



Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Curso de Graduação - Bacharelado em Ciências Contábeis

André Rodrigues Carlos

ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA NO DISTRITO FEDERAL:
Utilização de instrumentos contábeis gerenciais

Brasília - DF 2020

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

André Rodrigues Carlos

ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA NO DISTRITO FEDERAL:
Utilização de instrumentos contábeis gerenciais

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:
Prof. Cláudio Moreira Santana, Me.

Linha de pesquisa:
Impactos da Contabilidade na Sociedade

Área:
Prática da Contabilidade

Brasília - DF 2020

CARLOS, André Rodrigues.

Escritórios de advocacia no Distrito Federal: Utilização de instrumentos contábeis gerenciais / André Rodrigues Carlos -- Brasília, 2020. 32. p.

Orientador: Prof. Cláudio Moreira Santana, Me.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo - Graduação) – Universidade de Brasília, 1/2020
Bibliografia.

1. Instrumentos Gerenciais 2. Práticas de contabilidade gerencial 3. Micro e pequenas empresas 4. Escritório de advocacia 5. Tomada de decisão I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília (CCA/Face/UnB). II. Título.

CDD –

André Rodrigues Carlos

ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA NO DISTRITO FEDERAL:
Utilização de instrumentos contábeis gerenciais

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Avaliado em 07 de dezembro de 2020.

Prof. Cláudio Moreira Santana
Orientador

Prof. Luis Fernando Cassela
Professor - Examinador

Brasília - DF, dezembro de 2020.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a minha família que me deram todo o suporte e apoio necessário mesmo em meio a todas as dificuldades enfrentadas na produção deste trabalho.

Agradeço ao professor Cláudio Moreira Santana desde todo o trajeto das conversas pós-aula para a definição do tema, até a compreensão com minhas dificuldades e toda a sua contribuição refletida nesse artigo.

Agradeço também a professora Ludmila Melo Souza, que me deu todo o suporte que solicitei como coordenadora de tcc e também toda sua orientação, apoio e contribuição com a elaboração do trabalho.

Agradeço a todos os amigos que sempre buscaram auxiliar, compreender e efetivamente contribuir para que eu pudesse realizar este trabalho.

ESCRITÓRIOS DE ADVOCACIA NO DISTRITO FEDERAL:

Utilização de instrumentos contábeis gerenciais

RESUMO

O estudo busca identificar o quanto determinados instrumentos gerenciais são utilizados em tomadas de decisão pelos empresários do ramo de advocacia do Distrito Federal, identificar a importância que os mesmos atribuem a cada instrumento e identificar a oferta ou não desses instrumentos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis contratadas de cada respondente. A pesquisa foi realizada através da aplicação de um questionário em uma amostra de 59 escritórios de advocacia de micro e pequeno porte. Os resultados obtidos mostram um alinhamento a estudos anteriores em micro e pequenas empresas (MPEs), que os instrumentos mais utilizados foram os controles operacionais, seguidos do planejamento tributário. Nos demais instrumentos notou-se baixa utilização. Apesar dos respondentes em sua totalidade possuírem ensino superior, não refletiu em uma atribuição maior de importância aos instrumentos, pois comparativamente a avaliação foi inferior aos estudos anteriores. Quanto ao fornecimento dos instrumentos por parte do contador, os artefatos mais ofertados foram os controles operacionais e o balancete de verificação mensal. No entanto a diferença entre a oferta desses mesmos instrumentos em uma pesquisa anterior sobre pequenas e médias empresas foi inferior.

Palavras-chave: Instrumentos gerenciais. Práticas de contabilidade gerencial. Micro e pequenas empresas. Escritório de advocacia. Tomada de decisão.

1. INTRODUÇÃO

A finalidade da contabilidade é o registro dos fatos contábeis e a produção de informações úteis para o planejamento e o controle do titular do patrimônio estudado (GONÇALVES, 2011, p. 4). Os pronunciamentos contábeis definem a finalidade da informação contábil em auxiliar a tomadas de decisões. Nessa linha, no SFAC 1 (*Statement of Financial Accounting Concept 1*), emitido em 1978 pelo IASB (*International Accounting Standard Boards*), já previa que os demonstrativos financeiros não têm como fim eles mesmos, mas sim sua utilidade em tomada de decisões comerciais e econômicas.

Segundo Garrison, Noreen e Brewer (2013), a tomada de decisão é o ato de escolher uma alternativa dentre as opções concorrentes. Para auxiliar em tomadas de decisões, a contabilidade gerencial procura fornecer informações para os gestores utilizarem internamente na organização (GARRISON, NOREEN e BREWER 2013).

Apesar de há bastante tempo existir conceitos claros descrevendo a finalidade gerencial da contabilidade, muitas pesquisas apontam que no Brasil não é incomum a baixa utilização da prática contábil para este fim, principalmente em empresas de micro e pequeno porte. Conforme Scheren *et al.* (2019) concluiu após pesquisa em micro e pequenas empresas (MPEs), que a maioria dos gestores não utilizam instrumentos gerenciais para a tomada de decisões, e que suas decisões muitas vezes são tomadas baseando-se em sua experiência, por confiarem mais em si. E isso é um problema relevante para a sobrevivência das MPEs e para a sociedade, devida a importância dessas empresas.

As MPEs, de acordo com o SEBRAE (2017), além de serem responsáveis por 44,8% dos empregados formais brasileiros, representam 27%, em média, do PIB brasileiro, sendo Brasília o quarto município no país que mais possui MPEs. Dentre de vários setores de atuação das MPEs, um importante é o de serviços advocatícios.

O papel do advogado é fundamental para a garantia constitucional ao cidadão de uma defesa técnica. Ele oferece a defesa dos interesses de seus clientes frente a uma lide. O advogado assiste em todo o processo judicial, desde a petição inicial, até a sentença do juiz ou acórdão do desembargador de segunda instância. E para auxiliar em uma melhor e longeva atuação desses profissionais, é fundamental uma boa administração dos recursos econômicos.

De acordo com o SEBRAE (2017), 50% dos empresários de MPEs do Distrito Federal (DF) afirmam que necessitam de capacitação com controles financeiros. Nesse contexto, o contador pode tornar-se um importante auxílio para uma boa saúde financeira nas empresas, principalmente se ele possuir um bom conhecimento de práticas de contabilidade gerencial.

Dessa forma, os objetivos do presente trabalho são identificar o quanto os instrumentos de contabilidade gerencial são utilizados pelos empresários de MPEs do ramo de advocacia do Distrito Federal (DF), identificar a importância que os mesmos atribuem a cada instrumento e identificar o fornecimento ou não desses instrumentos pelas empresas prestadoras de serviços contábeis por eles contratadas.

O estudo vai de encontro com o progresso da prática contábil e pode contribuir com a melhoria da qualidade do serviço de empresas prestadoras de serviços contábeis, partindo da identificação dos instrumentos para a gestão adotados pelos escritórios, assim como pela identificação dos pontos de vista dos empresários sobre cada instrumento. A pesquisa acrescenta um pouco mais ao tema, que fomenta o conteúdo para um melhor desempenho das MPEs e, principalmente, em escritórios de advocacia que possuem impacto social.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Problemas enfrentados pelas MPEs

A literatura apresenta alguns fatores que dificultam a sobrevivência das MPEs. Segundo o estudo de Sales (2008), os fatores mais determinantes em falência de empresas são: os problemas particulares dos sócios, a falta de clientes, a crise econômica e o ambiente de negócios desfavorável. Para Chiavenatto (2007) as falhas mais comuns nos negócios são fatores econômicos, inexperiência, vendas insuficientes e despesas excessivas.

Detalhando as dificuldades com o ambiente Moreira (2017) explica que desde a abertura do mercado na década de 90, os setores produtivos têm passado por uma modernização e pela busca de eficiência e otimização dos recursos. As modificações têm propósito de tornar o mercado interno mais competitivo para enfrentar a concorrência global causada pela abertura do mercado. O autor também destaca a vulnerabilidade das MPEs nas mudanças de ambiente, devido sua estrutura organizacional e a forma como são gerenciadas e por isso os gestores devem ter competências para conseguir alocar com sucesso os recursos, para atingir um nível de excelência em seu desempenho.

Pereira (2008) reforça a importância de as empresas se gerenciarem qualitativamente em suas atividades para não perderem espaço, pois o mercado é competitivo e dinâmico e no caso do ambiente do sistema econômico brasileiro, sofre muitas mudanças. O autor também destaca que essas mudanças também atingem as empresas prestadoras de serviços contábeis,

portanto a necessidade de qualificação das atividades das empresas, também deve ser uma preocupação do contador.

De acordo com Santos, Dorow e Beuren (2016), os empresários de pequenos negócios atribuem à contabilidade o excesso de burocracia e arrecadação de tributos. Os autores dizem que este pensamento justifica-se por os escritórios de contabilidade buscarem se especializar nos aspectos fiscais e deixarem de fornecer informações relativas à gestão da empresa. Santos, Dorow e Beuren (2016) completam que os contadores fornecem informações para tomadas de decisões especificamente na parte fiscal. Bernardes e Miranda (2011) verificaram em sua pesquisa que tanto o empresário quanto o contador manifestam interesse mútuo em apenas o contador fornecer informações sobre questões legais e tributos.

Queiroz (2005) destaca que os microempresários utilizam instrumentos simples e manuais, elaborados por eles ou pelos seus empregados, confrontando os valores de entrada e saída, elaborando relatórios gerenciais e financeiros. A autora relata que esses gestores confiam em suas capacidades empreendedoras e experiência, para assim tomar decisões baseadas em sua intuição e experiência. Araújo *et al.* (2017) verificou em estudos, limitações presentes em momentos de tomada de decisão, como o tempo reduzido, falta de acesso a informações úteis e o desconhecimento de variáveis que podem vir a afetar essas decisões. Ela seguiu dizendo que dessa forma a intuição passou a tomar lugar de destaque para embasar decisões.

Santos *et al.* (2018) afirma que há pouca evidência em pesquisas do efeito dos instrumentos de contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas (PMEs). O autor também observou uma lacuna entre esses instrumentos e sua aplicabilidade em PMEs. Moreira (2017) observou a falta de unificação na metodologia de classificação de porte das empresas, também como um dificultador à padronização nas pesquisas.

2.2 Contabilidade gerencial e instrumentos

Segundo Santos *et al.* (2005) a contabilidade gerencial é o processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação das informações tempestivas e úteis para auxiliar os gestores no processo decisório, tanto nas atividades diárias, quanto no planejamento das atividades futuras. Para Padoveze (2010) a contabilidade gerencial tem como objetivo o processo de tomada de decisão dos usuários internos. O autor também afirma que a contabilidade gerencial é mais detalhada que a contabilidade financeira, que apresenta as demonstrações, como o balanço patrimonial, para usuários externos. Padoveze também diz que a contabilidade gerencial tem origem nas informações da contabilidade financeira e as complementa para uso dos gestores. Ele ainda afirma que contabilidade gerencial não precisa seguir padrões nos modelos dos relatórios, devem ser adaptados para o perfil do usuário desse relatório e para cada tipo de decisão.

Os instrumentos de contabilidade gerencial, que também podem ser chamados de artefatos da contabilidade gerencial, segundo Soutes (2006) também comumente são referidos como atividades, ferramentas, filosofias de gestão, instrumentos, métodos de custeio modelos de gestão, métodos de avaliação ou sistema de custeio que possam ser utilizados por contadores no exercício de suas funções.

De acordo com Neto (2019) um dos principais objetivos que os instrumentos gerenciais possuem, é influenciar em tomadas de decisões, sendo esses instrumentos fundamentais para todo o tipo de organização. O autor ainda afirma que além de eles fornecerem informações que contribuem em funções gerenciais, auxiliam na asseguarção da sobrevivência da organização.

2.3 Estudos correlatos

Na Tabela 1 estão evidenciadas pesquisas anteriores que estudaram a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em empresas de micro, pequeno e médio porte. No quadro foram destacados os autores, os objetivos e os principais resultados.

Tabela 1 – Estudos anteriores sobre a utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em micro, pequenas e médias empresas.

Autor/Ano	Objetivo	Principais Resultados
Santos, Dorow e Beuren (2016)	Investigar quais são os instrumentos e procedimentos gerenciais utilizados em micro e pequenas empresas na tomada de decisão.	Instrumentos mais utilizados são controles operacionais e planejamento tributário e os menos usados são demonstrações, métodos de custeio e outros. Além de concluir que a maioria não utiliza, não conhece.
Santos <i>et al.</i> (2018)	Averiguar o uso dos instrumentos de contabilidade gerencial em pequenas e médias empresas e se o contador os fornece.	Instrumentos disponibilizados: Praticamente nenhum gerencial, apenas planejamento tributário. Clientes: praticamente não usam instrumentos gerenciais internamente. Não há uso do 3º ou 4º estágio.
Moreira <i>et al.</i> (2017)	Analisar a administração e identificar quais são os instrumentos financeiros adotados nas práticas de gestão das empresas do setor de confecção e facção.	Dificuldade na utilização de instrumentos e técnicas mais elaboradas. Utilizam alguns controles mais simples.
Scheren <i>et al.</i> (2019)	Reconhecer os instrumentos gerenciais utilizados pelas micro e pequenas empresas e atribuir o grau de importância que os empresários observam nos artefatos contábeis na região oeste de Santa Catarina.	O estudo mostrou que a maioria dos gestores não utiliza ferramentas para tomar decisões e sim acreditam mais na sua experiência. Artefatos mais utilizados são o controle operacionais, dentre eles destacam-se contas a pagar e receber.
Neto <i>et al.</i> (2019)	Verificar quais são os instrumentos gerenciais utilizados pelas empresas de peças e acessórios automotivos na tomada de decisão.	Apesar de certa resistência dos gestores em querer gerenciar a organização com a própria intuição ou experiência, percebe-se que há a utilização de alguns instrumentos gerenciais.
Santos <i>et al.</i> (2009)	Verificar os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais na tomada de decisão e disponibilização deles pelas empresas de serviços contábeis.	Mais utilizados foram formação do preço de venda e o fluxo de caixa. Menos utilizados foram análise das demonstrações contábeis, análise do custo/volume/lucro e o ponto de equilíbrio. Maioria dos escritórios não fornece.

Sobre os estudos apresentados na Tabela 1, é importante ressaltar que com exceção do estudo de Moreira *et al.* (2017), os instrumentos gerenciais abordados nos questionários foram extraídas de algumas bases em comum. Destaca-se também que as ferramentas aplicadas nos estudos Santos *et al.* (2018), Scheren *et al.* (2019) e Neto *et al.* (2019), foram embasadas na ferramenta aplicada em Santos, Dorow e Beuren (2016). Ao analisar os resultados, percebe-se como um denominador comum, uma maior utilização de controles operacionais, que os demais instrumentos gerenciais. Também se observa que um uso maior de planejamento tributário que os demais instrumentos. Outro ponto também em comum é a pouca utilização dos instrumentos gerenciais como um todo, em tomadas de decisões. É apresentada na Tabela 1, a ocorrência do processo decisório baseado em experiência do gestor e intuição.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

O objetivo do trabalho é identificar os instrumentos gerenciais e de contabilidade gerencial utilizados por empresários de MPEs do ramo de advocacia do Distrito Federal, bem como a importância que eles atribuem a cada instrumento. Para isso, foi realizada uma pesquisa com gestores de escritórios de advocacia localizados no Distrito Federal por meio da aplicação de um questionário eletrônico. A visualização do questionário está disponível no link <https://forms.gle/6zFcGaci9LoLBa8c7> e no Apêndice A.

O questionário foi adaptado da pesquisa de Santos *et al.* (2018) e Santos, Dorow e Beuren (2016). Ressalta-se que os autores foram contatados, enviaram o instrumento que foi utilizado em suas pesquisas e permitiram o uso do questionário nesta pesquisa. O questionário possui quatro seções: na primeira e a segunda seção, são realizados questionamentos sobre o perfil do respondente e o perfil do escritório. Na terceira, questiona-se a utilização ou não dos instrumentos descritos e na quarta parte, questiona-se a importância que a empresa atribui a cada um dos mesmos instrumentos listados na seção três, utilizando a escala Likert de cinco pontos: (1) nada importante, (2) pouco importante, (3) indiferente, (4) importante e (5) muito importante. Por último, ainda na parte quatro, questiona-se também o fornecimento ou não desses instrumentos pelo prestador de serviços contábeis.

É importante destacar que os instrumentos selecionados nas seções três e quatro foram divididos em controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros instrumentos, conforme os estudos de Santos, Dorow e Beuren (2016), Moreira (2017) e Santos (2009) mencionados no Referencial desta pesquisa.

Após a adaptação do questionário, foi realizada uma busca sobre a população de respondentes na base de dados do site consultas.plus. A base de dados fornece o e-mail cadastrado da empresa no site da receita federal. Foram fornecidos o número total de 2.573 e-mails. Retiraram-se 151 endereços de e-mail que eram escritórios de contabilidade. O questionário então foi enviado a 2.422 endereços de e-mail. Foram recebidas 278 mensagens automáticas, informando que a mensagem não havia chegado ao destinatário. O período de aplicação foi de 21 dias, entre os dias 07 e 27 de outubro de 2020. Após esse período, foram obtidas 60 respostas, o que significa uma taxa de resposta de 2,80%, aproximadamente. Um preenchimento foi descartado.

Após a obtenção das respostas, foram elaborados gráficos, tabelas e estatísticas descritivas, que serão apresentados na próxima seção.

4. ANÁLISE E COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção estão evidenciados os resultados obtidos na pesquisa, bem como comparação deles com resultados de estudos anteriores. Serão apresentados os dados referentes ao perfil dos respondentes, os dados sobre o perfil dos escritórios de advocacia, os resultados quanto à utilização de cada um dos instrumentos gerenciais estudados e a comparação dessa taxa de utilização com estudos anteriores. Será apresentada também a avaliação que os respondentes atribuem a cada um dos instrumentos e comparados com resultados de pesquisas anteriores. Por fim, será apresentada a porcentagem de oferta dos

instrumentos por parte dos contadores contratados pelos escritórios de advocacia.

4.1 Perfil dos respondentes

Nessa seção buscou-se identificar características dos respondentes. Na Tabela 1 estão evidenciadas características dos respondentes.

Tabela 2 – Perfil dos respondentes

Gênero			Escolaridade		
Masculino	40	67,80%	Graduação	11	18,64%
Feminino	19	32,20%	Especialização	48	81,36%
Realização de cursos de gestão			Faixa etária		
Frequentemente	11	18,64%	Entre 20 e 30 anos	16	27,12%
Com pouca frequência	21	35,59%	Entre 31 e 40 anos	26	44,07%
Raramente	18	30,51%	Entre 41 e 50 anos	13	22,03%
Nunca	8	13,56%	Superior a 50 anos	4	6,78%

Fonte: Dados da pesquisa.

De acordo com a Tabela 2, os respondentes em sua maioria são do gênero masculino, representando 67,80% da amostra. Quanto à escolaridade, observou-se que 100% dos respondentes possuem no mínimo ensino superior, com 81,36% deles possuindo alguma especialização. Isso pode ser devido à natureza da atividade. A faixa etária predominante na pesquisa é a faixa entre 31 e 40 anos, que representa 44,07% dos respondentes. Apenas 4 respondentes com mais de 50 anos responderam ao questionário e nenhum dos respondentes possuía menos de 20 anos. Quanto ao questionamento da frequência de realização de cursos de gestão na Tabela 2, as respostas mais predominantes foram “Com pouca frequência” e “Raramente” que representam respectivamente 35,59% e 30,51% das respostas da amostra. Destaca-se também, que todos os respondentes possuem ensino superior, o que faz sentido dado a natureza do setor.

4.2 Perfil dos escritórios de advocacia

Nessa seção buscou-se identificar características dos escritórios de advocacia da amostra. Os escritórios foram classificados pelo porte, baseado nos critérios de faturamento bruto anual que o BNDES classifica. A Tabela 3 evidencia esses critérios. Questionaram-se o regime de tributação, o faturamento bruto anual, o número atual de funcionários, como eles classificam o desempenho atual do escritório, há quanto tempo o escritório atua no mercado e em qual região administrativa do DF a empresa se encontra.

Tabela 3 - Critério de classificação do porte da empresa - BNDES

Porte	Faturamento bruto anual
Microempresa	Menor ou igual R\$ 360 mil
Pequena empresa	Maior que R\$ 360 mil e menor ou igual a R\$ 4,8 milhões.
Média empresa	Maior que R\$ 4,8 milhões e menor ou igual a R\$ 300 milhões.
Grande empresa	Maior que R\$ 300 milhões.

Fonte: Adaptado de BNDES (2018)

Observamos a seguir na Tabela 3, que 41 dos escritórios pesquisados, que representam 69,49% da amostra, são microempresas de acordo com os critérios de classificação do BNDES. Os demais 30,51% se enquadram como pequena empresa. Quanto ao regime de tributação praticamente a totalidade das empresas são optantes do Simples Nacional, sendo

essa maioria, 58 escritórios dos 59 participantes. As faixas de faturamento bruto anual mais frequente entre as respostas foram “Até R\$ 81.000,00” e “Entre R\$ 81.000,00 e R\$ 180.000,00” com 38,98% e 30,51% respectivamente. No número de funcionários, observa-se uma maioria de 49 respostas de escritórios com 4 funcionários ou menos, que representa 83,05% da amostra. No questionamento de como o respondente avaliava o desempenho atual do escritório, como resposta mais frequente, obtiveram-se 27 respondentes julgando um desempenho médio e 22 avaliando um desempenho acima da média, que equivalem respectivamente a 45,76% e 37,29% da amostra. E no tempo em atuação no mercado, observou-se uma maioria de 26 respondentes que possui entre 1 e 5 anos de atuação, o que equivale a 44,07% da amostra.

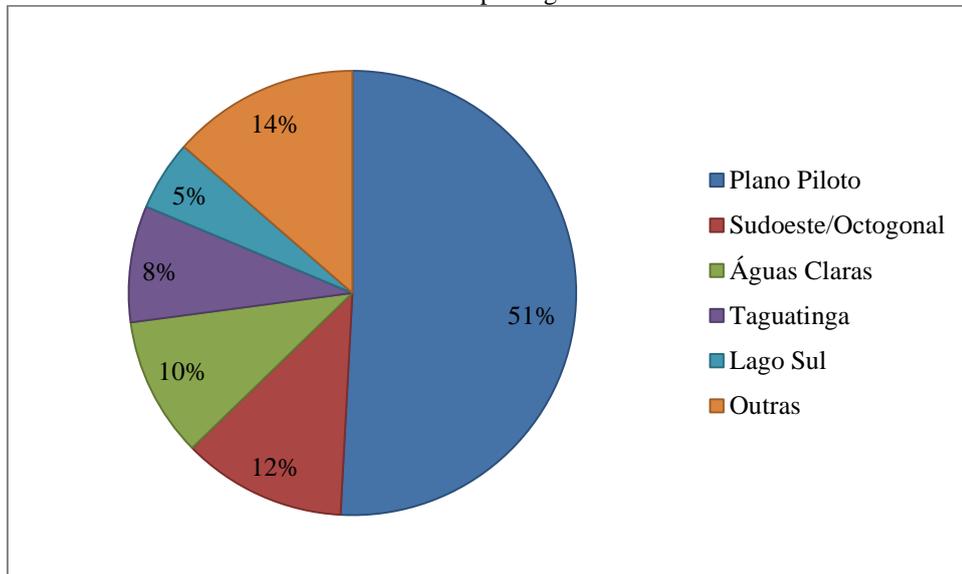
Tabela 3 – Perfil dos escritórios de advocacia

Porte da empresa	Quant.	%	Nº de funcionários	Quant.	%
Microempresa	41	69,49%	Até 4 pessoas	49	83,05%
Pequena empresa	18	30,51%	De 5 a 9 pessoas	9	15,25%
			De 10 a 14 pessoas	1	1,69%
Total	59	100%	Total	59	100,00%
Regime de tributação	Quant.	%	Classificação do desempenho	Quant.	%
Simplex Nacional	58	98,31%	Acima da média	22	37,29%
Lucro Real	1	1,69%	Na média	27	45,76%
Lucro Presumido		0,00%	Abaixo da média	7	11,86%
Lucro Arbitrado		0,00%	Não sei informar	3	5,08%
Não conheço		0,00%			0,00%
Total	59	100,00%	Total	59	100,00%
Faturamento bruto anual	Quant.	%	Tempo no mercado	Quant.	%
Até R\$ 81.000,00	23	38,98%	Menos de 01 ano	14	23,73%
Entre R\$ 81.000,01 e R\$ 180.000,00	18	30,51%	Entre 01 e 05 anos	26	44,07%
Entre R\$ 180.000,01 e R\$ 360.000,00	9	15,25%	Entre 06 e 10 anos	9	15,25%
Entre R\$ 360.000,01 e R\$ 720.000,00	6	10,17%	Entre 11 e 20 anos	8	13,56%
Entre R\$ 720.000,01 e R\$ 1.440.000,00	1	1,69%	Entre 21 e 50 anos	2	3,39%
Entre R\$ 1.440.000,01 e R\$ 2.880.000,00	2	3,39%			
Total	59	100,00%	Total	59	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

No Gráfico 1 estão apresentadas as regiões administrativas do Distrito Federal em que os escritórios de advocacia da amostra estudada, estão localizados.

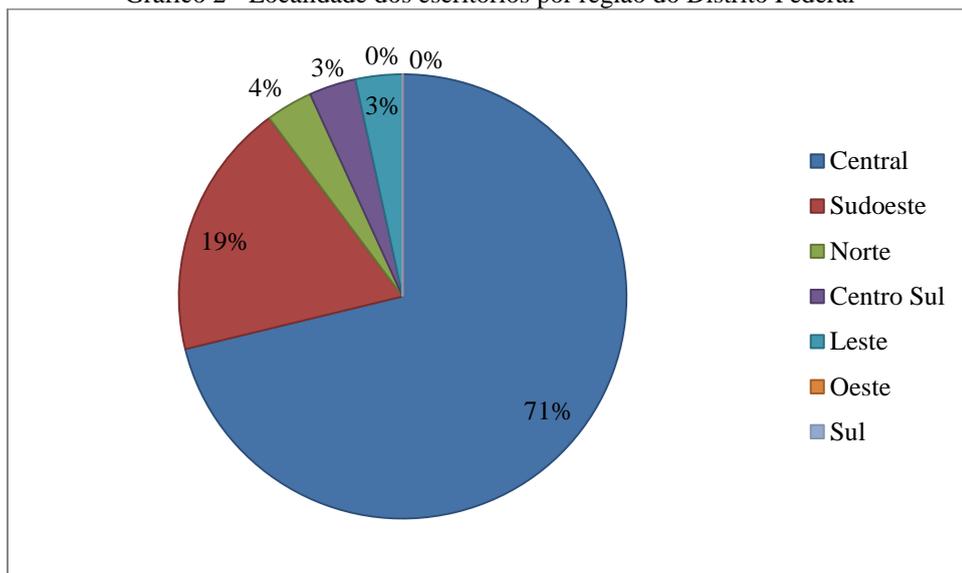
Gráfico 1 - Localidade por região administrativa



Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se que 51% dos escritórios, que equivale a 30 respondentes, estão localizados no Plano Piloto. Em seguida a segunda região administrativa (RA) que mais possui escritórios pesquisados é o Sudoeste/Octogonal, com 12%, que totalizam 7 escritórios na RA. Assim como o Plano Piloto, o Sudoeste/Octogonal também é uma RA localizada na região central do Distrito Federal. O Gráfico 2 demonstra em quais regiões do DF os escritórios da pesquisa estão distribuídos.

Gráfico 2 - Localidade dos escritórios por região do Distrito Federal



Fonte: Dados da pesquisa

Com o gráfico 2, fica mais evidente o perfil dos escritórios de advocacia da pesquisa, no que diz a respeito da localização. Dos 59 escritórios respondentes, 42 estão localizados na região central do DF, que equivalem a 71% da amostra. Entre as regiões administrativas

localizadas na região central, além do Plano Piloto e Sudoeste/Octogonal, obtiveram-se resposta de 3 escritórios do Lago Sul e de 2 escritórios do Lago Norte. Também com uma parcela relevante da amostra da pesquisa, a região sudoeste contém 11 dos 59 respondentes, sendo 6 respostas da RA de Águas Claras e 5 de Taguatinga. Na região norte obtiveram-se 2 respostas de escritórios da RA de Sobradinho. Obtiveram-se também 2 respostas também na região centro-sul das RAs Riacho Fundo e SIA. Foram recebidas também 2 respostas da região leste, das RAs Jardim Botânico e Itapoã. Não houve respostas de escritórios das regiões oeste e sul, que contém respectivamente as seguintes RAs: Brazlândia e Ceilândia; Gama e Santa Maria.

4.3 Instrumentos de contabilidade gerencial utilizados e grau de importância

O objetivo dessa seção é apresentar o quão os instrumentos de contabilidade gerencial são utilizados na tomada de decisão em escritórios de advocacia, apresentar a importância atribuída por eles a cada um dos instrumentos estudados e comparar os resultados encontrados com estudos anteriores. Os respondentes selecionaram dentre 3 opções para cada um dos instrumentos avaliados nessa pesquisa. As alternativas são: i) utilizo na tomada de decisão, ii) conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e iii) desconheço. Na avaliação da importância de cada instrumento gerencial, utilizou-se a escala Likert de cinco pontos: (1) nada importante, (2) pouco importante, (3) indiferente, (4) importante e (5) muito importante.

A análise está dividida nos seguintes tópicos: controles operacionais de gestão, demonstrações contábeis, métodos de custeio e outros instrumentos de contabilidade gerencial.

4.3.1 Controles operacionais de gestão

Na Tabela 3 são apresentados os resultados referentes à utilização ou não de controles gerenciais em tomadas de decisões, nos escritórios de advocacia estudados.

Tabela 3 - Uso de controles operacionais em tomada de decisão

Controles	Utilizo		Conheço		Desconheço	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Caixa	38	64,41%	14	23,73%	7	11,86%
Contas a pagar	45	76,27%	11	18,64%	3	5,08%
Contas a receber	44	74,58%	10	16,95%	5	8,47%
Custos	38	64,41%	15	25,42%	6	10,17%
Despesas	45	76,27%	8	13,56%	6	10,17%

Fonte: Dados da pesquisa.

Obs.: a escala utilizada tinha os seguintes dizeres: Utilizo na tomada de decisão; Conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e Desconheço

Observa-se na Tabela 3, que os controles operacionais de gestão, são mais utilizados na tomada de decisão que os demais instrumentos avaliados na pesquisa como será abordado adiante. Dos controles questionados, os mais utilizados na tomada de decisão são o controle de contas a pagar e o controle de despesas, ambos foram assinalados por 76,27% dos respondentes, que equivale a 45 escritórios. O controle de contas a receber também é usado em uma proporção muito próxima, 44 respondentes afirmaram que o utilizam em tomada de decisões. Na Tabela 4, compara-se a taxa de utilização dos instrumentos para a tomada de decisão com a mesma taxa das pesquisas anteriores.

Na Tabela 4, os resultados foram comparados com as respostas das pesquisas de

Santos, Dorow e Beuren (2016), Scheren *et al.* (2019) e Neto *et al.* (2019). A pesquisa de Santos, Dorow e Beuren foi realizada em MPEs na região Alto Vale do Itajaí no estado de Santa Catarina (SC). A distribuição dos setores da amostra de Santos, Dorow e Beuren (2016) é 43,19% indústria, 29,27% comércio varejista, 20,45% serviço e 2,27% comércio atacadista. Scheren *et al.* realizou em MPEs da região Oeste de SC, com a distribuição de setores da seguinte forma: 58,33% comércio varejista, 30,56% serviços, 19,44% indústria, 5,56% comércio atacadista e 5,56% outros. Já Neto *et al.*, realizou em um setor específico, que foi o de empresas de peças e acessórios automotivos do município Bayeux, localizado no estado da Paraíba. Apesar de no estudo de Bayeux não informar o faturamento ou o porte das empresas, 74,20% das empresas são optantes do Simples Nacional.

Tabela 4 – Comparativo do uso de controles operacionais

Controles	Pesquisa atual	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)	Neto <i>et al.</i> (2019)
Caixa	64,41%	63,41%	83,33%	25,21%
Contas a pagar	76,27%	60,98%	91,67%	26,05%
Contas a receber	74,58%	65,85%	88,89%	26,05%
Custos	64,41%	63,41%	86,11%	7,56%
Despesas	76,27%	63,41%	86,11%	7,56%
Média	71,19%	63,41%	87,22%	18,49%
Desvio padrão	6,23%	1,72%	3,17%	9,98%

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se que os resultados da presente pesquisa não distoam dos estudos de Santos, Dorow e Beuren (2016) e Scheren *et al.*, quanto os resultados de Neto distoam em relação aos controles utilizados para tomada de decisão. Portanto o setor de escritórios de advocacia do DF vão de encontro à afirmação de Santos, Dorow e Beuren (2016), que diz que a maioria utiliza controles operacionais para tomada de decisão.

Na Tabela 5, está apresentada a importância atribuída pelos empresários a cada um dos controles operacionais estudados.

Tabela 5 - Comparativo da avaliação da importância dos controles operacionais

Controles	Presente pesquisa	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)
Caixa	4,51	4,17	4,44
Contas a pagar	4,68	4,49	4,75
Contas a receber	4,64	4,39	4,81
Custos	4,46	4,37	4,78
Despesas	4,51	4,37	4,78
Média das notas	4,56	4,36	4,71
Desvio padrão	0,10	0,12	0,15

Fonte: Dados da pesquisa

A média da presente pesquisa de avaliação de todos os instrumentos é 3,49 e desvio padrão é de 0,60. Comparando essa média, com o valor da média de notas apenas dos controles, observa-se uma maior atribuição de importância dos controles operacionais que os demais instrumentos estudados. Pode-se observar o mesmo comportamento nos estudos de Scheren *et al.* (2019) e Santos, Dorow e Beuren (2016). Quanto na análise das avaliações individuais dos controles, os advogados atribuíram uma maior importância ao controle de contas a pagar e o controle de contas a receber, em relação aos demais controles operacionais.

4.3.2 Demonstrações contábeis

Na Tabela 6 são apresentados os resultados referentes à utilização ou não de demonstrações contábeis em tomadas de decisões, nos escritórios de advocacia estudados.

Tabela 6 - Uso de demonstrações contábeis

Relatórios contábeis	Utilizo		Conheço		Desconheço	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Balancete de verificação	19	32,20%	26	44,07%	14	23,73%
Balanço Patrimonial	21	35,59%	25	42,37%	13	22,03%
DRE	22	37,29%	22	37,29%	15	25,42%
DVA	2	3,39%	28	47,46%	29	49,15%
DFC	12	20,34%	25	42,37%	22	37,29%
DMPL	3	5,08%	26	44,07%	30	50,85%
DLPA	6	10,17%	26	44,07%	27	45,76%
Notas explicativas	7	11,86%	28	47,46%	24	40,68%

Fonte: Dados da pesquisa.

Obs.: a escala utilizada tinha os seguintes dizeres: Utilizo na tomada de decisão; Conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e Desconheço

Na Tabela 6, já se observa uma redução significativa do uso dessas ferramentas para tomada de decisão, em comparação aos controles operacionais de gestão. As demonstrações mais utilizadas são a DRE, o balanço patrimonial, e o balancete de verificação mensal. Elas foram assinaladas por 22, 21 e 19 escritórios, respectivamente, que equivalem a 37,29%, 35,59% e 32,20%. É relevante observar a porcentagem de 20,34% do uso da DFC, pois é um demonstrativo fundamental para embasar boas decisões na gestão de uma empresa.

Na Tabela 7, está apresentada a taxa de utilização das demonstrações contábeis estudadas em tomadas de decisão da presente pesquisa e dos mesmos estudos anteriores citados na Tabela 4, para assim ser possível realizar análises comparativas.

Tabela 7 - Comparativo do uso de demonstrações contábeis

Relatórios Contábeis	Pesquisa atual	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)	Neto <i>et al.</i> (2019)
Balancete de verificação mensal	32,20%	36,59%	44,44%	45,90%
Balanço Patrimonial	35,59%	39,02%	44,44%	37,37%
DRE	37,29%	39,02%	44,44%	37,37%
DVA	3,39%	19,51%	16,67%	8,20%
DFC	20,34%	31,71%	30,56%	4,92%
DMPL	5,08%	19,51%	19,44%	1,64%
DLPA	10,17%	19,51%	19,44%	1,64%
Notas explicativas	11,86%	24,39%	8,33%	1,64%
Média	19,49%	28,66%	28,47%	17,34%
Desvio Padrão	12,99%	8,34%	13,59%	18,01%

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 7, pode-se observar médias muito próximas em Santos, Dorow e Beuren (2016) e Scheren *et al.* (2019). Já na pesquisa de Neto, embora não esteja claro o porte das empresas da pesquisa, nota-se uma média inferior aos outros 2 estudos anteriores e mais próxima da média do presente estudo. Vale observar que ambos os estudos de média menor, são estudos de setores específicos. Ao analisar a utilização de cada demonstração individualmente, nota-se que em todos os estudos apresentados na Tabela 10, as demonstrações mais utilizadas pelos empresários em tomadas de decisão são o balancete de verificação mensal, o balanço patrimonial e a DRE. Pode-se observar também que nos 3 demonstrativos mais utilizados, a presente pesquisa tem uma taxa de utilização menor que os 3 outros estudos presentes na Tabela 7.

Na Tabela 8, está apresentada a importância atribuída pelos empresários a cada uma das demonstrações contábeis estudadas, tanto da pesquisa atual, quanto das duas mesmas pesquisas anteriores citadas na Tabela 5.

Tabela 8 - Comparativo da avaliação da importância das demonstrações contábeis

Relatórios Contábeis	Presente pesquisa	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)
Balancete de verificação mensal	3,73	3,68	3,47
Balanco Patrimonial	3,61	3,68	3,5
DRE	3,83	3,68	3,5
DVA	3,03	3,44	3,72
DFC	3,36	3,76	3,75
DMPL	2,90	3,66	3,44
DLPA	3,15	3,66	3,44
Notas explicativas	2,98	3,59	3,44
Média das notas	3,32	3,64	3,53
Desvio padrão	0,36	0,09	0,13

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 8, pode-se observar uma média inferior na avaliação das demonstrações da presente pesquisa que a da média total das notas de 3,49 da própria pesquisa, quanto das avaliações das demonstrações dos estudos anteriores. Individualmente, a demonstração que apresentou a maior avaliação dos escritórios de advocacia, foi a DRE, com a média de 3,83, superando a média dos estudos anteriores. O balancete foi outro dos mais utilizados que foi mais bem avaliado no presente estudo que os anteriores. Sua média foi de 3,73. Outro demonstrativo dentre os melhores avaliados foi o balanço patrimonial, com 3,61, seguido da DFC com nota média de 3,36. É interessante observar, que apesar dos respondentes atribuírem mais importância ao balancete de verificação mensal e a DRE, em comparação aos outros 2 estudos, na Tabela 7 observa-se uma menor utilização de ambos demonstrativos que as outras pesquisas.

4.3.3 Métodos de custeio

Na Tabela 9 são apresentados os resultados referentes à utilização ou não de métodos de custeio em tomadas de decisões, nos escritórios de advocacia estudados.

Tabela 9 - Uso de métodos de custeio

Métodos de Custeio	Utilizo		Conheço		Desconheço	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Custeio por absorção	6	10,17%	15	25,42%	38	64,41%
Custeio variável	10	16,95%	16	27,12%	33	55,93%
Custeio padrão	14	23,73%	15	25,42%	30	50,85%
Custeio baseado em atividades (ABC)	8	13,56%	15	25,42%	36	61,02%
Custo meta	8	13,56%	16	27,12%	35	59,32%

Obs.: a escala utilizada tinha os seguintes dizeres: Utilizo na tomada de decisão; Conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e Desconheço

Observando a Tabela 9, nota-se um grande desconhecimento dos métodos de custeio. Em todos os métodos, ao menos 50% dos respondentes disseram desconhecer o método. Como a adoção de métodos de custeio pode variar bastante dentro de um escritório de advocacia, seja utilizando 2 ou mais métodos e por aí vai, consegue-se extrair informações mais precisas das colunas de “conheço, mas não utilizo na tomada de decisão” e “desconheço”. O método mais desconhecido, e também menos utilizado, foi o custeio por absorção, que 64,41% dos

respondentes assinalaram na coluna “desconheço”. E o mais utilizado, e também mais conhecido, foi o custeio padrão, com 23,73% de utilização em tomada de decisão. Na Tabela 10, está evidenciada a taxa de utilização de cada um dos métodos de custeio em tomadas de decisão da presente pesquisa, assim como a taxa dos mesmos estudos anteriores citados na Tabela 4 e 7, para assim ser possível realizar análises comparativas.

Tabela 10 - Comparativo do uso de métodos de custeio

Métodos	Pesquisa atual	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)	Neto <i>et al.</i> (2019)
Custeio por absorção	10,17%	19,51%	16,67%	35,00%
Custeio variável	16,95%	14,63%	16,67%	15,00%
Custeio padrão	23,73%	12,20%	25,00%	5,00%
Custeio baseado em ativ (ABC)	13,56%	97,60%	11,11%	10,00%
Custo meta	13,56%	21,95%	47,22%	0,00%
Média	15,59%	33,18%	23,33%	13,00%
Desvio Padrão	5,14%	36,22%	14,24%	13,51%

Fonte: Dados da pesquisa

Nos resultados da presente pesquisa da Tabela 10, nota-se que o método de custeio mais utilizado para tomada de decisão, é o custeio padrão, com a utilização de 23,73% dos respondentes. Ao observar os resultados de estudos anteriores, percebem-se diferentes padrões na utilização de métodos de custeio, sendo em cada um das 4 pesquisas presentes na tabela, um diferente método mais utilizado.

Na Tabela 11, está apresentada a importância atribuída pelos empresários a cada um dos métodos de custeio estudados, tanto da pesquisa atual, quanto das duas mesmas pesquisas anteriores citadas na Tabela 5 e Tabela 8.

Tabela 11 - Comparativo avaliação da importância dos métodos de custeio

Métodos de custeio	Pesquisa atual	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)
Custeio por absorção	2,93	3,15	4,08
Custeio variável	3,00	3,17	3,81
Custeio padrão	3,00	3,15	3,69
Custeio baseado em atividades (ABC)	3,05	3,22	4,31
Custo meta	3,02	3,27	4,25
Média das notas	3,00	3,19	4,03
Desvio padrão	0,04	0,05	0,27

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 11, observa-se uma média de valor 3 nas respostas do presente estudo acerca os métodos de custeio, que na escala Likert retrata a avaliação “indiferente”. Portanto, não há uma avaliação positiva por parte dos escritórios de advocacia estudados quanto à importância dos métodos de custeio. É importante destacar, que em todos os métodos de custeio estudados, mais de 50% dos respondentes afirmaram desconhecerem os métodos, conforme apresentado na Tabela 9. Esse dado vai de encontro com a média das avaliações de importância dos tipos de custeio. Quanto a comparação com os outros 2 estudos, as empresas respondentes nesses 2 estudos atribuíram uma maior importância aos métodos abordados que a presente pesquisa, principalmente o estudo de Scheren *et al.* (2019), cujo as empresas pesquisadas atribuíram em média uma importância de 4,03, quando se observa os 5 métodos apresentados juntos.

4.3.3 Outros instrumentos de contabilidade gerencial

Na Tabela 12 são apresentados os resultados referentes à utilização ou não de instrumentos gerenciais classificados nessa pesquisa como “Outros instrumentos” em tomadas de decisões, nos escritórios de advocacia estudados.

Tabela 12 – Uso de outros instrumentos

Instrumentos Gerenciais	Utilizo		Conheço		Desconheço	
	Quant.	%	Quant.	%	Quant.	%
Orçamento	33	55,93%	19	32,20%	7	11,86%
Planejamento tributário	28	47,46%	23	38,98%	8	13,56%
Planejamento estratégico	29	49,15%	21	35,59%	9	15,25%
Análise Horizontal	12	20,34%	19	32,20%	28	47,46%
Análise Vertical	12	20,34%	19	32,20%	28	47,46%
Cálculo do ponto de equilíbrio	11	18,64%	24	40,68%	24	40,68%
Retorno sobre o investimento	10	16,95%	29	49,15%	20	33,90%
TIR, <i>Pay-Back</i> , VPL	6	10,17%	26	44,07%	27	45,76%
Outros índices de rentabilidade	6	10,17%	27	45,76%	26	44,07%
Índices de liquidez	7	11,86%	25	42,37%	27	45,76%
Índices de endividamento	8	13,56%	25	42,37%	26	44,07%
Índices de eficiência ou rotatividade	7	11,86%	24	40,68%	28	47,46%

Obs.: a escala utilizada tinha os seguintes dizeres: Utilizo na tomada de decisão; Conheço, mas não utilizo na tomada de decisão e Desconheço

Os instrumentos perguntados aos escritórios de advocacia na Tabela 12 são mais variados quanto sua natureza, comparando-os com os das tabelas anteriores. Observam-se números razoáveis de utilização em tomada de decisão nos instrumentos: orçamento, planejamento estratégico e planejamento tributário. A quantidade de respondentes que assinalaram essas ferramentas foi de 33, 29 e 28 respectivamente, o que significa que suas porcentagens de utilização em decisões são próximas de 50%, no caso do orçamento, superando-o em 5,93%. Quanto às demais ferramentas da Tabela 12, sua utilização em decisões varia entre 20,34%, que equivale 12 respondentes e 10,17%, que equivale a 6 respondentes. Desses, a maior taxa de utilização em decisões foram análise horizontal e análise vertical. As menores taxas foram na utilização do TIR, *pay-back* e VPL, assim como em outros índices de rentabilidade.

Nas Tabelas 13 e 14, estão apresentadas as taxas de utilização de cada um dos instrumentos classificados em “outros instrumentos de contabilidade gerencial” estudados em tomadas de decisão da presente pesquisa e de estudos anteriores. Alguns resultados também foram comparados com a pesquisa Santos *et al.* (2009), aplicada em MPes comerciais do município de Presidente Getúlio no estado de Santa Catarina, assim como outros instrumentos foram comparados com a pesquisa de Moreira *et al.* (2017), pesquisa essa aplicada em MPes do setor de confecção e facção do município de Formiga em Minas Gerais.

Tabela 13 - Comparativo do uso de outros instrumentos - I

Outros Instrumentos	Pesquisa atual	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)	Neto <i>et al.</i> (2019)
Orçamento	55,93%	21,95%	52,78%	57,69%
Planejamento tributário	47,46%	43,90%	47,22%	19,23%
Planejamento estratégico	49,15%	24,39%	52,78%	19,23%
Cálculo do ponto de equilíbrio	18,64%	29,27%	36,11%	1,92%
ROI	16,95%	24,39%	44,44%	1,92%
Média	37,63%	28,78%	46,67%	20,00%
Desvio Padrão	18,39%	8,86%	6,92%	22,78%

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 13, pode-se observar uma utilização de mais destaque nos instrumentos: orçamento, planejamento tributário e planejamento estratégico, com as porcentagens de 55,93%, 47,46% e 49,15% respectivamente. Resultados que inclusive superam muitas médias de avaliações desses mesmos itens nas pesquisas anteriores. No entanto, nos instrumentos ROI e na utilização do ponto de equilíbrio, nota-se uma utilização mais modesta em tomadas de decisão, inclusive em comparação com os estudos anteriores.

Tabela 14 - Comparativo do uso de outros instrumentos - II

Outros Instrumentos	Pesquisa atual	Moreira <i>et al.</i> (2017)	Santos <i>et al.</i> (2009)
TIR, <i>Pay-Back</i> , VPL, etc	10,17%	44,00%	-
Outros índices de rentabilidade	10,17%	17,65%	-
Índices de liquidez	11,86%	11,76%	-
Índices de endividamento	13,56%	11,76%	-
Índices de eficiência ou rotatividade	11,86%	20,58%	-
Análise Horizontal	20,34%	-	12,50%
Análise Vertical	20,34%	-	12,50%
Média	14,04%	21,15%	12,50%
Desvio Padrão	4,45%	13,33%	-

Fonte: Dados da pesquisa

Na Tabela 14 são apresentados comparações com instrumentos que não foram abordados nas pesquisas utilizadas em tabelas anteriores de comparação. Os instrumentos mais utilizados nessa tabela são a análise horizontal e vertical, com a porcentagem de 20,34% de utilização em tomadas de decisões. Comparativamente, os instrumentos que mais deixaram a desejar quanto a sua utilização na gestão, são a TIR, *Pay-Back* e VPL, que representam 10,17% de uso da presente amostra, enquanto na pesquisa de Moreira *et al.* (2017), representam 44%.

Na Tabela 15, está apresentada a importância atribuída pelos empresários a cada um dos instrumentos da categoria “outros instrumentos de contabilidade gerencial” estudados, tanto da pesquisa atual, quanto das duas mesmas pesquisas anteriores citadas nas Tabelas 5, 8 e 11. Em alguns dos instrumentos da Tabela 15, não foram encontradas avaliações de estudos anteriores.

Tabela 15 – Comparativo da avaliação da importância de outros instrumentos

Outros Instrumentos	Presente pesquisa	Santos, Dorow e Beuren (2016)	Scheren <i>et al.</i> (2019)
Orçamento	3,81	4,05	3,94
Planejamento tributário	3,98	4,1	4,61
Planejamento estratégico	4,14	3,8	3,72
Análise Horizontal	3,41	-	-
Análise Vertical	2,97	-	-
Cálculo do ponto de equilíbrio	2,97	3,71	3,5
Retorno sobre o investimento (ROI)	3,41	4	4
TIR, <i>Pay-Back</i> , VPL, etc	3,00	-	-
Outros índices de rentabilidade	3,12	-	-
Índices de liquidez	3,14	-	-
Índices de endividamento	3,17	-	-
Índices de eficiência ou rotatividade	3,08	-	-
Média das notas*	3,66	3,93	3,95
Desvio padrão*	0,47	1,92	1,96

Fonte: Dados da pesquisa

*A média e o desvio padrão apresentados na coluna “Presente pesquisa” são referentes às notas dos 5 seguintes instrumentos: orçamento, planejamento tributário, planejamento estratégico, cálculo do ponto de equilíbrio e

ROI. A média e o desvio padrão referente aos 12 instrumentos da coluna “Presente pesquisa” são 3,35 e 0,41 respectivamente.

Apesar de na Tabela 14, a presente pesquisa apresentar taxas maiores de utilização do orçamento e o planejamento tributário em tomadas de decisões que em estudos anteriores, a Tabela 15 não retrata uma valorização quanto à importância, em comparação aos estudos anteriores. Ainda sim os instrumentos mais utilizados da Tabela 14, são os mais valorizados do grupo de “outros instrumentos de contabilidade gerencial”. Observa-se na Tabela 15 uma atribuição de importância indiferente dos instrumentos, com excessão do orçamento, planejamento tributário, planejamento estratégico e análise horizontal.

4.4 Disponibilização dos instrumentos pelo contador

Nesta seção, questionou-se se os instrumentos já foram oferecidos pelos contadores contratados pelos escritórios de advocacia. A Tabela 16 contém as respostas acerca dos 30 instrumentos abordados na pesquisa.

Tabela 16 – Oferta dos instrumentos pelo escritório de contabilidade

Área	Instrumentos	Oferecido pelo escritório de contabilidade					
		Sim	%	Não	%	Não sei	%
Controles	Controle de caixa	25	42,37	30	50,85	4	6,78
	Controle de contas a pagar	21	35,59	35	59,32	3	5,08
	Controle de contas a receber	21	35,59	35	59,32	3	5,08
	Controle de custos	17	28,81	37	62,71	5	8,47
	Controle de despesas	24	40,68	29	49,15	6	10,17
Contabilidade financeira	Balancete de verificação mensal	22	37,29	28	47,46	9	15,25
	Balanco Patrimonial	7	11,86	43	72,88	9	15,25
	DRE	9	15,25	41	69,49	9	15,25
	DVA	7	11,86	42	71,19	10	16,95
	DFC	10	16,95	40	67,80	9	15,25
	DMPL	7	11,86	42	71,19	10	16,95
	DLPA	4	6,78	46	77,97	9	15,25
	Notas explicativas	4	6,78	46	77,97	9	15,25
Custos	Custeio por absorção	4	6,78	45	76,27	10	16,95
	Custeio variável	4	6,78	46	77,97	9	15,25
	Custeio padrão	3	5,08	46	77,97	10	16,95
	Custeio baseado em ativ (ABC)	11	18,64	41	69,49	7	11,86
	Custo meta	12	20,34	42	71,19	5	8,47
Planejamento	Orçamento	11	18,64	41	69,49	7	11,86
	Planejamento tributário	12	20,34	42	71,19	5	8,47
	Planejamento estratégico	5	8,47	48	81,36	6	10,17
Análise econômico-financeira	Análise Horizontal	3	5,08	47	79,66	9	15,25
	Análise Vertical	4	6,78	46	77,97	9	15,25
	Cálculo do ponto de equilíbrio	4	6,78	46	77,97	9	15,25
	ROI	3	5,08	46	77,97	10	16,95
	TIR, Pay-Back, VPL	3	5,08	47	79,66	9	15,25
	Outros índices de rentabilidade	3	5,08	47	79,66	9	15,25
	Índices de liquidez	4	6,78	46	77,97	9	15,25
	Índices de endividamento	3	5,08	47	79,66	9	15,25
	Índices de eficiência ou rotatividade	3	5,08	47	79,66	9	15,25

Fonte: Dados da pesquisa

Ao observar a Tabela 16, nota-se nos controles operacionais de gestão que controle

menos ofertado pelos contadores é o controle de custos, que 17 dos 59 respondentes afirmaram ter sido ofertado. Muitos desses controles são aplicados nos escritórios, porém observa-se em alguns casos, que o contador não contribui na elaboração desses controles. Por exemplo, no uso de controle de contas a pagar, 53,34% dos respondentes que utilizam essa ferramenta, não receberam oferta do contador para auxílio nesse controle. São controles que, com base na experiência dos pesquisadores, sua responsabilidade é comumente atribuída à empresa contratante, porém chama atenção o pouco envolvimento dos contadores nesses instrumentos.

Analisando a parte das demonstrações contábeis, nota-se a disparidade da oferta do balancete de verificação mensal, para as demais demonstrações. O balancete foi ofertado a 22 respondentes, que são 42,37% da amostra total. Essa disparidade pode se justificar no cunho pouco informativo das demais demonstrações, que podem ou carecer de informações e detalhamentos, quanto não serem confiáveis, no sentido de retratarem bem a realidade atual da empresa. A diferença pode se justificar também no alto nível analítico que o balancete possui. Chama atenção apesar de sua utilidade, a oferta do balancete ter apresentado um valor inferior a 50%.

Sobre os números dos métodos de custeio apresentados acima, destacam-se os mais ofertados que foram o custeio baseado em atividades (ABC) e o custeio meta, com 11 e 12 respondentes assinalado a opção “Sim”. Já os outros 3, mal passam os 5% no questionamento se o contador já ofertou ou não.

Quanto aos outros instrumentos de contabilidade gerencial, os mais ofertados foram o orçamento e o planejamento tributário, com 11 e 12 assinalações respectivamente. Os demais, individualmente, não ultrapassaram 5 assinalações.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo buscou identificar os instrumentos de contabilidade gerencial utilizados pelos empresários de MPEs do ramo de advocacia, identificar a importância que esses empresários atribuem a cada um dos instrumentos e identificar se lhes foram oferecidos ou não instrumentos de contabilidade gerencial pelos seus contadores. Para alcançar os objetivos, realizou-se a aplicação de um questionário, enviado para o e-mail de empresários do ramo advocatício, obtidos a partir de um banco de dados.

Os dados mostraram resultados semelhantes a estudos anteriores, em relação a um maior uso de controles operacionais que os demais instrumentos. Outros instrumentos que após os controles gerenciais, que obtiveram as maiores taxas de utilização, foi o orçamento, o planejamento tributário e o planejamento estratégico. A utilização do orçamento e planejamento estratégico chegou a superar a utilização de pesquisas anteriores. Apesar de o conhecimento que o contador oferece poder aprimorar a eficiência dos instrumentos mais utilizados em tomadas de decisões na pesquisa citados acima, é possível aplicar todos os instrumentos acima, sem um conhecimento mais aprofundado das ciências contábeis, com exceção do planejamento tributário, que por vezes se utiliza desses instrumentos.

Quanto às demonstrações contábeis, apesar dos empresários estudados valorizarem o balanço patrimonial e valorizarem o balancete de verificação e a DRE até mais que amostras de estudos anteriores, a utilização desses demonstrativos na tomada de decisão, é inferior em comparação a outras pesquisas. Observou-se um grande desconhecimento dos métodos de custeio, o que é um limitante para a melhora do desempenho dos escritórios de advocacia,

pois é um recurso fundamental para o time de serviço oferecido no setor.

Nas avaliações dos instrumentos de contabilidade gerencial que os empresários realizaram, comparando as notas dos instrumentos em comum entre as pesquisas anteriores, a média das notas foi inferior. A média dos instrumentos da pesquisa atual foi de 3,60, a da pesquisa de Santos, Dorow e Beuren (2016) 3,76 e da pesquisa de Scheren *et al.* (2019) 3,99. Destaca-se que apesar do bom índice na utilização do orçamento, planejamento tributário e planejamento estratégico, a atribuição de importância foi inferior que a avaliação dos estudos anteriores. A diferença de escolaridade dos respondentes da presente pesquisa em relação a de estudos anteriores, poderia influenciar em uma melhor avaliação da importância. No entanto, apesar de 100% dos respondentes possuírem no mínimo ensino superior em comparação aos 43,9% e 36,11% das pesquisas anteriores, a avaliação foi em média, inferior.

Quanto à oferta dos instrumentos por parte dos contadores dos escritórios de advocacia, os instrumentos mais ofertados são os controles operacionais e o balancete de verificação mensal. Chama atenção a diferença do fornecimento por parte do contador do balancete de verificação mensal, pois no estudo de Santos *et. al* (2018), o fornecimento para as PMEs foi de 97,44%, um número bem mais expressivo que os 37,29% da presente pesquisa.

Apesar de a natureza do escritório de advocacia ser diferente de muitas micro e pequenas empresas, encontrou-se muitas semelhanças nos estudos anteriores sobre instrumentos de contabilidade gerencial em MPEs. É importante ressaltar a importância que é o avanço no diálogo com os empresários acerca dos instrumentos, pois nesta pesquisa, identificaram-se instrumentos que despertam consideravelmente mais interesse deles que outros, o que pode ser um caminho para um avanço na atuação do contador em MPEs.

Para pesquisas futuras, recomendam-se buscar identificar o quanto os empresários valorizariam financeiramente os instrumentos que as empresas prestadoras de serviços contábeis podem oferecer, o quanto eles estariam dispostos a arcar para obter cada um dos instrumentos. Também se recomenda além de buscar identificar o uso, a oferta e a avaliação dos instrumentos, buscar estruturar a pesquisa para identificar causalidade entre a natureza a realidade da empresa e as respostas.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Juliana *et al.* Arranjo Produtivo Local de Confeccões: análise do perfil das empresas e da tomada de decisão dos gestores. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 11, n. 1, p. 52-73, 2017.

BERNARDES, Danulia Peixer Galm; MIRANDA, Luis Carlos. Quatro histórias da utilização de informação econômico-financeira nas Micro e Pequenas Empresas: lições para futuros empreendedores. *Revista da Micro e Pequena Empresa*, v. 5, n. 3, p. 84-98, 2011.

BNDES (2018). FAQ – Apoio financeiro. Disponível em:

<<https://www.bndes.gov.br/wps/portal/site/home/faq/apoio-financeiro/1944455039/2134060738/1782308253>>. Acesso em: 29 de novembro de 2020.

CHIAVENATO, Idalberto. Empreendedorismo: dando asas ao espírito empreendedor: empreendedorismo e viabilidade de novas empresas: um guia eficiente para iniciar e tocar seu próprio negócio. 2007.

Financial Accounting Standards Board. Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 (2008). Disponível em:<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132541&acceptedDisclaimer=tr>

ue>. Acesso em: 29 de novembro de 2020.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W.; BREWER, Peter C. Contabilidade gerencial. AMGH Editora, 2013.

GONÇALVES, E. C.; BAPTISTA, A. E. Contabilidade geral. Atlas, 2011.

MOREIRA, B. C. M. *et al.* Analisando o uso de instrumentos financeiros nas práticas de gestão das empresas do setor de confecção e facção do município de Formiga/MG. Revista da Micro e Pequena Empresa, v. 11, n. 1, p. 87, 2017.

PACHECO NETO, L. D *et al.* Instrumentos gerenciais e o processo de tomada de decisão: um estudo em empresas do setor de autopeças em bayeux/pb. *Management Control Review*, v. 4, n. 1, p. 32-49, 2019.

PADOVEZE, Clóvis Luís. Contabilidade gerencial. IESDE BRASIL SA, 2010.

PEREIRA, Mário César Cordeiro. Empresas de serviços contábeis condicionantes estratégicas para uma atuação empreendedora. *Pensar Contábil*, v. 7, n. 29, 2008.

QUEIROZ, Luziana Maria Nunes de. Investigação do uso da informação contábil na gestão das micros e pequenas empresas da Região do Seridó Potiguar. 2005.

SALES, R. L.; DE BARROS, A. A.; DE ARAÚJO PEREIRA, C. M. M. Fatores condicionantes da mortalidade dos pequenos negócios em um típico município interiorano brasileiro. *Revista da micro e pequena empresa*, v. 2, n. 2, p. 38-55, 2008.

SANTOS, Ademilson Rodrigues *et al.* Um novo conceito para a Contabilidade Gerencial. In: XIII Congresso Brasileiro de Custos. Anais eletrônicos... Belo Horizonte. 2005.

SANTOS, V. dos *et al.* Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. *Revista catarinense da ciência contábil*, v. 8, n. 24, p. 41-58, 2009.

SANTOS, V. dos *et al.* Uso dos instrumentos de Contabilidade Gerencial em pequenas e médias empresas e seu fornecimento pelo escritório de Contabilidade. *Pensar Contábil*, v. 20, n. 71, 2018.

SANTOS, V. dos; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. *Revista Ambiente Contábil*, v. 8, n. 1, p. 153-186, 2016.

SCHEREN, G. *et al.* PRÁTICAS GERENCIAIS EM MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO OESTE CATARINENSE. *Revista Conhecimento Contábil*, v. 8, n. 1, 2019.

SEBRAE (2017). Perfil da ME e da EPP. Disponível em: < <https://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios>>. Acesso em: 29 de novembro de 2020.

SEBRAE (2017). Perfil dos Pequenos Negócios. Disponível em: < <https://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios>>. Acesso em: 29 de novembro de 2020.

SOUTES, Dione Olesczuk. Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras. 2006. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

2.4 Qual o regime de tributação de sua empresa?

- Simples Nacional Lucro Presumido
 Lucro Real Lucro Arbitrado
 Não conheço

2.5 Há quanto tempo a empresa foi constituída?

- Menos de 01 ano Entre 01 e 05 anos
 Entre 06 e 10 anos Entre 11 e 20 anos
 Entre 21 e 50 anos Acima de 50 anos

2.6 Como você classifica o desempenho de seu negócio em comparação com seus concorrentes?

- Acima da média Na média
 Abaixo da média Não sei informar

3 Instrumentos gerenciais utilizados pela empresa

Este bloco objetiva verificar quais instrumentos de contabilidade gerencial são utilizados pelas micro e pequenas empresas na tomada de decisão e quais são disponibilizados pelas prestadoras de serviços contábeis

3.1 Controles operacionais de gestão:

Controle	Utiliza na tomada de decisão?			Oferecido pelo contador
	Sim	Conheço, mas não utilizo	Desconheço	
Controle de caixa	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controle de contas a pagar	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controle de contas a receber	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controle de custos	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Controle de despesas	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

3.2 Relatórios contábeis

Relatório	Utiliza na tomada de decisão?			Oferecido pelo contador
	Sim	Conheço, mas não utilizo	Desconheço	
Balancete de verificação mensal	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Balanco Patrimonial	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Desmontração do Valor Adicionado (DVA)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Demonstração dos fluxos de caixa (DFC)	()	()	()	()
Demonstração das mutações Patrimônio Líquido (DMPL)	()	()	()	()
Demonstração dos Lucro ou Prejuízos Acumulados (DLPA)	()	()	()	()
Notas explicativas	()	()	()	()

3.3 Métodos de custeio

Método de custeio	Utiliza na tomada de decisão?			Oferecido pelo contador
	Sim	Conheço, mas não utilizo	Desconheço	
Custeio por absorção	()	()	()	()
Custeio variável	()	()	()	()
Custeio padrão	()	()	()	()
Custeio baseado em atividades (ABC)	()	()	()	()
Custo meta	()	()	()	()

3.4 Outros instrumentos

Outros instrumentos	Utiliza na tomada de decisão?			Oferecido pelo contador
	Sim	Conheço, mas não utilizo	Desconheço	
Orçamento	()	()	()	()
Planejamento tributário	()	()	()	()
Planejamento estratégico	()	()	()	()
Análise Horizontal	()	()	()	()
Análise Vertical	()	()	()	()
Cálculo do ponto de equilíbrio	()	()	()	()
Retorno sobre o investimento (ROI)	()	()	()	()
TIR, Pay-Back, VPL	()	()	()	()
Outros índices de rentabilidade (Margem de lucro sobre as vendas, ROA, etc.)	()	()	()	()
Índices de liquidez (Liquidez corrente, liquidez seca, etc.)	()	()	()	()
Índices de endividamento (Grau de endividamento, composição do endividamento, etc)	()	()	()	()
Índices de eficiência ou rotatividade (Giro dos estoques, prazo médio de recebimento, etc.)	()	()	()	()

3.5 Há algum outro instrumento que você utiliza para a tomada de decisões?
 Sim Não Se sim, Qual?

4 Importância atribuída pelas empresas aos instrumentos de contabilidade gerencial

Este bloco objetiva identificar a importância atribuída aos instrumentos de

contabilidade gerencial pelos gestores de micro, pequenas e médias empresas.

4.1 Classifique o grau de importância de cada instrumento gerencial listado a seguir na administração da sua empresa. Abaixo da questão há descrições de alguns instrumentos para consulta

Instrumento gerencial	Nada importante	Pouco importante	Indiferente	Importante	Muito importante
Controles operacionais					
Controle de caixa	()	()	()	()	()
Controle de contas a pagar	()	()	()	()	()
Controle de contas a receber	()	()	()	()	()
Controle de estoques	()	()	()	()	()
Controle de vendas	()	()	()	()	()
Controle de custos	()	()	()	()	()
Controle de despesas	()	()	()	()	()
Controle de ativos permanentes	()	()	()	()	()
Demonstrações contábeis					
Balancete de verificação mensal	()	()	()	()	()
Balanço Patrimonial	()	()	()	()	()
Demonstração do Resultado do Exercício (DRE)	()	()	()	()	()
Demonstração do Valor Adicionado (DVA)	()	()	()	()	()
Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC)	()	()	()	()	()
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)	()	()	()	()	()
Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)	()	()	()	()	()
Notas explicativas	()	()	()	()	()
Métodos de custeio					
Custeio por absorção	()	()	()	()	()
Custeio variável	()	()	()	()	()
Custeio padrão	()	()	()	()	()
Custeio baseado em atividades (ABC)	()	()	()	()	()
Custo meta	()	()	()	()	()
Outros instrumentos					
Orçamento	()	()	()	()	()
Planejamento tributário	()	()	()	()	()
Cálculo do ponto de equilíbrio	()	()	()	()	()
Planejamento estratégico	()	()	()	()	()
Análise Horizontal	()	()	()	()	()
Análise Vertical	()	()	()	()	()
Retorno sobre o investimento (ROI)	()	()	()	()	()
TIR, Pay-Back, VPL	()	()	()	()	()
Outros índices de rentabilidade	()	()	()	()	()
Índices de liquidez	()	()	()	()	()
Índices de endividamento	()	()	()	()	()
Índices de eficiência ou rotatividade	()	()	()	()	()

Custeio por absorção - Consiste na apropriação de todos os custos da produção aos bens elaborados.

Custeio variável - Consiste em considerar como custo da produção apenas os custos variáveis incorridos.

Custeio padrão - A ideia principal consiste em determinar o que seria o custo padrão para a produção de um determinado período e, ao fim do período, apurar os custos reais, a fim de compará-los.

Custeio baseado em atividades (ABC) - Sistema de custeamento que considera a acumulação dos custos a partir das atividades empresariais.

Custo meta - Usado quando o preço de venda de determinado produto é definido pelo mercado, cabe à empresa então o processo de determinação do custo máximo permitido para aquele produto objetivando o lucro desejado.

Orçamento - Um plano detalhado para o futuro, geralmente expresso em termos quantitativos.

Planejamento tributário - Forma, dentro da lei, de diminuir o pagamento de tributos.

Planejamento estratégico - Seleção de uma linha de ação e especificação de como esta ação será posta em prática.

Análise horizontal - Comparação em porcentagem, entre os valores de uma mesma conta ou grupo de contas, em diferentes períodos.

Análise vertical - Comparação em porcentagem, entre os valores de diferentes contas ou grupos de contas, contidas no mesmo demonstrativo.

Cálculo do ponto de equilíbrio - Nível de vendas onde o lucro é igual a zero. Indica o nível mínimo de vendas para não ocorrer prejuízo.

Retorno sobre o investimento (ROI) - Consiste em expressar a rentabilidade do investimento em termos absolutos.

Estudos de viabilidade econômica - Utilizados para verificar a viabilidade econômica de um investimento, projeto, novo produto, etc.

Indicadores de rentabilidade - Evidenciam a rentabilidade em relação ao capital investido.

Indicadores de liquidez - Evidenciam a situação financeira de uma empresa frente a seus diversos compromissos financeiros.

Indicadores do passivo - Geralmente evidenciam a proporção do passivo ou seus grupos de conta, perante contas ou grupo de contas que compõem as demonstrações financeiras.

Indicadores do ciclo operacional - Analisam o desempenho operacional e a necessidade de investimento em giro.