

A utilização do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia em processos de concorrência pública

Vivian De Cássia Rotta

Resumo:

Atualmente, as empresas têm como premissa alcançar vantagem competitiva, pois estão inseridas em um mercado de muita competitividade. O preço de venda é uma das principais variáveis do processo decisório e, muitas vezes, é determinado pelo mercado, o que limita o total dos custos para a produção de um bem ou serviço. Sendo assim, as empresas necessitam de um sistema de gerenciamento de custos e lucro que as auxiliem na atuação em mercados, onde quem dita as regras é o consumidor. As sociedades de advogados se deparam com esta questão quando participam de concorrência pública, em que os editais apresentam um valor máximo a ser pago pela prestação do serviço. O Custeio alvo é uma forma de gerenciar os custos, contribuindo para o crescimento e desenvolvimento das empresas. Objetivou-se, neste artigo, analisar os conceitos e a aplicabilidade do Custeio Alvo nos serviços de advocacia, com a condução de uma pesquisa bibliográfica e o estudo de caso da participação de um escritório de advocacia em processos de concorrência pública. Observou-se a validade da metodologia do Custeio Alvo nas decisões de fixação e/ou revisão de preço, com garantia de custos factíveis e produtos/serviços com qualidade.

Área temática: *Gestão de Custos nas Empresas de Comércio e de Serviços*

A utilização do custeio alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia em processos de concorrência pública

Vivian de Cássia Rotta (Centro Universitário Álvares Penteado – Brasil) vi.rotta@ig.com.br

Resumo

Atualmente, as empresas têm como premissa alcançar vantagem competitiva, pois estão inseridas em um mercado de muita competitividade. O preço de venda é uma das principais variáveis do processo decisório e, muitas vezes, é determinado pelo mercado, o que limita o total dos custos para a produção de um bem ou serviço. Sendo assim, as empresas necessitam de um sistema de gerenciamento de custos e lucro que as auxiliem na atuação em mercados, onde quem dita as regras é o consumidor. As sociedades de advogados se deparam com esta questão quando participam de concorrência pública, em que os editais apresentam um valor máximo a ser pago pela prestação do serviço. O Custeio alvo é uma forma de gerenciar os custos, contribuindo para o crescimento e desenvolvimento das empresas. Objetivou-se, neste artigo, analisar os conceitos e a aplicabilidade do Custeio Alvo nos serviços de advocacia, com a condução de uma pesquisa bibliográfica e o estudo de caso da participação de um escritório de advocacia em processos de concorrência pública. Observou-se a validade da metodologia do Custeio Alvo nas decisões de fixação e/ou revisão de preço, com garantia de custos factíveis e produtos/serviços com qualidade.

Palavras chave: Custeio alvo, Escritórios de Advocacia e Concorrência Pública.

Área Temática: Gestão de custos nas empresas de comércio e serviços.

1. Introdução

Diante do contexto econômico atual, é necessário que as organizações apresentem requisitos que suportem as exigências dos consumidores para garantir a sua competitividade. Dentre esses requisitos, encontram-se funcionalidade, qualidade e preço dos produtos ou serviços. Há que se afirmar, hoje quem dita as regras é o consumidor.

Toda a atenção tem que estar voltada ao consumidor, pois, caso contrário, pode acarretar perdas de fatias do mercado, o que pode não ser muito bom para o futuro da organização. Observa-se a dificuldade das empresas em manterem-se inseridas neste mercado competitivo, já que muitas vezes os preços dos produtos e serviços têm que cobrir todos os custos envolvidos nos requisitos exigidos pelos consumidores para sua plena satisfação. Sem dúvidas esta não é uma questão difícil apenas para as organizações envolvidas com a fabricação e comercialização de produtos, mas também para aquelas envolvidas com a prestação de serviços.

No ramo dos serviços de advocacia, percebe-se a situação de alta competitividade, pois todos os anos, formam-se centenas de profissionais nesta área. Com isso, os advogados vêm-se obrigados a diferenciar de alguma forma os seus serviços, seja com mais qualidade, mais tecnologia e, principalmente, experiência e conhecimento dos assuntos inerentes à profissão.

Segundo Martins (2003), há uma complexidade nas questões de fixação de preço. Não basta conhecer, apenas, o custo do produto ou serviço, mas há que se conhecer também os aspectos

econômicos, a concorrência, as estratégias de *marketing* e, principalmente, o tipo de mercado em que a organização atua. O sistema de custos utilizado pelas organizações deve produzir informações que atendam à filosofia da empresa. E, assim, fixar preços com base nos custos, no mercado ou na combinação de ambos.

O processo conhecido como Custeio Alvo é uma alternativa interessante para o gerenciamento de custos das organizações, pois determina o custo permitido para os serviços, correspondendo ao preço que os clientes desejam pagar pelo serviço deduzido do lucro que o empreendedor deve obter para executar o respectivo serviço (COGAN, 1999).

Nesse sentido, cabe fazer o seguinte questionamento: como o Custeio Alvo pode contribuir para aumentar a vantagem competitiva de escritórios de advocacia em processos de concorrência pública?

Portanto, objetiva-se analisar os atributos do Custeio Alvo e sua aplicabilidade nos escritórios de advocacia para fixação e reavaliação dos custos e preços dos serviços, com vistas à obtenção de vantagem competitiva, reduzindo custos e maximizando resultados.

Para a consecução do objetivo deste artigo foi realizada uma pesquisa bibliográfica. Cabe ressaltar que houve grande dificuldade para encontrar literatura sobre o tema específico. Os autores estudados enfatizam que, no Brasil, este tema é pouquíssimo discutido, existindo apenas alguns livros traduzidos do japonês e outros trabalhos acadêmicos. Além disso, fez-se um estudo de caso com o intuito de demonstrar a possível aplicabilidade do processo de Custeio Alvo em serviços de advocacia.

Espera-se contribuir para a discussão do gerenciamento de custos em empresas de advocacia, indicando uma forma de evitar a execução de serviços com custos em níveis inaceitáveis para garantir vantagem competitividade e lucratividade das entidades.

2. O mercado dos serviços de advocacia

Vasconcellos (2001) explica que a estrutura de mercado está condicionada pelo número de empresas produtoras nele inseridas, os produtos ou serviços por elas oferecidos e sua diferenciação, bem como a possibilidade de entrada de novas empresas. Assim, tem-se, no mercado de bens e serviços e no de fatores de produção, as seguintes formas:

- Concorrência perfeita: tem como principais características retratar o funcionamento de um mercado totalmente livre, ou seja, há muitas empresas e não existem impedimentos quanto à entrada e à saída tanto de compradores como de vendedores. Há transparência de mercado, pois se conhece todas as informações relevantes (os preços, a qualidade, os custos, as receitas e os resultados dos concorrentes). Os produtos são homogêneos, como por exemplo, verduras, legumes e frutas.
- Monopólio: é um mercado formado por uma única empresa, onde não existem produtos substitutos próximos e há uma forte barreira para entrada de novas empresas, pois, muitas vezes, a empresa monopolística tem estrutura capaz de auferir produtos a custos mais baixos, além de ter certa tradição no mercado, o que para o concorrente pode ser arriscado por não ter estrutura similar. A proteção de patentes e controle sobre o fornecimento de matérias-primas são outros exemplos de barreiras. Assim, dificilmente o monopólio será quebrado, pois tem total controle do mercado.
- Concorrência Monopolística (ou imperfeita): existem muitas empresas produzindo um determinado bem ou serviço. No entanto, cada empresa tem certo poder sobre os preços devido a forte diferenciação dos produtos, em que os consumidores podem optar conforme a sua preferência. Estas diferenças estão nas características atribuídas aos produtos ou

serviços, na promoção das vendas, bem como na sua manutenção, atendimento, entre outros. Não existem barreiras à entrada de novas empresas.

- Oligopólio: há poucas empresas no setor ou há algumas empresas que dominam um setor com muitas empresas. As empresas que dominam determinados setores conseguem controlar o mercado, principalmente, a fixação dos preços de vendas, bem como impedir a entrada de novas empresas no setor. Estas empresas atuam como concorrentes entre si ou formam cartéis, ou seja, estabelecem uma única política para ser seguida.. Pode-se citar, como exemplo, a AMBEV e a Coca-Cola no setor de bebidas;

Analisando essas formas de mercado existentes em nossa economia, nota-se que na concorrência monopolística estão inseridas aquelas empresas que mais lutam com a competitividade. Certamente, os serviços de advocacia estão nela inseridos, pois são inúmeros os profissionais desta área. E, além disso, eles devem pensar sempre no diferencial, exercendo os serviços com qualidade, responsabilidade, tecnologia, zelo e, preferencialmente, com um preço acessível. Sempre pensando no seu principal foco, ou seja, o consumidor exigente.

Para Scarpin (2000), o comportamento do consumidor é o grande influenciador no momento de escolha de um determinado bem ou serviço. Estes comportamentos estão relacionados com:

- Os hábitos e costumes dos consumidores, ou seja, hábitos de consumo são dificilmente trocados, fazendo com que o consumidor seja fiel ao produto ou serviço;
- A falta de informação sobre o produto ou serviço permite que o consumidor não o escolha, podemos dizer que se não conhece a sua qualidade, o consumidor pode fazer a seguinte analogia: quanto maior o preço, melhor será a sua qualidade;
- Os esforços sobre a venda, como diferenciação do produto ou serviço, marketing, promoções e formas de pagamento, influenciam fortemente no momento de escolha do produto ou serviço;
- A necessidade dos consumidores, muitas vezes, de adquirir determinados produtos ou serviços para impressionar outras pessoas, ou seja, adquirir bens ou serviços para imitar amigos ou parentes com poder de compra mais elevado, aparentando um nível de renda que não possui.

Sabe-se que, além do comportamento do consumidor, a sua renda é a grande responsável pela demanda dos produtos e serviços ofertados. Segundo Vasconcellos (2001), o peso do bem na renda do consumidor é dado pela proporção de quanto se gasta pelo bem em relação à sua despesa total, permitindo dizer que alterações nos preços afetarão fortemente a forma de consumo.

Todos os dias, ocorrem casos em que é preciso contratar os serviços advocatícios. Dentre os diversos fatores que influenciam a prestação do serviço, sabe-se que, muitas vezes, realizá-lo não dependerá apenas dos advogados, mas também da própria Justiça. Esta questão também influencia o momento da decisão de preço pelos profissionais, devendo-se demonstrar claramente aos consumidores todas as probabilidades de acontecimentos possíveis no decorrer do processo.

Por isso, a fixação de preços deve atender às expectativas das empresas e dos consumidores.

3. O custeio alvo

O Custeio Alvo também é denominado de custeio meta, *target costing*, pela língua inglesa, e *genka kikau*, pela língua japonesa.

O Custeio Alvo é um sistema desenvolvido no Japão que tem como base a engenharia de valor (EV) (MONDEN, 1999). Originalmente foi criado pela *Toyota*, em 1965, estendendo-se pelas indústrias japonesas, especialmente a indústria automotiva, na década de 70, logo após a crise do petróleo (SCARPIN, 2000). Como cita Scarpin (2000), este sistema foi criado para responder às difíceis condições de mercado na época. As empresas japonesas experimentavam a falta de pessoal capacitado imprescindível ao desenvolvimento de novos conceitos e técnicas que eram requeridos para a competição em qualidade, custo e produtividade. Acreditava-se que a solução estaria na interação dos diversos profissionais dentro de uma empresa, contribuindo para um novo sistema de avaliação dos métodos e técnicas de projeto e desenvolvimento de novos produtos ou reavaliação de métodos e técnicas já existentes. Além do mais, provocaria a integração entre a alta administração e a linha de produção.

Ainda, segundo Scarpin (2000), o Custeio Alvo expandiu-se pela Europa, principalmente na Alemanha, onde boa parte das empresas alemãs de grande porte atingiu bons resultados com a utilização deste método.

Como primeira definição do método Custeio Alvo pode-se citar Monden (1999), *“o custo-alvo incorpora a administração do lucro em toda empresa durante a etapa de desenvolvimento do produto. Especificamente, esses esforços em toda empresa incluem (1) planejar produtos que tenham a qualidade de agradar ao consumidor; (2) determinar os custos-alvo (inclusive custos de investimento alvo) para que o novo produto gere o lucro-alvo necessário a médio ou longo prazos, dadas as condições de mercado correntes, e (3) promover maneiras de fazer com que o projeto do produto atinja os custos-alvo, ao mesmo tempo em que satisfaça as necessidades do consumidor por qualidade e pronta entrega”*.

À definição acima, cabe acrescentar que esse processo não é aplicável somente a novos produtos. Verifica-se a possibilidade de sua implantação em relação aos produtos já existentes, uma vez que se consegue efetuar uma análise de valor, com a finalidade de diminuir os custos e atingir o lucro desejado.

Como cita Ono (2003), o Custeio Alvo é um instrumento de gerenciamento de lucros e custos, principalmente, para novos produtos ou produtos que sofram alterações em seus projetos, buscando trazê-los para uma situação de mercado com preço competitivo, proporcionando um retorno do investimento durante todo o seu ciclo de vida.

Analisando as definições citadas sobre o Custeio Alvo, é importante ressaltar que, além de ser um instrumento de gerenciamento de lucros e custos para produtos, pode-se utilizá-lo inclusive para os serviços.

Para Monden (1999), o Custeio Alvo tem como principais objetivos:

- Otimizar o custo total do produto e, ao mesmo tempo, satisfazer as principais exigências do mercado, ou seja, qualidade e preço;
- Motivar os empregados a buscarem o lucro desejado, tornando o custo-alvo uma atividade de administração do lucro por toda empresa.

Sakurai (1997) cita outro objetivo:

- Planejar estrategicamente os lucros e custos e a integração das informações de *marketing* com fatores de engenharia e produção.

Scarpin (2000) cita, ainda, outros objetivos do Custeio Alvo:

- Mudança na visão da formação do preço de venda, onde o custo não é fator que determina o preço e sim o preço quem determina o custo;
- A realização de uma análise dos custos do produto, não apenas no seu projeto de produção, mas também no seu ciclo de vida completo, visando à melhoria contínua.

Diante destes objetivos, consegue-se extrair as principais características do Custeio Alvo, ou seja, ter os custos determinados pelo mercado e integrar a empresa como um todo para atingir o lucro e os custos desejados para o longo prazo.

Para completar a fundamentação teórica, serão explicitados os seis princípios do Custeio Alvo (SCARPIN, 2000):

- Os custos são guiados pelo preço, ou seja, o custo é dado pelo preço de mercado e não o contrário. Assim temos a seguinte fórmula para a obtenção dos custos: $C = P - L$ (onde, C é o custo-alvo, P é o preço competitivo de mercado e L é a margem de lucro desejada).
- Enfoque no consumidor, ou seja, o método em questão é totalmente voltado para o mercado. Ressalte-se que o consumidor é o instrutor do processo produtivo. Para o Custeio Alvo é essencial entender o que o consumidor necessita para melhor atendê-lo.
- Enfoque no projeto, pode-se afirmar que os custos de um produto são determinados no seu projeto e depois de estarem em processo de produção não poderão ser evitados. Desta forma, procura-se durante o projeto do produto examinar todas as possibilidades de redução de custos.
- Envolvimento da empresa como um todo, a participação de todos os departamentos da empresa oferece maior consistência nas decisões, trazendo benefícios para o alcance do lucro desejado e do custo-alvo.
- Orientação para o custo do ciclo de vida, este princípio tem dois enfoques, um do lado do consumidor em que o custo do ciclo de vida enfoca uma diminuição do custo de operação, de uso e de reparos do produto. E, do outro lado, o produtor, em que o custo do ciclo de vida enfoca uma otimização do custo de desenvolvimento, produção, *marketing*, distribuição e suporte pós-venda do produto.
- Envolvimento da cadeia de valor, isto é, consiste no relacionamento de todos os participantes da elaboração do produto, desde o produtor de matéria-prima até o consumidor final, passando por todas as empresas que fazem a sua elaboração e montagem, tendo como principal objetivo a redução contínua dos custos.

Neste sentido, facilmente visualiza-se as diferenças entre o Custeio Alvo e a abordagem tradicional dos custos. E para melhor explicitar segue um quadro comparativo das características:

Custeio Meta	Abordagem Tradicional de Custos
O preço determina o custo.	O custo determina o preço.
Começa com um preço de mercado e uma margem de lucro planejada para posteriormente estabelecer um custo permissível.	Estima um custo de produção, depois acrescenta uma margem de lucro desejada para então se obter um preço de venda.
Planejamento de custos é guiado pelo mercado competitivo.	As considerações do mercado não são consideradas no planejamento de custos.
Reduções de custos são feitas antes que os custos cheguem no seu limite aceitável.	Reduções de custos são feitas depois que os custos são incorridos além do limite aceitável.
O projeto (de produtos e processos) é a chave para redução de custos.	Perdas e ineficiências são o foco da redução de custos.
Redução de custos são guiadas pelos desejos e anseios do consumidor.	Redução de custos não são dirigidas aos clientes.
Custos são gerenciados por equipes multi-funcionais (toda a empresa).	Os custos são monitorados apenas pelos contadores.
Fornecedores são envolvidos no conceito e no projeto do produto.	Os fornecedores são envolvidos apenas na fase de produção (depois do projeto pronto).
Minimiza o custo para o consumidor.	Minimiza apenas o preço pago pelo consumidor.
Envolve toda a cadeia de valor no planejamento de custos.	Pouco ou nenhum envolvimento da cadeia de valor no planejamento de custos.

Fonte: (Adaptado de Scarpin, 2000)

Quadro 1 – Comparativo entre Custeio Alvo e abordagem tradicional de custos

Segundo Sakurai (1997), existem três procedimentos iniciais para o custo-alvo:

- Planejamento do novo produto, sempre focando a satisfação do cliente;
- Determinar o custo-alvo, conforme a estratégia da empresa, e viabilizá-lo em custos possíveis;
- Usando a engenharia de valor atingir o custo-alvo ou até mesmo utilizando outras técnicas de redução de custos.

A engenharia de valor, atualmente, é um instrumento importante de gestão de custos na metodologia do Custeio Alvo, mais do que isso é sua base e substância. Para Ansari *et. al.* (1997) *apud* Hansen (2002), a engenharia de valor é definida como um sistema de avaliação das funções de um produto para determinar se eles podem ser produzidos a um menor custo sem sacrificar suas características, *performance*, confiabilidade, utilidade e reciclabilidade.

Para Monden (1999), na engenharia de valor obtém-se a minimização de todos os custos incorridos durante a vida de um produto ou serviço, a partir da eliminação de funções desnecessárias e a melhor apropriação das funções essenciais ao produto ou serviço. Para isso, há a necessidade de manter a organização dos esforços organizacionais, ou seja, trabalhar em equipe com todos os profissionais envolvidos no projeto de um produto.

No entanto, a engenharia de valor também pode ser denominada análise de valor. O que diferencia as duas denominações é a sua aplicabilidade: a primeira é, geralmente, aplicada a recursos que ainda estão em fase de concepção ou projeto e a segunda a algo já existente.

A análise de valor justifica a aplicabilidade do Custeio Alvo para produtos já inseridos no mercado. Diante da competitividade que as empresas enfrentam atualmente, é sempre importante uma reavaliação do projeto que constituiu o produto para um melhoramento contínuo com vistas à redução de custos e maximização dos lucros, mas nunca deixando de lado as exigências dos consumidores: menor preço e qualidade.

Segundo Hansen (2002) a utilização da engenharia de valor ou análise de valor contribui para a relação entre as características dos produtos e as necessidades dos usuários e consumidores.

Na próxima seção, será abordado o estudo de caso da participação de um escritório de advocacia em processo de concorrência pública. No entanto, como diz Camacho (2004), antes de iniciá-lo, é fundamental verificar a possível aplicação teórica, ou seja, se os princípios e requisitos do Custeio Alvo podem ser empregados nos serviços de advocacia. Resumidamente, os seguintes pontos podem ser observados:

- No ramo dos serviços de advocacia, é imprescindível que se leve em consideração a necessidade do consumidor. Segundo Dinamarco (2001), trata-se de um serviço que busca a pacificação de indivíduos e grupos de indivíduos, eliminando conflitos por meio da realização da justiça. O resultado deste trabalho tem que ser capaz de trazer aos seus usuários sensação de felicidade, ou seja, servir pensando na responsabilidade de efetivamente cumprir seu intuito fundamental, pacificando e fazendo prevalecer os autênticos valores do seu usuário. Vê-se que a satisfação do consumidor é essencial;
- Grande parte das empresas prestadoras de serviços de advocacia participa de concorrência pública. Observando a gama de editais disponíveis publicamente, boa parte deles apresenta um valor global para a contratação dos serviços de advocacia. Ou seja, o custo será determinado pelo preço;
- Apesar de determinados editais apresentarem um valor global para contratação dos serviços de advocacia, terá maior chance de ter sua proposta aprovada, aquela empresa cujo preço estiver inferior ao valor máximo estipulado. Desta forma, a competição torna-se acirrada, influenciando fortemente as decisões de preço.

4. Custeio alvo nos serviços advocatícios: um estudo de caso

Busca-se, nesta seção, demonstrar a aplicabilidade da metodologia do Custeio Alvo em empresas prestadoras de serviços de advocacia participantes de concorrência pública e que buscam vantagem competitiva.

O estudo foi desenvolvido em uma entidade prestadora de serviços de advocacia, constituída desde 1948. É uma sociedade estabelecida na cidade de São Paulo, composta por cinco advogados-sócios, além de 115 colaboradores divididos em advogados associados, estagiários e funcionários. Possui filial na cidade de Campinas, interior do Estado de São Paulo, e na cidade de Recife, no Estado de Pernambuco. Apresenta um faturamento médio anual de 7 milhões de reais.

Atualmente, sua carteira de clientes é composta basicamente por empresas. A sociedade oferece serviços em todos os âmbitos do Direito, com atuação na área cível, federal, criminal, trabalhista, previdenciária e tributária.

A sociedade sempre participa de concorrência pública e obteve êxito em algumas tentativas. Com a finalidade de melhorar o desempenho na participação em concorrência pública, serão demonstrados os parâmetros necessários à tomada de decisões corretas nas propostas de preço, por meio da utilização do Custeio Alvo.

Para este estudo, analisou-se o Edital de Concorrência n.º 006/2004, Processo n.º 217/2004 da Companhia Docas do Ceará – CDC. A modalidade da concorrência foi do tipo técnica e preço, onde se avalia a qualidade dos serviços e dos profissionais envolvidos, bem como a proposta de preço. Esta concorrência teve por objeto a contratação das sociedades de advogados para prestação de serviços jurídicos e advocatícios, judiciais e extrajudiciais, em todos os âmbitos do Direito, com atuação no contencioso da área cível, federal, criminal, previdenciária, fiscal e trabalhista, em processos em andamento e/ou a serem instaurados no âmbito de outras comarcas.

O estudo focou a proposta de preço, partindo do princípio de que o escritório em análise tem estrutura física e tecnológica, não havendo a necessidade de novos investimentos caso alcançasse êxito nesta concorrência. Cabe acrescentar que para a proposta técnica, as documentações exigidas em relação aos profissionais que compõem a equipe técnica atendem perfeitamente às exigências necessárias, ou seja, tempo de experiência, qualificação técnica dos profissionais e dos serviços e a experiência profissional dos advogados.

A proposta de preço tem por obrigatoriedade estabelecer um percentual único sobre o valor da causa, para todas as áreas de atuação que compõem o objeto da licitação, podendo variar de acordo com o valor da causa. Este percentual para honorários proposto não poderá estar acima de 10% do valor da causa, correndo o risco de desclassificação da proposta.

Pensando nas condições apresentadas, vê-se a possibilidade da aplicação prática do Custeio Alvo, haja vista que o valor máximo em que o licitante está proposto a pagar é de até 10% do valor da causa.

Desta forma, a empresa estabeleceu os seguintes percentuais para proposta de preço:

Valor da Causa	Percentual para honorários proposto
menor ou igual a R\$ 50.000,00	10,00%
maior que R\$ 50.000,00 e menor ou igual a R\$ 100.000,00	7,50%
maior que R\$ 100.000,00 e menor ou igual a R\$ 200.000,00	5,00%
superior a R\$ 200.000,00	2,50%

Tabela 1 - Percentuais para a Proposta de Preço da Concorrência Pública Nº 006/2004

Para melhor análise, este estudo teve como base uma ação de danos morais e materiais. Este tipo de ação tem um valor de causa, em média, de 150 salários mínimos, que atualmente representa R\$ 45.000,00. Diante disso, apresenta-se o custo-alvo para esta ação:

Valor da causa	R\$ 45.000,00
Percentual do honorário	10%
Valor do honorário	R\$ 4.500,00
(-) Margem de lucro (25%)	R\$ 1.125,00
= Custo-Alvo	R\$ 3.375,00

Tabela 2 - Determinação do Custo-Alvo de uma Ação de Danos Morais

Quando o percentual de honorários proposto foi estipulado, deveria compreender todos os custos diretos e indiretos e todas as despesas necessários à completa execução dos serviços objetos da licitação, bem como a margem de lucro objetivada pelos sócios do escritório.

A tabela 3, a seguir, demonstra os custos e despesas totais no decorrer da vida processual da ação. No caso da ação de danos morais e materiais, tendo em vista que a justiça trabalhe dentro de prazos normais, a vida processual desta ação seria de 36 meses. Então, tem-se:

GASTOS COM O PROCESSO (em R\$)	12 meses iniciais	Outros 24 meses	Total (36 meses)
Transporte (acompanhamento processual)	576,00	384,00	960,00
Mão-de-obra:			
- Advogado	936,00	1.872,00	2.808,00
- Estagiário	261,82	261,82	523,64
Impostos incidentes sobre o honorário recebido:			
- IRRF (1,5%)			67,50
- PIS/PASEP (0,65%)			29,25
- COFINS (3,00%)			135,00
- IRPJ e CSSL (aprox. 8%)			360,00
- CPMF (0,38%)			17,10
Diversos (xerox/telefone/material de escritório)	120,00	120,00	240,00
TOTAL GERAL DOS GASTOS			5.140,49

Tabela 3 - Custos e Despesas de uma Ação de Danos Morais

Portanto, o total dos gastos necessários para o acompanhamento do processo durante 36 meses em comparação com o custo-alvo determinado, era superior em, aproximadamente,

52,31%. É neste momento que nota-se a necessidade da análise de valor. Além disso, alguns outros fatores devem ser observados:

- Nos custos com mão-de-obra, o valor é determinado por um critério de rateio para atingir o valor correspondente ao acompanhamento do referido processo. No entanto, é sabido que este tipo de método para alocação de custos apresenta arbitrariedade, podendo levar a tomadas de decisões erradas. É importante ressaltar que o honorário do advogado é fixo.
- Nos custos com transportes, também pode haver distorções, pois no momento em que o advogado ou o estagiário desloca-se ao fórum para acompanhamento do processo, outros processos poderão ser verificados. Ou seja, este custo muitas vezes não é exclusivo de um único processo, podendo analisar profundamente tal situação para que o verdadeiro valor seja alocado ao processo.
- Os gastos diversos, com exceção da xerox, também são determinados por meio de rateios.
- Ainda, deverá ser analisada a margem de lucro esperada pelos sócios da empresa, o que muitas vezes pode representar uma expectativa não realizável.
- A empresa utiliza o custeio pleno ou RKW (abreviação de *Reichskuratorium für Wirtschaftlichkeit*) para a determinação do custo do serviço e, conseqüentemente, do custo-alvo. Em tal método de custeio, todos os custos e despesas são alocados aos produtos/serviços. Deve-se buscar a verificação dos outros métodos de custeio para definir aquele que atenda de forma eficaz às necessidades de informação.

O processo da análise de valor deve ser detalhado e terá o envolvimento de todos os departamentos da empresa, para que, em conjunto, atinja o custo-alvo determinado para execução do processo em estudo.

5. Conclusão

A oferta de produtos ou serviços está condicionada às exigências dos consumidores. As empresas têm que se preocupar com a satisfação dos seus clientes, ofertando um produto ou serviço de qualidade e com um preço que eles estão dispostos a pagar.

Já que o preço é determinado pelos consumidores, os custos ficam a ele limitados. Diante desta problemática, as empresas têm que buscar um sistema de gerenciamento de custos e lucros que as ajude a manterem-se inseridas nesse mercado altamente competitivo.

O Custeio Alvo é uma forma das empresas estudarem seus projetos e decisões, especialmente no momento da fixação ou revisão dos preços de produtos/serviços. Para a fixação de preços, é essencial ter-se nos custos aquilo que realmente é necessário aos produtos ou serviços. Muitas empresas não avaliam seus custos em relação aos atributos dos produtos/serviços acarretando dispêndios desnecessários.

O conhecimento dos custos antes do início do processo produtivo possibilita analisar a viabilidade dos produtos/serviços. Se os custos que estão sendo alocados aos produtos ou serviços estiverem superiores aqueles que o mercado está disposto a “cobrir”, caberá a aplicação da engenharia de valor, ou seja, a avaliação dos custos que compõem os produtos. Nos casos dos serviços já existentes, a reavaliação dos custos por meio da análise de valor.

As sociedades de advogados estão inseridas em um mercado altamente competitivo, devendo constantemente buscar estratégias que as ajudem no processo de crescimento e desenvolvimento dos seus serviços. E, quando se trata de participação em concorrência pública, as decisões têm que estar muito bem relacionadas com as exigências dos respectivos editais de convocação.

Observando os editais nos processos de concorrência pública, grande parte já apresenta um valor global a ser pago pela contratação dos serviços, ou seja, o preço pela prestação do serviço é determinado pela empresa contratante. Desta forma, no estudo de caso apresentado verificou-se a clara relação da exigência do edital com os conceitos do Custeio Alvo, permitindo a aplicabilidade deste processo de gerenciamento de custos na decisão de como elaborar a proposta de prestação de serviços.. Contudo, perceberam-se várias restrições quanto à forma de determinação do custo do produto e, conseqüentemente, custo-alvo. Sendo assim, sugere-se a comparabilidade dos diversos métodos de custeio (pleno, absorção, variável e custeio baseado em atividades) no processo de custeio alvo.

Referências

- COGAN, Samuel. (1999) - *Custos e preços: formação e análise*. Pioneira. São Paulo.
- CAMACHO, Reinaldo Rodrigues. (2004) - *Custeio alvo em serviços hospitalares: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- DINAMARCO, Cândido Rangel. (2001) - *Instituições de direito processual civil*. Malheiros. São Paulo.
- HANSEN, Jens Erik. (2002) - *Aplicação do custeio alvo em cursos de pós-graduação lato sensu: um estudo sob o enfoque da gestão estratégica de custos*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- MARTINS, Eliseu. (2003) - *Contabilidade de custos*. Atlas. 9.ed. São Paulo.
- MONDEN, Yasuhiro. (1999) - *Sistemas de redução de custos: custo-alvo e custo kaizen*. Bookman. 1.ed. Porto Alegre.
- ONO, Koki. (2003) - *Utilização do “target costing”, um estudo exploratório em municípios de Santa Catarina*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- SAKURAI, Michiharu. (1997) - *Gerenciamento integrado de custos*. Tradução Adalberto Ferreira das Neves; revisão técnica Eliseu Martins. Atlas. São Paulo.
- SCARPIN, Jorge Eduardo. (2000) - *Target costing e sua utilização como mecanismo de formação de preço para novos produtos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Controladoria). Universidade Norte do Paraná.
- VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. (2001) - *Economia: micro e macro*. Atlas. 2.ed. São Paulo.