A CONTROLADORIA COMO FERRAMENTA DE GESTÃO NO CUSTEIO DE UMA EMPRESA DE CONSTRUÇÃO CIVIL

CONTROLLERSHIP AS A MANAGEMENT TOOL IN THE COST OF A CIVIL CONSTRUCTION COMPANY

Osmildo Sobral dos Santos Doutorado em Engenharia de Produção Universidade Paulista, UNIP, Brasil

Maria Aparecida Arantes Especialista em Finanças e Banking Universidade Nove de Julho, São Paulo, Brasil

RESUMO

Nesse artigo procurou-se demonstrar que a utilização da controladoria eficiente pode ser primordial para a manutenção de uma empresa no mercado atual além de, assegurar a fidedignidade e integridade dos registros contábeis, onde se torna indispensável para a segurança da empresa e também para resguardar o administrador na sua tomada de decisões. Com isso os processos se tornam ágeis e de fácil entendimento para todos os usuários, tanto internos quanto externos que fazem uso dessas informações. O presente artigo visa apresentar a controladoria como ferramenta de gestão no custeio de uma empresa de construção civil. Atualmente as empresas, sejam nacionais e ou multinacionais, privadas e públicas, possuem algumas falhas em seus controles internos. A importância em desenvolver esta pesquisa busca as informações que ajude a empresa a manter seu equilíbrio mais adequado nas áreas envolvidas na operação. Consequentemente com a concorrência de oferta, a situação que antes já era exigido um acompanhamento sistemático, introduziu-se, a partir de então, sistemas de gestão integrados de forma que a expressão controladoria passasse a envolver e apresentar-se como elo que agrega e confronta os aspectos positivos e negativos das organizações, convergindo -as para a busca de uma maior produtividade. As empresas que participaram do questionário foram analisadas com o objetivo de identificar quais os tipos ferramentas são utilizadas por elas para fazer o controle interno.

Palavras-chave: Controladoria, Contabilidade de Custo, Estoques, Construção Civil.

ABSTRACT

In this article we attempted to demonstrate that the use of effective controllership can be essential for the maintenance of a company in a current market, in addition to assure the trustworthiness and integrity of accounting records, which is indispensable to the security of the company, as well as to safeguard the administrator in its decision making. Thus the processes become fast and easy to understand for every user, both internal and external that are used in this information. The present article aims to present the controllership as a management tool in costing of a construction company. Currently companies, both national and multinational, both private and public, have some failures in their internal controls. The importance of developing this research seeks information will able to help a company to maintain more suitable balance in the fields involved in this operation. Hence with offer competition supply, the situation that was already required before systematic monitoring, was introduced, since then, the integrated management systems in a way that the expression passed to controllership engage and presented as a link that aggregates and confronts aspects positives and negatives of organizations, converged them to search for higher productivity. Companies which took part of a questionnaire were analyzed in order to identify which types of tools are used for them to make internal control.

Keywords: Controlling, Cost Accounting, Inventory, Construction Company.

1. INTRODUÇÃO

O controle interno assume importância para revisar seu próprio trabalho, que nem sempre é uma tarefa simples, mais auxilia a controladoria na conscientização das áreas quanto a uma visão integrada de todo processo empresarial.

Os controles contábeis adequadamente aplicados, tornam-se instrumentos de excelência que podem auxiliar na promoção da confiabilidade dos dados contábeis gerados pelos sistemas de informações contábeis, que englobam os recursos financeiros e patrimoniais de uma organização.

A controladoria ou controle interno fornece o mecanismo para prevenir o caos, a crise gerencial, a fraude e outros eventos anormais que interferem no funcionamento eficiente de uma organização, facilitam a vida organizacional, quando todos os executam apropriadamente.

Os controles internos podem ser classificados em controles contábeis e controles administrativos. Além disso, as técnicas de controle aplicadas em um ambiente informatizado diferem das técnicas de controle de processos manuais. Os controles devem ser revisados a fim de serem efetivos.

Peleias (2002, pag.08) define que os controles contábeis como : elementos do sistema de controle interno desenvolvidos pelos contadores, por determinação dos proprietários, controladores e administradores, que servirão de suporte ao planejamento, à execução e ao controle das atividades empresariais.

Gomes e Salas (1999, p.13) cita que o controle de gestão tem experimentado considerável expansão conceitual a partir da década de 50. Ao longo de todo este período, e principalmente durante a década de 70, surgem novos enfoques que incorporam novos conceitos, muitos emprestados de outras áreas (economia, psicologia, sociologia, administração, etc.). É, porém, durante os anos 80 que diversos trabalhos passam a chamar a atenção para a crise existente na área contábil de gestão, devido a diversos fatores que têm dificultado sua utilização como efetivo.

Almeida (1996, p.50) diz que o controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa.

Sobre este assunto AUDIBRA (1992, p.48) opina que controles internos devem ser entendidos como qualquer ação tomada pela administração (assim compreendida tanto a Alta Administração como os níveis gerenciais apropriados) para aumentar a probabilidade de que os objetivos e metas estabelecidas sejam atingidos. A Alta Administração e a gerência planejam, organizam, dirigem e controlam o desempenho de maneira a possibilitar uma razoável certeza de realização.

Na continuidade dos estudos AUDIBRA (1992, p.48) acrescenta que o controle interno não é necessariamente um complexo sistema de rotinas e procedimentos burocráticos que necessite ser implementado exatamente como indicado nos livros e normas, para que funcione de modo satisfatório. A filosofia do administrador irá determinar a capacidade de implantar sistemas de controle que apresentem condições favoráveis para a empresa, atendendo suas particularidades.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O referencial teórico baseia-se na controladoria demonstrar o objetivo que é o controle interno como ferramenta de gestão no custeio de uma empresa de construção civil e apresentar como conciliam as informações da contabilidade e seu objetivo, custo, estoque, controladoria e construção civil. Este trabalho apresenta os principais conceitos teóricos para se obter um controle interno como ferramenta de gestão.

2.1 - CONCEITO CONTABILIDADE

Sobre este assunto Comissão de Valores Mobiliários, opina que : através da deliberação 29/86, Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Segundo FRANCO (1996) indica que a Contabilidade é a ciência que estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

Segundo D'AURIA (1962) esclarece que a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

Ibracon, Cvm N° 29/86 (1986) define que a contabilidade é objetivamente um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza, econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

RIBEIRO (1999, p.33) define que a contabilidade é uma ciência que permite, através de suas técnicas, manter um controle permanente do Patrimônio da empresa.

HORNGREN (1978) assinala um sistema contábil é um meio formal de se reunir elementos para auxiliar e coordenar decisões coletivas de uma organização. E é o maior sistema de informações quantitativas de quase todas as organizações. Um sistema contábil eficaz proporciona informações para três finalidades: a)relatórios internos para administradores, para uso no planejamento e controle

das atividades de rotina; b)relatórios internos a administradores, para serem usados no planejamento estratégico, ou seja, na tomada de decisões e na formulação de políticas globais e de planos de longos prazo; e, c)relatórios externos para acionistas, para o governo e para outras partes externas.

2.2 - OBJETIVO DA CONTABILIDADE

BEUREN (1998, p.30) afirma que se a contabilidade tem como objetivo uma das suas principais funções de suprir as informações úteis aos gestores cabe a ela gerar informações que dêem o devido suporte ao processo de tomada de decisões em todos os seus estágios.

Marion (2007, p.25) define que a função básica do contador é produzir informações úteis aos usuários da contabilidade para a tomada de decisão.

Leone (1996, p.38) explana que o objetivo da contabilidade é prestar informações sobre o estado passado, atual e futuro deste patrimônio, sobre as mutações sofridas por eles e as causas dessas mutações.

Iudicibus (2000, p.19) cita que o estabelecimento dos objetivos da contabilidade pode ser feito na base de duas abordagens distintas: ou consideramos que o objetivo da contabilidade é fornecer aos usuários, independentemente de sua natureza, um conjunto básico de informações que, presumivelmente, deveria atender igualmente bem a todos os tipos de usuários, ou a contabilidade deveria ser capaz e responsável pela a apresentação de cadastros de informações totalmente diferenciados, para cada tipo de usuário.

Para Massucatti (2001, p.14), a contabilidade, enquanto instrumento utilizado para o registro das situações que envolvem as operações realizadas por uma entidade em seus contatos e transações no mercado, sempre foi vista como um instrumento apto a cumprir basicamente, dois objetivos fundamentais: a) Possibilitar através dos registros contábeis, a avaliação e o controle, por parte dos envolvidos no processo decisório, das situações econômicas e financeiras da entidade; b) Municiar com informações, a partir dos registros das varias operações contábeis dos resultados anteriormente esperados e dos resultados efetivamente alcançados, as esferas dentro da empresa que respondem pelo planejamento de curto e longo prazo, para redefinir ou não objetivos a serem atingidos.

Hendriksen e Breda (1999, p.92), definem que juntamente com a evolução da contabilidade, os objetivos da contabilidade também evoluíram. Isso porque as necessidades de informações e as formas de apresentação das estruturas contábeis foram modificadas.

Ibracon (1986) define que, a Contabilidade é, objetivamente, um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários, de demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.

Hilário Franco (1996), define que a Contabilidade é a ciência que estuda, controla e

patrimônio das entidades, mediante o registro, a demonstração expositiva e a revelação desses fatos, com o fim de oferecer informações sobre a composição do patrimônio, sua decorrente da gestão da riqueza patrimonial.

2.4 - CONTABILIDADE DE CUSTOS

Os Custos são vistos como o valor monetário de bens e serviços gastos para obter benefícios reais ou futuros. Para maior entendimento, há a possibilidade de classificação de acordo com os tipos de custos e sua finalidade: custos para determinação da rentabilidade; custos para controle das operações e custos para tomada de decisões e planejamento.

Ribeiro (1999.p.33) pondera que a contabilidade de custos nasceu da contabilidade financeira, quando da necessidade de se avaliar estoques nas indústrias, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era mercantilista, seus princípios deveriam dessa finalidade primeira e por isso, nem sempre conseguem atender completamente ás suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e tomada de decisão.

Santos (2005, p.17) comenta que na época atual, muitas empresas ainda passam por dificuldades de ajustamento e readequação de custos e preços de sua estrutura em função da globalização da economia. Muitas empresas, que não se reorganizarem e se readaptarem a esse novo ambiente competitivo, certamente não sobreviverão. E essa reorganização e readaptação estão diretamente inseridas na valorização ainda maior a Contabilidade, como a melhor ferramenta de controle e de avaliação de desempenho da gestão de um negócio empresarial existente na atualidade.

Derbeck e Nagy (2001, p.13) citam que a contabilidade de custos fornece os dados detalhados sobre custos que a gestão precisa para controlar as operações atuais e planejar para o futuro.

Para Wernke (2004, p.11/12) os gastos efetuados no processo de fabricação de bens ou de prestação de serviços. No caso industrial, são os fatores utilizados na produção como matérias-primas, salários e encargos sociais dos operários da fábrica, depreciação das máquinas, dos móveis e das ferramentas utilizadas no processo produtivo. Assim, um gasto pode transformar-se de investimento para custo ou despesa ou diretamente custo ou despesas.

Segundo Martins (1990) define que a Contabilidade de Custos nasceu da Contabilidade Financeira, quando da necessidade de avaliar estoques na indústria, tarefa essa que era fácil na empresa típica da era do mercantilismo. Seus princípios derivam dessa finalidade primeira e, por isso, nem sempre conseguem atender completamente a suas outras duas mais recentes e provavelmente mais importantes tarefas: controle e decisão. Esses novos campos deram nova vida a essa área que, por sua vez, apesar de já ter criado técnicas e métodos específicos para tal missão, não conseguiu ainda explorar todo o seu potencial; não conseguiu, talvez, sequer mostrar a seus profissionais e usuários que possui três facetas distintas que precisam ser trabalhadas diferentemente, apesar de não serem incompatíveis entre si.

Garrison e Noreen (2001) definem que a tomada de decisão é umas das funções da contabilidade de custos, pois de acordo com já que ela esta sempre se deparando com questões do tipo: quais produtos vender, quais métodos de produção empregar, fabricar ou comprar, qual preço cobrar, quais canais de distribuição, quando aceitar pedidos especiais, etc.

2.5 - OBJETIVO DA CONTABILIDADE DE CUSTOS

Horngren, (1997, p.19) cita que para guiar suas decisões, os gestores sempre desejam saber quanto custa determinada coisa (como por exemplo, um novo produto, uma máquina, um serviço ou um processo).

Cherman (2002) define que o objeto de custo como tal coisa, pois se necessita de mensuração, para definir o quanto custa produzi-lo. Esclarecido o que vem a ser objeto de custo, fica fácil saber seu objetivo é a apuração dos custos dos produtos vendidos.

Figueiredo e Caggiano (1997), citam que os custos são essencialmente medidas monetárias

dos sacrifícios com os quais uma organização tem que arcar a fim de atingir seus objetivos. Consequentemente, são parte muito importante do processo de decisão e não é surpresa que os contadores estejam muito envolvidos com a coleta e análise das informações de custos. Ainda, segundo Figueiredo e Caggiano (1997), as informações de custos são necessárias para quatro propósitos principais: para decisão de planejamento, para decisões de controle, para mensuração de lucros e para informação aos empregados.

2.6 MÉTODOS DE CUSTEIO

Moura (2005), menciona que existem basicamente dois métodos de custeio, absorção e variável. Métodos de custeio é a forma como as empresas agregam ao preço de venda seus custos de fabricação. O principal objetivo é a separação de custos variáveis e custos fixos e definir qual seu peso dentro do preço de venda do produto, onde têm -se: a) o sistema de custeio por absorção que consiste na verificação de todos os custos envolvidos da produção dos bens ou serviços prestados, sejam eles fixos ou variáveis. Portanto além dos custos de produção como matéria prima, mão de obra e outros, os custos indiretos como manutenção, planejamento, controle de qualidade, entre outros, também são rateados dentro do custo do produto seguindo o critério estabelecido pela empresa; e, b) os gastos variáveis são apurados no custo das vendas: esses custos variam de acordo com o faturamento da empresa como, por exemplo, comissão sobre as vendas e os impostos (ICMS,PIS, COFINS). Uma das características do custeio variável é o maior controle sobre os gastos fixos, pois se mantém isolados dos custos das vendas.

Guerreiro (1989) também aborda os objetivos como uma avaliação de ativos fabricados, apuração dos resultados, analise de rentabilidade, controle de operações, subsidio para formação de preço de venda além do subsidio para o planejamento da operação.

2.7 - CUSTO ORÇADO

No portal de contabilidade (1977), define que o custo orçado como um método utilizado somente para unidades que já foram vendidas. Onde se tem uma estimativa de gastos para construção daquela unidade vendida. Ela é baseada em um calculo de engenharia desenvolvida sobre o projeto, com a finalidade de estimar uma base de valores que serão utilizados para construção das unidades. Este grupo de conta registra os valores referentes a custos ainda não realizados de unidades vendidas na planta, sendo que é opcional para o contribuinte este procedimento não é obrigado a fazer, caso seja interesse do mesmo em pagar imposto a maior a Secretaria da Receita Federal agradece.

Sobre este assunto portal de contabilidade (1977) o custo orçado será baseado nos custos usuais do tipo de empreendimento imobiliário e compreenderá a diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a data de efetivação da venda.

Na continuidade dos estudos portal de contabilidade (1977) as alterações no projeto ou nas especificações são as que se relacionarem com a quantidade ou a qualidade dos materiais, bens, obras ou serviços ou com a natureza dos encargos ou despesas estipulados no orçamento.

Ainda discorrendo sobre o tema, segundo o portal de contabilidade (1977) as modificações ocorridas no valor do orçamento da unidade vendida serão creditadas à conta específica do Passivo Circulante ou do Exigível a Longo Prazo, em contrapartida a débitos da conta específica de Resultado do Exercício ou da conta própria de Resultado de Exercícios Futuros. Os custos contratados ou orçados poderão ser atualizados monetariamente desde que cláusula contratual neste sentido tenha sido estipulada entre o construtor e o fornecedor de bens ou serviços. Conforme dispõe o § 2º do artigo 413 do Regulamento do Imposto de Renda, a pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva às atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente.

Para o portal de contabilidade (1977) Art. 410. O contribuinte que comprar imóvel para venda ou promover empreendimento de desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária ou construção de prédio destinado à venda, deverá, para efeito de determinar o lucro

real, manter, com observância das normas seguintes, registro permanente de estoques para determinar o custo dos imóveis vendidos (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 27):

- I − o custo dos imóveis vendidos compreenderá:
- a) o custo de aquisição de terrenos ou prédios, inclusive os tributos devidos na aquisição e as despesas de legalização; e
- b) os custos diretos (art. 290) de estudo, planejamento, legalização e execução dos planos ou projetos de desmembramento, loteamento, incorporação, construção e quaisquer obras ou melhoramentos:
- II no caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deve discriminar o custo de cada unidade distinta.

2.8 - CONCEITO DE ESTOQUES

Bowersox (2001), pondera que o gerenciamento de estoques é a ligação que a empresa dita como processos da política da empresa em relação aos estoques. Este gerenciamento serve para melhor fazer o planejamento quanto às reais necessidades de estoques, e ajudam concentrar os recursos de estoques nas áreas que oferecem reais oportunidades de negócio.

Corrêa (2001), acrescenta que o conceito de estoque é um elemento gerencial essencial na administração das empresas. Depois de um tempo buscando a todo custo baixarem seus estoques a níveis zero, as empresas tiveram vários problemas, e, entenderam que a estratégia é chegar a um consenso de que realmente precisa-se de estoque para trabalhar, sem comprometer os seus processos.

Dias (1993), define que estoque de produtos acabados consiste em itens que já foram produzidos, mas que ainda não foram vendidos. No caso em questão ainda não foram comercializados. Os níveis de produtos em estoque, acabam sendo determinados, na maioria das vezes, pela previsão de vendas.

Segundo VIANA (2002, p. 361), qualquer que seja o método, é fundamental a plena observância das rotinas em prática a fim de se evitar problemas de controle, com conseqüências no inventário, que redundam em prejuízos para a empresa. menos de capital de terceiros caso o estoque seja financiado (compras a prazo).

Pozo (2002, p. 61 - 62),menciona estoque de segurança também conhecido por estoque mínimo ou estoque reserva, é uma quantidade mínima de peças que tem que existir no estoque com a função de cobrir as possíveis variações do sistema, que podem ser: eventuais atrasos no tempo de fornecimento (TR) por nosso fornecedor, rejeição do lote de compra ou aumento na demanda do produto.

2.9 - CLASSIFICAÇÃO DOS ESTOQUES

Severo Filho (2006,p.62/63) classifica os estoques como:

- estoque de matéria-prima e materiais auxiliares encontra-se em estoques de materiais secundários, como componentes que irão integrar o produto final. São usualmente compostos por materiais brutos destinados à transformação.
- estoque de produtos em processo: baseia-se no estoque que essencialmente em todos os artigos solicitados necessários à fabricação ou montagem do produto final, que se encontram nas várias fases de produção ;
- estoque operacional: é o tipo de estoque destinado a evitar possíveis interrupções na produção por defeito ou quebra de algum quipamento. É constituído por lubrificantes ou quaisquer materiais destinados a manutenção, ubstituição ou reparos tais como componentes ou peças sobressalentes.
- estoque de produtos acabados: é o estoque composto pelo produto que teve seu processo de fabricação finalizado. Em empresas comerciais é chamado de estoque de mercadorias.Usualmente são materiais que se encontram em depósitos próprios para expedição. São formados por materiais ou produtos em condições de serem vendidos.

- estoque de materiais administrativos: É formado de materiais destinados ao desenvolvimento das atividades da empresa e utilizados nas áreas administrativas da mesmas, tais como, impressos, papel, formulários, etc.

210 - ESTOQUES DE IMÓVEIS

- O Portal Tributário Secretário da Receita Federal (1979) De acordo com o RIR/1999, art. 260, inciso IV, as empresas Construtoras e Incorporadoras deverão manter registro permanente de estoque para determinar o custo dos imóveis vendidos. O controle poderá ser feito por meio de fichas, formulário, livro, ou mapas, a critério do contribuinte, observando as seguintes regras:
- a) O Registro Permanente de Estoque não precisa ser autenticado em nenhum órgão, mas deve conter termos de abertura e encerramento assinados pelo contribuinte e contabilista legalmente habilitado. Devem ser adotadas, em relação aos termos de abertura e encerramento, as mesmas regras aplicáveis em caso de substituição do livro diário por fichas ou formulários contínuos;
- b) O modelo deve seguir as fichas usuais de controle de estoque, porém deve conter informações especificas da atividade imobiliária.
- O site do Conselho Regional da Contabilidade do Ceará (2007) indica que o grupo de contas estoque de imóveis registra dos imóveis concluídos destinados à venda, ou seja, após a conclusão da obra o saldo do grupo de conta obra em andamento referente aquela obra deve ser transferido para o grupo estoques de imóveis.
- O Portal Tributário Secretaria da Receita Federal (1979) comenta sobre o Registro Permanente de Estoque art.03 Lei nº 1.648, de 18 de dezembro de 1978:
- 3.1 O contribuinte deverá manter registro permanente de estoque, para determinar o custo dos imóveis vendidos.
- 3.2 O registro permanente de estoque de imóveis será feito em livro, fichas, mapas ou formulários contínuos emitidos por sistema de processamento de dados, a critério do contribuinte.
- 3.3 O registro das existências de imóveis tomará por modelo as fichas usuais de controle de estoque, podendo ter outros elementos informativos, peculiares às atividades imobiliárias, que o contribuinte entender necessários.
- 3.4 O livro ou os conjuntos de fichas, mapas ou formulários citados no subitem 3.2 não precisam ser registrados nem autenticados por nenhum órgão ou repartição, mas deverão conter termos de abertura e de encerramento assinados pelo contribuinte e por contabilista legalmente habilitado, adotando-se, em relação aos termos dos conjuntos mencionados, as mesmas regras aplicáveis no caso de substituição do livro Diário por fichas ou formulários contínuos.
- 3.5 A dispensa de registro e autenticação a que se refere o subitem anterior não desobriga o contribuinte de manter registro de estoque em boa ordem e guarda, à disposição da autoridade fiscalizadora, até que ocorra a inexigibilidade dos créditos tributários originados de operações nele escrituradas.
- 3.6 O registro de estoque será escriturado com base nos lançamentos dos custos pagos ou incorridos e das baixas de estoque constantes da escritura comercial, reportando-se às datas em que esses lançamentos forem efetuados.
- 3.7 A escrituração do registro de estoque poderá ser feita de forma sucinta, mediante simples referência à folha e ao número do livro Diário em que forem efetuados os lançamentos mencionados no subitem precedente, ou, então, mediante indicação do número de ordem de cada lançamento contábil, no caso de contabilidade feita por processamento de dados.
- 3.8 O registro de estoque abrangerá todos os imóveis destinados à venda, inclusive terrenos oriundos de desmembramento ou constantes de loteamento em implantação, edificações em andamento e respectivos terrenos ou frações ideais de terrenos resultantes de incorporação imobiliária e quaisquer outros prédios em construção para venda.
- 3.9 No caso de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades a serem vendidas separadamente, o registro de estoque deverá discriminar, ao menos por ocasião do balanço, o custo de cada unidade distinta.
 - 3.10 A forma de proceder à discriminação referida no subitem anterior ficará a critério do

2.11 - OBJETIVO DO ESTOQUE

Francischini (2002) pondera que o objetivo do controle de estoque é também financeiro, pois a manutenção de estoques é cara e o gerenciamento do estoque deve permitir que o capital investido seja minimizado. Ao mesmo tempo, não é possível para uma empresa trabalhar sem estoque. Portanto, um bom controle de estoque passa primeiramente pelo planejamento desse estoque. Quais produtos ou matérias-primas oferecem vantagens ao serem estocadas? Para saber a resposta é preciso levar em entrega do fornecedor, perecibilidade, demanda, entre outros fatores. Esse levantamento irá determinar o que e quanto deverá permanecer em estoque, a periodicidade da reposição e o grau de prioridade de cada item. Também irá determinar as necessidades físicas para a estocagem dos produtos.

Ribeiro (1999, p.201) indica que um modelo básico de controle de estoque deve registrar: 1) data de entrada, tipo, quantidade, custo unitário e custo total de cada mercadoria adquirida; 2) data de

saída, tipo, quantidade, custo unitário e custo total de cada mercadoria vendida; e 3) saldo entre mercadorias adquiridas e vendidas.

Esse modelo, também chamado de ficha de controle de estoque, é o instrumento utilizado para acompanhar a movimentação de entrada e saída do estoque. Matérias-primas e mercadorias devem ser controladas, com registros detalhados sobre cada item.

Ao discriminar o tipo, por exemplo, é importante registrar o máximo possível de dados sobre cada item. Um outro registro importante na ficha de controle de estoque é a "localização"do produto dentro do estoque.

Silva Filho (1998) define que os procedimentos de auditoria dos estoques da seguinte forma:

- a) O procedimento inicial a ser executado pelo auditor é o confronto entre o saldo apresentado no Balanço e o saldo declarado no livro registro de inventário. As diferenças à maior verificadas na contabilidade podem caracterizar a super avaliação dos estoques, podendo levar o auditor a concluir que ocorreu omissão de receitas.
- b) A comprovação física dos estoques também é indispensável. A verificação pode ser realizada através de testes estatísticos, mas, é recomendável que se esteja atento à medida ou extensão.

2.12 - CONTROLADORIA

Farias (1998,p.40) afirma que o objetivo da controladoria é gestão econômica de modo que é responsável pelos sistemas de informações gerenciais e pela disponibilização de modelos de mensuração e de informação que possibilitam as melhores decisões, tendo em vista a otimização dos resultados da empresa.

Guerreiro (1999,p.94) cita que a área da controladoria, em primeiro momento,efetua a coordenação do melhor desempenho econômico da empresa como um todo. Em um segundo momento facilita a ação dos gestores das diversas áreas, mantendo um processo decisório, de forma que os gestores otimizem o resultado da cada evento. Finalmente, efetua o controle dos desempenhos, no sentido de assegurar que o resultado econômico global seja efetivamente atingido.

Nakagawa (1993) define que os modernos conceitos de Controladoria indicam que o Controller desempenha sua função de controle de maneira muito especial, isto é, ao organizar e reportar dados relevantes, exerce uma força de influência que induz os gerentes a tomarem decisões lógicas e consistentes com a missão e objetivos da empresa. Para a controladoria convergem todas as informações contábeis necessárias para o adequado controle econômico e financeiro da empresa, formando um sistema de informação contábil adequadamente estruturado, que irá permitir uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica e financeira da empresa.

Catelli (1999,p.372) ressalta as atividades desenvolvidas pela controladoria:

a) desenvolvimento de condições para realização da gestão econômica;

- b) subsídio ao processo de gestão com informações em todas a suas fazes;
- c) gestão à dos sistemas de informações econômicas de apoio às decisões;
- d) apoio à consolidação, avaliação e harmonização dos planos das áreas;

Nakagawa (1993) constata que a Controladoria é um segmento da contabilidade, mas também pode ser definida como ramo da administração, dependendo do enfoque dado pelos gestores e contadores responsáveis pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão Devido a esse fato, ela pode ser dividida didaticamente em Controladoria Administrativa e Controladoria Contábil, mas na prática profissional isso não é muito comum pois, ambas as partes costumam ficar sob a égide de um único gestor(controller ou controlador).

Mossiman (1993) menciona que a Controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica. Pode ser visualizada sob dois enfoques:

- a) como órgão administrativo, com uma missão, função e princípios norteadores definidos no modelo de gestão do sistema empresa; e
- b) como uma área de conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

Catteli (2001) define que a Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na Teoria da Contabilidade e numa visão multidisciplinar, é responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção de sistemas de Informações e Modelo de Gestão Econômica, que supram adequadamente as necessidades informativas dos Gestores e os induzam durante o processo de gestão, quando requerido, a tomarem decisões ótimas.

Padoveze (2003), por sua vez, conceitua Controladoria como departamento dentro da organização, responsável pelo sistema de informações de toda a empresa, sendo ao mesmo tempo coordenadora de todos os departamentos, buscando alcançar os objetivos da empresa e maximização dos resultados. Tem como principal função dar apoio aos gestores na tomada de decisões.

Oliveira, (2007) entende a Controladoria como o departamento responsável pelo projeto, elaboração, implementação e manutenção do sistema integrado de informações operacionais, financeiras e contábeis de determinada entidade, com ou sem fins lucrativos, sendo considerada por muitos autores como estágio evolutivo da Contabilidade.

Padoveze (2002, p.43), evidencia que a informação é o dado que foi processado e armazenado de forma compreensível para seu receptor e que apresenta valor real percebido para suas decisões correntes ou prospectivas. A informação auxilia no processo decisório, pois, quando devidamente estruturada é de crucial importância para a empresa, associa os diversos subsistemas e capacita a empresa a impetrar seus objetivos.

2.13 - CONSTRUÇÃO CIVIL NA ECONOMIA BRASILEIRA

Martins (1998, p.03) esclarece que algumas constatações, tiradas a partir de diversas entrevistas em empresas de construção civil, sobre procedimentos adotados no planejamento econômico-financeiro de empreendimentos imobiliários, nas diversas fazes de planejamento e controle e cita que alguns aspectos interessantes:

- a) na análise, para viabilização econômico-financeira do empreendimento, somente a informação do custo estimado de construção, comparado à capacidade de investimento e endividamento da empresa, tem sido avaliada. Os custos esperados para comercialização e marketing, as variáveis de mercado (o poder de compra do publico alvo, velocidade esperada), e os riscos envolvidos nas operações são considerados de forma intuitiva, sendo decisões tomadas como base em informações de qualidade incompatível com o referencial visado pelo empreendedor.
- b) durante o desenvolvimento da obra, não se praticam tarefas de controle, que permitiam a detecção de desvios de custos e a adoção de medidas reprogramação;
 - c) a programação da utilização de recursos tem sido baseada na estimativa de custos.
- d) vários sistemas computacionais fechados tem sido utilizados pelas empresas para o processamento de custos. Geralmente fornecem uma quantidade excessiva de informações, levando os usuários a não selecionar os dados relevantes, conduzindo a decisões sem qualidade;

e) processamento dos custos por mais de um sistema; um sistema para estimar o custo de construção e um outro para efetuar a apropriação, sem nenhuma integração.

Segundo a Câmara Brasileira da Indústria da Construção (CBIC), (2004), a relação crédito imobiliário/PIB era de 1,3% do PIB, diante deste cenário a expansão das atividades era muito difícil para grande parte das empresas do setor. Ainda em 2004, o governo tomou decisões voltadas para dinamizar o mercado interno e corrigir gargalos históricos nos segmentos de infra- estrutura (logística, social e urbana), o que trouxe a construção civil para o centro do ambiente econômico.

Segundo dados da Câmara Brasileira da Indústria da Construção (2009)CBIC, a cadeia produtiva da construção, em nível nacional, alcançou 9,2% do PIB e tornou-se responsável pela ocupação de mais de 10 milhões de pessoas, o representa a dimensão da força do setor.

Durante o período da crise internacional, o setor mostrou sua relevância visto que, no mercado imobiliário há pouco consumo de insumos importados e uma vasta cadeia produtiva que estimula outros setores da indústria nacional.

Agencia Brasil (2011) é citado um artigo de Moreira e Bernardes (2011) em que apresenta dois setores da construção civil. No Brasil a construção civil vem sofrendo crescimentos consideráveis e chega a atingir por volta 5% do PIB brasileiro, devido à grande demanda nos últimos anos para este mercado. Com a concorrência cada vez mais equilibrada entre grandes e pequenos empreendedores, o setor estratégico destas empresas passou a dar uma maior importância para as técnicas de planejamento, controle da produção e também a qualidade dos bens e serviços oferecidos.

Assumpção (1996), pondera que as atuações na área de controle da produção vem exigindo mudanças estruturais e de comportamento, tanto nos processos de produção como nos procedimentos administrativos e gerenciais, como modo de alcançar soluções para modernizar processos, melhorar a qualidade e reduzir o preço os produtos.

Câmara Brasileira da Indústria Construção – Cbic (2011) afirmou que a construção civil brasileira será o destaque na economia do País no próximo ano, com um crescimento projetado de 5,2% no Produto Interno Bruto (PIB). Entre os profissionais da construção, a expectativa é de crescimento ainda maior, entre 8,5% e 9%.

Ainda sobre o assunto, em entrevista a Cbic (2011), Paulo Simão, presidente da Cbic indica que:

"Não temos problemas de recursos, de regras e nem de modelos ou projetos. E o mercado imobiliário tem batido recorde atrás de recorde, com uma previsão de recursos superior a R\$ 110 bilhões, contando com os da poupança e do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS". (Paulo Simão, presidente da Cbic. Fonte: Cbic, 2011)

Parte do otimismo se deve aos reflexos do Programa Minha Casa, Minha Vida no mercado de imóveis destinados às classes média e baixa, além das obras da Copa do Mundo de 2014, das Olimpíadas de 2016 e do Programa de Aceleração do Crescimento (PAC). "Nós somos um dos elementos da economia que ajudarão o País a não sofrer todos os efeitos negativos da crise", garantiu ele.(Fonte: Agencia Brasil 2011).

De acordo com a Cbic (2011) desde 2004, o setor vem registrando, incremento consistente em suas atividades, deixando para trás décadas de dificuldades. Em 2010, o PIB da construção registrou desempenho recorde, com crescimento de 11,6%. Em 2011, o setor cresceu 4,8%. Trata-se de um crescimento extremamente importante, apesar de menor do que o registrado no ano anterior, porque 2010 representa uma base de comparação muito elevada, avaliou Paulo Simão.

Ainda discorrendo sobre o assunto, conforme Cbic (2011), a situação pode ficar ainda melhor, caso se confirme a expectativa de entrada de capital estrangeiro na construção civil brasileira. Paulo Simão, indica que ainda virão muitos recursos do exterior, porque esses investidores estão sem condições de investir nos outros mercados, principalmente no europeu. Isso é muito bom para nosso setor. E as medidas adotadas recentemente pelo governo favorecerão ainda mais esses investimentos (estrangeiros) em infra-estrutura - em relação às medidas que reduziram de ENIAC Pesquisa, Guarulhos (SP), p. 12-28, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2012.

6% para zero a alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre aplicações de estrangeiros em títulos privados de longo prazo, com prazos de vencimento superiores a quatro anos.

3 - METODOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia aplicada para a realização deste estudo foi através de pesquisa exploratória bibliográfica de assuntos pertinentes ao tema que abordam Contabilidade, Controladoria, custos, métodos de custeios, estoques e forma de utilizar as matérias-primas e a construção civil na economia brasileira.

Gil (1991, p. 45) acrescenta que embora o planejamento da pesquisa exploratória seja bastante flexível, na maioria dos casos assume a forma de pesquisa bibliográfica foi caracterizada como fundamentação teórica será a base para apresentar os conceitos contidos na pesquisa sobre dados bibliográficos publicados no Brasil. Silva (2003, p.60) ressalta que a pesquisa bibliográfica é um excelente meio de formação científica quando realizada independentemente ou como parte da pesquisa empírica.

A pesquisa elaborada é de cunho qualitativa, onde é demonstrado a controladoria como ferramenta de gestão em uma empresa de construção civil, ela é responsável em conjunto com a diretoria administrativo-financeira, por avaliar e autorizar pagamentos, controlar os empréstimos e financiamentos, controlar os saldos em bancos, acompanhar os gastos de obras, projetar as entradas e saídas de recursos, acompanhar e controlar o fluxo diário, projetar vendas, analisar a situação de inadimplência e de recebíveis de curto, médio e longo prazo, analisar os relatórios a serem enviados a contabilidade e confrontar as informações acumuladas com a mesma. Diante desta amplitude de funções, faz-se necessário à análise de relatórios confiáveis e que demonstrem todos esses dados através de relatórios gerenciais como fluxo de caixa diário e projetado, demonstrativo de resultado, além de indicadores, como o de inadimplência e recebíveis. As 45 empresas que participaram do questionário foram analisadas com o objetivo de identificar quais os tipos ferramentas são utilizadas por elas para fazer o controle interno.

4 - ANÁLISE DOS DADOS

Com base na coleta de dados, do questionário enviado as 45 empresas de construção civil, apresenta-se à análise dos dados.

Ao verificar os percentuais do Gráfico 01, das empresas pesquisadas que tem um tempo de atuação no mercado de 2 e no máximo 5 anos e ao juntar os de mínimo 5 e máximo de 10 anos somam 66,7%. da pesquisa. Pode- dizer que a empresa possui uma certa maturidade e experiência no mercado e que atuam.



Gráfico 1: Atuação no Mercado

Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

Os percentuais apresentados no Gráfico 2 indicam que, das ferramentas utilizadas para ENIAC Pesquisa, Guarulhos (SP), p. 12-28, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2012. 22

controle de material de construção a planilha Excel, com 67%, é a que tem maior adeptos. A utilização dessa ferramenta, por uma maioria, pode ser por conta da mesma ser mais fácil de utilizar por conta da disseminação e utilização do pacote *Office* por muitos usuários e a facilidade para apresentar os relatórios de estoques.

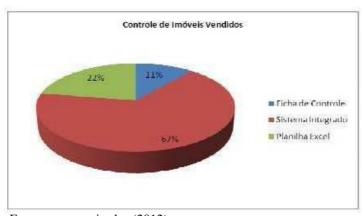
Gráfico 2: Controle Material de Construção



Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

Os percentuais apresentados no Gráfico 3 demonstram que para o controle de imóveis vendidos a ferramenta mais utilizada é sistema integrado, 66,7% das respostas apresentadas, pelo motivo dessa ferramenta ser de fácil para acesso, controle e apresentação dos relatórios de receitas.

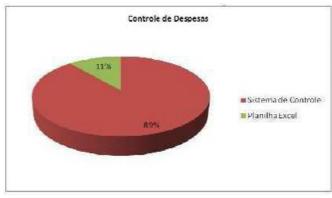
Gráfico 3: Controle de Imóveis Vendidos



Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

Ao analisar os percentuais do Gráfico 04, em que os sistema trabalho para o controle interno despesas o mais utilizado é o sistema integrado com 88,9% de utilização leva-nos a refletir que esse controle, que acontece devido a receita se confrontar com a despesa, tem fator determinante para os entrevistados e estratégico para as empresas

Gráfico 4: Controle de Despesas

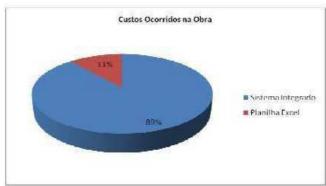


Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

Na análise apresentada no Gráfico 05, mostra que o sistema integrado é o mais utilizado 88,9% dos entrevistados. Isso acontece porque nesse é englobado, sistema integrado, a despesas e ENIAC Pesquisa, Guarulhos (SP), p. 12-28, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2012.

receita, onde se elabora o relatório no qual é apresentado o lucro ou prejuízo das empresas.

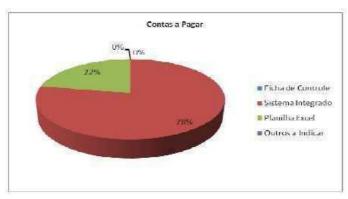
Gráfico 5: Custos Ocorridos na Obra



Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

Na análise feita no Gráfico 06, para o contas a pagar a ferramenta mais utilizada é o sistema integrado, como apresenta com um percentual de 77,%. A maior utilização desse sistema é dada devido as provisões realizadas para pagamentos e da necessidade de integração dos dados envolvidos.

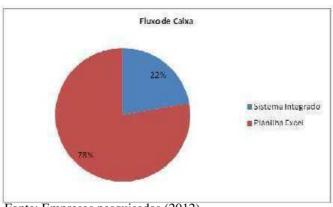
Gráfico 6: Custos Ocorridos na Obra



Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

No Gráfico 07 perguntou-se qual ferramenta as empresas utilizam para a análise do fluxo de caixa e, 77,8 % dos entrevistados, disseram que seria a planilha Excel a ferramenta mais utilizada pelos mesmos. Isso pode indicar que as mesmas razões do

Gráfico 2 – Ferramentas para Análise do Fluxo de Caixa



Fonte: Empresas pesquisadas (2012)

5-CONSIDERAÇÕES FINAIS

O papel da Controladoria como ferramenta de gestão é de manter a analise permanente do controle interno para que a organização não sofra consequências desastrosas. Para isso a Controladoria necessita de diversas ferramentas, controle de estoque, os métodos de custeios.

A importância da Controladoria não é apenas como uma missão, mas como sistema de

informação e gestão que visa permitir aos dirigentes que tenha o conhecimento básico para formação do modelo de gestão mas onde possa se caracterizar como um agente de mudança comportamental para melhor aproveitamento humano e da empresa, obtendo assim a melhor forma para tomada de decisão.

O assunto não se esgota aqui, é uma contribuição para debates sobre o assunto e busca do aprimoramento dos processos da Controladoria e as ferramentas de gestão.

REFERÊNCIAS

AGENCIA BRASIL, disponível em http://brasil.gov.br/noticias/arquivos. Acessado em 28 de fevereiro 2012

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um Curso Moderno e Completo. São Paulo: 5ª Ed. Atlas, 1996.

ASSUMPÇÃO, J.F.P. Gerenciamento de Empreendimentos na Construção Civil: Modelo para Planejamento Estratégico da Produção.1ª ed. São Paulo, 1996.

AUDIBRA – Instituto dos Auditores Internos do Brasil. Normas brasileiras para o exercício da auditoria interna. 2. ed. São Paulo: Audibra, 1992

BEUREN, Ilse Maria. Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial. São Paulo: Atlas, 1998.

BOWERSOX, Donald J. Logística empresarial: o processo de integração da cadeia de suprimento. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando (Coordenador). Controladoria. São Paulo: Atlas, 2001.

CATELLI, Armando Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – Atlas, 1999

CHERMAN, Bernardo C. Contabilidade de custos. Vem Concursos, 2002. Comissão de Valores Mobiliários. Normas de Apresentação das Demonstrações Financeiras. Rio de Janeiro, 2004.

CORRÊA, Henrique L., GIANESE,Irineu G.N.;CAON, Mauro Planejamento, programação e controle da produção. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2001.

D'AURIA Francisco. Contabilidade Noções Preliminares. Nacional, 1962.

DERBECK, Edward J. Van; NAGY, Charles F. Contabilidade de custos. 11. ed. São Paulo: Thomson, 2001.

DIAS, Marco Aurélio P. Administração de materiais: uma abordagem logística. 4.ed. São Paulo: Atlas.1993.

FARIAS, Claudio Gondim Bezerra. A controladoria no contexto do sistema gestão econômica. 1998. Dissertação Mestrado.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo César. Controladoria: teoria e pratica. São Paulo: Atlas, 1997.

FRANCO, Hilário. Contabilidade Geral. 23 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FRANCISCHINI, Paulino. Administração de materiais e do patrimônio. São Paulo, Pioneira, 2002.

GARRISON, Ray H.; NOREEN, Eric W. Contabilidade gerencial. Trad. José Luiz Paravato, Rio de Janeiro: LTC, 2001.

GUERREIRO, Reinaldo. A meta da empresa: seu alcance sem mistérios 2ed. Atlas 1999 GIL, Antonio C. Como elaborar projetos de pesquisa. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1991.

_____. Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à teoria da comunicação da contabilidade 17

GOMES, JS; SALAS, J.M. A Controle de Gestão – uma abordagem Contextual e Organizacional. São Paulo, Atlas, 2ed. 1999.

HENDRIKSEN, E. BREDA, M. F. V. Teoria da contabilidade. Tradução de Antônio Eoralto Sanvicente. Cinco ed., São Paulo: Atlas, 1999.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. Contabilidade de Custos. 9. Ed. Rio de Janeiro, 1997

IBRACON Pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores, CVM Comissão de Valores Mobiliários através de Deliberação n° 29/86 , 1986

IUDÍCIBUS, Sérgio. Teoria da Contabilidade Atlas, 2000.

LEONE, Jorge S. Guerra. Os vários tipos de demonstração de resultados e a flexibilização da informação. Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, ano XXV, nº 98. mar/abr., 1996.

MARTINS, Eliane Simões. Um sistema para planejamento Econômico-Financeiro de Empreendimentos Imobiliários. Ed. 1998. Tese Doutorado.

MARTINS, Eliseu Contabilidade de Custos Ed. Atlas, 1990.

MARION, Jose Carlos. Contabilidade empresarial. São Paulo: Atlas, 2007.

MASSUCATTI, Valdir. Contabilidade um novo perfil profissional para o novo mundo dos negócios. RS: Linhares, 2001.

MOREIRA, Mauricio, BERNARDES, Silva Planejamento e Controle da Produção para Empresas de Construção Civil, disponível em http://ecivilnet.com. Acessado em 28 de fevereiro 2012

MOSSIMANN; Alves; Fecha. Controladoria: seu papel na administração das empresas. Florianópolis: Ed. da UFSC, Fundação ESAG, 1993.

MOURA, Rival da Silva. O custeio por absorção e o custeio variável Ed.2005

NAKAGAWA, Masayuki. Introdução à Controladoria - Conceitos, Sistemas, Implementação, São Paulo: Atlas, 1993.

NOTICIAS, Construção Civil disponível em:http://www.cbic.org.br/ 2011. Acessado em 28 de fevereiro 2012

OLIVEIRA, Luiz Martins de; PEREZ JR., Controladoria Estratégica. São Paulo: Atlas, 2007.

PADOVEZE, Clóvis Luis. Controladoria Estratégica e Operacional: conceitos, estrutura, aplicação. São Paulo: Thomson, 2003.

PELEIAS Ivam R. Controladoria: gestão eficaz utilizando padrões. São Paulo: Saraiva, 2002.

PORTAL SERVIÇOS CONTABILIDADE. Custo Orçado disponível em: http://portalcontabilidade.br .Acessado em 28 de fevereiro 2012

POZO, Hamilton. Administração de recursos Materiais e Patrimoniais. São Paulo, Atlas,2001. Regulamento do Imposto de Renda de 1999 art.260 – Decreto 3000

RIBEIRO, Moura Osni. Contabilidade comercial fácil. 14ª ed. Saraiva, 1999.

_____. Contabilidade Geral Fácil, 2ª ed. Saraiva 1999 SANTOS, Joel. Análise de Custos. 4º ENIAC Pesquisa, Guarulhos (SP), p. 12-28, v. 1, n. 1, jan.-jun. 2012.

Edição, Atlas 2005.

SEVERO FILHO, João Severo - Administração de logística integrada: materiais, Ed., 2006

SILVA, Antônio Carlos R. Da. Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade. Atlas, 2003.

SILVA FILHO, João Lúcio. Auditoria dos Estoques.Ed.1998

VIANA, João José. Administração de materiais. São Paulo: Atlas S. A. 2002.

WERNKE, Rodney. Gestão de custos: Uma abordagem prática. 2. ed. Atlas, 2004.