

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PROCEDIMENTOS INTERNOS DO SETOR
FINANCEIRO DE UM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**Lucas Felice Cervo
Ricardo Carvalho Pereira**

**Santa Maria, RS, Brasil
2011**

**PROCEDIMENTOS INTERNOS DO SETOR FINANCEIRO DE
UM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

por

**Lucas Felice Cervo
Ricardo Carvalho Pereira**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Maria como requisito parcial para obtenção do grau de **Bacharel em Ciências Contábeis**

Orientador: Prof. Ms. Robson Machado da Rosa

Santa Maria, RS, Brasil

2011

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho de Graduação

**PROCEDIMENTOS INTERNOS DO SETOR FINANCEIRO DE UM
ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA**

elaborado por
**Lucas Felice Cervo
Ricardo Carvalho Pereira**

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA

Robson Machado da Rosa, Ms. (UFSM)
(Presidente / Orientador)

Marivane Vestena Rossato, Dra. (UFSM)

Antonio Reske Filho, Ms. (UFSM)

Santa Maria, 28 de novembro de 2011.

AGRADECIMENTOS

Agradecemos, primeiramente, a Deus pelo dom da vida, salvação e amor recebidos de graça através de nosso Senhor, Jesus Cristo, que esteve, está, e sempre estará ao nosso lado, pela inspiração concedida para a escrita deste trabalho, mostrando-nos sempre uma alternativa nos momentos de dificuldades. À Ele toda glória, honra e gratidão por tudo em nossas vidas.

Aos pais e familiares, pela educação, carinho, zelo, disciplina, segurança e esforços dedicados ao nosso crescimento como pessoas. Referências das quais sempre daremos honra.

Aos nossos pastores e líderes, pelo zelo e cuidado com as nossas vidas e fé, bem como pela amizade verdadeira.

Aos amigos, pelo compartilhar dos momentos alegres e tristes, pelo companheirismo e amizade, mesmo que distantes, mas sempre aos nossos lados.

Aos professores, pelo ensino e ao professor Robson pelo tempo disponibilizado e pela orientação clara e segura, que nos deu respaldo e confiança para execução do trabalho.

Ao gerente e aos colaboradores da empresa, pela atenção dada, que, permitiu a realização deste trabalho.

O temor do Senhor
é o princípio do conhecimento,
mas os insensatos desprezam
a sabedoria e a disciplina
(Bíblia Sagrada - Pv 1:7)

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso
Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

PROCEDIMENTOS INTERNOS DO SETOR FINANCEIRO DE UM ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA

AUTORES: LUCAS FELICE CERVO E RICARDO CARVALHO PEREIRA

ORIENTADOR: ROBSON MACHADO DA ROSA

Data e Local da Defesa: Santa Maria, dezembro de 2011.

A forma como a contabilidade tem estado obsoleta, no cenário atual de grande parte das empresas brasileiras, no que tange a sua utilização pela gerência para conhecimento do desempenho do negócio, motivou este trabalho, para que se desenvolvessem procedimentos internos, a fim de possibilitar a plena utilização das ferramentas da contabilidade, à luz de princípios e normas contábeis, desfrutando-se dos benefícios da informação contábil. O presente estudo de caso abordou os procedimentos internos do setor financeiro de um escritório de advocacia, localizado na cidade de Santa Maria – RS, para avaliar a qualidade da informação, considerada necessária e importante pela administração do escritório, buscando criar relatórios tempestivos e com informações relevantes com vistas à tomada de decisões pela gerência. Para que esse objetivo fosse atingido, fez-se necessário o estudo e a análise do negócio jurídico, bem como suas particularidades, a fim de adequar os procedimentos de registro das informações aos princípios e às normas contábeis estabelecidos. Para tal estudo de caso, pautou-se em entrevistas junto à gerência e aos colaboradores do setor financeiro da empresa, que possibilitaram o levantamento dos fluxos informacionais que compunham os relatórios gerenciais. A partir disso, foram feitas críticas e sugestões aos procedimentos atuais. Como resultado, o trabalho apresentou novas diretrizes contábeis, quais sejam: uniformização do regime de reconhecimento de receitas, custos e despesas para competência; e acúmulo de custos em ativo para formar o custo do serviço prestado por processo. Também sugeriu novos relatórios: fluxo de caixa (projetado e realizado); contas a receber e a pagar.

Palavras-chave: Procedimentos Internos; Qualidade da Informação; Negócio Jurídico.

ABSTRACT

Course Conclusion Work
Course of Accounting Science
Universidade Federal de Santa Maria

INTERNAL PROCEDURES OF THE FINANCIAL SECTION OF A LAW FIRM

AUTHOR: LUCAS FELICE CERVO E RICARDO CARVALHO PEREIRA

ADVISER: ROBSON MACHADO DA ROSA

Date and Place of Defense: Santa Maria, December, 2011.

The obsolescence of accounting in the current environment of a large portion of Brazilian companies, in regards to its ability to inform management about the business' performance, has motivated this work, aimed at the development of internal procedures capable of enabling the full usage of accountancy tools, guided by their principles and norms, and the integral fruition of accounting information. This case study went over the internal procedures of the financial section of a law firm, located in Santa Maria, RS, so as to evaluate the amount of information considered necessary and important for the administration of said firm and create timely and relevant reports which would allow management to make informed decisions. To accomplish this objective, it was necessary to review the law business and its peculiarities, thusly accommodating its demands in record keeping procedures to the current principles and norms of accounting. Furthermore, the firm's management and bookkeepers were interviewed, providing the information fluxes which composed the managerial reports. From those, criticism and suggestions were constructed. As a result, this work presents accounting directives, such as: uniformization of the income, costs and expenditures recognition regime for a given period; and accumulation of costs in liquid assets to ascertain the cost of services rendered per lawsuit. New reports were also proposed: cash flow (project and real); bill to collect and to pay.

Key-words: Internal procedures; Information quality; Law Business.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1 – Apuração das informações gerenciais.....	43
Quadro 2 – Participação dos sócios em função da data de ajuizamento	51
Quadro 2.1 – Divisão das receitas aos sócios em função da data de ajuizamento...52	
Quadro 3 – Acerto final	52
Quadro 5 – Lançamentos de acordo com fluxo da receita	60
Quadro 5.1 – Lançamentos contábeis – parte 2.....	61
Quadro 6 – Fluxo de caixa diário.....	68
Quadro 7 – Movimentação de Macapá	70
Quadro 8 – Controle de processos que geram benefício no contracheque do cliente no setor jurídico	71
Quadro 9 – Resumo das sugestões	72

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Objetivos da pesquisa	12
1.1.1 Objetivo geral	13
1.1.2 Objetivos específicos.....	13
1.2 Justificativa	13
1.3 Estrutura do trabalho	16
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 Contabilidade e sua relevância	17
2.2 Contabilidade gerencial	20
2.2.1 Gerenciamento e tomada de decisões	20
2.2.2 Fatores relevantes na qualidade da informação.....	22
2.2.3 Conceito de contabilidade gerencial.....	24
2.3 Controle interno	26
2.4 Fluxo de caixa	30
3 METODOLOGIA	32
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	34
4.1 O negócio jurídico	34
4.2 Informações para a gestão	36
4.3 Informações geradas no modelo atual	40
4.4 Descrição dos procedimentos	44
4.4.1 Registro, reconhecimento e controle das receitas.....	44
4.4.2 Registro, reconhecimento e controle das despesas.....	47
4.5 Críticas aos procedimentos atuais	49

4.6 Sugestões aos problemas encontrados.....	54
4.6.1 Demonstração do resultado do exercício – DRE.....	54
4.6.2 Contas a receber e contas a pagar	63
4.6.3 Fluxo de caixa	66
4.6.4 Outras sugestões	69
5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES	73
REFERÊNCIAS	75

1 INTRODUÇÃO

Uma contabilidade devidamente executada é essencial para o sucesso de uma entidade; ao menos, isso deveria ser quase uma unanimidade entre os contadores, empreendedores e administradores. Talvez um dos problemas, seja que, conforme Ludícibus (2006), há limitações no método contábil, já que, normalmente, não é capaz de registrar eventos que não podem ser mensurados em moeda. Entretanto, apesar de suas limitações, ainda não se criou outro instrumento tão eficiente quanto a contabilidade para a apuração do resultado de uma empresa. Segundo Hopp (1988, p.60), “não há como negar o valor da contabilidade como instrumento indispensável ao progresso econômico registrado nos últimos quinhentos anos”.

O profissional da área contábil é quem tem a obrigação de expor os benefícios de uma contabilidade fiel aos princípios e postulados da ciência contábil aos empresários e administradores, para que estes aceitem o desafio e invistam na qualidade da informação de seus empreendimentos. É claro que não é uma tarefa fácil, pois exige conhecimento e boa argumentação da parte do contador, que, geralmente, esbarra na indisposição dos seus clientes em despender recursos para a execução do trabalho.

Sabe-se que o índice de empresas encerrando suas atividades, por dia, no Brasil, é muito alto. Segundo dados do IBGE (2008), em relação às mais de 4 (milhões) de empresas ativas no país, 17,7% encerraram suas atividades em 2008, o que evidencia a fragilidade das empresas brasileiras em permanecer no mercado. Um dos motivos é a falta de controle das finanças da empresa, bem como a falta de planejamento e conhecimento do resultado do negócio.

Mesmo que um empreendimento obtenha êxito, controle e planejamento fazem-se necessários para que este cenário permaneça dessa forma. O que acontece com frequência, no âmbito nacional, é que empresas nascem sem prévio planejamento e seus gestores, por vezes, consideram a contabilidade um custo e não um investimento. Com o passar do tempo, esta empresa cresce, o volume de transações e os valores movimentados tomam proporções maiores, o número de sócios e de funcionários aumenta, surgem novos investidores; então, o gestor percebe que, simplesmente, saber se o saldo da conta bancária está ou não positivo

não é suficiente para administrar a empresa. Após esta constatação, o gestor busca maneiras de manter-se informado sobre a situação da empresa sob sua administração, pois necessita informar, aos demais interessados (*stakeholders*), quanto de retorno a empresa está proporcionando e quais são as perspectivas para o futuro. Neste momento, o contador tem a oportunidade de mostrar o quanto vale a pena investir em bons controles internos, para que se execute a ciência contábil em sua plenitude e desfrute-se da contabilidade gerencial.

Para se aplicar contabilidade gerencial, o raciocínio contábil é fundamental, pois, conforme Padoveze (2000), a contabilidade gerencial só existe se houver uma ação que faça com que ela exista, ou seja, necessita de pessoas que consigam traduzir os conceitos contábeis em atuação prática.

No entanto, para Ludícibus (2007), é notável que o profissional da área de contabilidade, de maneira geral, carrega, consigo, mais conhecimento prático-mecânico da contabilidade do que o raciocínio contábil. Infelizmente, o profissional contábil ainda é visto como um mero apurador de tributos. Este estigma existe por causa da forma de proceder de grande parte dos contadores que estão no mercado, pois não buscam mostrar, ao seu cliente, quão benéfica é a contabilidade como ferramenta gerencial. Estão acostumados a, apenas, cumprir com as obrigações da legislação fiscal e comercial. Hopp (1988) relata que um tempo precioso é consumido na análise da legislação societária e tributária, que está sempre em constante mudança, fazendo com que os profissionais da área tenham que buscar treinamentos rapidamente. Não que não seja importante observar as legislações, mas, para um enfoque gerencial, é necessário mais que isso. Um bom planejamento dos controles internos, além de auxiliar na construção dos relatórios gerenciais, também contribui para suprir as exigências do governo com maior facilidade.

A contabilidade é útil ao gestor no momento em que gera demonstrativos coerentes, de qualidade e tempestivos. São relatórios de cunho gerencial que, para serem obtidos, exigem mais do que meramente cumprir a legislação. Para alcançar resultados satisfatórios, não basta fazer o obrigatório apenas, visto que uma informação gerencial de qualidade exige diretrizes bem traçadas, orientação técnica, dedicação e comprometimento em cada fase do processo de formação da mesma.

Especificamente em escritórios de advocacia, onde, muitas vezes, o gestor é um advogado, torna-se maior o desafio de padronizar os procedimentos internos da

área de finanças, pois este tem seu foco muito mais na advocacia em si (que é o foco do empreendimento) do que na gestão e controle das finanças do negócio. E isso é natural, pois, sem a preocupação com a atividade fim (razão de existir da empresa), o escritório corre o risco de desaparecer. Então, é responsabilidade do contador auxiliar este gestor, fazendo com que ele tenha ciência da importância de bons controles internos e contabilidade gerencial para administrar o seu empreendimento.

Tendo em vista este contexto, o presente trabalho tem como tema a análise dos procedimentos internos do setor financeiro de um escritório de advocacia. O estudo foi realizado em um escritório de advocacia localizado na cidade de Santa Maria – RS, a fim de constatar a sua capacidade de gerar informações relevantes e condizentes às necessidades da gerência para a tomada de decisões. Buscou-se, com este estudo, responder ao seguinte questionamento: como gerar informações relevantes, no setor financeiro de um escritório de advocacia, que auxiliem a administração na tomada de decisões?

1.1 Objetivos da pesquisa

Considerando-se o problema evidenciado neste trabalho, elencaram-se os seguintes objetivos, a fim de subsidiar a ação prática desta pesquisa, pois, segundo Fachin (2006, p.110), o objetivo “geralmente é uma ação proposta para responder à questão que representa o problema”. Conforme a autora, os objetivos são divididos em objetivo geral e objetivos específicos de acordo com a sua abrangência, sendo objetivo geral uma ação detentora de considerável amplitude em relação ao problema, enquanto os objetivos específicos são ações pormenorizadas deste.

1.1.1 Objetivo geral

Estudar os procedimentos internos do setor financeiro a fim de constatar a sua capacidade de gerar informações relevantes e tempestivas, com vistas à tomada de decisões pela administração.

1.1.2 Objetivos específicos

Na busca pela obtenção de informações relevantes para a tomada de decisões da administração de um escritório de advocacia, localizado na cidade de Santa Maria-RS, foram enumerados, abaixo, os passos seguidos neste trabalho de pesquisa que constituem os objetivos específicos:

- a) Apurar, junto à gerência do escritório, quais as informações são de seu interesse e quais são necessárias para a tomada de decisões;
- b) Analisar quais das informações desejadas pela administração já são geradas no modelo atual do setor financeiro do escritório;
- c) Analisar se as informações geradas, atualmente, pelo setor financeiro do escritório, são coerentes e se suprem as necessidades da administração tempestivamente;
- d) Propor alternativas aos controles financeiros baseadas nos resultados das análises feitas, anteriormente, com intuito de suprir as necessidades do gestor, aperfeiçoando os procedimentos internos existentes e propondo novos, se necessário.

1.2 Justificativa

Diante das dificuldades, encontradas pelos gestores, em relação ao pleno conhecimento do desempenho da empresa, faz-se necessária a análise minuciosa

dos procedimentos internos e o que estes têm produzido ou proporcionado para as empresas, pois os procedimentos internos, além de controle interno preventivo contra fraudes e sinistros, são a base para a formação da informação. Afinal, não há outra forma de conceber um relatório financeiro, senão a partir de diretrizes bem traçadas para o registro das transações do dia-a-dia da empresa.

Como as legislações e exigências de órgãos como a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) recaem, incisivamente, sobre as Sociedades por Ações, os gestores das demais empresas, não obrigadas a divulgar seus demonstrativos devidamente auditados, por vezes, não atentam (salvas as exceções) para os benefícios que a ciência contábil proporciona através de relatórios gerenciais, frutos de uma boa política de controles internos. Observam-se três fatores relevantes para as organizações, citados por Boynton (2002, p.321), que merecem atenção:

[...] a administração adota controles internos para ter segurança razoável quanto à consecução de três categorias de objetivos: (1) confiabilidade de informações financeiras, (2) obediência a leis e regulamentos aplicáveis (*compliance*) e (3) eficácia e eficiência de operações.

O fluxo informacional dentro de uma empresa é gerado por diversos colaboradores, que, conjuntamente, no decorrer dos procedimentos, agregam dados a um sistema de informações (geralmente) ou a outros controles auxiliares, dependendo da estrutura da empresa; é o que Figueiredo (2008, p.18) chama de modelo de informação:

o modelo de informação tem como objetivo principal a adequação do sistema de informação ao processo decisório, fornecendo informações cujas tendências sejam levar a decisões ótimas com relação ao resultado econômico, fazendo com que os gestores, entre as várias alternativas, selecionem aquela que otimizará o resultado: reduzindo custos, aumentando receitas, aumentando lucro, aumentando eficiência, aumentando eficácia.

Logo, a qualidade dos procedimentos internos de uma empresa reflete na qualidade dos relatórios gerenciais gerados pelo setor responsável. Assim, a área de controle interno é de extrema importância, pois, sem controle interno, devidamente qualificado, não há demonstrativos financeiros qualificados. Para Padoveze (2000), a informação contábil só pode ser utilizada no processo administrativo se esta informação for útil e desejável pelos administradores. Sendo essa informação desejada, observa-se que o gestor não pode exigir relatórios coerentes sem definir

procedimentos internos coerentes. A medida da eficácia da informação, para Figueiredo (2008), se dá conforme o atendimento às necessidades dos gestores.

A consciência, por parte do administrador, da importância do controle interno é fundamental para o bom funcionamento da empresa, pois é ele o responsável por difundir o pensamento organizacional, como relata Boynton (2002, p. 323):

é responsabilidade da administração estabelecer controles internos eficazes. Em particular, o principal executivo operacional deve estabelecer uma “mensagem de cima” que dissemine uma consciência de controle por toda a organização; deve também tomar as medidas necessárias para que todos os componentes dos controles internos funcionem eficazmente [...].

Em específico, no ramo da advocacia, os controles internos do setor financeiro são, de certa forma, peculiares. O negócio jurídico não dispõe da mesma regularidade de que dispõem outras atividades. Reconhecer o fato gerador da receita é um desafio, já que, por vezes, mesmo tendo o cliente contratado a empresa, o ganho da causa pode não ocorrer e nenhum valor ser agregado ao patrimônio da empresa. Cada cliente em carteira possui especificidades, que exigem muitas funções não encontradas, comumente, nos sistemas de informação convencionais. Outro fator agravante é a complexidade existente no processo de rateio dos honorários aos sócios, pois ações judiciais podem levar anos ou meses para serem recebidas e, em escritórios de grande porte, o quadro societário pode variar bastante ao longo dos anos.

Diante das questões apontadas, percebe-se que é necessário encurtar a distância entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, produzindo o que a contabilidade tem de melhor, ou seja, a informação. Mais do que isso, é preciso gerar informação útil, de qualidade, de modo que leve os administradores a mudarem o pensamento de que os contadores trabalham somente para atender obrigações fiscais e societárias. Em outras palavras, é necessário mostrar ao gestor não somente que o demonstrativo é obrigatório, mas que também é útil e vale o investimento. Então, precisa-se saber organizar os controles internos, a fim de gerar informação relevante, pois, só assim, se pode ter demonstrativos coerentes e tempestivos, com a boa organização do fluxo informacional dentro da empresa.

1.3 Estrutura do trabalho

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, contendo, cada um, a evolução das etapas transcorridas para conclusão do estudo.

O capítulo um traz a introdução ao trabalho, contextualizando a pesquisa proposta, apresentando o problema de pesquisa, o objetivo geral, os objetivos específicos e a justificativa para a elaboração do trabalho.

No capítulo dois, é apresentado o referencial teórico, no qual se buscou discorrer sobre os assuntos considerados importantes para o desenvolvimento deste trabalho, quais sejam contabilidade e sua relevância, gerenciamento e tomada de decisões, fatores relevantes na qualidade da informação, conceito de contabilidade gerencial, controle interno e fluxo de caixa.

No capítulo três, está a metodologia de pesquisa do presente trabalho, sendo um estudo de caso, descritivo quanto ao objetivo geral, qualitativo quanto à abordagem do problema e indutivo quanto às bases lógicas de investigação. Também, utilizou-se do método de avaliação formativa pela observação e proposição de procedimentos.

No capítulo quatro, está exposta a análise dos resultados, disposta em: o negócio jurídico, informações geradas no modelo atual, descrição dos procedimentos, críticas aos procedimentos atuais e sugestões aos problemas encontrados.

E, finalmente, no capítulo cinco, encontra-se a conclusão do trabalho, bem como proposições para futuras pesquisas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste momento, passa-se a revisão da literatura acerca dos principais assuntos abordados no trabalho, apurando o conhecimento necessário ao desenvolvimento deste. Trata-se, neste capítulo, principalmente, os conceitos e definições dados por diversos autores sobre Contabilidade Gerencial, Controle Interno e Fluxo de Caixa.

2.1 Contabilidade e sua relevância

O desenvolvimento da contabilidade está, diretamente, ligado ao desenvolvimento econômico. O surgimento de grandes empresas fez com que o controle fosse evidentemente necessário para a continuidade destas. No ensejo deste cenário, a ciência contábil foi sendo desenvolvida e, não por acaso, tornou-se uma ferramenta fundamental no ramo empresarial. Com suas mais variadas ramificações, a contabilidade auxilia no sucesso do empreendimento, quando bem utilizada. Quando subutilizada, a contabilidade torna-se um custo, um gasto, um “mal necessário” e acaba por não cumprir seu objetivo primordial de controle patrimonial e geração de informação. Segundo Ludícibus (2007, p.42), “a Contabilidade é o grande instrumento que auxilia a administração a tomar decisões.” E ainda:

a experiência e o *feeling* do administrador não são mais fatores decisivos no quadro atual; exige-se um elenco de informações reais, que norteiem tais decisões. E essas informações estão contidas nos relatórios elaborados pela Contabilidade.

Sabe-se que a contabilidade tem objetivos bem definidos, alicerçados por princípios e postulados da ciência contábil. O Conselho Federal de Contabilidade publicou que:

o objetivo científico da Contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas das suas mutações. Já sob ótica pragmática, a aplicação da Contabilidade a uma Entidade particularizada, busca prover os usuários com informações sobre aspectos de natureza econômica, financeira e física do Patrimônio da Entidade e suas mutações, o que compreende registros, demonstrações, análises,

diagnósticos e prognósticos, expressos sob a forma de relatos, pareceres, tabelas, planilhas, e outros meios. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, Resolução nº 774/1994, item 1.4)

Dessa forma, percebe-se que o objetivo da contabilidade é fornecer informação estruturada aos interessados. Iudícibus (2007, p.53) escreve que:

[...] informação estruturada significa que a Contabilidade não fornece dados e informações de forma dispersa e apenas seguindo solicitações imediatas dos interessados, mas sim que o faz de maneira estruturada dentro de um esquema de planejamento contábil em que um sistema de informação é desenhado, colocado em funcionamento e periodicamente revisto, tendo em vista parâmetros próprios.

Então, sabe-se que a informação contábil deve ser estruturada, e não dispersa. Assim, a contabilidade poderá atender aos seus usuários, sendo que estes têm necessidades diferentes. Existem duas espécies de usuários da informação contábil, o usuário interno e o externo, ou, ainda, ambos ao mesmo tempo, conforme cita o Conselho Federal de Contabilidade (CFC):

os usuários tanto podem ser internos como externos e, mais ainda, com interesses diversificados, razão pela qual as informações geradas pela Entidade devem ser amplas e fidedignas e, pelo menos, suficientes para a avaliação da sua situação patrimonial e das mutações sofridas pelo seu patrimônio, permitindo a realização de inferências sobre o seu futuro (CFC, Resolução 774/94, item 1,6).

São exemplos de usuários externos: bancos (quando, por exemplo, a empresa necessita de financiamento, estes exigem a comprovação de uma boa situação financeira ou alguma garantia de que obterão retorno), acionistas e investidores (quando almejam entender se a empresa está em uma boa situação para lhes proporcionar o retorno desejado), Governo (para fiscalização e arrecadação de tributos), fornecedores (a fim de saber a situação econômica e financeira da empresa frente à concessão de crédito), dentre outros. Já para os usuários internos, têm-se os seguintes exemplos: administradores (estes têm grande interesse e necessidade de saber o desempenho da empresa, pois são responsáveis por gerir o patrimônio desta), colaboradores (principalmente em empresas que possuem política de distribuição de lucros), sócios (como proprietários da empresa, normalmente desejam acompanhar todos os acontecimentos no empreendimento), dentre outros.

Para atender a demanda informacional dos *stakeholders* (usuários da informação), Iudícibus (2007) relata quais são as ferramentas que particularizam o conteúdo destinado a cada tipo de usuário:

para os usuários externos temos as tradicionais demonstrações contábeis como o Balanço Patrimonial (posição das contas num determinado momento), Demonstrativo de Resultado do Exercício (uma demonstração de fluxos econômicos), Demonstração de Origens e Aplicações de Recursos ou, mais recentemente, Fluxo de Caixa (demonstrações de fluxos financeiros) e outras.

Já para os usuários internos à entidade, interessam, além das demonstrações citadas que, como ponto de partida, também subsidiam os tomadores internos de decisões, outros tipos de relatórios que aliem conceitos e informações derivantes do sistema de Contabilidade Financeira (geral) – que produz os relatórios tradicionais, a outros derivantes da Contabilidade de Custos, da administração financeira, da administração da produção e outras disciplinas que apresentam conceitos importantes para tomada de decisões. (IUDÍCIBUS, 2007, p.54)

Em outras palavras, aos usuários externos, importam os relatórios da Contabilidade Financeira (Geral); já os usuários internos utilizam os mais variados tipos de relatórios, oriundos, principalmente, da Contabilidade Gerencial. Da mesma maneira, corrobora Padoveze (2000, p. 31):

os métodos da contabilidade financeira e da contabilidade gerencial foram desenvolvidos para diferentes propósitos e para diferentes usuários das informações financeiras. Há, contudo, numerosas similaridades e áreas de sobreposição entre os métodos da contabilidade financeira e a gerencial.

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. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informações para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

Assim, assevera-se a relevância da contabilidade no que tange a gestão empresarial, desenvolvimento econômico, transparência da informação diante da sociedade, pois serve, aos seus interessados, com suas diversas disciplinas embasadas na Ciência Contábil.

2.2 Contabilidade gerencial

Neste tópico do trabalho foram abordados os seguintes assuntos: gerenciamento e tomada de decisões, fatores relevantes na qualidade da informação e conceito de contabilidade gerencial.

2.2.1 Gerenciamento e tomada de decisões

Todo empreendimento precisa ser dirigido, administrado, gerido. Quem executa este papel é o administrador. Gerir significa conduzir o negócio, fazer escolhas que influenciarão nos rumos que a empresa irá tomar, fazer escolhas que levarão a empresa a atingir seus objetivos ou não, decidir, diariamente, sobre os mais variados assuntos, compras, vendas, pagamentos, recebimentos, etc. Segundo Figueiredo (2008, p.15), “gerir é em sua essência, tomar decisões.”

Tomar decisões é o processo de escolher entre alternativas disponíveis. Segundo Ludícibus (2007, p.41):

freqüentemente, os responsáveis pela administração estão tomando decisões, quase todas importantes, vitais para o sucesso do negócio. Por isso, há necessidade de dados, de informações corretas, de subsídios que contribuam para uma boa tomada de decisão.

Então, nota-se que é preciso proximidade entre o profissional contábil e a gerência, pois, se o contador souber como o gestor toma suas decisões e quais suas necessidades, poderá organizar as informações de maneira que sirva bem ao gestor. Portanto, é necessário um estudo das decisões tomadas pelo administrador do negócio. Hendriksen (1999, p.153) define que:

no estudo das decisões tomadas pelos usuários, bem como do impacto dessas decisões sobre o fornecimento de informações, os teóricos da contabilidade têm adotado duas estratégias. Uma delas consiste em perguntar como as pessoas devem tomar decisões, ou seja, um enfoque *normativo*; a outra consiste em perguntar como as pessoas tomam decisões, ou seja, um enfoque *positivo*. No primeiro, parte-se tipicamente de um modelo econômico e procura-se deduzir que informação é necessária para fazê-lo funcionar. No segundo, estuda-se como os indivíduos utilizam os dados financeiros que são fornecidos.

Além de saber que decisões o administrador enfrenta, é preciso saber como ele pensa, como decide e, também, como deve decidir, ou seja, quais são as melhores maneiras de tomar as decisões diante dos tipos de informações oferecidas pela contabilidade. Por isso, Hendriksen (1999, p.150) pondera que:

os contadores consideram importante compreender como as decisões são tomadas (teoria positiva), bem como descobrir as maneiras pelas quais devem ser tomadas (teoria normativa). Alguns dos objetivos do estudo da tomada individual de decisões em um contexto contábil incluem:

1. Uma possível ampliação da capacidade da informação financeira de representar com precisão os eventos ou objetivos reais (a importância preditiva do conjunto de informações).
2. Uma compreensão de modo pelo qual o volume, o tipo e o formato das informações contábeis financeiras afetam os julgamentos ou previsões do investidor ou analista (uso como sinal).
3. Uma compreensão da capacidade, de quem tomará uma decisão, de reagir adequadamente a uma percepção do ambiente (precisão de resposta).
4. Uma compreensão de como os indivíduos lidam com a complexidade na tomada de decisões e uma compreensão do efeito de estilos diversos de tomada de decisões sobre a maneira pela qual a informação é utilizada (fatores comportamentais).

A qualidade da gestão está, diretamente, ligada à qualidade das decisões tomadas e estas à qualidade das informações. Como é o gestor o responsável pelas tomadas de decisões, ele, também, julgará as informações de que precisa. E se não tiver conhecimento de que precisa de boas informações contábeis, corre um risco maior de errar. Segundo Ludícibus (2007, p.42):

observamos com certa frequência que várias empresas, principalmente as pequenas, têm falido ou enfrentam sérios problemas de sobrevivência. Ouvimos empresários que criticam a carga tributária, os encargos sociais, a falta de recursos, os juros altos etc., fatores estes que, sem dúvida contribuem para debilitar a empresa. Entretanto, descendo a fundo nas nossas investigações constatamos que, muitas vezes, a “célula cancerosa” não repousa naquelas críticas, mas na má gerência, nas decisões tomadas sem respaldo, sem dados confiáveis. Por fim observamos, nesses casos, uma contabilidade irreal, distorcida, em consequência de ter sido elaborada única e exclusivamente para atender às exigências fiscais.

Entende-se, então, que a qualidade da informação é fator determinante no ato de gerir a organização.

2.2.2 Fatores relevantes na qualidade da informação

No contexto empresarial e contábil, a informação é composta por dados organizados de tal forma que signifiquem algo, tenham sentido a quem os recebe. Não sendo assim, dados dispersos não expressam, absolutamente, nada. Esse é um dos papéis do contador, transformar dados em informação, mas não de qualquer forma. A princípio, a informação deve ser, antes, solicitada, para que tenha, de fato, qualidade. Padoveze (2000) já afirmou que uma informação só é útil quando desejada. E a qualidade da informação tem relação direta a sua necessidade e utilidade. Segundo Mosimann e Fisch (1999, p. 24):

a utilidade de uma informação está ligada a três fatores conjuntos:

- qual informação é necessária;
- temporaneidade; e
- linguagem acessível.

Para nada servem relatórios ultra-sofisticados, repletos de informações, se não contêm exatamente as informações que os usuários desejam. De nada valem relatórios que contenham as informações necessárias, porém, que chegam ao usuário intempestivamente ou em uma linguagem que ele não sabe interpretar. Perde a utilidade, portanto, a informação que não reúne as três características necessárias, acima mencionadas.

Quando o autor citou a questão “qual informação é necessária”, como fator determinante da utilidade da informação, convergiu com a opinião de Iudícibus (2007), que cita relevância como sendo uma das características mais importantes à informação contábil. Ele ressalta:

A fim de ser útil, a informação precisa ser relevante para as necessidades de tomada de decisões dos usuários. A informação possui a qualidade da relevância quando ela influencia as decisões econômicas dos usuários ajudando-os a avaliar eventos passados, presentes ou futuros ou confirmando ou corrigindo suas avaliações passadas. (IUDÍCIBUS, 2007, p.65)

Assim, relevância, utilidade e solicitude são fatores interligados qualificadores da informação contábil.

Ainda segundo Mosimann e Fisch (1999), temporaneidade também é fator determinante da utilidade de uma informação. Iudícibus (2007) afirma que pouco vale ter informação relevante e fidedigna se ela ficar pronta tardiamente. Padoveze (2000, p.55) esclarece:

Uma informação contábil tem que ser explicitada no menor prazo possível. Uma informa morosa ou atrasada perderá toda sua validade e fará parte do arquivo morto de dados. Por isso, a força de um sistema de informação

contábil está em que tudo seja feito rigorosamente dentro dos prazos estipulados pelos usuários e no menor tempo possível. Apesar de a informação contábil ter como estereótipo sua exatidão e veracidade, mais importante do que isso, muitas vezes é o cumprimento do prazo das informações. Uma informação aproximada dentro do prazo é muito mais importante de que uma informação precisa atrasada.

Quanto à linguagem acessível, também citada, anteriormente, por Mosimann e Fisch, refere-se à capacidade do contador de expressar a informação na linguagem compatível à do receptor. Este autor fez menção ao quesito comunicação, que também é fundamental na informação contábil. Figueiredo (2008, p. 32) complementa:

Comunicação é uma troca de fatos, idéias e opiniões, por duas ou mais pessoas. A troca é bem-sucedida somente quando resulta num real entendimento. Resumindo, dizer não é o bastante, quem recebe a informação precisa entender a mensagem que o emissor está tentando comunicar.

Considerando o texto citado acima, em se tratando de linguagem técnica contábil, é claro que é necessário um mínimo conhecimento por parte do receptor (geralmente o administrador); caso contrário, o contador deve interpretar as informações aos interessados.

Ludícibus (2007) ainda elege outros quesitos para analisar a qualidade e utilidade da informação. Segundo ele, a informação deve possuir características como compreensibilidade, confiabilidade e comparabilidade.

Ao citar compreensibilidade, Ludícibus (2007) defende que uma informação compreensiva é uma informação completa, que contemple todos os aspectos contábeis que envolvem a mutação do patrimônio. Esta característica pode ser confundida com a “linguagem acessível”, citada por Mosimann e Fisch; entretanto, Ludícibus aborda outro aspecto qualitativo da informação contábil, que é sua abrangência, ou seja, a exposição de maneira não resumida, sem compensação de contas, mas sim saldos inteiros, com toda a movimentação disponível para análise.

Confiabilidade é quesito básico para a informação contábil, pois é imprescindível que os dados contidos na informação sejam confiáveis, condizentes com a realidade que se propõe a retratar. Conforme Hendriksen (1999, p.99), “para que alguém confie em informações, é essencial que elas representem fielmente os fenômenos que pretendem representar.”

Já comparabilidade, segundo Ludícibus (2007), é a capacidade de comparação entre as demonstrações contábeis, ao longo do tempo ou entre entidades diferentes. Hendriksen (1999, p.101) define comparabilidade como sendo “a qualidade da informação que permite aos usuários identificar semelhanças e diferenças entre dois conjuntos de fenômenos econômicos.”

Dessa forma, entende-se que qualidade em informação contábil possui diversos aspectos que são fundamentais para que se mantenha a essência da contabilidade.

Entretanto, a informação de qualidade tem seu preço e, portanto, antes de se falar que se deve obter qualidade de qualquer forma, é importante analisar o custo benefício. Padoveze (2000, p.44) relata que:

a informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo. Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil. Cabe a nós, contadores gerenciais, construir essa mercadoria com qualidade e custos competitivos, já que temos plena consciência de sua utilidade e, portanto, de sua extrema necessidade para o gerenciamento dos negócios.

Logo, estes custos para gerar informações podem ser minimizados, o que compensa muito despende esforços para obtê-las. Depende muito da habilidade do gestor da informação (o contador) em organizar os processos internos, a fim de evitar o desperdício de esforços nas rotinas dos vários setores da empresa, gerando uma sinergia das ações dos colaboradores que, assim, se concretizarão em informação útil, sintetizada em sistemas de informática, sejam simples planilhas ou *softwares* mais completos. Na realidade, o que Padoveze expõe, acima, é que contadores gerenciais podem e devem mostrar que é possível gerar informação, otimizando os custos já existentes, pois, afinal, normalmente, gastos com sistemas de informação e gastos com o próprio contador já são inerentes à atividade empresarial - apenas necessitam ser melhor aproveitados.

2.2.3 Conceito de contabilidade gerencial

Entende-se Contabilidade Gerencial como sendo o cuidado do contador com os relatórios destinados aos tomadores de decisão de uma empresa. Não que se

trate apenas de preparar o demonstrativo para ser analisado, mas de toda a preocupação com a trajetória da informação, todo seu ciclo, até chegar às mãos do gestor em forma de relatório. Assim cita Iudícibus (1987 apud PADOVEZE, 2000, p. 27):

[...] a contabilidade gerencial pode ser caracterizada, superficialmente, como um enfoque especial conferido a várias técnicas e procedimentos contábeis já conhecidos e tratados na contabilidade financeira, na contabilidade de custos, na análise financeira e de balanços etc., colocados numa perspectiva diferente, num grau de detalhe mais analítico ou numa forma de apresentação e classificação diferenciada, de maneira a auxiliar os gerentes das entidades em seu processo decisório.

Já Anthony (1979 apud PADOVEZE, 2000) é bem mais sucinto quando escreve, a fim de caracterizar a disciplina, que a Contabilidade Gerencial preocupa-se com a informação contábil útil à administração.

Segundo Francia et al (1992 apud PADOVEZE, 2000, p.27):

Contabilidade Gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle dentro de uma organização e para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recursos.

Então, percebe-se que a Contabilidade Gerencial tem sua importância definida pela necessidade que os gestores têm de tomar decisões diariamente e, por se utilizar das outras matérias da contabilidade, confunde-se seus objetivos com os objetivos da contabilidade de modo geral. Iudícibus (2007, p.61) escreve que “o objetivo principal da Contabilidade é prover seus usuários de informações úteis para a tomada de decisão.” Logo, a Contabilidade Gerencial, sendo uma ramificação da Contabilidade, tem como objetivo direcionar, aperfeiçoar e, até mesmo, adaptar a informação gerada para o usuário solicitante, conforme seus requerimentos.

Algumas pessoas podem confundir Contabilidade Gerencial com Controladoria, mas, na verdade, esta contém aquela e, justamente, por isso, se dá a confusão, pois os objetivos de Contabilidade Gerencial fazem parte dos objetivos de Controladoria, porém esta é mais ampla e de definição mais dificultosa.

Pode-se dizer que a Contabilidade Gerencial depende da Contabilidade Financeira e vice-versa, pois ambas cooperam para o funcionamento uma da outra. Porém, a linha que separa contabilidade gerencial de contabilidade financeira é tênue e de difícil definição. Iudícibus (1998) afirma isso ao relatar que não é fácil discernir o ponto de transação da Contabilidade Financeira para a Contabilidade

Gerencial e que certos relatórios padrões, como Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados, fariam esta fronteira e, ainda, que seria ponto de partida para a Contabilidade Gerencial.

Na verdade, as duas contabilidades se confundem. O que se vê, notadamente, de fato, é a ausência da contabilidade gerencial. Geralmente, nestes casos, a financeira é executada de maneira bem relapsa, visando, apenas, atender à legislação societária e fiscal e, por falta de interesse e gerenciamento, torna-se precária e, portanto, inútil para fins de auxílio à gestão. Entretanto, quando a contabilidade gerencial se faz presente, geralmente, é porque se sabe da importância da Contabilidade como ferramenta de gestão e, então, acaba-se tendo, inclusive, uma boa Contabilidade Financeira, devido a um prévio planejamento contábil, incluindo procedimentos internos, que envolvem as rotinas de todos os setores que agregam informação a um sistema de informática, integrado ou não.

2.3 Controle interno

Sabe-se que controle interno é uma ferramenta fundamental de apoio à contabilidade e, por consequência, à gestão da empresa. Isso acontece pelas suas funções, que, quando devidamente executadas, geram satisfatória fidelidade das informações, bom funcionamento das operações e cumprimento da legislação vigente. Assim versa Boynton (2002, p.320):

controles internos são um processo operado pelo conselho de administração, pela administração e outras pessoas, desenhado para fornecer segurança razoável quanto à consecução de objetivos nas seguintes categorias: Confiabilidade de informações financeiras; Obediência (*compliance*) às leis e regulamentos aplicáveis; Eficácia e eficiência de operações.

O Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados – AICPA apud Attie (2010, p.148) acrescenta:

o controle interno compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a decisão à política traçada pela administração.

Assim, controle interno seriam políticas, normas, instruções de procedimentos para serem seguidos dentro de uma empresa a fim de garantir o bom funcionamento desta. Assim completa Attie (2010), quando escreve que a definição de controle interno “inclui uma série de procedimentos bem definidos que, conjugados de forma adequada, asseguram a fluidez e a organização necessárias para a obtenção de algo palpável.”

Então, para melhor entender controle interno, precisa-se analisar os seguintes fatores: plano de organização, métodos e medidas, proteção do patrimônio, exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, eficiência operacional e políticas administrativas. Para tanto, Attie (2010) explica:

- a) plano de organização é o modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão, adequada e balanceada, de trabalho, de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas para a consecução dos objetivos da empresa, e de maneira que sejam definidas, claramente, as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis;
- b) métodos e medidas estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a determinado fim, mesmo que não tenham sido preestabelecidos formalmente. A empresa, como um todo, pode ser caracterizada como a conjunção de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõe-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e registrar informações finais. O planejamento de um sistema, além de resultar num sistema eficiente, prático, econômico e útil, deve levar em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controle sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais;
- c) proteção do patrimônio compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da empresa. A definição e o estabelecimento de independência das funções de execução operacional (custódia, controle e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam eficiente e salutar meio de salvar os interesses da empresa;
- d) exatidão e fidedignidade dos dados contábeis correspondem a adequada precisão e observância aos elementos dispostos na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o seu registro, preparação e contabilização em tempo hábil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências são elementos significativos para a expressão da fiel escrituração contábil;
- e) eficiência operacional compreende a ação ou força a ser posta em prática nas transações realizadas pela empresa. A definição de adequado plano de organização aliada aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas salutares no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver suas atividades e adequadamente supervisionado por seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações;
- f) políticas administrativas compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de

raciocínio, planejadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo, que afetam tanto o comportamento da organização (política estratégica) quanto às regras de trabalho (políticas operacionais). (ATTIE, 2010, p.149-150)

De certa forma, controle interno consiste na inter-relação entre os fatores acima citados, sendo que um sistema de controles internos de excelência executa-os com sinergia. A análise destes fatores revela que: “plano de organização” faz menção à hierarquia, autoridade e divisão de responsabilidades na empresa; “métodos e medidas” se relacionam com os meios utilizados para a execução do controle; “proteção do patrimônio” diz respeito ao zelo pelos ativos da empresa, reduzindo riscos de fraudes, furtos e sinistros; “exatidão e fidedignidade dos dados contábeis” significa que a burocratização salutar dos procedimentos operacionais contribui para gerar informação contábil confiável; “eficiência operacional” remete ao êxito na atividade da empresa; e “políticas administrativas” é o conjunto de valores e diretrizes que norteiam as decisões tomadas em todos os níveis hierárquicos da empresa.

Dentre estes fatores, aplica-se a este trabalho, com maior destaque, a faculdade do controle interno de contribuir para informações contábeis fidedignas, pois isso evidencia a relação do contador na elaboração das diretrizes dos procedimentos internos. O contador é quem conhece bem o sistema contábil (geralmente) e, então, poderá colaborar com os gestores da empresa na tomada de decisões acertadas, sendo que, segundo Attie (2010, p.152), “informações contábeis distorcidas podem levar a conclusões erradas e danosas para a empresa.”

De fato, já se sabe que a importância do controle interno está, diretamente, relacionada com os objetivos contidos em seu conceito. E, para que estes objetivos sejam alcançados, Sá (2002, p.107) cita alguns princípios:

- a) Existência de um plano de organização com uma adequada distribuição de responsabilidades;
- b) Regime de autorização e de registros capazes de assegurar um controle contábil sobre os investimentos, financiamentos e sistema de resultados da empresa (custos e receitas), ou de metas das instituições (orçamentos);
- c) Zelo do elemento humano no desempenho das funções a ele atribuídas;
- d) Qualidade e responsabilidade do pessoal, em nível adequado.

Estes princípios visam reforçar a segurança proposta através dos controles internos. Quando o zelo dos colaboradores em cumprir as funções estabelecidas, através das diretrizes de controles internos da empresa, não existe, por exemplo,

podem ocorrer falhas como intempestividade dos relatórios contábeis ou gerenciais exigidos pelos administradores; isso, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (1999), caracteriza deficiência no controle interno.

Geralmente, se atribui, ao auditor, a responsabilidade de relatar a qualidade dos controles internos e, de fato, a relação é direta: quanto melhores os controles internos, mais segurança o auditor tem para trabalhar e menor será a amostragem utilizada. Então, é inerente à auditoria o levantamento da situação dos controles internos. Em tese, os auditores procuram a origem de possíveis problemas, antes de encontrá-los, pois, sabendo a qualidade dos controles internos, pode-se ter uma ideia do que será encontrado nos relatórios gerados. Um exemplo de problema é a distorção, que, segundo a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade número 1.203/09:

[...] é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. (CONSELHO FEDERAL DA CONTABILIDADE, 2009, NBC TG 26)

A Resolução do CFC número 986/03, conceitua erro e fraude:

O termo 'fraude' aplica-se a atos voluntários de omissão e manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários. O termo 'erro' aplica-se a atos involuntários de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da Entidade, tanto em termos físicos quanto monetários. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1995, NBC T1 01, item 12.1.3.2)

Portanto, a auditoria se utiliza da verificação dos controles internos e recomenda que estes sejam bem executados, para reduzir o risco de erro e fraude e, assim, reduzir o risco de distorção. Neste caso, nota-se um enfoque em contabilidade financeira, pois foram citados demonstrativos expostos para usuários externos. Entretanto, como já abordado em tópicos anteriores, este trabalho trata da influência dos controles internos à qualidade da informação gerada aos gestores para auxílio na tomada de decisões. Fala-se, então, de relatórios internos e, assim, estabelece-se uma relação entre controle interno e contabilidade gerencial. E, de fato, se controle interno é fundamental para manter a fidedignidade das informações contábeis, o é, também, para a qualidade da informação dos relatórios gerenciais.

2.4 Fluxo de caixa

Tencionando contribuir com a resolução do problema deste trabalho, aborda-se a técnica de fluxo de caixa projetado por seu poder de auxílio à gestão, atribuído por sua capacidade de apresentar informações de forma simples, objetiva, de fácil entendimento por não contadores. É preciso, antes de tudo, ressaltar que existe uma diferença entre fluxo de caixa projetado e demonstração do fluxo de caixa (DFC). Iudícibus (2007, p.220-221) escreve que:

é importante mencionar a diferenciação existente entre a DFC e o instrumento financeiro que reflete prospectivamente as movimentações do Caixa previstas para acontecer em um determinado período de tempo: o Fluxo de Caixa Projetado. Tal fluxo é elaborado no âmbito interno das organizações e contempla em geral um período de tempo curto. Na literatura, às vezes, ambos são tratados simplesmente por “Fluxo de Caixa”, o que provoca para os menos iniciados nos termos contábeis-financeiros um certo tipo de confusão.

A DFC propicia a elaboração de um melhor planejamento financeiro, de forma que não ocorra excesso de Caixa, mas que se mantenha o montante necessário para fazer face aos compromissos imediatos. Também permite que se saiba quando buscar empréstimos para cobrir a insuficiência de fundos, bem como quando aplicar no mercado financeiro o excesso de recursos.

Por meio do conhecimento do que ocorreu no passado, é possível para o gerente fazer uma boa projeção do Fluxo de Caixa para o futuro. A comparação do Fluxo Projetado com o real indica as variações que, quase sempre, demonstram as deficiências nas projeções. Essas variações são excelentes subsídios para aperfeiçoamento de novas projeções de Fluxos de Caixa.

Em outras palavras, o fluxo de caixa projetado é a predição das entradas e saídas de caixa em um período futuro determinado, curto ou longo prazo, de acordo com o interesse da administração. Sá (2006, p.59) acrescenta:

O fluxo de caixa projetado é o produto final da integração das contas a receber com as contas a pagar. Seu objetivo é identificar as faltas e os excessos de caixa, as datas em que ocorrerão, por quantos dias e em que montantes. É a partir do fluxo de caixa projetado que fazemos o planejamento financeiro.

E a DFC, conforme Iudícibus (2007, p.220), “demonstra a origem e a aplicação de todo o dinheiro que transitou pelo Caixa em um determinado período e o resultado desse fluxo.” E, ainda:

a análise conjunta da DFC e da Demonstração de Resultado pode esclarecer situações controversas sobre o porquê de a empresa ter um lucro considerável e estar com o Caixa baixo, não conseguindo liquidar

todos os seus compromissos. Ou ainda, embora seja menos comum, o porquê de a empresa ter prejuízo em um período, embora o Caixa tenha aumentado. (IUDÍCIBUS, 2007, p. 220)

É importante fazer esta análise conjunta, considerando que, nem sempre, o lucro da empresa vira caixa. Sá (2006, p.17) alerta: “[...] o que quebra uma empresa é a falta de caixa, ou seja, a falta de recursos que possam ser prontamente convertidos em moeda para pagar suas contas.”

Ou seja, a análise das finanças da empresa é muito importante e, com isso, a análise dos fluxos de caixa também, pois, segundo Sá (2006, p.17), “quem permite a empresa enxergar se vai haver sobra ou falta de caixa é o fluxo de caixa.”

Caso a empresa possua estrutura para produzir as duas, que assim o faça; porém, é preciso salientar que a DFC exige maior organização da contabilidade financeira do que o relatório de fluxo de caixa projetado, pois sua elaboração é mais complexa e depende bastante dos outros demonstrativos contábeis; enquanto que o fluxo de caixa projetado pode ser elaborado a partir de uma boa organização dos procedimentos, de modo a produzir o relatório separadamente do sistema contábil financeiro.

Os dados na DFC são classificados por grupo de atividades, sendo eles atividades operacionais, atividades de investimento e atividades de financiamento. Segundo a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (2007), as atividades operacionais são transações relacionadas com a produção e com a entrega de bens e serviços e que não se encaixam nos outros dois grupos. Já atividades de investimento têm relação com os ativos de longo prazo utilizados na produção de bens e serviços. E, ainda, as atividades de financiamento abrangem a captação de recursos com empréstimos de credores e investidores e, também, a captação de recursos dos acionistas e distribuição de dividendos aos mesmos.

Constata-se, assim, que ambas as ferramentas são relevantes para a análise gerencial, tanto o fluxo de caixa projetado como o DFC.

3 METODOLOGIA

Definir metodologia da pesquisa significa definir o método a ser utilizado para desenvolver o trabalho científico. Tem relação com a essência do trabalho, conteúdo e objetivo. Isso, porque, de acordo com estes fatores, atribuem-se métodos para a execução do trabalho, a fim de facilitar o alcance dos objetivos. Segundo Fachin (2006, p.29):

o método é um instrumento do conhecimento que proporciona aos pesquisadores, em qualquer área de sua formação, orientação geral que facilita planejar uma pesquisa, formular hipóteses, coordenar investigações, realizar experiências e interpretar os resultados. Em sentido mais genérico, método, em pesquisa, seja qual for o tipo, é a escolha de procedimentos sistemáticos para descrição e explicação de um estudo.

Quanto às bases lógicas da investigação, este trabalho utilizou-se do método indutivo, pois, a partir de uma análise do setor financeiro de um escritório de advocacia, localizado na cidade de Santa Maria – RS (âmbito particular), para apurar como gerar informações relevantes para a tomada de decisões, pretendeu-se evidenciar a importância dos conceitos contábeis em relação aos procedimentos internos (âmbito geral). Segundo Fachin (2006, p.32), “o método indutivo é um procedimento do raciocínio que, a partir de uma análise de dados particulares, encaminha-se para noções gerais”.

No que diz respeito à abordagem do problema, este estudo é, indubitavelmente, qualitativo, pelo fato de consistir em análise, à luz do conhecimento contábil, da qualidade dos procedimentos internos da organização e sua capacidade de gerar informações relevantes às necessidades dos gestores, pois se utilizou o conhecimento de normas e princípios contábeis para analisar informações captadas.

Referente ao objetivo geral, este trabalho se trata de uma pesquisa descritiva, pois tencionou a criação de relatórios financeiros, relevantes e tempestivos, com vistas à tomada de decisões pela administração e isto envolveu a descrição do que é necessário aos gestores, da análise dos relatórios já existentes e da proposição de melhorias ou do simples parecer positivo.

No que tange ao propósito do trabalho, faz-se a análise do recurso metodológico da avaliação formativa que, segundo Diehl (2004, p.56), tem, como

propósito, “melhorar ou aperfeiçoar sistemas ou processos”. Ainda Diehl (2004, p.56) cita que:

a avaliação formativa normalmente implica um diagnóstico do sistema atual e sugestões para sua reformulação, por isso requer certa familiaridade com o sistema e, idealmente, a possibilidade de implementar as mudanças sugeridas e observar seus efeitos.

Então, considerando os objetivos deste trabalho de observar, avaliar e fazer sugestões de melhorias nos procedimentos internos do setor financeiro da citada empresa, adotou-se o método de avaliação formativa.

Este trabalho trata-se de um estudo de caso, como já mencionado, efetuado no setor financeiro de um escritório de advocacia situado na cidade de Santa Maria – RS, pois exigiu profundo conhecimento e detalhamento do objeto de pesquisa. Foram realizadas entrevistas junto ao gerente e colaboradores do escritório, o que possibilitou um entendimento do negócio e o levantamento dos procedimentos internos aplicados na formação dos relatórios analisados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A fim de responder como gerar informações relevantes, no setor financeiro de um escritório advocatício, que auxiliem a administração na tomada de decisões, foram elaboradas entrevistas junto ao escritório para entender o negócio jurídico, suas particularidades e os fatos contábeis gerados pelas atividades do dia-a-dia dele. Também, para apurar quais informações são relevantes e necessárias à boa gestão dos recursos financeiros desta e para apurar quais destas informações já estavam disponíveis e se eram coerentes e tempestivas para suprir as necessidades de gestão. E, finalmente, foi realizada uma análise crítica com sugestões e apontamentos nos procedimentos internos para melhoria nos relatórios gerenciais.

4.1 O negócio jurídico

Fundamental para o desenvolvimento deste trabalho foi entender certas particularidades da atividade jurídica. A principal atividade do escritório visa atender determinadas necessidades dos Servidores Públicos Federais, fazendo valer os seus direitos diante do poder público e atendendo, principalmente, as necessidades de classes sindicais em todo o país. Esse é o maior meio de captação de clientes: a popularidade entre os diversos sindicatos de Servidores Públicos Federais.

Por se tratar de prestação de serviços jurídicos, toda receita ligada à empresa recebe o título de honorários. A principal fonte de receita do escritório são as ações que rendem montantes (indenizações) para os clientes. Deste valor, é destacada uma porcentagem definida em contrato antes do ingresso da ação. As ações ganhas contra o poder público possuem duas grandes classificações quanto ao valor. As causas de valor acima de 60 (sessenta) salários mínimos são chamadas de precatórios e necessitam de maior tempo de previsão para pagamento, por terem maior representatividade no orçamento público. Já as causas de valor abaixo deste montante são denominadas Requisições de Pequeno Valor (RPVs) e, por terem menor representatividade no orçamento público, não precisam de muito tempo de

previsão para pagamento; logo, o seu ciclo de liquidação é, geralmente, mais curto. Desses dois tipos de pagamento, ainda podem derivar honorários de sucumbência e honorários de execução, que são determinados, pelo juiz, para serem pagos aos advogados da parte que logrou êxito na ação.

As receitas denominadas fixas são receitas oriundas de mensalidades pagas pelos sindicatos de servidores públicos que possuem contrato com o escritório, sendo garantidas enquanto houver vigência deste contrato. São distintas das receitas de precatórios e RPs, que são oriundas de ações judiciais.

Ainda, existem outros tipos de receitas, quais sejam: honorários por ingresso de ação, que são valores cobrados de um cliente para ingressar com uma ação, independente de êxito ou não. Geralmente, são cobrados apenas de clientes que não são de sindicatos parceiros. O mesmo acontece com os honorários de consulta, que são apenas valores cobrados por uma consulta com o advogado, independente de haver o posterior ingresso da ação ou não.

Outra segregação de honorários existe para as causas que proporcionam, aos clientes, um benefício no contracheque, e não montantes (indenizações) em conta judicial. Nestes casos, os honorários são pré-estabelecidos em contrato para cobrança parcelada por tempo determinado de acordo com o benefício no contracheque do cliente. E, por fim, os honorários oriundos de diligências, que são serviços prestados para parceiros pela filial de Brasília. Nestes casos, pode o escritório não ter participação nenhuma na ação, mas é requisitado para diversos serviços que só podem ser feitos em Brasília, como cópia de documentos de processos em terceira instância arquivados nos Tribunais Superiores. Por estes serviços, são cobrados reembolsos dos custos incorridos e honorários de diligência.

Em um negócio jurídico, é comum estarem envolvidos em uma ação, além de diversos autores (clientes) e o próprio escritório, outros profissionais como peritos e advogados de escritórios parceiros. Logo, ao lograr êxito na causa e levantar os valores, o escritório precisa repassar a quantia devida a cada um dos envolvidos. Quando o juiz destaca os valores em conta judicial para as partes, separadamente, das contas para o perito e para o escritório, basta comunicar às partes e sacar seus honorários. Porém, quando o valor está apenas nos nomes das partes, o escritório precisa da procuração dos clientes para sacar o valor e fazer os devidos repasses. Esses são chamados de repasses a peritos, repasses a parceiros e pagamento pelo

recebimento por conta de terceiros (clientes) e são valores que transitam nas contas da empresa.

Outro caso de trânsito de valores ocorre quando a sentença do juiz é desfavorável ao cliente do escritório. Nestes casos, o ônus da sucumbência do processo é do cliente; entretanto, é o escritório quem efetua o pagamento desta sucumbência, para, posteriormente, pedir reembolso ao cliente. Também, aguarda-se reembolso no caso das custas processuais e de algumas despesas com cartório, que são gerados pelo ajuizamento dos processos judiciais. Este tipo de desembolso acontece quase que diariamente, sendo que estas custas são processadas e repassadas ao financeiro pelo setor da secretaria.

Existem despesas periódicas e previsíveis que são: folha de pagamento e tributos (calculados pelo escritório contábil terceirizado), energia elétrica, telefone, plano de saúde, correios, condomínio e outras. Ainda compõem a saída de caixa, os adiantamentos fixos de distribuição de lucros aos sócios, bem como outras despesas eventuais.

4.2 Informações para a gestão

Tomado conhecimento da atividade jurídica praticada pelo escritório e algumas particularidades inerentes ao negócio, partiu-se para a investigação das informações de cunho financeiro e contábil de interesse da gerência para a administração da empresa.

As informações apontadas, pelo gerente do escritório, como necessárias e interessantes para administrar o empreendimento foram:

- a) Demonstração do Resultado do Exercício (DRE);
- b) Representatividade de cada tipo de receita em relação ao faturamento bruto no período;
- c) Montante de despesas pagas com as receitas fixas;
- d) Relatório de inadimplência dos clientes;
- e) Resultado por unidade (filiais);
- f) Relatório das mensalidades dos sindicatos;

- g) Relatório sobre resultado dos processos;
- h) Relatório de divisão dos honorários segundo os critérios de distribuição de lucros;
- i) Relatório de conciliação das cobranças dos processos que geram benefícios no contracheque dos clientes;
- j) Relatórios com valores repassados a clientes e quantidade de clientes beneficiados em determinado período;
- k) Relatórios com valores repassados e recebidos de escritórios parceiros;
- l) Relatórios com valores a receber por sucumbências pagas em nome de clientes;
- m) Relatório de conciliação dos pedidos de diligência (escritório de Brasília) com os devidos acertos;
- n) Relatório de contas a pagar e das despesas pagas diariamente.

Para cada uma dessas informações, consideradas relevantes pelo gerente, existe uma justificativa plausível para sua demanda. A DRE é um demonstrativo apontado pelo gerente como fundamental para avaliação do desempenho da empresa, bem como para o cálculo da distribuição do lucro aos sócios. Segundo o gerente, um dos principais objetivos da empresa é remunerar bem os sócios e de maneira justa, conforme a participação de cada um. Como existe um valor fixo mensal a título de adiantamento de distribuição de lucros aos sócios, a apuração do resultado se torna crucial para satisfação dos proprietários, pois ao final do período necessita-se saber o real resultado da empresa para apurar se há valor ainda a distribuir, ou a ser restituído.

Além disso, a DRE é necessária por seu grande potencial de análise gerencial através da comparação do orçamento com a realidade incorrida, pois permite, ao administrador, averiguar se as metas traçadas estão sendo atingidas e se os eventos esperados estão acontecendo como previstos. O gerente destacou que informações como variação das contas (análise horizontal do período atual com os períodos anteriores) são de extremo valor e benefício para a entidade, pois possibilitam acionar ferramentas de controle interno e gestão de recursos, quando percebida grande discrepância em relação a outros períodos, inclusive para ações antifraudes. A DRE possibilita, também, o cálculo de indicadores de desempenho.

A informação da representatividade de cada tipo de receita em relação ao total (Receita Bruta) é descrita, pelo gerente, como relevante por servir de indicador de desempenho e rentabilidade de determinadas atividades do escritório e, também, por auxiliar no controle interno, uma vez que uma queda brusca, em determinado tipo de receita, pode indicar falhas nos procedimentos de determinado setor. Logo, essa informação é fundamental, pois, ao identificar que algumas atividades podem estar consumindo muito os recursos da empresa, sem proporcionar o retorno esperado, o gerente pode tomar as medidas corretivas.

Sabendo-se o montante de receitas fixas, tem-se uma margem de segurança com relação às despesas, pois, na atividade jurídica, é comum ocorrer grande variação nas receitas; então, saber que certo percentual das despesas é pago apenas com o recebimento das receitas fixas proporciona melhores condições para a gerência planejar estratégias de negócio.

Uma das preocupações da administração é quanto à cobrança dos honorários, pois, de certa forma, a atividade jurídica vem sendo executada com excelência e naturalidade pelo escritório; então, a negligência aos procedimentos posteriores ao ganho da causa no setor financeiro colocaria em risco todo o esforço feito durante o andamento do processo. Por isso, o gerente demanda de relatórios que indiquem o nível de inadimplência, para mensurar se o esforço feito pelo setor jurídico não está sendo consumido pela inadimplência dos clientes.

O resultado por unidade consiste, simplesmente, na DRE dividida por centros de custos, que são separações das receitas e despesas geradas na matriz e em cada filial. Essa informação é útil para compreender se o esforço feito para manter uma unidade em operação traz um retorno, pelo menos aceitável, e, até, para identificar ações corretivas que precisam ser tomadas para que a unidade gere o resultado esperado.

O relatório das mensalidades dos sindicatos vem a ser um controle sobre o recebimento ou não dos valores acordados. Possibilita identificar um sindicato inadimplente e acionar o advogado responsável pelo contato para negociar a questão. Também, proporciona um comparativo entre os valores recebidos dos sindicatos com o esforço efetuado a estes, importante no momento de negociar algum reajuste contratual.

Acerca dos processos, o gerente destacou que só são arquivados após todos os repasses terem sido feitos e todos os valores terem sido recebidos dos clientes. Diante disso, citou, como relevante, a informação sobre o resultado dos processos fornecida por um relatório, ou seja, necessita saber se todas as partes receberam o que lhes era devido e se toda receita referente àquele processo foi recebida. Isso é importante, pois dá segurança de que não há valores na conta do escritório (referente àquele processo) que não pertença a ele e, também, para fornecer um *feedback* aos *stakeholders* a respeito do êxito financeiro sobre o processo.

Devido ao nível de detalhamento exigido, no que tange a distribuição de lucros, faz-se necessário um relatório que demonstre o montante da receita que cada sócio tem direito na distribuição de lucros. Isso ocorre porque o quadro societário da empresa mudou muito, ao longo dos anos, inclusive o percentual de participação de cada sócio. Então, utiliza-se, como critério, a data de ajuizamento de cada ação recebida para rateio aos sócios de acordo com a participação de cada um nesta data. Esta informação é necessária à gerência para explicar, aos sócios, o porquê dos valores recebidos.

Já o relatório de conciliação das cobranças dos processos que geram benefícios no contracheque dos clientes é importante para o controle, pela parte da gerência, sobre a eficiência do setor financeiro em relação a este tipo de receita atípica.

Os relatórios com valores repassados aos clientes e com a quantidade de clientes que recebeu valores através do escritório, em determinado período, proporciona, ao gerente, a possibilidade de gerir, com maior eficiência, o recurso humano da área financeira/administrativa. Por exemplo, diante de uma solicitação da coordenadora financeira por aumento da equipe, ele tem condições de avaliar se, realmente, o volume de transações tem aumentado.

Ter conhecimento dos valores recebidos e dos valores repassados a escritórios parceiros também é útil para a administração, pois permite avaliar a rentabilidade da parceria no sentido financeiro.

O gerente declarou ser de seu interesse relatórios com valores a receber, oriundos de sucumbências pagas em nome dos clientes, pois permitem o cálculo do risco que o escritório corre ao cobrir esta obrigação que, na realidade, é do cliente. Também, pode o gerente, diante de determinada situação, tomar a decisão de

intensificar a cobrança destes valores em aberto, para melhora do índice de liquidez imediata.

Também foi apontado que relatórios das conciliações dos pedidos de diligência com os devidos acertos são importantes para a gestão dos recursos da filial de Brasília, para o controle das despesas e acompanhamento dos reembolsos e honorários.

Por fim, com relação às despesas, é relevante, para a empresa, ter o controle de tudo a ser pago em determinada data, para que possa ser feita a gestão das disponibilidades e a autorização dos pagamentos. O gerente ainda citou que, referente às despesas, toda informação é interessante.

Estas foram as informações mencionadas pelo gerente como sendo importantes, necessárias e de seu interesse para a administração da empresa e suas respectivas justificativas para que fossem demandadas.

4.3 Informações geradas no modelo atual

O segundo passo, deste trabalho, consistiu em apurar, através de entrevistas e análise de relatórios, quais das informações desejadas pela administração já são geradas no modelo atual do setor financeiro do escritório.

Constatou-se que a DRE é gerada no modelo atual do setor financeiro, pois, através dos registros contábeis, uma DRE gerencial é elaborada em uma planilha de Excel®, permitindo a análise do resultado do período, da comparação do orçado (metas e previsões da gerência) com o realizado, além do período atual com os períodos anteriores.

A informação a respeito de quanto cada tipo de receita a empresa gerou no período não é gerada no modelo atual, pois se constatou que os relatórios existentes não discriminam receita por tipo (receitas fixas, receitas sobre valores indenizados para clientes, receitas por ingresso de ação, receitas sobre benefícios que o cliente recebe no contracheque, receita de diligências, receita de consulta e receitas de sucumbências e execuções). Entretanto, a DRE discrimina receitas fixas (mensalidades de sindicatos) e variáveis (todos os outros tipos juntos).

Para o montante de despesas pagas com as receitas fixas, não existe um relatório em si; porém, a informação é encontrada na própria DRE, pois, como já relatado, existe a discriminação das receitas entre fixas e variáveis, e logo é possível tomar conhecimento do percentual de despesas que são cobertas com a soma das receitas fixas.

Quanto ao relatório de inadimplência dos clientes, constatou-se que é inviável gerá-lo no modelo atual do setor financeiro. A explicação é a seguinte: existem dois sistemas feitos em planilhas de Acces® para registro de valores recebidos e a receber de clientes. O primeiro chama-se “Pag” e contém os processos que o cliente participa, além dos valores que ele pagou ao escritório e particularidades sobre o cliente. O segundo programa se chama “Débitos” e contém todos os valores devidos pelos clientes ao escritório como custas e honorários. O que torna o relatório inviável é que nenhum dos dois programas é capaz de gerar relatórios que sintetizem valores. Isso só seria possível acessando o cadastro de cada cliente e fazendo o apontamento dos valores, manualmente, um por um. Como a quantidade de registros (clientes) é muito grande, o tempo demandado para se fazer esse apontamento é imensurável. A possibilidade de extrair a informação do razão contábil não existe, pois, quanto aos honorários, são registrados por regime de caixa; logo, não existe a conta clientes a receber. E, quanto às custas e sucumbências a ressarcir, estão lançadas em contas sintéticas, não possibilitando a identificação do cliente devedor.

O resultado por unidade (matriz e filiais) é fornecido no modelo atual, pois a DRE contém separação por centros de custos, que são os escritórios de cada cidade.

Com relação ao relatório das mensalidades dos sindicatos, onde a finalidade é verificar a adimplência destes, apurou-se que existe uma planilha de Excel® que fornece o resumo de tais pagamentos; logo, a estrutura atual fornece o controle das receitas fixas (receitas de sindicatos) por sindicato.

Acerca do resultado dos processos, averiguou-se que não é disponibilizado relatório, pois a informação depende muito mais do setor jurídico do que do setor financeiro para ser gerada. Um processo é passado ao setor financeiro pelo setor jurídico para cobrança; após isso, o setor jurídico continua analisando o processo, para entender se existem mais valores a serem cobrados. Sendo assim, para se

saber o resultado dos processos, é necessária consulta individualizada junto ao setor jurídico.

A respeito do relatório de divisão dos honorários, segundo os critérios de distribuição de lucros, apurou-se que é gerado no modelo atual do setor financeiro, pois existem planilhas com as receitas apuradas mensalmente com as informações dos critérios de divisão de honorários. No final do exercício, é apurado o resultado destas planilhas, no ano, por cada sócio, para realização do acerto.

O relatório de conciliação das cobranças dos processos que geram benefícios no contracheque dos clientes que remete ao controle da cobrança ou não deste tipo de receita não é gerado na organização atual. O que acontece é que este tipo de honorário é bem complexo. De praxe, a cobrança é feita, percentualmente, sobre o benefício gerado no contracheque por doze meses. Então, para cobrança deste tipo de honorário, necessita-se de acompanhamento, mês a mês, para comunicar, ao cliente, a quantia devida, com base no seu contracheque. A coordenadora do setor financeiro justificou que o volume deste tipo de receita tem aumentado, o que tem dificultado este acompanhamento individualizado. O setor jurídico não possui um controle formal padrão dos processos deste gênero, passados ao financeiro para poder exigir um *feedback*, para a constituição de um relatório com a conciliação dos processos cobrados ou não.

Relatórios referentes ao histórico de clientes com valores repassados e quantidades de clientes beneficiados, em determinado período, são inviáveis pelo fato de que o sistema em que estas informações são alimentadas não é capaz de gerar relatórios. É o mesmo caso dos relatórios de inadimplência.

Os relatórios com valores repassados e recebidos de escritórios parceiros são gerados no modelo atual a partir dos razões contábeis.

Quanto aos relatórios de valores a receber por sucumbências pagas em nome de clientes, apurou-se que não são gerados pelo mesmo motivo dos relatórios de inadimplência de honorários. Porém, neste caso, existe o auxílio do razão contábil, que pode gerar o saldo total, mas sem agrupar os valores por cliente. Assim, concluiu-se que é inviável a geração deste relatório. É possível, apenas, a consulta manual de determinado cliente e o montante total em aberto na contabilidade.

Os relatórios de conciliação dos pedidos de diligência (escritório de Brasília) com os devidos acertos não são gerados nos moldes atuais do setor financeiro, pois este controle é possível apenas no escritório de Brasília.

Quanto aos relatórios de contas a pagar e das despesas pagas diariamente, constatou-se o seguinte: não existe sistema de contas a pagar, pois nenhuma provisão de despesas é feita. No entanto, existe o relatório das contas pagas denominado “bancos”, com todas as despesas pagas diariamente.

Esta foi a apuração da disponibilidade ou não das informações solicitadas pelo gerente no modelo atual do setor financeiro. Segue o Quadro 1 com o resumo das informações.

INFORMAÇÕES GERENCIAIS SOLICITADAS	DESCRIÇÃO	FORNECIDA (SIM/NÃO)	JUSTIFICATIVA
a) Demonstração do Resultado do Exercício (DRE):			
a.1) DRE do período	Resultado do período atual	Sim	-
a.2) DRE Orçamento x Realizado	Valor orçado ao lado do valor realizado	Sim	-
a.3) DRE período atual x períodos anteriores	Análise horizontal	Sim	-
b) Representatividade de cada tipo de receita sobre a receita bruta do período;	Receita por tipo de receita: precatório e RPV, fixa, honor. s/contra-cheque, ingresso de ação, consulta, diligência, sucumbência e execução.	Não	É dividida apenas entre receita fixa e receita variável
c) Montante de despesas pagas com as receitas fixas;	Saber quanto das despesas os valores recebidos de sindicatos cobrem mensalmente	Sim	-
d) Relatório de inadimplência dos clientes;	Valores de direito da empresa ainda não recebido dos clientes	Não	Possuem o controle, mas não emite relatório. Estão trabalhando em um novo programa
e) Resultado por unidade (filiais);	Resultado por escritório de cada cidade	Sim	-
f) Relatório das mensalidades dos sindicatos;	Controle do recebimento das receitas fixas	Sim	-
g) Relatório sobre resultado dos processos;	Porcentagem de liquidação do processo, ex. a causa é de 100 mil, 90 mil já foram destinados, 10% a destinar.	Não	É no jurídico e estão desenvolvendo software para integrar informação
h) Relatório de divisão dos honorários segundo os critérios de distribuição de lucros;	Quanto de cada ação é distribuída para cada sócio	Sim	-
i) Relatório de conciliação das cobranças dos processos que geram benefícios no contra-cheque dos clientes;	Controle da cobrança ou não dos clientes deste tipo de receita	Não	Depende de integração com o jurídico
j) Relatórios com valores repassados a clientes e quantidade de clientes beneficiados em determinado período;	Histórico dos clientes	Não	Tem a informação, mas há dificuldade na emissão dos relatórios por causa do software. Um novo programa está sendo desenvolvido.
k) Relatórios com valores repassados e recebidos de escritórios parceiros;	Resultado das parcerias	Sim	-
l) Relatórios com valores a receber por sucumbências pagas em nome de clientes;	Quantia em haver com clientes pelas sucumbências	Não	É cadastrado em um programa de Acess, porém não gera relatório
m) Relatório de conciliação dos pedidos de diligência (escritório de Brasília) com os devidos acertos.	Controle dos acertos das diligências	Não	Informação do escritório de Brasília
n) Relatório de contas a pagar e das despesas pagas diariamente	Provisão de contas a pagar e movimentação bancária diária para autorização do pagamento pelo gerente	Não/Sim	Não existe contas a pagar, apenas contas pagas

Quadro 1 – Apuração das informações gerenciais

4.4 Descrição dos procedimentos

Após exposição do Quadro 1, partiu-se para a apuração dos procedimentos que compõem a elaboração dos relatórios já gerados no modelo atual do setor financeiro para dar suporte ao juízo de valor da qualidade da informação.

4.4.1 Registro, reconhecimento e controle das receitas

Já foi visto, neste trabalho, que o escritório depende do sucesso das ações judiciais para obtenção das principais receitas (precatórios e RPVs). Não basta “vender” o serviço (captar o cliente) e entrar com a ação, é preciso lograr êxito. Sem ganho de causa, não há receita. Após a sentença favorável, ainda existe um grau de incerteza quanto à liquidação da causa, apesar de haver boa probabilidade de que isso ocorra. Depois de a sentença ter transitado em julgado com ganho para o cliente do escritório, o processo entra em vias de execução, ou seja, inicia-se outro processo judicial para requisitar os valores de direito do cliente. Esta ação é elaborada pelo setor do escritório chamado “Execuções”.

No processo de execução, são discutidos os critérios de mensuração e cálculo dos valores referentes aos direitos adquiridos com o ganho da causa. É onde a causa toma uma forma mais definida em termos de valores. Cálculos são feitos e apresentados para as partes. Após o aceite dos valores pela parte que perdeu, os valores são apresentados ao escritório, que, ao concordar com os valores, faz a requisição.

Nos casos dos precatórios, as requisições, liberadas pelo juiz, até o dia 30 (trinta) de junho de um ano, são recebidas do governo, obrigatoriamente, dentro do ano seguinte, nunca no próprio ano de liberação, por causa de questões orçamentárias. Se liberadas após o dia 30 (trinta) de junho, o recebimento fica para o segundo ano subsequente.

Nas RPVs, a situação muda um pouco: elas podem ser recebidas dentro do próprio exercício de requerimento, pois não exigem muito prazo para pagamento

pelo governo. Normalmente, após o fim da execução com a requisição dos valores, em dois meses, a conta judicial é aberta e os valores ficam disponíveis para saque. Inicia-se, então, o processo de arrecadação dos documentos necessários para o saque do valor. O principal documento é a procuração do cliente com a sua assinatura, que permite que o escritório movimente a sua conta judicial, quando desbloqueada pelo juiz. Diariamente, a assistente financeira envia uma relação para o banco com as contas judiciais que já estão com toda a documentação necessária disponível. Então, o banco envia uma resposta dizendo se a conta está liberada ou não. Caso a conta esteja bloqueada ainda, a assistente continua a monitorá-la; caso esteja liberada, o banco faz o repasse para a conta do escritório.

Para controle dos valores a serem recebidos, seja precatório ou RPV, cada processo em execução é inserido na planilha chamada “previsões”. Ela é utilizada pela gerência para estimar a receita anual e acompanhar a sua realização. Porém, os valores só são retirados da planilha após o saque, ou seja, recebimento do valor.

Após o recebimento dos valores, a assistente financeira aguarda os documentos que vêm do banco (comprovantes de depósito), para elaborar um documento explicativo, discriminando os honorários que estão sendo cobrados do cliente (seja de um ou mais processos), ressarcimento de custas e despesas, valor para repasse ao cliente, valor para repasse aos peritos e quaisquer outros valores que houver para serem destacados. Este documento é repassado ao auxiliar contábil e serve de base para o registro dos fatos na contabilidade. Os lançamentos são feitos em um software financeiro, que é integrado à contabilidade, para, depois de encerrado o período, serem transcritos, manualmente, na DRE para comporem o relatório.

Assim ocorrem os procedimentos quanto ao registro e reconhecimento das receitas de honorários oriundos de precatórios e RPs, caracterizando regime de caixa no reconhecimento destas.

As receitas fixas são contabilizadas de acordo com o recebimento percebido no extrato bancário, portanto, também por regime de caixa.

Quanto ao registro dos honorários por ingresso de ação, procede-se da seguinte forma: quando o advogado decide cobrar pelo ingresso da ação, ele comunica ao setor financeiro que é responsável pela cobrança. Geralmente, a cobrança é parcelada e realizada de três formas: ou o cliente deixa todos os

cheques pré-datados, ou ele vai ao escritório todo mês para pagar em dinheiro, ou o valor é debitado de sua conta bancária mensalmente. Salvo no caso de débito em conta, o procedimento é de emitir um recibo para o cliente a cada pagamento (se em dinheiro) ou um recibo total (se pagamento com cheques pré-datados). Na data prevista, a assistente contábil deposita o valor recebido ou o cheque correspondente (que fica guardado na gaveta sem entrar no caixa) na conta da empresa e passa o comprovante de depósito, junto com o relatório de movimentação do dia (das contas bancárias) e cópia do recibo dado ao cliente, para o auxiliar contábil efetuar o registro no *software*. Sendo assim, notou-se que, independente da forma de pagamento ser à vista ou a prazo, o reconhecimento contábil da receita é feito apenas no momento do recebimento do valor, ou seja, regime de caixa. Observa-se o risco de desfalque temporário e, até mesmo, permanente, pois, uma vez que o valor total a ser cobrado não é registrado como conta a receber, não há cruzamento de informações para detectar possíveis desvios.

Em relação aos honorários sobre benefícios no contracheque dos clientes, os procedimentos são os seguintes: o setor jurídico responsável passa ao setor financeiro a informação de que determinado cliente precisa ser cobrado por determinados benefícios recebidos no contracheque. Como a cobrança é feita em relação ao valor bruto do contracheque, este é solicitado todo mês, para que o cálculo seja sempre atualizado, pois o valor pode ser alterado por motivos de variação na remuneração do cliente. Assim, a cada cobrança, o mesmo procedimento para registro feito nos honorários por ingresso de ação é executado nestes honorários, caracterizando, também, regime de caixa, incorrendo nos mesmos riscos citados, anteriormente, além de maior perigo da cobrança não ser feita, pois depende muito mais de iniciativa do escritório para a cobrança. Em entrevista, a coordenadora do setor financeiro relatou dificuldade quanto a este tipo de receita, pela falta de padrão nos procedimentos de cobrança. Ela ratificou o problema ao afirmar que a rotatividade de funcionários influenciava fortemente na descontinuidade desta cobrança, pois o novo funcionário acabava por desconhecer a obrigação de cobrar e esta era, por vezes, esquecida.

Acerca dos honorários por consulta, o procedimento é simples. O advogado encaminha o cliente ao setor financeiro para pagamento dos honorários, que são recebidos mediante recibo, em dinheiro ou cheque. É orientação do escritório que o

advogado não receba valores; porém, nada o impede de receber. Após o recebimento do valor, a assistente contábil passa as informações ao auxiliar contábil para registro, caracterizando, também, regime de caixa no reconhecimento da receita.

As diligências de Brasília são recebidas e contabilizadas no próprio escritório de Brasília. O regime de reconhecimento, assim como nos outros tipos de honorários, é caixa.

4.4.2 Registro, reconhecimento e controle das despesas

Neste tópico, abordou-se a apuração dos procedimentos internos relativos às despesas e saídas de disponibilidades em geral.

Iniciou-se pelo levantamento dos tipos de saídas mais comuns no escritório, já citadas neste trabalho, quais sejam: impostos, folha de pagamento, energia elétrica, condomínio, plano de saúde, telefone, internet, correios, distribuições antecipadas de lucros fixas, aquisições de imobilizado para o escritório, manutenção de computadores e periféricos, custas processuais, repasses a clientes e a terceiros, dentre outras.

Quanto aos impostos, a empresa é tributada pelo regime de lucro presumido com apuração trimestral. Porém, a provisão na DRE é feita mensalmente, caracterizando regime de competência. O registro é feito pelo escritório contábil, após a apuração dos tributos, e, quanto ao controle, o gerente autoriza o pagamento quando as guias lhe são apresentadas juntamente com o relatório de despesas do dia.

A folha de pagamento é elaborada pelo escritório de contabilidade. A funcionária terceirizada faz a provisão no período de competência e o auxiliar contábil, ao receber os comprovantes de pagamentos, juntamente com as cópias de cheques e relatório das despesas do dia, advindos da assistente contábil, efetua o registro da liquidação da obrigação da folha. A autorização do pagamento é feita mediante apresentação do cálculo da folha ao gerente.

As despesas corriqueiras, geradas pelo uso e consumo de produtos e serviços como energia elétrica, telefone, internet e outros, chegam ao escritório, geralmente, através do correio e são controladas em uma pasta sanfonada por ordem de vencimento. Não são registradas em um sistema de contas a pagar.

De modo geral, as despesas são autorizadas apenas no momento em que o relatório de despesas do dia é apresentado ao gerente, ou seja, no momento de autorização dos pagamentos. Em entrevista, a assistente contábil informou que existem pessoas autorizadas a liberar compras (os chefes de setor). Porém, não existe mecanismo de verificação da autorização da compra no momento em que uma nota fiscal é apresentada no financeiro, até porque, não existe controle de contas a pagar, mas, apenas, ocorre análise na data do pagamento. Quando a “conta” é apresentada ao gerente, neste momento, ela é, de fato, autorizada e paga.

O relatório de despesas pagas é elaborado em uma planilha de Excel®, com o saldo das contas bancárias e a relação de todos os pagamentos a serem efetuados no dia, com valor e descrição do pagamento. O relatório é entregue ao gerente, acompanhado dos cheques já elaborados, aguardando apenas a sua assinatura. Caso o pagamento seja via gerenciador financeiro online, a assistente contábil dá entrada dos dados no sistema e o gerente autoriza o pagamento com a sua assinatura digital. A planilha que relaciona as despesas também é assinada pelo gerente, não podendo, a partir daquele momento, ser mais modificada.

Depois disso, o relatório das despesas pagas, juntamente com os comprovantes de pagamento e extrato bancário, é repassado ao auxiliar contábil para registro no *software* financeiro integrado à contabilidade. Portanto, estas despesas têm seu reconhecimento por regime de caixa e seu registro é feito posteriormente à ocorrência dos fatos.

Dessa forma, o controle da liquidez da empresa fica prejudicado, pois, com base no saldo atual das disponibilidades, a empresa pode vir a assumir compromissos que não poderá cumprir, devido a outras contas de valor elevado que possam estar aguardando pagamento.

Quanto às despesas das filiais, existem três casos. Em Brasília, ocorre escrituração completa das transações e os documentos lançados diariamente, como em Santa Maria, são enviados para conferência pela colaboradora terceirizada do escritório contábil. Em Macapá, não há escrituração por não existir *software* em

operação. Neste caso, os documentos são enviados, quinzenalmente, para Santa Maria, para que o auxiliar contábil faça os lançamentos. O prazo deste envio é de dois dias úteis, após o término da quinzena, e os documentos levam, no mínimo, três dias para chegarem em Santa Maria. Com isso, o conhecimento das transações de Macapá é mais demorado. O terceiro caso é o de Recife, que possui apenas caixa com poucas despesas. Os documentos são digitalizados e enviados para Santa Maria, agilizando a escrituração pelo auxiliar contábil.

Ainda existem outras transações envolvendo saídas de valores das contas da empresa, que são os repasses, as custas processuais a ressarcir e os adiantamentos aos sócios. São meros acertos e não configuram despesas, apenas transitam pelas contas patrimoniais. As custas são saídas diárias e só se tem conhecimento exato do valor a ser pago no próprio dia, até às 10 (dez) horas da manhã. Os repasses, geralmente, são comunicados com um dia de antecedência. Os adiantamentos de distribuição de lucros aos sócios são feitos no último dia útil de cada mês e o valor é fixo; portanto, previsível.

4.5 Críticas aos procedimentos atuais

Neste momento, buscou-se fazer juízo de valor da qualidade das informações geradas no modelo atual do setor financeiro, com base nos procedimentos que as compõem, apurados no tópico anterior, à luz dos conceitos de controle interno e dos princípios contábeis geralmente aceitos, com a finalidade de apurar se os relatórios são coerentes e suprem as necessidades da administração tempestivamente.

A primeira informação analisada foi a DRE, sabendo-se que, referente a este relatório, o gerente destacou que deseja poder comparar o orçamento da empresa com o realizado e o comportamento das contas do período frente a períodos anteriores e, também, que o momento ideal para a disponibilização deste relatório seria o primeiro dia útil do mês, subsequente ao período encerrado.

Com relação à tempestividade da DRE, verificou-se que as expectativas do gerente não são supridas, pois o prazo mínimo que o setor financeiro consegue entregar o relatório é no dia quinze do mês subsequente ao período encerrado.

Assim, classificou-se a tempestividade deste relatório como ruim. Tendo em vista que o gerente mencionou, em entrevista, que a DRE é o principal relatório para medir o desempenho da empresa, analisou-se os itens que a compõem, ou seja, a receita, o custo e a despesa. Como exposto no tópico anterior, a receita é, totalmente, reconhecida no regime de caixa, enquanto a despesa é parte reconhecida por caixa e parte por competência, caracterizando uma DRE de regime misto. O custo sequer é discriminado no relatório, pois sua apuração não é feita.

Sabe-se, à luz dos princípios contábeis e conceitos de administração financeira, que uma DRE com regime misto não contribui para análise alguma, nem de disponibilidades nem de desempenho. Então, julgou-se que o relatório não é coerente para auxiliar o gerente nas tomadas de decisões.

Com relação à ineficiência na análise de disponibilidades, por se tratar da tentativa de elaborar um relatório de resultado, o modelo atual deixa de fora do relatório as saídas e as entradas de caixa que movimentam apenas contas patrimoniais, como recebimentos e repasses a terceiros e aquisições de imobilizado. Logo, mesmo se tudo fosse reconhecido por caixa, o relatório seria falho. Cabe uma análise de que tipo de relatório satisfaria essa necessidade administrativa.

Relativo ao desempenho, por não proporcionar o correto confronto entre as receitas geradas e os respectivos custos e despesas, o relatório é inválido para qualquer análise de resultado como deseja o gerente. Notou-se que os princípios e as normas de contabilidade não são observados para elaboração deste relatório, o que causa a distorção.

O relatório de controle das mensalidades do sindicato consiste em uma planilha com dados sobre todos os sindicatos que possuem contrato com a empresa, tais como valor da mensalidade, vigência do contrato e adimplência da entidade. Este controle permite a visualização de quais sindicatos estão pagando suas mensalidades em dia.

A ressalva feita, quanto a este relatório, é que o reconhecimento por regime de caixa dificulta o entendimento de que mês está sendo pago, principalmente quando há atraso no pagamento. Por exemplo, se um sindicato fica alguns meses sem efetuar pagamento e depois volta a pagar, o valor é reconhecido como receita do mês do pagamento, porém não é este o mês devido. A qualidade do relatório é regular, pois, ao mesmo tempo em que ele permite verificar se houveram entradas,

referentes às mensalidades dos sindicatos no mês, de forma resumida, dificulta o entendimento do mês de referência do serviço. Este controle pode ser mantido, porém com registro no controle por competência, para que se passe a controlar os pagamentos pelo período base de ocorrência dos fatos, facilitando, assim, a visualização de inadimplência. A tempestividade do relatório é boa, pois pode ser consultado a qualquer momento.

Quanto à informação do montante de despesas pagas com as receitas fixas, constatou-se que não existe um relatório, mas sim que a informação pode ser encontrada nos outros relatórios existentes, como a DRE e o controle de mensalidades dos sindicatos. Uma vez que se tem o conhecimento dos valores em contratos com sindicatos, pode-se estimar a entrada referente a estas receitas fixas. Então, aliando esta informação com a informação de despesas totais, pode-se efetuar o cálculo do percentual de despesas pagas com as receitas fixas. Entretanto, mais uma vez, o que dificulta o entendimento é o regime misto da DRE, que acaba atenuando a qualidade da informação. A sua tempestividade é, diretamente, relacionada com a tempestividade da DRE; logo, é ruim. Porém, em caráter preditivo, a informação possui uma boa tempestividade, pois, a partir do controle das mensalidades do sindicato, pode-se estimar a cobertura das despesas por estas receitas com base no orçamento.

A respeito do relatório de divisão de honorários, obtiveram-se as seguintes conclusões: como a divisão de honorários é feita com base na data de ajuizamento de cada ação recebida, o relatório de divisão envolve mais de uma planilha para cálculo. A primeira planilha eletrônica (Quadro 2) possui as diferentes divisões que relacionam a porcentagem de participação de cada sócio em função da data de ajuizamento da ação.

Divisão	DIV 1	DIV 2	DIV 3	DIV 4	DIV 5
Sócio	Até 1990	De 1990 até 1995	De 1995 até 01/08/2000	De 02/08/2000 até 31/12/2002	A partir de 2003
A	75%	65%	60%	55%	51%
B	15%	20%	23%	25%	27%
C	10%	15%	17%	20%	22%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Quadro 2 – Participação dos sócios em função da data de ajuizamento

Em seguida, na mesma planilha (Quadro 2.1), está a relação das receitas do mês. As colunas da tabela são: número do processo, assunto e autor principal, valor da receita, data de ajuizamento, divisão em função da data de ajuizamento (fórmula) e, depois, todos os sócios lado a lado. A planilha possui fórmulas que dividem as receitas aos sócios, conforme a divisão selecionada, automaticamente, em função da data de ajuizamento do processo que se tornou receita naquele período. Assim, existem doze planilhas como esta em um ano, uma para cada mês.

Nº do Proc.	Assunto e autor principal	Valor	Dt de Ajto	DIV	A	B	C	Total
012982749	Concurso Público Luís I.S.	R\$ 12.000	1/3/2010	DIV 5	R\$ 6.120	R\$ 3.240	R\$ 2.640	R\$ 12.000
002374726	Ctgem p/tempo Serv.José P.	R\$ 50.000	1/6/2001	DIV 4	R\$ 27.500	R\$ 12.500	R\$ 10.000	R\$ 50.000
047238765	Incorp. de quintos Cesar C.	R\$ 100.000	3/12/1998	DIV 3	R\$ 60.000	R\$ 23.000	R\$ 17.000	R\$ 100.000
047264625	FGTS Aurélio Miguel	R\$ 65.000	12/3/1993	DIV 2	R\$ 42.250	R\$ 13.000	R\$ 9.750	R\$ 65.000
098789912	Reajuste 28,86 % Julia R.	R\$ 123.000	15/7/1989	DIV 1	R\$ 92.250	R\$ 18.450	R\$ 12.300	R\$ 123.000
Total		R\$ 350.000			R\$ 228.120	R\$ 70.190	R\$ 51.690	R\$ 350.000
Percentual de participação de cada sócio na receita total					65%	20%	15%	100%

Quadro 2.1 – Divisão das receitas aos sócios em função da data de ajuizamento

Ao final do ano, em outra planilha (Quadro 3), tem-se o percentual de participação de cada sócio sobre a receita total do ano. Depois disso, aplica-se o percentual de participação apurado de cada sócio sobre o Lucro Líquido do período extraído da DRE. Neste momento, se chega ao valor que o sócio tem direito a receber. Como, durante o ano, ele já recebeu adiantamentos mensalmente, faz-se um acerto, que nada mais é do que o valor que ele tem direito menos o valor já adiantado. Conforme o resultado desta diferença, é procedido o acerto, ou o sócio recebe da empresa ou fica devendo para esta.

Descrição	Valores (R\$) e Percentuais (%)		
Receita do período	R\$ 350.000,00		
Despesas da DRE	R\$ 195.000,00		
Resultado do Período	R\$ 155.000,00		
Sócio	A	B	C
Participação na Receita	65,18%	20,05%	14,77%
Participação no Resultado	R\$ 101.024,57	R\$ 31.084,14	R\$ 22.891,29
Adiantamentos Recebidos	R\$ 25.000,00	R\$ 10.000,00	R\$ 7.000,00
Acerto	R\$ 76.024,57	R\$ 21.084,14	R\$ 15.891,29

Quadro 3 – Acerto final da participação de cada sócio sobre a receita total

Visto que os valores advindos da DRE são utilizados para cálculo de distribuição de lucros e considerando o que já foi apurado a respeito da DRE neste trabalho, julgou-se que o cálculo de distribuição de lucro possui distorções, não atribuindo o verdadeiro resultado a cada sócio, pois a receita não é confrontada com os respectivos custos e despesas despendidos para obtê-la. A tempestividade é boa, pois os cálculos do acerto são feitos ao final do ano em tempo oportuno.

Em relação aos relatórios com valores repassados e recebidos de escritórios parceiros, constatou-se que são coerentes, pois são extraídos da contabilidade onde cada escritório parceiro possui uma conta distinta. O auxiliar contábil lança cada recebimento por conta de um escritório parceiro na sua respectiva conta e cada pagamento na mesma conta, efetuando a baixa. E, quando se trata de recebimento de honorários de processos de parcerias, estes são lançados nas respectivas contas de receitas de honorários da cidade da parceria (ex.: Receita de honorários de Porto Alegre). Assim, é fácil identificar e relatar os valores pagos e recebidos de escritórios parceiros. Para maiores detalhamentos, basta emitir um razão da conta contábil. A tempestividade, neste caso, depende do período que se deseja a informação. Se for do período atual, a tempestividade é a mesma da DRE; se for de períodos anteriores, o relatório é instantâneo.

Quanto ao relatório de contas pagas no dia, notou-se que é útil para se tomar conhecimento dos valores a pagar do dia. Porém, este relatório sozinho, sem um sistema de contas a pagar, não fornece um bom controle das contas da empresa, pois deixa a desejar na característica preditiva da informação, o que pode incorrer em risco de não haver caixa disponível suficiente para suprir a demanda de pagamentos. Além disso, pelo fato de não haver contas a pagar e mecanismo para comprovar aprovação prévia da compra, uma conta pode ser paga, mas não ser devida, gerando desfalque permanente.

Faz-se outra ressalva quanto ao fato de não serem cruzadas informações do *software* contábil com a planilha de despesas pagas, pois isto pode gerar um desfalque temporário, uma vez que as informações só serão verificadas quando todos os comprovantes retornarem dos bancos.

4.6 Sugestões aos problemas encontrados

Com vistas à solução dos principais problemas encontrados nos relatórios e nos controles financeiros do escritório, abordaram-se, neste tópico, alternativas aos procedimentos do modelo atual, tencionando suprir as necessidades de informação do gestor e agregar qualidade aos relatórios e controles. Dessa forma, sugerem-se as seguintes modificações:

- a) Mudança no critério de reconhecimento da receita de caixa para competência, conforme os princípios e normas aplicados;
- b) Uniformização no critério de reconhecimento dos custos e despesas, mudando do regime misto (caixa e competência) para o regime de competência apenas, observando normas e princípios aplicados, a fim de confrontar, corretamente, custos com receitas;
- c) Implantação de um sistema de contas a receber e um sistema de contas a pagar, observando-se conceitos e princípios de controles internos;
- d) Implantação do relatório de fluxo de caixa, projetado e realizado para complemento à DRE, como ferramenta de gestão.

4.6.1 Demonstração do resultado do exercício – DRE

Visto o que foi exposto a respeito da DRE gerada no modelo atual, sugeriu-se a obediência aos princípios contábeis geralmente aceitos e às normas vigentes, observando, principalmente, ao princípio da competência, abdicando do regime de caixa no reconhecimento das receitas, despesas e custos. Entretanto, encontraram-se grandes dificuldades: qual seria o momento correto de reconhecimento da receita? Como confrontar as receitas com os respectivos custos e despesas? A fim de responder a estes dois questionamentos, desenvolveu-se este tópico.

Ao analisar o fluxo da receita, pôde-se notar os seguintes momentos importantes referentes a um processo judicial:

1º) Análise da viabilidade da ação: neste momento, os advogados analisam a probabilidade de êxito na ação, embasados na jurisprudência e em outros fatores relevantes, sendo que só decidem ingressar com a ação se há plenas condições de vitória. Assim, com o percentual de risco da ação definido, acordam com o cliente se haverá ou não ingresso da ação e os termos de contrato;

2º) Ingresso da ação: após acordo com o cliente, os advogados iniciam os trabalhos na esfera judicial. Neste momento, é gerada a data de ajuizamento e o nº do processo, que é sua identidade;

3º) Início e decorrer da discussão judicial: após o ingresso da ação, os advogados demonstram o interesse dos clientes através das petições;

4º) Fim da discussão judicial em todas as instâncias: após receber ganho de causa em todas as instâncias, diz-se que o processo transita em julgado, não cabendo mais recursos pela parte que perdeu;

5º) Início do processo de execução: após a causa ter trânsito em julgado, inicia-se um processo (de execução) para definir critérios de mensuração de valores e requisitá-los, a fim de exercer o direito adquirido pelo ganho da causa;

6º) Final do processo de execução: após o cálculo dos valores serem aprovados pelas partes, a autora requisita o pagamento por meio de um documento denominado requisição de pagamento; e

7º) O momento do recebimento do valor: que é quando os valores, após serem depositados em contas judiciais, são direcionados à parte vencedora e ao escritório (honorários).

Assim, passou-se a analisar o correto momento para reconhecimento da receita. Segundo a Resolução 1.187/09 do Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG 30:

quando o desfecho de transação que envolva a prestação de serviços puder ser confiavelmente estimado, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data do balanço. O desfecho de uma transação pode ser confiavelmente estimado quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

- (a) o valor da receita puder ser confiavelmente mensurado.;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade;
- (c) a proporção dos serviços executados até a data do balanço puder ser confiavelmente mensurada; e
- (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la possam ser confiavelmente mensuradas. (CONSELHO FEDERAL DA CONTABILIDADE, 2009, NBC TG 30, item 20)

Descartou-se o momento de ingresso da ação para reconhecimento da receita, pois os quesitos (a), (c) e (d) não são atendidos neste momento. O mesmo ocorre no início e no decorrer da discussão judicial.

Ao transitar em julgado, já se sabe quais direitos foram concedidos ao cliente (em caso de êxito) e, então, este direito se torna irrevogável. Neste momento, os quesitos (b) e (c) já são atendidos. Entretanto, apesar de ser provável o recebimento, ainda não se pode mensurar quanto será recebido, pois os critérios de mensuração só serão discutidos no processo de execução. Portanto, julgou-se correto não reconhecer a receita neste momento também.

Após transitar em julgado, iniciam-se as discussões acerca dos critérios adotados para mensurar os valores em relação aos direitos já adquiridos. Neste momento, também os quesitos (a) e (d) não são atendidos, portanto não se deve adotar este momento para reconhecimento da receita. Dessa forma, a mensuração da receita e das despesas para conclusão do trabalho ainda não são confiavelmente mensurados.

Ao receber o aceite do réu referente aos cálculos apresentados no processo de execução e expedir a requisição de pagamento, encerra-se o ciclo operacional do processo jurídico. Neste momento, há absoluta certeza dos valores de honorários contratuais, honorários de sucumbência e honorários de execuções, sendo os dois últimos definidos pelo juiz. Com isso, são atendidos os quesitos (a), (b), (c) e (d), de mensuração confiável do valor da receita, probabilidade de recebimento dos benefícios econômicos, mensuração da proporção dos serviços executados até a data do balanço (que, neste caso, será total) e as despesas incorridas em todo o processo, bem como as despesas necessárias para conclusão (que, neste caso, é zero, pois o serviço está totalmente concluído). Por isso, considera-se este o momento correto de reconhecimento da receita, atendendo às exigências desta norma brasileira e do princípio da competência. Ressalta-se, apenas, que o reconhecimento não será proporcional, como diz a norma, mas sim total, pois a prestação do serviço foi concluída.

Não se recomendou continuar utilizando o momento de recebimento dos valores para reconhecimento da receita pelo fato de distorcer o resultado, conforme já relatado neste trabalho. No entanto, a presente sugestão de utilizar regime de

competência gerou uma problemática quanto ao pagamento de tributos, pois, mesmo com a certeza do recebimento, principalmente dos precatórios, o prazo, para que isso ocorra, é extenso. São, no mínimo, seis meses e, no máximo, dois anos e seis meses para os precatórios, e, no mínimo, dois meses para as RPVs. Logo, se declarar receita tributável, corre-se o risco de não ter disponibilidades para pagamento desta. Entretanto, não se pode sacrificar o principal objetivo da contabilidade, que é fornecer informação de qualidade, para atender ao fisco, além do fato de o próprio fisco permitir que estas receitas sejam reconhecidas como vendas a prazo e tributadas por regime de caixa, basta, apenas, fazer o controle das baixas da conta clientes para alimentar o sistema de tributação.

Então, permaneceu-se com a sugestão de competência no reconhecimento destas receitas. No entanto, percebeu-se mais uma problemática à sugestão: como reconhecer os custos gerados ao longo de todo o ciclo operacional do processo, desde o ingresso da ação até o fim do processo de execução, sendo que esse pode levar meses, ou até anos? Segundo a Resolução 1.187/09 do Conselho Federal de Contabilidade:

quando a conclusão da transação não puder ser confiavelmente estimada e não for provável que os custos incorridos sejam recuperados, a receita não deve ser reconhecida e os custos incorridos devem ser reconhecidos como despesa. Quando deixarem de existir tais incertezas, a receita deve ser reconhecida de acordo com o item 20 e não de acordo com o item 26. (CONSELHO FEDERAL DA CONTABILIDADE, 2009, NBC TG 30, item 28)

Sabendo-se que o escritório apenas ingressa com uma ação que se tenha provável chance de êxito, justamente para garantir que os custos incorridos sejam cobertos, não se julga necessário lançar os custos como despesa do período. Caso o cliente, mesmo diante da instrução do escritório para não ingressar com uma ação, decida dar seguimento ao processo judicial, o escritório o faz, mas com ônus da perda transferido ao cliente, assegurando a recuperação dos custos incorridos para o escritório. É claro que a probabilidade de êxito é sempre relativa, pois o Direito não é estatístico, já que uma interpretação judicial, diferente do que, até o momento, tem ocorrido, pode acontecer.

Se fossem muitos os processos com probabilidade de vitória que fossem perdidos, considerando que as condições para reconhecimento da receita (item 20) só são totalmente atendidas no 6º momento do fluxo da receita, que é o fim do processo de execução e requisição dos valores, deveria ser seguido o que

determina o item 28, ou seja, seriam reconhecidos todos os custos, desde o ingresso da ação até o momento anterior ao final do processo de execução, como despesa do período, e, no momento de requisição do valor, seria reconhecida a receita, conforme o item 20.

A atividade jurídica, com suas peculiaridades, demonstra que, quando os quesitos do item 20 são atendidos, já não há mais custo algum por acontecer, pois é o fim do processo operacional. Então, se os custos tiverem sido reconhecidos como despesas dos respectivos períodos, quando acontecer o reconhecimento da receita, não haverá confrontamento com custo algum, não atendendo ao princípio de competência.

Os mais conservadores optariam por reconhecer o custo como despesa do período, como descrito no item 28 da norma, mesmo com a probabilidade de ganho de causa estimada, embasados no princípio da prudência e na hipótese de perda da causa, mesmo com provável vitória em vista. Tudo para que o patrimônio líquido não ficasse superavaliado, devido ao acúmulo de custos no ativo, aguardando a competência certa para irem ao resultado.

A questão é que o custo precisa ser confrontado com a receita, ou seja, precisa ir ao resultado, juntamente com a receita, para que se possa medir o desempenho, o rendimento da operação, como em uma indústria que vende seu produto dando baixa do estoque no mesmo momento em que credita a receita no resultado. E esse é o suprasumo da informação contábil: a análise do desempenho, da rentabilidade e do retorno recebido sobre o esforço despendido. Vale ressaltar que pode ser feita uma análise individual por processo, lançando custos, incorridos como despesas, diretamente no resultado referente aos processos que não têm provável recuperação dos custos.

Diante da analogia com os estoques industriais e, também, da semelhança do ramo jurídico com o ramo de construção civil, no que tange a prazos de recebimento, chegou-se à seguinte solução para implantar o regime de competência na DRE: agregar custos a um processo conforme eles incorrem durante o seu andamento, segregando-os em contas contábeis dentro do grupo de despesas de exercícios seguintes pagas antecipadamente, no ativo não circulante, ou em despesas antecipadas no ativo circulante, quando for provável que o término do processo se dará antes do fim do período subsequente, sendo que essas contas

analíticas (uma para cada tipo de custo) compõem o saldo da conta sintética (Quadro 4).

Plano de contas - Ativo		Plano de contas - Ativo	
Para processos curto prazo de duração (estimativa)		Para processos de longo prazo de duração (estimativa)	
1	<i>Ativo</i>	1	<i>Ativo</i>
1.1	<i>Ativo Circulante</i>	1.2	<i>Ativo Não Circulante</i>
1.1.1	Disponibilidades	1.2.1	Realizável a Longo Prazo
1.1.2	Contas a Receber	1.2.1.1	<i>Despesas de exercícios seguintes pagas antecipadamente</i>
1.1.3	Estoques	1.2.1.1.1	CUSTOS DE PROCESSOS EM ANDAMENTO
1.1.4	Outros créditos	1.2.1.1.1.1	Processo Y em andamento
1.1.5	<i>Despesas de exercícios seguintes pagas antecipadamente</i>	1.2.1.1.1.1.1	Custos com cartório no processo Y
1.1.5.1	CUSTOS DE PROCESSOS EM ANDAMENTO	1.2.1.1.1.1.2	Mão de obra aplicada no processo Y
1.1.5.1.1	Processo X em andamento	1.2.1.1.1.1.3	Custos indiretos rateados ao processo Y
1.1.5.1.1.1	Custo com cartório no processo X	1.2.1.1.2	CUSTOS DE PROCESSOS COM TRÂNSITO EM JULGADO
1.1.5.1.1.2	Mão de obra aplicada no processo X	1.2.1.1.2.1	Processo Y com trânsito em julgado
1.1.5.1.1.3	Custos indiretos rateados ao processo X	1.2.1.1.2.1.1	Custos com cartório no processo Y
1.1.5.2	CUSTOS DE PROCESSOS COM TRÂNSITO EM JULGADO	1.2.1.1.2.1.2	Mão de obra aplicada no processo Y
1.1.5.2.1	Processo X com trânsito em julgado	1.2.1.1.2.1.3	Custos indiretos rateados ao processo Y
1.1.5.2.1.1	Custo com cartório no processo X	1.2.1.1.3	CUSTO DE PROCESSOS EM EXECUÇÃO
1.1.5.2.1.2	Mão de obra aplicada no processo X	1.2.1.1.3.1	Processo Y em execução
1.1.5.2.1.3	Custos indiretos rateados ao processo X	1.2.1.1.3.1.1	Custos com cartório no processo Y
1.1.5.3	CUSTO DE PROCESSOS EM EXECUÇÃO	1.2.1.1.3.1.2	Mão de obra aplicada no processo Y
1.1.5.3.1	Processo X em execução	1.2.1.1.3.1.3	Custos indiretos rateados ao processo Y
1.1.5.3.1.1	Custo com cartório na execução do processo X	1.2.1.1.4	CUSTO DE PROCESSOS ACABADOS
1.1.5.3.1.2	Mão de obra aplicada no processo X	1.2.1.1.4.1	Processo Y acabado
1.1.5.3.1.3	Custos indiretos rateados à execução do processo X		
1.1.5.4	CUSTO DE PROCESSOS ACABADOS		
1.1.5.4.1	Processo X acabado		

Quadro 4 – Plano de Contas do Ativo

No Quadro 4, são propostos quatro subgrupos para agregar custos a um processo, conforme o estágio em que este se encontra: custos de processos em andamento, custos de processos com trânsito em julgado, custos de processos em execução e custos de processos acabados. Nota-se, também, que, dentro do subgrupo criado para agregar custos, existe uma conta para cada processo específico (grifo no quadro – negrito) e, dentro dessa conta, é determinada uma conta para cada custo, quais sejam mão de obra, custos com cartório, combustível, custos indiretos, dentre outros.

Assim, criou-se uma sistemática de lançamentos contábeis, de acordo com o momento do processo no ciclo operacional (Quadro 5).

Lançamentos contábeis para reconhecimento de receitas e custos por competência

1º Momento: ingresso e discussão da ação

Processo X em andamento
a Passivo Correspondente ou Banco/Caixa
H: agregar custos com determinado processo na medida em que ocorrem.

2º Momento: ganho da causa confirmado, processo com trânsito em julgado favorável

Processo X com trânsito em julgado
a Processo X em andamento
H: Transferência dos custos da conta de processo em andamento para processo com trânsito em julgado

Processo X com trânsito em julgado
a Passivo Correspondente ou Banco/Caixa
H: agregar custos com determinado processo transitado em julgado na medida em que ocorrem antes do início da execução

3º Momento: início do processo de execução

Processo X em execução
a Processo X com trânsito em julgado
H: transferência dos saldos de custos do processo com trânsito em julgado para o processo em execução

Processo X em execução
a Passivo Correspondente ou Banco/Caixa
H: agregar custos com execução de determinado processo

Quadro 5 – Lançamentos de acordo com fluxo da receita

No primeiro momento (ingresso e discussão da ação), tem-se o débito da conta de ativo processo em andamento contra a respectiva fonte de recursos, seja caixa, banco ou endividamento. Nessa conta, serão contabilizados todos os custos até que a ação tenha sentença definitiva, sem possibilidades de recursos (trânsito em julgado).

No segundo momento, já com a causa definitivamente ganha, os custos acumulados em processo em andamento são transferidos para a conta processo com trânsito em julgado, para que se possa visualizar quais processos com trânsito em julgado ainda não tiveram a execução iniciada. Todos os custos incorridos, a partir deste momento, que não se classifiquem como custos de execução, serão alocados nesta fase.

Já no terceiro momento, os custos são transferidos de processo com trânsito em julgado para processo em execução. Feito isso, todos os esforços aplicados, nesta fase, são agregados ao valor já acumulado, que compõe o custo do processo.

No Quadro 5.1, estão os outros três momentos:

Lançamentos contábeis para reconhecimento de receitas e custos por competência	
4º Momento: fim do processo de execução, requisição dos valores	
Processo X acabado	
a Processo X em execução	
<i>H: Transferência do saldo dos custos com execução do processo para o estoque de produtos acabados</i>	
Cientes	
a Receita de requisição de valor (Precatório/RPV)	
<i>H: Reconhecimento da Receita no Resultado do exercício</i>	
Custo do Serviço Prestado	
a Processo X acabado	
<i>H: Reconhecimento do custo do processo executado que estava em estoque no resultado</i>	
5º Momento: período entre requisição e recebimento efetivo do valor	
Correção monetária Ativa sobre o processo X	
a Receita Financeira	
<i>H: Reconhecimento mensal da correção monetária sobre o valor requisitado até que o processo seja liquidado</i>	
6º Momento: recebimento dos valores corrigidos	
Bancos	Bancos
a Clientes	a Correção monetária Ativa sobre o processo X
<i>H: Pelo recebimento dos honorários</i>	<i>H: Pelo recebimento referente a correção monetária</i>

Quadro 5.1 – Lançamentos contábeis – parte 2

No quarto momento, que é o fim do processo de execução, onde ocorre a requisição dos valores, transfere-se o custo acumulado de processo em execução para a conta final chamada processo acabado. Após isso, debitam-se Clientes no Ativo em contas a receber e credita-se Receita pela provisão dos honorários a receber, simultaneamente ao reconhecimento do custo no resultado com débito de Custo do Serviço Prestado e crédito de processo acabado (despesas antecipadas).

Assim é feito o confronto entre Receita e Custo pelo regime de competência para correta análise do resultado.

Feita a requisição dos valores, ocorre o prazo de espera até a liberação judicial desses. Neste período, incide a correção monetária sobre o valor sentenciado pelo juiz no processo de execução. Para correto reconhecimento em regime de competência, deve-se, mensalmente, debitar Correção monetária ativa e creditar Receita Financeira pelo valor da correção em função do tempo transcorrido.

Ao receber efetivamente os valores em suas contas bancárias, no sexto momento, faz-se a baixa na conta Clientes e na conta Correção Monetária Ativa. Recomenda-se uma conta analítica individualizada por cliente.

Visto que as despesas não têm vínculo direto com o processo produtivo, são lançadas ao resultado, mensalmente, sem atrapalhar o confrontamento entre custos e receitas, nem na análise do resultado e desempenho da empresa. Percebeu-se, também, que se faz necessária a implantação de um sistema de custeio no escritório, não deixando de observar a relação custo-benefício, para que o valor de custo de cada processo seja identificado com clareza e a sugestão de regime de competência possa ser desenvolvida plenamente na empresa. Também, é importante ressaltar que, para haver eficiente funcionamento do novo modelo proposto, é necessário que exista ação de liderança que faça com que haja conscientização em todos os níveis do processo.

Abordou-se, neste tópico, o caso das receitas referentes a precatórios e RPVs, que eram o principal problema no que tange a período de reconhecimento. Os outros tipos de receita são, facilmente, contabilizados por competência, como as receitas fixas que, no modelo atual, são registradas após o pagamento da mensalidade pelo sindicato. Faz-se necessário mudar este procedimento, emitindo a nota fiscal no mês de competência do serviço para reconhecimento da receita e posterior recebimento.

Desta forma, foram sugeridos os critérios para reconhecimento de receitas, custos e despesas, à luz dos princípios contábeis geralmente aceitos e normas contábeis vigentes, para elaboração da Demonstração do Resultado do Exercício, a fim de proporcionar informação de qualidade para a tomada de decisões pela gestão do escritório.

4.6.2 Contas a receber e contas a pagar

A fim de possibilitar melhores controles em contas a receber e contas a pagar, proporcionando ferramentas e relatórios úteis à administração financeira, elaborou-se este tópico, em que rotinas são propostas com intuito de padronizar algumas atividades do setor financeiro.

Mantendo a coerência com as proposições abordadas neste trabalho, salienta-se a necessidade da criação de procedimentos, para que as sugestões feitas, anteriormente, sejam executáveis. Notou-se que a mudança de regime de reconhecimento na DRE reflete em outros controles e relatórios, aliás, esta mudança impulsiona outras mudanças e proporciona controles mais seguros em termos de controles internos, pois passa a utilizar a contabilidade como ferramenta de conciliação dos processos. No entanto, é necessário que haja ação de mudança, planejamento prévio e reestruturação.

Foi visto, neste trabalho, que a empresa não possui sistema de contas a receber, apenas controles manuais, sem a possibilidade de relatórios e cruzamento com a contabilidade (registro formal). Diante da reestrutura de contabilização proposta, sugerem-se procedimentos para garantir a execução dos registros e otimização dos controles.

No momento da requisição dos valores, ao final do processo de execução, que foi o momento escolhido para contabilização da receita, é preciso que seja gerado um documento que sirva como base para contabilização, ou melhor, para faturamento e, simultaneamente, contabilização, no caso de sistema informatizado. Não pode haver falhas neste processo, portanto necessita-se de procedimentos padronizados, dentro do setor jurídico de execuções, para que todo processo concluído seja transmitido ao financeiro para faturamento. É necessário que o documento contenha todas as informações necessárias para escrituração no sistema informatizado, quais sejam: data de ajuizamento do processo, número do processo, assunto, dados dos clientes participantes (nome, CPF e endereço), valores de honorários respectivos a cada cliente participante, data de envio da

requisição de pagamento e prazo estimado de recebimento. Este último deve ser considerado como vencimento da fatura.

Sugere-se chamar este documento de ordem de faturamento e que sua escrituração seja burocrática, inclusive com travas de acesso de usuário no sistema, limitando o pessoal autorizado a fazê-la. É importante que a gerência delegue um responsável por este documento e determine que a receita só possa ser lançada pelo auxiliar contábil, mediante assinatura do responsável. Isso formalizará o procedimento e dará segurança no registro feito, fator importante para os relatórios financeiros que serão extraídos.

Considerar a data do prazo estimado como vencimento da fatura, permite, ao gerente, fazer uma análise macro da carteira de clientes, pois, se o sistema permitir, poderá ser extraído um relatório que demonstre o *aging* da carteira de clientes, verificando, assim, quais clientes (processos) estão dentro do prazo de previsão de recebimento e quais já ultrapassaram este prazo, sendo estes considerados inadimplentes. Em comparação ao sistema atual, esta seria uma grande melhoria, pois um sistema ligado à contabilidade, com burocracias de acesso e alimentação, proporcionaria maior segurança e confiabilidade na informação, em comparação a um sistema fundamentado em planilhas de Acces®, sem registro contábil e sem acesso restrito. Até porque, um erro, em uma dessas planilhas, é de difícil percepção, pela dificuldade de visualização, e é mais fácil de ocorrer pelas características do sistema, além do fato de o modelo atual não ser capaz de gerar relatórios.

Após expostos os momentos do fluxo da receita e da sistemática para os lançamentos contábeis, seguem, em resumo, os procedimentos internos norteadores do setor financeiro, como passo a passo, para cumprimento das diretrizes contábeis propostas:

1º) Protocolar o recebimento da ordem de faturamento emitida pelo setor jurídico;

2º) Emitir nota fiscal a prazo para os clientes, com base na ordem de faturamento, escriturando todos os dados necessários no sistema;

3º) Arquivar notas fiscais, juntamente com a respectiva ordem de faturamento;

4º) Acompanhamento do *aging* da carteira de clientes no contas a receber, através de relatório informatizado;

- 5º) Identificar motivo da inadimplência, para agir a fim de extingui-la; e
- 6º) Registrar os recebimentos, diminuindo o saldo da conta clientes no sistema.

Esses passos devem ser executados com a segregação de funções que atenda aos requisitos de segurança dos controles internos.

Concluídas as sugestões de procedimentos para contas a receber, passou-se a explicar as sugestões dos procedimentos para atender à forma de contabilização por competência de contas a pagar.

Como visto, a empresa não possui sistema de contas a pagar, aliás, ela possui, mas de contas a pagar no dia do pagamento, sem potencial preditivo dos gastos, nem registro contábil por competência. Então, sugere-se a formalização de um sistema de contas a pagar, estruturado para registro das despesas por competência e controle prévio de pagamentos.

Primeiramente, é necessário eleger um responsável pelas contas a pagar. Esta pessoa deverá administrar os documentos de despesa, quais sejam notas fiscais, guias de tributos, guias de custas processuais, dentre outros. Este funcionário deverá certificar-se da autorização da despesa, mediante mecanismo, que pode ser uma assinatura do respectivo responsável pelo setor que gerou a despesa, para, assim, poder registrar a conta a pagar no sistema, gerando lançamento contábil em regime de competência. O responsável por contas a pagar deverá ser alguém do financeiro, exceto a assistente contábil, que é quem faz os pagamentos e quem deverá efetuar os registros pelo pagamento das contas.

É interessante a criação de relatórios de contas a pagar para prévia aprovação do gerente, pois, assim, haverá maior controle na administração das finanças. Para ocorrer este planejamento, sugerem-se os seguintes procedimentos:

- 1º) Apresentação ao gerente, toda sexta-feira, de um relatório com todas as despesas a serem pagas na semana seguinte para prévia aprovação de pagamento pelo gerente: este relatório deverá ser composto pelas contas já provisionadas em contas a pagar, pelas previsões de despesas periódicas que não estão lançadas, mas que se tem conhecimento da existência, mesmo que com valor aproximado apenas, e com despesas agendáveis, tais como, repasses a peritos e a clientes. É importante que toda saída de valor, que ocorrerá em uma semana, esteja programada desta forma, para evitar problemas de liquidez e aumentar o controle;

2º) A planilha de pagamentos do dia deve ser mantida conforme no modelo atual. Porém, deverá ser cruzada com as informações de previsão, para se averiguar se as despesas estão ocorrendo como planejadas: cada conta paga, que não estava no relatório de pagamentos apresentado na sexta-feira anterior, deverá ter seu pagamento justificado, conforme a necessidade do gerente;

3º) Juntamente com a planilha dos pagamentos realizados no dia anterior, deverá ser entregue o relatório do *software* integrado com a contabilidade com os respectivos lançamentos dos pagamentos feitos e, também, os extratos bancários para cruzamento de informações.

Com isso, tem-se um contas a pagar que possibilita planejamento, segurança e controle das finanças tempestivamente.

4.6.3 Fluxo de caixa

Com o intento de proporcionar informação de qualidade à gerência da empresa, sugere-se a implantação de um fluxo de caixa, devido a sua enorme contribuição como ferramenta de gerenciamento de recursos financeiros, principalmente se utilizado o fluxo de caixa projetado juntamente com o fluxo de caixa realizado.

A informação do fluxo de caixa projetado possibilitará, ao gerente, visualizar cenários futuros, de acordo com as expectativas geradas nos sistemas de contas a receber e contas a pagar. Já a informação do fluxo de caixa realizado proporcionará o comparativo com a projeção, para que se adequem às expectativas de projeção.

O relatório é composto da seguinte forma, nas linhas:

1º) Entradas: são todos os valores que ingressam nas contas do escritório e podem ser discriminados em honorários de precatórios, honorários de RPVs, honorários de execuções, honorários de sucumbência, receitas de parcerias, recebimento por conta de terceiros e outras tantas quantas se desejarem. Assim, o gerente terá o controle dos ingressos de numerários nas contas do escritório, podendo fazer diversas análises em relação à eficiência da cobrança dos honorários e participação dos tipos de receita nas disponibilidades da empresa;

2º) Valor total das entradas: é o totalizador das entradas no período;

3º) Saídas: são todas as saídas de numerários das contas do escritório, independente de serem despesas ou não. Podem ser discriminadas em quantas categorias se desejar; geralmente, são: fornecedores, tributos, funcionários, sócios, taxas bancárias, dentre outras. Assim, pode-se perceber quais os eventos que mais consomem o caixa da empresa;

4º) Valor total das saídas: é o totalizador das saídas no período.

5º) Saldo inicial em caixa: neste campo, inclui-se o saldo inicial em disponibilidades, antes da movimentação do período analisado. Pode-se conferir este valor com os extratos;

6º) Variação entre entradas e saídas: valor total das entradas menos o valor total de saídas. Demonstra se as entradas foram superiores às saídas; e

7º) Saldo final em caixa: que é o saldo inicial mais a movimentação gerada pelas entradas e saídas no período.

Nas colunas da planilha do fluxo de caixa, são elencados os períodos que se desejam abranger, conforme a necessidade da gestão, de curto, médio ou longo prazo.

Com um fluxo de caixa bem elaborado e de forma tempestiva, o gerente terá amplo controle da situação financeira da empresa, podendo visualizar cenários e fazer projeções, avaliando a capacidade financeira da empresa de cumprir com seus deveres. No Quadro 6 é apresentado o modelo de fluxo de caixa.

Este modelo pode ser utilizado tanto para a projeção quanto para o fluxo realizado, ou, ainda, se for da preferência do gestor, pode-se utilizar um modelo com ambos os dados, o que permite um comparativo mais dinâmico.

Nota-se que o modelo, acima, propõe que os períodos sejam diários; entretanto, isso não é regra, pois depende, também, do interesse da gestão. Recomenda-se, para que se utilize ao máximo a ferramenta, o seguinte:

a) Fluxo de caixa projetado anual: uma projeção das entradas e saídas que se esperam para todo o ano seguinte. O fato dos pagamentos de honorários serem orçados, previamente, pelo governo, contribui para precisão deste relatório, que será útil para comparar o desempenho de caixa esperado com o realizado ao final do período.

Fluxo de Caixa - Santa Maria								
	24/10/2011	25/10/2011	26/10/2011	27/10/2011	28/10/2011	29/10/2011	30/10/2011	Total do Mês
	Segunda-feira	Terça-feira	Quarta-feira	Quinta-feira	Sexta-feira	Sábado	Domingo	
Entradas								
Honor.Precatórios								R\$ -
Honor.RPVs								R\$ -
Honor.Execuções								R\$ -
Honor.Sucumbência								R\$ -
Honor.Ingresso de ação								R\$ -
Honor.Consulta								R\$ -
Honor.sobre contracheque								R\$ -
Receitas de Parcerias								R\$ -
Diligências								R\$ -
Recebimento p/cta de terceiros								R\$ -
Ressarcimento de Custas								R\$ -
Empréstimos e Financiamentos								R\$ -
Outras								R\$ -
Total de entradas (Receitas)	0	0	0	0	0	0	0	0
Saídas								
Fornecedores								R\$ -
Tributos								R\$ -
Custas processuais								R\$ -
Imobilizado								R\$ -
Funcionários								R\$ -
Sócios								R\$ -
Transferência Filial Macapá								R\$ -
Transferência Filial Brasília								R\$ -
Transferência Filial Recife								R\$ -
Repasses a terceiros								R\$ -
Empréstimos e Financiamentos								R\$ -
Taxas bancárias								R\$ -
Outros								R\$ -
Total de saídas (pagamentos)	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
Saldo Inicial em Caixa								
Diferença entre Entradas e Saídas	0	0	0	0	0	0	0	0
Saldo Final em Caixa	0	0	0	0	0	0	0	0

Quadro 6 – Fluxo de caixa diário

b) Fluxo de caixa projetado mensal: esta deverá ser uma ferramenta muito mais usual no dia-a-dia do setor financeiro. A intenção é que este relatório seja composto pela projeção diária, conforme o modelo do Quadro 6. Este relatório deve ser entregue até o último dia útil do mês que antecede o período base e vai ser útil para comparação, ao final do mês, com o fluxo realizado.

c) Fluxo de caixa diário executado: preenchido toda manhã seguinte ao período base, irá compor o fluxo realizado mensal e anual, possibilitando ações corretivas para evitar a escassez de disponibilidades.

O fluxo de caixa realizado também possibilita a verificação entre as despesas autorizadas e as que foram pagas, funcionando, portanto, como ferramenta de controle.

A principal utilidade da projeção de caixa é identificar os períodos de escassez e excesso de caixa, para que se tomem as devidas providências, conforme a estratégia da empresa.

Além dos benefícios no planejamento financeiro, o fluxo de caixa é ótimo complemento à DRE para análise da empresa como um todo, no que tange o desempenho e fluxo financeiro.

4.6.4 Outras sugestões

Por fim, neste tópico, discorreu-se sobre outras sugestões aos problemas encontrados no modelo atual do setor financeiro do escritório estudado. Buscou-se sanar os problemas de ausência de relatórios e algumas deficiências em outros existentes.

Sugestões aos procedimentos das filiais não foram abordadas por causa da inviabilidade do levantamento das informações. No entanto, no caso da Filial de Macapá, que envia os documentos para serem contabilizados em Santa Maria, o que atrasa o encerramento do exercício, sugere-se uma simples planilha de controle das movimentações da filial com a descrição do fato, para que o auxiliar contábil possa contabilizar diariamente e, posteriormente, conferir com os documentos (Quadro 7).

Movimentação contacorrente Macapá						
Saldo Inicial 750,00						
Data	Entrada	Saida	Descrição	Nº do documento	NºCópia de Cheque	Fornecedor
01/12/2011	3.000,00		Transferência do escritório de SM			
01/12/2011		350,00	Internet	1234	89800	Zumpnet
01/12/2011		3,50	Taxa Bancária			
01/12/2011		450,00	Adiantamento funcionário		89801	
01/12/2011		1.000,00	Aluguel do escritório	2000	89802	Antônio Fagundes
01/12/2011		750,00	Passagem Aérea Sra.Julia Robert para Brasília	4567	89803	Gol
01/12/2011		300,00	Adiantamento para o caixa		89804	
Total	3.000,00	2.853,50				
Diferença	146,50					
Saldo atual	896,50					

Quadro 7 – Movimentação de Macapá

O procedimento quanto a esta ferramenta deve ser o seguinte:

- 1º) A responsável pelo financeiro em Macapá deverá preencher, ao final da tarde, esta planilha, contendo a movimentação da conta corrente;
- 2º) Ao lado de cada valor, devem ser preenchidos a descrição, o número do documento, número da cópia de cheque e fornecedor;
- 3º) Enviar a planilha preenchida ao auxiliar contábil, em Santa Maria, pela internet;
- 4º) Efetuar registros, no *software*, na manhã seguinte ao recebimento do arquivo via internet, para posterior conferência, quando os documentos originais chegarem de Macapá; e
- 5º) Por fim, efetuar a conciliação com o extrato bancário da conta da filial.

Essa é a solução encontrada para o modelo atual. Todavia, o ideal seria que houvesse a possibilidade de utilização do sistema, para que a contabilização fosse feita na própria filial de Macapá.

Outra sugestão simples feita é a criação de uma planilha para o acompanhamento das cobranças de honorários sobre benefícios no contracheque dos clientes. Na verdade, trata-se de duas planilhas, uma para o setor jurídico (Quadro 8) controlar este tipo de processos, com a data de entrega ao setor financeiro para cobrança, e outra para o setor financeiro (Quadro 8.1), com controles mais específicos das datas das parcelas recebidas, sendo que estas, geralmente, são doze.

NºProcesso	Cliente	Data de Ajuizamento	Honorário %	Status	Data de envio para o financeiro
0001	Kléber Grabalsca	01/12/2008	15%	Concluído	21/05/2010
0002	Pedro Ernέsto Denardin	01/07/2009	15%	Concluído	02/07/2011

Quadro 8 – Controle de processos que geram benefício no contracheque do cliente no setor jurídico

No Quadro 8, o setor jurídico deve controlar os processos que proporcionam benefícios no contracheque do cliente em andamento, até o ponto de estarem concluídos. Então, o processo é repassado ao financeiro e esta data de repasse deve ser apontada no controle para posterior conferência sobre a cobrança.

NºProcesso	Cliente	Dt de Ajuiz	Honorário %	Dt repasse do jurídico	Parcela 1		Parcela 2		Parcela 3	
					Data pagamento	Valor	Data pagamento	Valor	Data pagamento	Valor
0001	Kléber Grabalsca	01/12/2008	15%	21/05/2010	05/06/2010	950,00	05/07/2010	923,00	05/08/2010	1.050,00
0002	Pedro Ernέsto Denardin	01/07/2009	15%	02/07/2011	05/08/2011	1.020,00				

Quadro 8.1 – Controle de honorários sobre contracheque dos clientes no setor financeiro

No Quadro 8.1, o setor financeiro fará o controle da data de repasse do processo pelo setor jurídico e das parcelas já cobradas do cliente, até que se completem as doze pré-estabelecidas para posterior confrontamento com o relatório do jurídico.

Estas foram as sugestões aos problemas encontrados no estudo de caso do presente trabalho. Para melhor compreensão da análise feita do modelo atual e das sugestões propostas, elaborou-se um quadro explicativo (Quadro 9) sintetizando tais informações.

INFORMAÇÕES SOLICITADAS	FORNECIDA (SIM/NÃO)	TEMPESTIVIDADE	QUALIDADE	PRINCIPAIS SUGESTÕES
a) Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)				
a.1) DRE do período	Sim	Ruim	Ruim	Mudança de critério para competência no reconhecimento de receitas e despesas
a.2) DRE Orçamento x Realizado	Sim	Ruim	Ruim	Idem a.1
a.3) DRE período atual x períodos anteriores	Sim	Ruim	Ruim	Idem a.1
b) Representatividade de cada tipo de receita sobre a receita bruta do período	Não	Não há	Não há	Segregar em contas contábeis e também no Fluxo de Caixa
c) Montante de despesas pagas com as receitas fixas	Sim	Ruim	Razoável	Se beneficia das melhorias na DRE
d) Relatório de inadimplência dos clientes	Não	Não há	Não há	Implantação do Contas a Receber
e) Resultado por unidade (filiais)	Sim	Ruim	Ruim	Se beneficia das melhorias na DRE
f) Relatório das mensalidades dos sindicatos	Sim	Boa	Razoável	Se beneficia com a implantação de competência na DRE
g) Relatório sobre resultado dos processos	Não	Não há	Não há	Não há
h) Relatório de divisão dos honorários segundo os critérios de distribuição de lucros	Sim	Boa	Ruim	Se beneficia com a implantação de competência na DRE
i) Relatório de conciliação das cobranças dos processos que geram benefícios no contra-cheque dos clientes	Não	Não há	Não há	Planilha de conferência no financeiro e no jurídico
j) Relatórios com valores repassados a clientes e quantidade de clientes beneficiados em determinado período	Não	Não há	Não há	Não há/alimentar o novo sistema
k) Relatórios com valores repassados e recebidos de escritórios parceiros	Sim	Razoável	Boa	Discriminação no Fluxo de Caixa
l) Relatórios com valores a receber por sucumbências pagas em nome de clientes	Não	Não há	Não há	Implantação do Contas a Receber
m) Relatório de conciliação dos pedidos de diligência (escritório de Brasília) com os devidos acertos	Não	Não há	Não há	Não há
n) Relatório de contas a pagar e das despesas pagas diariamente	Não/Sim	Não há/Razoável	Não há/Boa	Implantação do Contas a Pagar/Implantação do fluxo de caixa e cruzamento de informações

Quadro 9 – Resumo das análises das informações solicitadas e principais sugestões

5 CONCLUSÕES E SUGESTÕES

Este trabalho foi elaborado com o intento de solucionar ou, ao menos, auxiliar na solução do problema proposto, que era gerar informações relevantes, de qualidade, com tempestividade, no setor financeiro de um escritório de advocacia, para que fossem úteis à tomada de decisões pela gerência, através de bons procedimentos internos no setor.

Primeiramente, foi necessário analisar quais informações eram de interesse e necessárias ao gestor. Feito isso, passou-se a analisar quais dessas informações já eram geradas no modelo atual do setor financeiro, para, posteriormente, avaliar sua qualidade e tempestividade, sendo que a qualidade depende da coerência da informação a que um relatório é proposto e a tempestividade é a relação do tempo de entrega do relatório com o tempo desejado e oportuno para esta entrega. Após esta análise, partiu-se para as sugestões de melhorias e de novos procedimentos para composição dos relatórios e informações consideradas relevantes.

Inicialmente, para se descobrir as informações desejadas pela gestão, foram realizadas entrevistas junto ao administrador do escritório. Neste momento, pode-se entender melhor o negócio jurídico e as necessidades do gestor deste tipo de negócio. Percebeu-se que as necessidades de informação do gerente estavam, principalmente, ligadas a clientes, resultado e desempenho da empresa, controle financeiro e divisão do lucro gerado.

Listadas as informações solicitadas pela gerência, passou-se a realização de entrevistas com os colaboradores do setor financeiro para apurar quais destas informações já eram geradas no modelo atual do setor. Constatou-se que boa parte das informações não eram geradas ou, então, estavam disponíveis, mas não em relatórios.

Após apuradas as informações geradas, partiu-se para a análise da coerência e tempestividade destas. Para realizar este julgamento, fez-se necessária a análise dos procedimentos internos realizados na elaboração desses relatórios, bem como a análise da composição dos relatórios, à luz de princípios e normas de contabilidade. Conclui-se que a principal fonte de informação do gerente era a DRE. No entanto, esta continha falhas nos critérios de reconhecimento de receitas, custos e despesas;

logo, julgou-se a DRE incoerente e, também, intempestiva por não estar disponível no prazo desejado. Assim, foi necessário estudar os fatos do negócio jurídico para adequar o demonstrativo às normas e princípios contábeis, gerando qualidade na informação.

Dessa forma, definiram-se quatro principais medidas, que fizeram com que o objetivo geral deste trabalho fosse atingido, quais sejam: (1) mudança no critério de reconhecimento da receita de caixa para competência, (2) uniformização no critério de reconhecimento dos custos e despesas para regime de competência, (3) implantação de um sistema de contas a receber e contas a pagar e (4) implantação do relatório de fluxo de caixa projetado e realizado.

Este estudo mostrou que, para gerar qualidade na informação fornecida à administração da empresa, faz-se necessária a observância das normas e princípios contábeis, pois não basta gerar a informação, mas esta deve ter qualidade, ser confiável e tempestiva, para que seja útil ao negócio.

Ressalta-se que as sugestões propostas, neste trabalho, geram a necessidade de outros estudos na área contábil. Tendo em vista isso, sugere-se a realização de outras pesquisas, quais sejam: (1) estudo para implantação do sistema de custeio por atividade no negócio jurídico; (2) estudo para implantação de contabilidade gerencial na atividade jurídica, que seria a execução do presente trabalho no escritório estudado; (3) estudo de gestão de contas a receber no negócio jurídico; e, por fim, (4) estudo para implantação de um fluxo de caixa projetado na atividade jurídica.

REFERÊNCIAS

ATTIE, Willian. **Auditoria: Conceitos e Aplicações**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOYNTON, Willian C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter. G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC 774/1994. Aprova - **Apêndice à resolução sobre os princípios fundamentais de contabilidade**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 02 novembro 2011.

_____. Resolução CFC 986/2003. Aprova a norma brasileira de contabilidade técnica **Aprova a NBC TI 01 – Da auditoria interna**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 02 Julho 2011.

_____. Resolução CFC 1.187/2009. Aprova a norma brasileira de contabilidade técnica - **NBC TG 30 – Receitas**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 02 novembro 2011.

_____. Resolução CFC 1.203/1999. Aprova a norma brasileira de contabilidade técnica - **NBC TG 26 - Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/>>. Acesso em: 02 julho 2011.

DIEHL, Astor Antônio. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicos**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de metodologia**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2008

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

HENDRIKSEN, Eldon S.; BREDA, Michael F. Van. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPP, João Carlos; LEITE, Hélio de Paula. O Crepúsculo do Lucro Contábil. **Revista de administração de empresas, FGV**, São Paulo, v.28, n.4, Out/Dez de 1988.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, **Demografia das empresas**. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acesso em 13/06/2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Contabilidade introdutória**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel administração de empresas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistemas de informação contábil**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria**. 10.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SÁ, Carlos Alexandre. **Fluxo de caixa: a visão da tesouraria e da controladoria**. São Paulo: Atlas, 2006.