocupa quatro salas num prédio localizado num centro comercial e dispõe de várias utilidades necessárias a esse tipo de empreendimento, tais como: linhas telefônicas, micro-computadores, máquina de xerox, fax, mobiliário para escritório etc. Através das informações obtidas junto aos registros contábeis desta sociedade, foi possível elaborar a Tabela 1 que ressalta a média mensal das despesas administrativas incorridas no ano de 2000.

Tabela 1 – Média mensal das despesas administrativas no ano 2000

DESPESAS	MÉDIA MENSAL (R\$)
Condomínio	879,00
Luz	198,00
Telefone	770,00
Material de Expediente	730,00
Material de Limpeza	43,00
Estacionamento	295,00
Lanche	564,00
Correios	161,00
Cópias xerox	49,00
Livros/Jornais/Rev./Assinaturas	768,00
Cont. Social sobre o lucro	335,00
IRPJ	1.348,00
Salário Office-boy	188,82
Contador	300,00
Faxineira	80,00
Depreciação de móveis e equipamentos	343,00
Depreciação do imóvel	350,00
TOTAL MENSAL	7.401,82

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Altair Borgert e Bernadete Pasold

Algumas observações sobre os valores apresentados na Tabela 1 merecem destaque, como:

- a depreciação de móveis e equipamentos foi obtida diretamente das demonstrações contábeis;
- o escritório ocupa quatro salas cujo valor foi avaliado em R\$ 105.000,00, em janeiro de 2000. Prevendo-se uma vida útil de 25 (vinte e cinco) anos, tem-se uma depreciação anual de R\$ 4.200,00, o que significa uma depreciação mensal média de R\$ 350,00;
- as demais contas representam valores médios efetivamente realizados durante o ano.

Estrutura Organizacional

O Escritório Verde de Advocacia possui uma estrutura organizacional formalmente delineada, como se pode observar na Figura 1, a qual destaca o seu organograma.

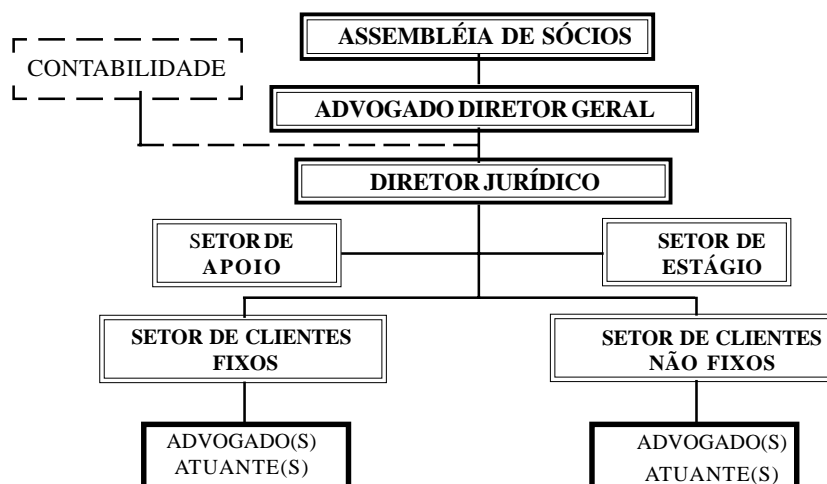


Figura 1 – Organograma do Escritório Verde de Advocacia

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

Aos elementos que compõem a estrutura organizacional, conforme Figura 1, chama-se “Pessoal de Apoio”, pois exercem funções específicas e de apoio à atividade-fim. Com base em entrevistas e consulta aos demonstrativos contábeis foi possível elaborar a Tabela 2, com destaque para os valores médios mensais dos custos indiretos com pessoal de apoio, durante o ano de 2000.

Tabela 2 – Média mensal de custos indiretos (inclui encargos) com pessoal de apoio, no ano 2000

FUNÇÕES	Horas mensais	Remuneração (R\$)	Custo/hora (R\$)	Custo/hora (URH)
Advogado Diretor Geral	43,45	1.500,00	34,52	1,46
Advogado Diretor Jurídico	43,45	1.146,00	26,38	1,11
Advogado Chefe Clientes Fixos	65,18	300,00	4,60	0,19
Adv. Chefe Clientes Não-Fixos	43,45	300,00	6,90	0,29
Acadêmico Chefe Setor de Estágios	43,45	250,00	5,75	0,24
Chefe Setor Apoio	173,81	860,70	4,95	0,21
Estagiário 1	130,36	174,00	1,33	0,06
Estagiário 2	108,63	338,92	3,12	0,13
Estagiário 3	86,90	129,60	1,49	0,06
Estagiário 4	86,90	129,60	1,49	0,06
Total	825,58	5.128,82	6,21	0,26

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Altair Borgert e Bernadete Pasold

Sobre os valores da Tabela 2, pode-se destacar que:

- as remunerações são fruto da média mensal do ano 2000, incluindo-se 13º salário, acréscimo de 1/3 das férias, encargos trabalhistas etc, quando cabíveis;
- optou-se por incluir a Unidade Referencial de Honorários (URH) da OAB visto se tratar de um padrão de medida rotineiramente conhecido pelos advogados e utilizado na cobrança de honorários advocatícios. No ano 2000, uma URH correspondia a R\$ 23,68, conforme Tabela da OAB/SC;
- as horas mensais são o resultado do seguinte cálculo: $(365/12)/7 = 4,3452$ semanas. Tomou-se, pois, o número de horas semanais de trabalho de cada função e multiplicou-se por 4,3452. Esta metodologia de cálculo foi tomada emprestada ao Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis de Renata Furtado (2000, p. 30), cuja referência completa encontra-se ao final do presente artigo.

Serviços Prestados pelo Escritório Verde de Advocacia

Os serviços prestados por um escritório de advocacia são variados, e o Escritório Verde de Advocacia não foge à regra. Seus serviços incluem a *advocacia extra-judicial* e a *advocacia judicial*. A primeira compreende a elaboração e/ou revisão de contratos, pareceres encomendados, consultas avulsas, acompanhamento de clientes, entre outras atividades. O tempo despendido em cada uma delas varia de acordo com a sua complexidade e com o ritmo de trabalho de quem a executa. O pagamento de tais serviços deve respeitar, no mínimo, aquele estipulado pela tabela da OAB.

Já a advocacia judicial, caracterizada pelo contencioso, possui uma gama ampla de possibilidades e prazos de duração. Ela inclui mandados de segurança e questões trabalhistas, ações ordinárias (por contrato) e acompanhamento processual (sustentação oral em tribunais, embargos, agravos, recursos etc) entre muitas outras. Com exce-

ção do mandado de segurança e das ações trabalhistas, cujos honorários são pagos segundo acordo entre o cliente e o Escritório (quando este advoga para o réu), as demais ações (ordinárias) constituem-se em autênticos empreendimentos de risco: o cliente paga uma pequena quantia inicial; e o restante, normalmente, só é pago ao final, se a causa tiver êxito. Na ocorrência do ganho de causa, o cliente paga o percentual acordado, extraída a sucumbência. Se o cliente perder a causa, qualquer possível ônus judicial é arcado por ele, mas o escritório não ganha mais nada.

Constata-se, pois, que, a não ser que o escritório de advocacia possua um número significativo de clientes fixos (normalmente empresas) que lhe assegure constantemente uma receita razoável, fruto de contrato, a atividade advocatícia caracteriza-se, em termos econômico-financeiros, por receitas imprevisíveis, em termos de montante e de tempo, que devem cobrir despesas e custos fixos inadiáveis. Torna-se, portanto, imprescindível conhecê-los e controlá-los.

O Escritório Verde de Advocacia atua na Justiça do Trabalho, Justiça Estadual e Justiça Federal. Para se ter uma idéia mais precisa do fluxo processual das ações e de sua complexidade, elaboraram-se gráficos de tais fluxos na Justiça do Trabalho e na Justiça Estadual, em que o Escritório ora atua como procurador do réu, ora atua como procurador do Autor; e um gráfico com o fluxo na Justiça Federal, em que o Escritório atua como procurador do Autor. Apenas para fins de ilustração, apresenta-se na Figura 2 um dos fluxos citados.

Altair Borgert e Bernadete Pasold

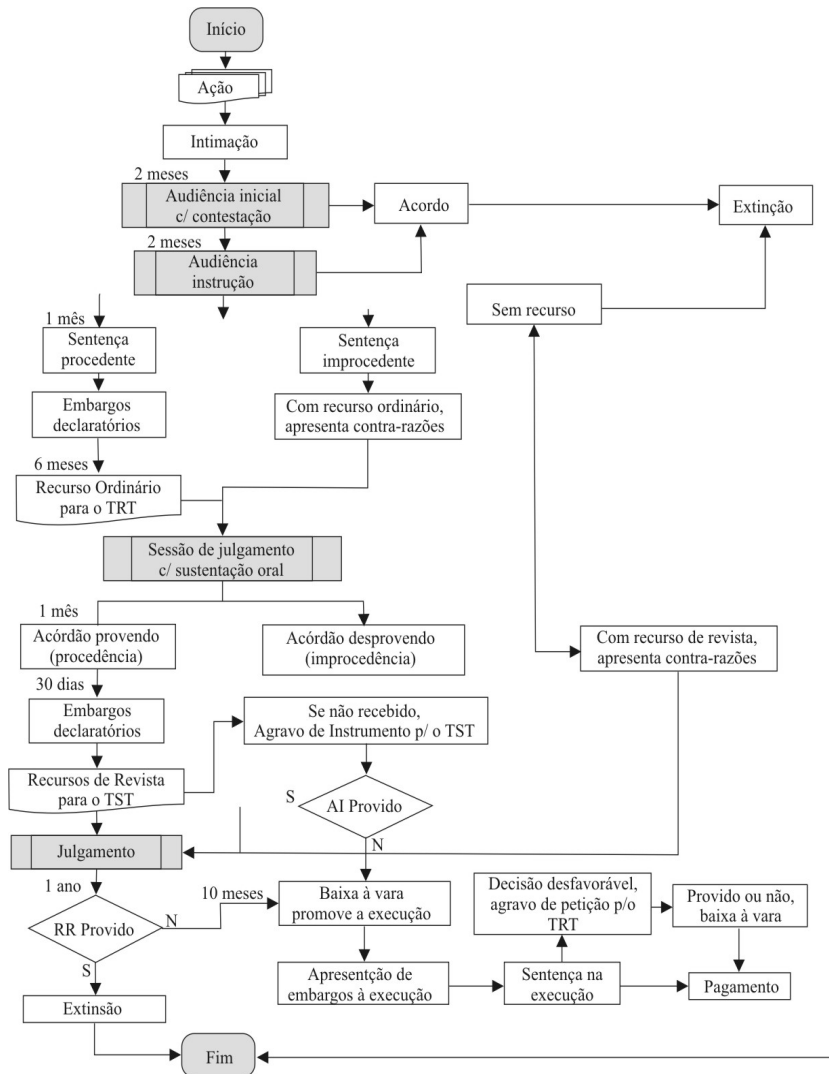


Figura 2 – Fluxo processual na Justiça do Trabalho, em que o Escritório atua como procurador do réu

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

Observa-se uma complexidade de trâmites, pois os atos processuais podem terminar na 1ª instância, sendo o processo baixado à vara para promover a execução, ou prosseguir para a segunda instância, que é a fase recursal, ou até mesmo ir para a instância superior, isto é, ao Tribunal Superior do Trabalho, que dá então início à fase executória. Dependendo, pois, do caso, o processo pode levar dois meses, seis, ou até mesmo anos para ser concluído.

PROPOSTA DE MODELO: SUGESTÃO

Como se constatou, a bibliografia sobre custos privilegia a indústria e, em segundo lugar, o comércio. Embora mencionadas, raramente são fornecidos exemplos referentes às empresas prestadoras de serviços. Constata-se, pois, que a contabilidade de custos ainda tem muito a desenvolver, sobretudo considerando-se a expansão dos serviços, fenômeno típico da modernidade.

Tendo em vista a referida lacuna bibliográfica, a complexidade e a diversidade dos fluxos processuais, a indisponibilidade e/ou quase total imprevisibilidade das receitas do Escritório Verde de Advocacia e o fato de os honorários serem fixados por uma tabela da OAB, decidiu-se não optar por nenhum método de custeio em sua totalidade, mas aproveitar de todos eles o que parecia frutífero e viável, não apenas para o caso em pauta, mas para outros escritórios de advocacia também, com as necessárias adaptações.

Decidiu-se, pois, colocar como objetivo final do trabalho a mensuração do custo/hora de trabalho do Escritório. O tempo, constatou-se, é o grande limitador da capacidade produtiva, o seu grande diferenciador. Além do mais, o trabalho intelectual produzido pelos advogados possui valor agregado diferente, uma vez que cada ação depende da especialização de cada um e, muitas vezes, envolve o trabalho de mais de um profissional da área jurídica. Tal diferença, no entanto, não é necessariamente observada em termos de custos e de preços, pois, como bem coloca Guimarães,

[...] a sistemática que predomina atualmente à remuneração do advogado pelos seus serviços prestados na prática liberal utiliza-se de critérios dúbios e incertos, tanto quanto injustos não

Altair Borgert e Bernadete Pasold

só ao advogado quanto ao cliente. Porque este sistema está baseado no valor que a causa venha a significar para a parte, e não em relação ao serviço realizado (1998, p. 75).

De posse do custo/hora de trabalho por área em que atua, o Escritório pode verificar qual a mais custosa, em termos unitários, e qual a mais rentável, em termos globais, tendo em vista o volume de ações e o tempo nelas despendido, redirecionando as suas prioridades, se assim julgar conveniente.

Conta o Escritório Verde de Advocacia com a atuação de sete (7) advogados e quatro (4) estagiários. O trabalho realizado pelos advogados em cada uma das suas esferas de atuação foi dividido em **macro-atividades** (conforme o fluxo mostrado na Figura 1) e estas em **micro-atividades**. Às micro-atividades foram alocados tempos médios de duração que, multiplicados pelo número médio de micro-atividades por mês redundaram num total de horas mensais de micro-atividades por advogado. De posse desses dados e da remuneração média dos advogados foi possível estabelecer o custo/hora direto de cada advogado e da advocacia extra-judicial. Somente, então, foram alocados aos advogados os custos indiretos e as despesas administrativas da forma mais direta possível, mas também por rateio, procurando-se utilizar o critério mais lógico.

Verifica-se, pois, que foram utilizados instrumentos dos vários métodos de custeio destacados na literatura. Do *custeio por absorção*, por exemplo, utilizou-se a separação entre custos e despesas, num primeiro instante, e a idéia da departamentalização; no caso em pauta, os advogados. Do *custeio direto ou variável* pouco se pôde utilizar, dada a impossibilidade de se chegar a uma margem de contribuição uma vez que não se lida com receitas e sim, com custos; mesmo assim, foi esse método de custeio que impulsionou a tentativa de alocar custos e despesas de forma direta, sempre que possível. Do *ABC* foram aproveitadas a ênfase nas atividades desenvolvidas pelos advogados, evidenciada no desmembramento das macro-atividades em micro-atividades, e a idéia do rastreamento, sempre que possível, embora faça-se referência a “rateio”, para simplificar. Do *método das unidades de esforço de produção (UEP)* tomou-se o termo “postos operativos” para designar os ad-

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

vogados e a advocacia extra-judicial, esta última qualificada como *Complementar* uma vez que as suas tarefas não estão a cargo de um advogado definido. Foi também o método das UEPs que levou ao aproveitamento da Unidade Referencial de Honorários (URH) como taxa de transformação: ao invés de se calcular uma taxa própria utilizou-se uma espécie já padronizada pela OAB, para mensurar a produção/hora. (O método das UEPs, por sinal, não se qualificou como passível de adoção integral dada a dificuldade constatada de se determinar um produto-base). Para cada advogado, identificado por uma letra, foi elaborado um quadro de atividades referentes à justiça em que atua. A título de exemplo, apresenta-se na Tabela 3 o quadro de atividades do Advogado A como atuante na Justiça do Trabalho.

Tabela 3 – Quadro de atividades mensais do Advogado A na Justiça do Trabalho

Macro-atividades	Micro-atividades	Média de Horas/un.	Nº Micro-atividades por mês	Total horas Micro-atividades	
CONTESTAÇÃO	Consultar códigos	1,8	00	00	
	Consultar jurisprudência	0,6	00	00	
	Consultar doutrina	0,6	00	00	
	Discutir com colega	0,5	00	00	
	Redigir petição	2	00	00	
	Digitar petição	2	00	00	
	Revisar petição	1,5	08	12	
	Organizar documentos	0,5	00	00	
	Anexar doc. à petição	0,5	00	00	
	Protocolar petição	0,16	00	00	
	TOTAL		10,16	08	12

Altair Borgert e Bernadete Pasold

Macro-atividades	Micro-atividades	Média de Horas/un.	Nº Micro-atividades por mês	Total horas Micro-atividades
AUDIÊNCIAS	TOTAL	2	08	16
RECURSO (inclui Contra-Razões e Embargos)	Petição	2,5	04	10
	Revisão	0,5	04	02
	Pagto. de custas	0,5	04	02
	Memoriais	1	04	04
	Acompanhamento	1	04	04
	Sustentação oral – preparação	2	04	08
	Acomp. Julgamento	2	04	08
	TOTAL	9,5	28	38
RECURSOS INTERMEDIÁRIOS ATÉ O 3º GRAU (incluem Embargos e Agravos de Instrumento)	Pesquisa	1	04	04
	Elaboração peça	2	04	08
	Revisão	1	04	04
	Protocolo e pagamento cópias	1	04	04
	TOTAL	5	16	20
3º GRAU (inclui Recurso de Revista)	Consultar jurisprudência	2	02	04
	Obter jurisprudência	1	02	02
	Elaborar petição	1,5	02	03
	Digital petição	1,5	02	03
	Pagar custas	0,5	02	01
	Organizar petição com jurisprudência	1	02	02
	Revisão	0,5	02	01
	Protocolo	0,33	02	0,66
	TOTAL	8,33	16	16,66

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

Macro-atividades	Micro-atividades	Média de Horas/un.	Nº Micro-atividades por mês	Total horas Micro-atividades
EXECUÇÃO	Ver valores e preparar cálculos (remessa ao contador)	2,00	00	00
	Indicação de bem	1,00	00	00
	Impugnação aos embargos	1,00	00	00
	Recurso agravo de petição (sem custas)	2,00	00	00
	Pagamento valor devido	1,00	00	00
	TOTAL	7,00	00	00

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

De posse dos dados referentes a todos os advogados, foi possível elaborar quadros sintéticos de custos diretos com os advogados do Escritório, agora chamados de “postos operativos”, como se pode ver na Tabela 4.

Tabela 4 – Exemplo sintético de custos diretos com o Posto Operativo Advogado A

	Horas/mês	Custo total (R\$)	Custo/hora (R\$)	Custo/hora (URH)
Justiça do Trabalho	102,66	3.247,40	31,63	1,34
Justiça Estadual	71,81	2.271,53	31,63	1,34
Justiça Federal	0	0	0	1,34
TOTAL	174,47	5.518,93	31,63	1,34

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final..

Altair Borgert e Bernadete Pasold

Destaca-se que, para a elaboração da Tabela 4, utilizou-se o valor de R\$ 23,68, referencial da URH para o ano de 2000.

A etapa seguinte consistiu em alocar algumas das despesas administrativas mensais, vistas na primeira tabela, entre o pessoal de apoio e os postos operativos, fazendo-se o rateio com base em horas mensais de trabalho. Foi elaborado um segundo quadro com o rateio de outras despesas administrativas mensais entre o pessoal de apoio, com base no espaço físico ocupado, em metros quadrados. E ainda um terceiro quadro, com a apropriação direta de algumas despesas e custos, tais como “lanche” e “estacionamento”. A seguir, empreendeu-se a re-alocação e rateio de custos e despesas administrativas mensais referentes ao pessoal de apoio, através de várias planilhas. Finalmente, os custos e despesas foram absorvidos pelos postos operativos, isto é, os advogados, encarregados da execução das atividades-fim, como se mostra na Tabela 5.

Tabela 5 – Custos totais e custo/hora por posto operativo

Posto Operativo	Horas/mês	Custo total (R\$)	Custo/hora (R\$)	Custo/hora (URH)
Complementar	26,00	1.627,36	65,59	2,64
C	29,01	1.293,20	44,58	1,88
L	94,12	1.862,45	19,79	0,84
P	28,01	1.688,51	60,28	2,55
A L	107,98	2.387,81	22,11	0,93
M	80,96	3.950,49	48,80	2,06
S	237,28	5.867,46	24,73	1,04
A	174,47	7.861,87	45,06	1,90
TOTAL	777,83	26.539,15	34,12	1,44

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final..

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

Como se pode observar, o critério de rateio utilizado nesta planilha (Tabela 5) foi o de horas trabalhadas em média por mês. O custo/hora em URH é fruto da divisão do custo/hora em reais pelo valor da URH na época (R\$ 23,68).

Foram elaboradas, então, planilhas destacando-se os custos e despesas mensais totais por cada tipo de justiça, primeiramente com a discriminação dos postos operativos, como se pode observar nas Tabelas abaixo.

Tabela 6 – Custos e despesas totais com a justiça do trabalho no ano de 2000, por PO

Posto Operativo	Horas/mês	Custo/hora (R\$)	Custo total (R\$)	Total URHs	Custo/hora/URH
A	102,66	45,06	4.625,86	195,35	1,90
M	80,96	48,80	3.950,85	166,84	2,06
C	3,66	44,58	163,16	6,89	1,88
TOTAL	187,28	46,67	8.739,87	369,08	1,97

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Tabela 7 – Custos e despesas totais com a justiça estadual no ano de 2000, por PO

Posto Operativo	Horas/mês	Custo/hora (R\$)	Custo total (R\$)	Total URHs	Custo/hora/URH
A	71,81	45,06	3.235,76	136,65	1,90
S	84,81	24,73	2.097,35	88,57	1,04
P	28,01	60,28	1.688,50	71,30	2,55
L	94,12	19,79	1.862,64	78,66	0,84
C	4,69	44,58	209,08	8,83	1,88
TOTAL	283,44	32,08	9.093,33	384,00	1,35

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Altair Borgert e Bernadete Pasold

Tabela 8 – Custos e despesas totais com a justiça federal no ano de 2000, por PO

Posto Operativo	Horas/mês	Custo/hora (R\$)	Custo total (R\$)	Total URHs	Custo/hora/URH
S	152,47	24,73	3.770,58	159,23	1,04
A L	107,98	22,11	2.387,44	100,82	0,93
C	20,66	44,58	921,02	38,90	1,88
TOTAL	281,11	25,18	7.079,04	298,95	1,06

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Novamente, cabe observar que se utilizou a hora como critério de rateio para a elaboração das planilhas de custos.

Finalmente, elaborou-se a Tabela 9 com os custos e despesas mensais totais por tipo de justiça, sem a discriminação dos postos operativos. Como era de se esperar, a justiça do trabalho revelou-se a mais cara, pois é aquela com maior envolvimento de recursos humanos e maior número de passos e atividades a executar.

Tabela 9 – Resumo dos custos e despesas mensais com advocacia judicial no ano de 2000

Classificação	Horas/mês	Custo/hora (R\$)	Custo total (R\$)	Total URHs	Custo/hora/URH
Justiça do Trabalho	187,28	46,67	8.739,87	369,08	1,97
Justiça Estadual	283,44	32,08	9.093,33	384,00	1,35
Justiça Federal	281,11	25,18	7.079,04	298,95	1,06
TOTAL/MÉDIA	751,83	33,14	24.912,24	1.043,20	1,40

Fonte: PASOLD, Bernadete, conforme referência ao final.

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

A Tabela 9, transcrita, é um resumo das Tabelas 6, 7 e 8, e sintetiza os custos e despesas do Escritório por áreas de atuação e engloba, portanto, todos os postos operativos, com exceção do Posto Operativo Complementar, que não está ligado à advocacia judicial. Somando-se o total de custos desta planilha com o total correspondente ao Posto Operativo Complementar obtém-se o Custo Total de R\$ 26.539,00.

ANÁLISE

A partir do que foi elaborado, pôde-se estabelecer várias relações entre os custos e despesas do Escritório Verde de Advocacia, elaborando-se figuras e tabelas de alcance administrativo. Observou-se, por exemplo, que as despesas administrativas ultrapassam o percentual de 20% dos custos totais, o que pode ser considerado um percentual excessivo. Também quando se somam as despesas administrativas aos custos com o pessoal de apoio verifica-se que o seu percentual é inferior ao percentual relativo aos custos diretos, isto é, à atividade-fim, apenas em cinco pontos percentuais. No entanto, é esse pessoal de apoio que dá condições aos advogados de realizarem suas tarefas. Além disso, a estrutura organizacional do Escritório parece bastante conveniente ao seu funcionamento. Deve, pois, o Escritório verificar se as receitas cobrem tais despesas e se o conforto por elas proporcionado pesa favoravelmente numa relação de custo/benefício.

O trabalho efetuado permite também verificar o ritmo de atividade de cada advogado e o valor que ele agrega ao Escritório. Em outras palavras, é possível verificar se o custo-hora de determinado advogado, mais elevado do que o custo-hora dos demais, por exemplo, se justifica pela qualidade de seu trabalho, traduzida em ganho de causas ou boas receitas ou novos clientes, fixos ou não, ou talvez por outros fatores não ligados ao aspecto econômico-financeiro, tais como conhecimento especializado, dedicação ao Escritório, companheirismo, etc. Da mesma forma, talvez o custo-hora de um outro advogado esteja baixo demais, tendo em vista o valor agregado que ele representa.

Altair Borgert e Bernadete Pasold

Uma análise semelhante pode ser feita em relação aos tipos de justiça com que o Escritório lida: Justiça do Trabalho, Justiça Estadual e Justiça Federal. É possível verificar qual delas consome mais tempo, mais advogados, mais custos e despesas, e confrontar o resultado com as receitas provenientes de cada tipo, a fim de avaliar como figuram numa relação de custo-benefício também.

Embora o presente trabalho não tenha lidado com receitas, foi possível determinar uma receita mínima mensal, a partir dos custos médios totais mensais. Como o Escritório recolhe PIS e COFINS, num total de 3,65% sobre a receita (índice de 2000), concluiu-se que, para cobrir seus gastos médios mensais, ele deveria auferir uma receita mínima mensal de R\$ 27.544,53. Chegou-se a esse valor por meio dos seguintes cálculos:

$$100 - 3,65 = 96,35$$

$$96,35 / 100 = 0,9635$$

$$\text{R\$ } 26.539,15 / 0,9635 = \text{R\$ } 27.554,53$$

Logo, a grosso modo, o ponto de equilíbrio monetário mensal do Escritório Verde de Advocacia devia ser de R\$ 27.554,53, em 2000. Com tal receita, ele não teria tido lucro nem teria incorrido em prejuízo. Atualmente, mantidos os mesmos valores de custos e despesas, o seu ponto de equilíbrio é de R\$ 29.244,24, tendo em vista o percentual de PIS mais COFINS ter passado para 9,25%.

CONCLUSÃO

Conclui-se, pois, que é possível estabelecer um sistema de custos para um escritório de advocacia, a partir da análise detalhada de seus gastos e atividades e da adoção de técnicas de custeio já conhecidas na literatura e amplamente divulgadas, particularmente em empresas industriais. Conforme se pode observar no desenvolvimento do modelo, não há por que se preocupar em adotar apenas um ou outro método específico, desde que o objetivo não seja provar a excelência de qualquer um deles e sim, elaborar um método de apropriação de custos que seja factível para o caso em particular. Assim, os pontos relevantes dos vários méto-

dos foram, conjuntamente, adaptados para a realidade do Escritório objeto do estudo para a elaboração do modelo proposto.

Contudo, cabe ressaltar que o esquema de desenvolvimento do modelo proposto segue a regra geral de implantação de sistemas de gestão de custos nas empresas, que começa com o diagnóstico – por meio da elaboração do fluxo do processo produtivo – e segue com as etapas de alocação de custos por meio de planilhas aos objetos de custeio – no caso, as macro e micro-atividades desenvolvidas pelo Escritório nas várias esferas judiciais – respeitando-se a estrutura organizacional existente.

Acredita-se que o sistema aqui exposto possa ser aplicado por outros escritórios de advocacia desde que sejam feitas as adaptações necessárias, tendo em vista as particularidades dos vários tipos de processos judiciais. No entanto, a estrutura básica de gestão de custos neste tipo de negócio segue aproximadamente o que foi desenvolvido neste estudo. Variações podem até ocorrer na forma de interpretação e/ou definição das atividades relevantes, dependendo dos objetivos do sistema. Mas quando se trata de gestão no seu sentido mais amplo, ou seja, incluindo além do gerenciamento produtivo o fornecimento de informações financeiras para a tomada de decisão, parece pertinente a definição de macro e micro-atividades com a respectiva moeda de troca – valoração econômico-financeira – e a transformação das mesmas em objeto de custeio.

Neste sentido, o sistema de gestão proposto oferece uma visão ampla da atividade, identificada como prestação de serviços de advocacia, e a possibilidade de gestão do fluxo processual bem como a sua respectiva mensuração.

Artigo recebido em dezembro de 2003 e aprovado para publicação em março de 2004.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BEUREN, Ilse Maria; OLIVEIRA, Hilamar Voigt de. Mensuração das atividades empresariais: custeio baseado em atividades x método da unidade de esforço de produção. *Revista do Conselho Regional de Con-*

Altair Borgert e Bernadete Pasold

tabilidade do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, v.25, n. 84, p. 31-39, jan./mar. 1996.

BORGERT, Altair; ENSSLIN, Leonardo. A gestão de custos no processo decisório das organizações. In: V CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS (1998, Fortaleza). *Anais...* Fortaleza: SEBRAE/CE, 1998. p. 453-66.

BRASIL. *Estatuto da Advocacia e da OAB: lei nº 8.906, de 04.07.1994*. Paulo Luiz Netto Lobo (Org.) 3. ed. Brasília: Livraria e Editora Brasília Jurídica/ Conselho Federal da OAB, 1995. p. 13-42.

FURTADO, Renata. *Análise comparativa do custo da mão-de-obra direta na construção civil*. Florianópolis, 2000. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis). Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina.

GUIMARÃES, M. A. Miranda. *Escritórios de advocacia*. Da organização à administração. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

HAUSSMANN, Nilton. *Contabilidade gerencial em 10 aulas*. Florianópolis: Plus Saber, 2001.

IOB. Temática Contábil e Balanços. [s.l.] Boletim n. 22, 1. sem. jun. 1999.

IOB. Temática Contábil e Balanços. [s.l.] Boletim n. 35, 1. sem. set. 1999.

IOB. Temática Contábil e Balanços. [s.l.] Boletim n. 9, 1. sem. mar. 2000.

KLIEMANN NETO, Francisco José. Gerenciamento e controle da produção pelo método das unidades de esforço de produção. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE GESTÃO ESTRATÉGICA DE CUSTOS (1.: 1994: São Leopoldo). *Anais*. São Leopoldo: Editora Unisinos, p. 53-83, 1995.

MARTINS, Eliseu. *Contabilidade de custos*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

NAKAGAWA, Masayuki. *ABC: custeio baseado em atividades*. São Paulo: Atlas, 1994.

Gestão de Custos em Escritório de Advocacia

PASOLD, Bernadete. *Proposta de um sistema de custos para um escritório de advocacia*. Florianópolis, 2001. Monografia (Curso de Graduação em Ciências Contábeis). Centro Sócio-Econômico, Universidade Federal de Santa Catarina.

Altair Borgert

e-mail: borgert@cse.ufsc.br

Bernadete Pasold

e-mail: bernadete@advocaciapasold.com.br