

Relatórios Contábeis Gerados pela Controladoria para o Controle de Gestão: um estudo de caso em uma Empresa de Construção Civil

1. INTRODUÇÃO

O mundo tem passado por várias transformações que têm impactado nas empresas, tanto no processo produtivo quanto na gestão das organizações. Isto faz com que as empresas se deparem com uma nova realidade, cujos reflexos são invocados pelo mercado e pela concorrência.

Uma das preocupações constantes dos gestores é a manutenção de sua carteira de clientes e a conquista de clientes potenciais. Para tanto, torna-se primordial satisfazer suas necessidades e melhorar a qualidade dos bens que produzem e dos serviços que prestam.

Um aspecto importante para que as empresas mantenham-se competitivas no mercado é a disponibilização de uma base sólida de informações através de seu sistema de informações. A Controladoria tem como uma de suas atividades básicas o gerenciamento das informações que subsidiam as etapas do processo de gestão da empresa.

Neste contexto, a Controladoria é o órgão que administra e supervisiona todo o fluxo de informações. Figueiredo e Caggiano (1997, p.27) destacam que a Controladoria tem sob sua responsabilidade "preparar, analisar e interpretar os resultados financeiros para serem utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão, avaliar os dados, tendo como referência os objetivos das unidades e da companhia".

O controller deve participar ativamente do processo de planejamento, execução e controle em que atua. No processo de planejamento estabelece e mantém um plano integrado para as operações, em conformidade com os objetivos e metas da empresa. No processo de controle desenvolve e revisa os padrões de avaliação de desempenho, a fim de que o resultado real esteja em conformidade com o previsto.

A partir dos relatórios gerados pela Controladoria, a empresa poderá visualizar, de forma mais detalhada, como estão sendo alocados os recursos, a produtividade das atividades operacionais e a evolução do empreendimento.

Assim, os sistemas de controle de gestão têm despertado interesse por parte dos administradores, principalmente, em decorrência das rápidas mudanças promovidas pela globalização. Isso exige dos gestores maior conhecimento sobre mercado, clientes, concorrentes, processos, tecnologias, entre outros.

□ **Samira Augusta Vieira**
 □□ **Fabiano Maury Raupp**
 □□□ **Ilse Maria Beuren**

□ Graduada em Ciências Contábeis pela UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC - e-mail: samiravieira@uol.com.br

□□ Mestre em Administração pelo CPGA/UFSC - Professor do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC - e-mail: fabianoraupp@hotmail.com

□□□ Doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP - Professora Titular do Departamento de Ciências Contábeis da UFSC - e-mail: beuren@cse.ufsc.br

Tendo em vista a necessidade cada vez maior dos gestores em planejar e controlar as atividades empresariais e os controles de gestão necessários ao processo de gestão das empresas, busca-se com este estudo verificar que relatórios contábeis legais e gerenciais são disponibilizados pela Controladoria para o controle de gestão em uma empresa de construção civil.

Neste sentido, faz-se uma incursão teórica na caracterização do sistema de informações enquanto instrumento de suporte ao processo decisório da organização. Após aborda-se a Controladoria como órgão que subsidia os gestores e sua relação com o sistema de informações. Em seguida contempla-se o controle de gestão, a fim de que os gestores obtenham maior eficácia no processo de gestão empresarial, bem como os relatórios contábeis legais e gerenciais com esse fim. Por último apresenta-se o estudo de caso, no qual se evidencia os relatórios contábeis legais e gerenciais que são disponibilizados pela Controladoria da empresa de construção civil pesquisada.

2. SISTEMA DE INFORMAÇÕES

As empresas, durante suas operações, geram dados que, interpretados e analisados, auxiliam no processo decisório, visando o alcance dos objetivos estabelecidos pelos gestores e a otimização dos resultados. Os dados gerados nas operações são coletados e decodificados, produzindo informações em que se baseiam os gestores.

De alguma forma as empresas sempre tiveram ao seu alcance algumas informações que proporcionassem auxílio à gerên-

cia, mesmo sendo estas provenientes de um sistema informacional rudimentar. Com o aumento da concorrência, este tipo de sistema não foi mais suficiente para suprir as necessidades gerenciais. Para que as empresas possam se manter competitivas é relevante um sistema de informações abrangente e detalhado, que contribua para o atendimento das necessidades informativas dos gestores.

Mosimann, Alves e Fisch (1993, p.50) definem sistema de informações "como sendo uma rede de informações cujos fluxos alimentam o processo de tomada de decisões, não apenas da empresa como um todo, mas também de cada área de responsabilidade".

O sistema de informações faz uso de diversos recursos para fornecer informações oportunas, corretas, confiáveis e tempestivas, a cada uma das etapas do processo de gestão. Estes recursos impactam na forma de gerenciamento do sistema, iniciando-se pela coleta dos dados produzidos pelas operações, seguindo-se de sua compilação e finalizando com sua apresentação aos seus usuários.

Os dados e informações de suporte à gestão integram o sistema de informações gerenciais. O sistema de informações gerenciais faz parte do sistema de apoio à gestão, que auxilia no processo decisório da organização. Está localizado no nível gerencial, onde proporciona o controle de diversas rotinas administrativas.

De acordo com Perez Junior, Pestana e Franco (1995, p.31), o sistema de informações gerenciais "é o processo de transformação de dados em informações que são utilizadas na estrutura decisória da empresa, bem como proporciona a sustentação administrativa para otimizar os resultados esperados". Este sistema envolve o processamento de dados operacionais, que são transformados e agrupados para auxiliarem o processo decisório.

Esta tipologia de sistema de informações interfere na administração da empresa, colaborando com os gestores por meio do fornecimento de informações. Para a operacionalização do sistema de informações gerenciais, faz-se necessário a constituição de um órgão que seja responsável pelo seu gerenciamento. A Controladoria é o órgão que desempenha este papel nas empresas.

3. A CONTROLADORIA

A Controladoria objetiva, dentre outros fatores, promover a continuidade da empresa e a maximização de seu resultado. Sendo um órgão de suporte, auxilia no controle e na definição das estratégias da organização, fornecendo informações sobre as variáveis internas e externas à empresa. Tung (1993, p.34) descreve a Controladoria como sendo "o órgão que fornece dados e informações, que planeja e pesquisa, procurando sempre mostrar à cúpula os pontos de estrangulamento atuais ou futuros capazes de colocar a empresa em perigo ou reduzir a rentabilidade".

Desta forma, infere-se que a Controladoria está diretamente envolvida no processo de gestão, exercendo papel de apoio aos gestores no planejamento, na execução e no controle. Como fornecedora de informações, esta possui subdivisões referentes aos diversos tipos de informações que deseja fornecer. As informações podem ser de custos, de auditoria, de planejamento e controle, de contabilidade geral, entre outras.

Segundo Perez Junior, Oliveira e Franco (1995, p.37), o papel da Controladoria "é assessorar a gestão da empresa, fornecendo mensuração das alternativas econômicas e através da visão sistêmica, integrar informações e reportá-las para facilitar o processo decisório". Portanto, verifica o desempenho, enquanto órgão administrativo dentro da empresa, e responde pelo gerenciamento das informações, almejando alcançar a otimização dos resultados da organização.

Percebe-se que uma das atribuições da Controladoria está em comparar os resultados realizados com os planejados. Esta comparação é feita a partir dos resultados gerados pelas atividades com os resultados previstos, sendo necessário, entretanto, o conhecimento dos objetivos estabelecidos e a forma de alcançá-los por parte da organização.

Neste contexto, o *controller* é o profissional que controla o fluxo de informações da empresa, garantindo que as informações úteis à tomada de decisão cheguem aos usuários na forma e prazo adequados. Está envolvido com a compilação, síntese e análise das informações geradas, atendendo as necessidades gerenciais do processo de gestão.

Nakagawa (1993, p.13) afirma que "o *controller* tem como função o controle, onde organiza e reporta dados relevantes, exercendo influência sobre as decisões tomadas pelos gestores segundo a missão e objetivos da empresa". Perez Junior, Oliveira e Franco (1995, p.37) afirmam que "o *controller* exerce influência na organização à medida que norteia os gestores para que mantenham sua eficácia e conseqüentemente da organização".

Infere-se do exposto que a Controladoria e o sistema de informações gerenciais possuem propósitos comuns, no sentido de dar suporte ao processo de tomada de decisões. Diferenciam-se em suas atribuições, sendo que o sistema de informações gerenciais é o provedor das informações e a Controladoria é o órgão encarregado pelo seu gerenciamento.

Na Controladoria é absorvido o fluxo de informações geradas pelas diversas áreas da empresa. As informações são organizadas, analisadas, interpretadas e integradas pelo sistema de informações gerenciais, que as disponibilizará aos gestores de cada área e à alta direção, na forma de relatórios.

As informações divulgadas por meio de relatórios estão direcionadas ao futuro da empresa, acompanhando a evolução dos resultados. Com o advento da tecnologia, a verificação comparativa dos resultados da empresa tornou-se mais dinâmica, permitindo a simulação e avaliação, inclusive com uma quantidade maior de variáveis que podem influenciar os resultados.

Tendo a função de *staff*, a Controladoria requer um sistema de informações gerenciais adequado para ter acesso rápido e confiável às informações relevantes. O fluxo de informações deve contemplar eventos externos que influenciam a organização, bem como eventos internos, que são provenientes dos recursos utilizados para alcançar os objetivos da empresa.

A Controladoria, em conjunto com o sistema de informações gerenciais, organiza e direciona todas as informações provenientes das várias operações da empresa. Estas informações devem ser confiáveis e tempestivas, a fim de possibilitar maior eficiência no processo de planejamento e controle da empresa.

Visando um aporte mais estruturado de informações disponíveis aos gestores, a Controladoria vem se utilizando dos controles de gestão. Além de diferentes perspectivas, os controles

podem ser classificados em diferentes tipos, de acordo com o momento de ocorrência destes.

4. CONTROLES DE GESTÃO

Campiglia e Campiglia (1995, p.11) definem controles de gestão “como um conjunto de informações e de ações cujo objetivo é manter o curso das operações dentro de um rumo desejado”. Neste sentido, os controles de gestão podem ser entendidos como instrumentos que facilitam e potencializam a tomada de decisões.

O interesse pela utilização dos controles de gestão deu-se a partir das mudanças ocorridas no contexto econômico e organizacional das empresas. Em virtude deste novo cenário, ocorreu a necessidade de aperfeiçoamento dos sistemas de controle, cujo objetivo é acompanhar e corrigir eventuais distorções naquilo que tinha sido anteriormente planejado e, posteriormente, executado.

No tocante à perspectiva do controle, Mosimann, Alves e Fisch (1993) distinguem duas perspectivas diferenciadas. Primeiramente, tem-se uma perspectiva limitada, onde o controle na organização baseia-se, normalmente, em aspectos financeiros. Em segundo lugar, está a perspectiva mais ampla, onde o controle considera também o contexto social e competitivo no qual a empresa encontra-se inserida.

A partir da perspectiva mais ampla, conforme Mosimann, Alves e Fisch (1993), considera-se que o controle organizacional é exercido através de diferentes mecanismos que tratam de motivar, orientar e influir para que o comportamento individual e organizacional seja o mais conveniente para alcançar os objetivos a longo prazo. Nesta perspectiva, o controle é exercido por todos os empregados da empresa e refere-se às atitudes das pessoas, enfatizando a motivação e o autocontrole.

Na perspectiva limitada, Mosimann, Alves e Fisch (1993) afirmam que o controle é feito de cima para baixo e de forma permanente, enfatizando o cumprimento das metas. O controle tem o objetivo de medir os resultados baseados na análise de desvios e geração de relatórios, desenhos e técnicas de gestão. Possui normas rígidas, padrões e valores monetários, dando ênfase aos aspectos técnicos.

Além de diferentes perspectivas, há tipologias diversas de controles. Na literatura encontram-se várias classificações referentes aos tipos de controle. A caracterização dos diversos tipos de controle está vinculada ao enfoque dado pelos autores.

Mosimann, Alves e Fisch (1993) classificam o controle no processo de gestão em pré-controle, controle concomitante e pós-controle. O pré-controle tem sua execução antes da ocorrência do fato ou evento que se quer controlar para evitar erros. O controle concomitante é o controle corrente, sendo feito ao mesmo tempo da ocorrência do fato ou evento, visando manter sua execução conforme o planejado. O pós-controle ocorre depois do fim do evento, tendo como objetivo verificar desvios e resultados alcançados.

Os níveis de controle apresentados por Mosimann, Alves e Fisch (1993) estão relacionados aos níveis de planejamento e são classificados em estratégico, tático e operacional. O nível estratégico é direcionado às influências ambientais e às oportunidades provenientes das medidas tomadas pela empresa. O nível tático tem seu foco em cada área de responsabilidade da empresa. Já o nível operacional está vinculado às operações da

empresa, consistindo na verificação do cumprimento das metas.

Figueiredo e Caggiano (1997, p.51) diferenciam o controle em gerencial e operacional. “O controle gerencial assegura que os recursos necessários foram obtidos e usados de maneira eficiente. O controle operacional assegura que tarefas específicas estão sendo desempenhadas com eficiência e efetividade”.

Por sua vez, Gomes e Salas (2001) dividem o controle em estratégico, orçamentário e operacional. O controle estratégico fixa e avalia objetivos e estratégias, promovendo a melhora contínua da posição competitiva. O controle orçamentário fixa e avalia metas e políticas a curto prazo, agilizando os recursos para o alcance das metas. O controle orçamentário fixa e avalia procedimentos operacionais almejando a melhoria contínua.

Portanto, o controle de gestão, para cumprir sua função, necessita de vários dados processados pelo sistema de informações da empresa. Para sumarizar os dados contidos nos controles de gestão a Controladoria faz uso dos relatórios contábeis, onde as informações são apresentadas de forma sintetizada aos seus usuários.

5. RELATÓRIOS CONTÁBEIS

Segundo Ludicibus (1998, p.39), “relatório contábil é a exposição resumida e ordenada dos principais fatos registrados pela contabilidade, em determinado período”. As informações são coletadas pela contabilidade e apresentadas periodicamente aos interessados na forma de um conjunto de demonstrativos.

As demonstrações contábeis, denominadas demonstrações financeiras pela Lei n.º 6.404/76, representam um tipo de relatório contábil. Estas têm como objetivo básico fornecer informações aos usuários, tanto internos quanto externos da empresa. Estas informações podem subsidiar desde o planejamento até o controle do patrimônio da empresa e de suas atividades.

Os relatórios contábeis podem ser legais ou gerenciais. Os relatórios legais são aqueles previstos em textos legais. Por sua vez, os relatórios gerenciais são aqueles elaborados a fim de atender as necessidades informacionais dos gestores, sem rigor formal de estrutura e conteúdo.

Cada categoria de relatórios, legais ou gerenciais, tem suas características específicas. Além disso, em cada categoria podem ser encontrados diferentes tipos de relatórios. No entanto, os legais já têm sua configuração estabelecida em legislação específica, tendo apenas algumas particularidades em função do porte da empresa.

5.1 Relatórios contábeis legais

A Lei das Sociedades por Ações, Lei n.º 6.404/76, apresenta o conjunto de relatórios contábeis que devem ser divulgadas pela organização. Fazem parte deste conjunto, o relatório da administração, as demonstrações contábeis, as notas explicativas e o parecer dos auditores.

O relatório da administração fornece as informações relativas ao desempenho, bem como perspectivas da sociedade relativas às estratégias futuras. Este serve como complemento às demonstrações contábeis e às notas explicativas, definidas pela Lei n.º 6.404/76, em seu art. 176:

Art. 176 – Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com

clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

- I. Balanço patrimonial;
- II. Demonstrações dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III. Demonstração do resultado do exercício;
- IV. Demonstração das origens e aplicações de recursos.

Estas demonstrações são de fundamental importância ao processo decisório interno, além da sua relevância para os usuários externos da empresa. Na seqüência, segue um detalhamento das demonstrações contábeis de divulgação obrigatória.

a) Balanço patrimonial

Segundo a NBC T 3, do Conselho Federal de Contabilidade, "o balanço patrimonial é a demonstração contábil destinada a evidenciar, quantitativa e qualitativamente, numa determinada data, a posição patrimonial e financeira da entidade".

Esta demonstração procura evidenciar, em determinada data, a natureza dos bens, direitos e obrigações da empresa. É uma demonstração básica e obrigatória, que evidencia a posição patrimonial e financeira da empresa. Conforme Reis (2003, p.51), o balanço patrimonial "é a apresentação estática, sintética e ordenada do saldo monetário de todos os valores integrantes do patrimônio de uma empresa em determinada data".

De acordo com a Lei 6.404/76, em seu art. 178, "no balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia".

Esta demonstração está dividida em ativo e passivo. O ativo é a parte referente ao conjunto de bens e direitos de propriedade da organização, com os quais pode trabalhar. O passivo é a parte que indica a origem dos recursos que possibilitam a formação do patrimônio, constituído de capital de terceiros e capital próprio.

No ativo as contas estão dispostas em ordem crescente de liquidez. Têm-se como grupos do ativo: Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo e Ativo Permanente, o qual se subdivide em Investimentos, Imobilizado e Diferido.

No passivo a disposição das contas está em ordem crescente de exigibilidade dos elementos. São agrupadas de acordo com o prazo de exigibilidade em: Passivo Circulante, Passivo Exigível a Longo Prazo, Resultados de Exercícios Futuros e Patrimônio Líquido, dividido em Capital Social, Reservas de Capital, de Reavaliação, de Lucros, além dos Lucros/Prejuízos Acumulados.

b) Demonstração do resultado do exercício

A demonstração do resultado do exercício apresenta o resultado do período e os elementos que compõem esse resultado. Apresenta, de forma lógica e ordenada, todos os fatores que influenciaram o resultado do período, sendo encerrada com a apuração do lucro líquido.

Segundo a NBC T 3, do Conselho Federal de Contabilidade, "a demonstração do resultado é a demonstração contábil destinada a evidenciar a composição do resultado formado num determinado período de operações da entidade". Explicita também que "a demonstração do resultado, observado o princípio da competência, evidenciará a formação dos vários níveis de resultados mediante confronto entre as receitas e os correspon-

dentos custos e despesas".

A demonstração do resultado do exercício deve detalhar a receita bruta das vendas e serviços; as deduções de vendas, isto é os abatimentos e os impostos; e a receita líquida das vendas e serviços; até chegar ao resultado do período. Esta demonstração, segundo a FIPECAFI (1995, p.505), deverá "fornecer aos usuários das demonstrações financeiras, os dados básicos e essenciais da formação do resultado do exercício".

Esta demonstração apresenta a seus usuários todas as receitas, custo dos produtos vendidos e despesas decorrentes das operações executadas pela empresa. As despesas estão agrupadas de acordo com a natureza das contas, podendo ser com vendas, administrativas, financeiras, estas subtraídas das receitas financeiras. Também computa as receitas e despesas não-operacionais, além dos impostos e contribuições, até chegar no lucro/prejuízo líquido do exercício.

c) Demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados

Segundo a NBC T 3, do Conselho Federal de Contabilidade, "a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, as mutações nos resultados acumulados da entidade".

Esta demonstração apresenta os elementos que provocaram modificações no saldo da conta lucros ou prejuízos acumulados, e a distribuição do resultado do exercício. Objetiva mostrar a variação ocorrida na conta lucros ou prejuízos acumulados de um período para outro, evidenciando, principalmente, a destinação dada ao resultado do período e aos de períodos anteriores.

Segundo a FIPECAFI (1995, p.37), "na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados é feita toda a destinação do resultado do exercício. Assim, a formação do lucro é na demonstração do resultado e a sua destinação (ou compensação com reservas, se houver prejuízo) é na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados". Sendo esta uma transcrição das variações da conta lucros ou prejuízos acumulados, apresenta de maneira ordenada os elementos a fim de demonstrar toda a variação ocorrida durante o período.

d) Demonstração das mutações do patrimônio líquido

A Lei 6.404/76 não menciona a obrigatoriedade de divulgação da demonstração das mutações do patrimônio líquido, sendo esta exigida pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas. Esta demonstração evidencia as variações ocorridas em todas as contas do patrimônio líquido e quais os fatores determinantes dessas variações.

Conforme a NBC T 3, do Conselho Federal de Contabilidade, "a demonstração das mutações do patrimônio líquido é a demonstração contábil destinada a evidenciar, num determinado período, a movimentação das contas que integram o patrimônio da entidade".

No que concerne à sua importância, de acordo com a FIPECAFI (1995, p.569), esta "indica claramente a formação e a utilização de todas as reservas, e não apenas das originadas por lucros; serve também para melhor compreensão, inclusive quanto ao cálculo dos dividendos obrigatórios".

e) Demonstração das origens e aplicações de recursos

A demonstração das origens e aplicações de recursos evidencia a variação das entradas e saídas de recursos que afeta-

ram o grupo circulante no último período e, portanto, determina a variação ocorrida no capital circulante.

Esta demonstração tem como objetivo apresentar, de forma ordenada e sumariada, as informações decorrentes das operações de financiamento e investimento da empresa durante o exercício. Corresponde a uma demonstração líquida das entradas e saídas de recursos.

A demonstração das origens e aplicações de recursos esclarece a variação do capital circulante líquido ocorrida de um ano para outro. A variação do capital circulante líquido – CCL pode ser indicada pela diferença entre o ativo circulante e o passivo circulante.

O art. 176 da Lei n.º 6.404/76 tornou obrigatória essa demonstração para todas as companhias. Contudo, o § 6º do mesmo artigo elimina a obrigatoriedade de elaboração e publicação para as companhias fechadas com patrimônio líquido inferior a 138.400 UFIR. Como esse limite é baixo, a maioria das empresas está obrigada a publicá-la.

f) Notas explicativas

A publicação de notas explicativas, juntamente com as demonstrações contábeis, está prevista no §4º do art. 176 da Lei n.º 6404/76, a qual estabelece que “as demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para o esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício”.

As notas explicativas devem indicar os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos e riscos e dos ajustes para atender as perdas prováveis na realização de valores do ativo.

As notas explicativas visam fornecer as informações necessárias para esclarecimento da situação patrimonial, ou seja, de determinada conta, saldo ou transação, ou de valores relativos aos resultados do exercício, ou, ainda, para menção de fatos que podem alterar futuramente tal situação patrimonial. As evidências destacadas devem ser relevantes quantitativa e qualitativamente. Quando ocorre a mudança nos procedimentos contábeis, de um ano para outro, deve ser destacada na nota explicativa, caso a repercussão no resultado for relevante.

5.2 Relatórios contábeis gerenciais

Embora as demonstrações contábeis previstas na Lei n.º 6.404/76 tenham a finalidade de suprir os usuários externos da contabilidade, também é útil aos usuários internos, haja vista a visão de conjunto que oferece.

Por sua vez, a contabilidade gerencial está voltada à administração das empresas, pois procura disponibilizar aos gestores informações necessárias ao processo de tomada de decisões. Os relatórios gerenciais não são obrigatórios e não possuem uma estrutura definida, sendo destinados apenas ao uso interno da empresa.

Para Campiglia e Campiglia (1995, p.446), “a contabilidade gerencial qualifica-se na adoção de critérios técnicos que visam ensinar a possibilidade de melhor avaliação do desempenho de administradores em face de suas responsabilidades”. A seguir, apresentam-se alguns relatórios contábeis para uso gerencial.

a) Demonstração do fluxo de caixa

Reis (2003, p.238) diz que “a demonstração do fluxo de caixa indica as alterações ocorridas no exercício no saldo de caixa, segregando-as em fluxos das operações, dos financiamentos e dos investimentos”. Esta demonstração evidencia as variações do capital disponível.

Nesta linha de raciocínio, Assaf Neto e Silva (1997, p.35) destacam que o fluxo de caixa “é um instrumento que relaciona os ingressos e saídas de recursos monetários no âmbito de uma empresa em determinado intervalo de tempo”.

Esta demonstração pode ser elaborada com base nas projeções de todas as movimentações dos recursos, evidenciando de onde provêm os recursos e onde os mesmos são aplicados. Também pode ser elaborada sobre o período passado, acompanhando as demonstrações contábeis previstas na legislação. O controle do fluxo de caixa proporciona maior segurança referente a disponibilidade de recursos para investimentos e para cumprir seus compromissos.

Quanto aos tipos, se for elaborada com dados históricos, o fluxo de caixa pode ser direto ou indireto. No método direto são demonstrados os recebimentos e pagamentos derivados das atividades. Assim, soma-se ao saldo inicial de caixa do exercício vigente os recebimentos e deduz destes os pagamentos efetuados obtendo-se, desta maneira, o saldo final de caixa. Já no método indireto parte-se do lucro líquido ajustado do exercício acrescentando ou diminuindo os possíveis aumentos ou reduções que ocorreram em todas as contas que afetaram o caixa para se chegar ao saldo final de caixa.

b) Análise das demonstrações contábeis

Segundo Matarazzo (1998, p.17), “a análise de demonstrações objetiva extrair informações das demonstrações financeiras para a tomada de decisões”. Esta análise consiste na comparação de valores isolados ou grupos de valores constantes dos demonstrativos contábeis, com a finalidade de obter indicadores sobre a situação econômico-financeira da empresa ou sobre o ritmo de seus negócios.

Conforme Reis (2003, p.108), a “análise das demonstrações contábeis abrange o aspecto estático e o dinâmico”. O aspecto estático apresenta a situação da empresa em um determinado momento, e o dinâmico apresenta a evolução da empresa e dos negócios, comparando resultados.

Marion (2002, p.24) relaciona algumas técnicas necessárias para a análise das demonstrações contábeis:

a) *indicadores financeiros e econômicos* – procuram relacionar elementos afins das demonstrações contábeis de forma a melhor extrair conclusões sobre a situação da empresa;

b) *análise vertical* – objetiva basicamente o estudo das tendências da empresa, complementando as informações horizontais;

c) *análise horizontal* – identifica a evolução dos diversos elementos patrimoniais e de resultados ao longo de determinado período de tempo;

d) *análise da taxa de retorno do investimento* – permite o conhecimento dos elementos que influem na determinação da taxa de rentabilidade de uma empresa e explica quais fatores que levaram ao aumento ou à queda de rentabilidade.

É através da análise das demonstrações contábeis que se pode avaliar os efeitos dos acontecimentos externos ou internos sobre a situação econômico-financeira da empresa. Assim, permite uma visão dos planos e estratégias necessárias na empresa, possibilitando prever seu futuro, limitações e possibilidades.

c) Análise do ponto de equilíbrio

Martins (2000) ressalta que o ponto de equilíbrio (também denominado ponto de ruptura - *break-even point*) nasce da conjugação dos Custos Totais com as Receitas Totais. Assim, o ponto de equilíbrio corresponde ao volume em que o lucro operacional é nulo, ou seja, as receitas e despesas operacionais são iguais.

Tem-se como base para análise do ponto de equilíbrio a relação custo-volume-lucro. Os custos são a base do cálculo do ponto de equilíbrio, sendo separados em custos fixos e variáveis. Os custos variáveis se alteram de forma direta e proporcional em relação ao volume de produção, enquanto que os custos fixos permanecem constantes durante um determinado período de tempo, independente do volume de produção.

O ponto de equilíbrio pode ser determinado, matematicamente, pela divisão entre o total dos custos fixos pela margem de contribuição unitária. A margem de contribuição é a diferença entre o valor unitário da mercadoria vendida e o custo variável correspondente. O valor excedente unitário, multiplicado pela quantidade de produtos vendidos, tende a cobrir os custos fixos e ainda proporcionar lucro.

d) Relatórios de custos

A partir das informações acerca do custo do produto a empresa pode tomar várias decisões, como: produzir ou terceirizar, o preço de venda para o produto, o volume de produção necessário, entre outras.

Entende-se que a apropriação dos custos de forma correta proporciona a visualização e o controle dos recursos consumidos pelos vários setores da empresa. No Brasil, várias são as metodologias de custeio utilizadas para a apropriação dos custos aos produtos, como o sistema custeio por absorção, o custeio direto ou variável, o custeio baseado em atividade.

Os relatórios de custos são importantes instrumentos de controle, tendo influência direta no processo decisório. As informações apresentadas envolvem decisões relativas à produção, apropriação dos custos, objetivando a otimização de resultados.

6. RELATÓRIOS FORNECIDOS PELA CONTROLADORIA PARA O CONTROLE DE GESTÃO EM EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

A empresa objeto de estudo, cujo nome não se declina por razões diversas, atua no ramo da construção civil. Suas atividades tiveram início no ano de 1982, sendo que desde a sua fundação não produziu nenhum tipo de alteração contratual. Para administrar suas atividades, a empresa conta com um escritório central, onde se concentram a administração e a coordenação de projetos e obras.

A empresa possui uma estrutura organizacional linear, estando sua administração sob responsabilidade do proprietário e de dois empregados. O proprietário tem sob sua responsabilidade

a diretoria executiva da empresa. Um dos empregados, o engenheiro, se encarrega do departamento de projetos e controle de obras. Os gestores fazem uso das informações fornecidas pela Contabilidade. Além dos relatórios exigidos por lei, também são produzidos relatórios gerenciais. Quanto aos relatórios gerenciais, os gestores da empresa tem à sua disposição e utilizam a demonstração de fluxo de caixa, a análise das demonstrações contábeis, a análise do ponto de equilíbrio e o relatório de custos.

A empresa possui um *software* para o processamento das informações específicas de uso da gerência. Este sistema contempla fluxo de caixa, conciliação bancária, contas a pagar, contas a receber, controle de estoque, controle de custos e orçamentos. Os relatórios são apresentados semanalmente e mensalmente. Com essa frequência, a empresa visualiza de forma mais ágil a disponibilidade e aplicação dos recursos.

Na época da coleta de dados desta pesquisa, realizada em novembro de 2003, a empresa estava iniciando a implantação de um sistema de auditoria, que proporcionará o *feedback* das operações da empresa. Em relação aos relatórios que fornecem informações sobre produtividade, satisfação do funcionário e controle de qualidade dos serviços, ainda estão em processo de análise, sem previsão de implantação.

A empresa objeto de estudo utiliza diversos instrumentos que auxiliam no processo decisório. A assessoria contábil externa se encarrega de fornecer aos gestores os relatórios contábeis exigidos por lei, complementando-os com alguns relatórios contábeis-gerenciais.

Para que as operações da empresa apresentem a otimização desejada em seu desempenho, os gestores observaram a necessidade de relatórios específicos para determinadas atividades. Estes estão relacionados diretamente às atividades de suporte à operação.

Devido às dificuldades em controlar os custos das atividades e se manter com preços competitivos, os administradores desenvolveram alguns relatórios que auxiliam nessas decisões. Foram desenvolvidos relatórios de controle de consumo de combustíveis, análise de obras e custos de oficina.

A empresa possui frota própria de máquinas pesadas, necessárias na execução dos diversos tipos de serviços prestados. Por serem máquinas com alto grau de desgaste, devido ao tipo de atividade em que são empregadas, estas necessitam de constante manutenção. Assim, houve a necessidade, por parte dos gestores, de controlar os recursos despendidos na manutenção das mesmas, visando minimizar os custos.

A análise das obras se dá com base na observação de seu andamento, o que engloba o cumprimento do prazo de execução, o consumo dos insumos com o mínimo desperdício e a ociosidade dos empregados e maquinários.

Os relatórios elaborados, para auxiliar no controle de gestão na empresa objeto de estudo, disponibilizam informações necessárias ao processo decisório da empresa. Não obstante, proporcionam aos administradores uma visão da alocação dos recursos para fins de controle e da retroalimentação do planejamento da organização.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo verificar que relatórios contábeis legais e gerenciais são gerados pela Controladoria para o controle de gestão em uma empresa de construção civil. Percebeu-

se que a empresa objeto de estudo tem suas atividades concentradas no setor de edificações e construção pesada. Tem como principal cliente o setor público, sendo contratada a partir de licitação.

O funcionamento da empresa é dividido em dois setores. A administração, que tem funcionários fixos, é responsável pela gestão dos recursos e execução dos projetos. O setor operacional, que em sua maioria é terceirizado, contrata conforme a necessidade de mão-de-obra por parte da empresa na execução de seus serviços.

Em se tratando dos relatórios contábeis legais e gerenciais, estes são de suma importância à gestão da empresa, já que a partir destes as decisões são tomadas. Os relatórios legais são gerados fora da empresa, constituem-se do balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício e demonstração das origens e

aplicações de recursos.

A empresa tem centrado na pessoa responsável pela contabilidade financeira e administração geral a conciliação bancária, além da administração de contas a receber e a pagar, o fluxo de caixa, controle de estoques, de custos e orçamentos.

Com a finalidade de auxiliar no controle de gestão, a empresa possui um *software*, onde é feito o controle de itens específicos, como consumo de combustíveis, custos da oficina e análise de obras. Apesar de não ter a Controladoria constituída formalmente, a empresa objeto de estudo faz uso de vários instrumentos de controle gestão, que são disponibilizadas aos gestores.

Desse modo, observa-se que a empresa disponibiliza diversos relatórios contábeis, tanto legais quanto gerenciais, como suporte ao controle de gestão. Além disso, está implantando outros controles de suporte ao processo decisório da empresa de construção civil.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, Alexandre; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Administração do capital de giro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- BRASIL. Lei nº. 6404, de 15 de dezembro de 1976. **Manual de Legislação Atlas**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CAMPIGLIA, Américo Oswaldo; CAMPIGLIA, Oswaldo Roberto P. **Controles de gestão: controladoria financeira das empresas**. São Paulo: Atlas, 1995.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. Porto Alegre: CRC-RS, 2000.
- FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuárias e financeiras. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também às demais sociedades**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 1997.
- GOMES, Josir Simeone; SALAS, Joan M. Amat. **Controle de gestão: uma abordagem contextual e organizacional**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Análise de balanços**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis: contabilidade empresarial**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- MOSIMANN, Clara Pellegrinello; ALVES, Osmar de C.; FISCH, Sílvio. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. São Paulo: Atlas, 1993.
- NAKAGAWA, Masayuki. **Introdução a controladoria: conceitos, sistemas, implementação**. São Paulo: Atlas, 1993.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez; PESTANA, Armando Oliveira; FRANCO, Sérgio Paulo Cintra. **Controladoria de gestão: teoria e prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Demonstrações contábeis: estrutura e análise**. São Paulo: Saraiva, 2003.
- TUNG, Nguyen. **Controladoria financeira das empresas: uma abordagem prática**. 8. ed. São Paulo: Edições Universidade-Empresa Ltda, 1993.