

ELIZETE NERY DA SILVA

**A Contabilidade Gerencial como Ferramenta de Informação a
Controladoria**

**CURITIBA
2012**

Elizete Nery da Silva

**A Contabilidade Gerencial como Ferramenta de Informação a
Controladoria**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Prof^a. Orientadora: Dra.Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo.

**CURITIBA
2012**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO
PARECER FINAL

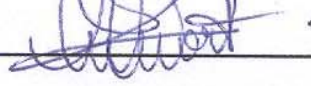
NOME DO (A) ALUNO(A): ELIZETE NERY

TÍTULO DO TRABALHO: A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA DE INFORMAÇÃO A CONTROLADORIA

NOME DO PROFESSOR ORIENTADOR: MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO

PARECER DO PROFESSOR ORIENTADOR:

Aluna realizou pesquisa bibliográfica com o intuito de explicitar as competências da controladoria e da contabilidade gerencial, e como estas se interligam. No decorrer de seu trabalho, há erros na formatação em conformidade com a ABNT, mas serviu como fonte de informações mais aprofundadas para a aluna em termos de conhecimento das ferramentas gerenciais aplicadas à controladoria.

NOTA: 7,5 (sete vírgula cinco) ASSINATURA: 

NOME DO PROFESSOR DESIGNADO: Ademir Clemente

NOTA: 7,5 (SETE E MEIO) ASSINATURA: 

Prof. Ademir Clemente
Departamento de Contabilidade
Matrícula 6341120 - 179361

CONCEITO FINAL: _____ ()

COORDENADOR DO CURSO: JACKSON CIRO SANDRINI

ASSINATURA: _____ DATA: ____/____/____

DEDICATÓRIA

Dedico esse trabalho à minha filha Julia Caroline Silva de Brito, e ao meu marido Gilberto Mathozo Ribeiro, pela paciência, colaboração e apoio, fundamental para o desenvolvimento do mesmo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que me fez chegar até aqui, dedico todas as minhas conquistas. Aos meus pais, Jayme e Aparecida, pela vida e educação que me deram. A meus irmãos e aos meus preciosos sobrinhos. Ao meu esposo Gilberto, que me apoiou e ajudou nessa longa caminhada. A minha amada filha Julia, que me motiva a buscar mais conhecimento. A Professora Orientadora Márcia Maria dos Santos Bortolucci Espejo, e a todos os demais professores da Universidade Federal do Paraná do curso de Controladoria.

RESUMO

SILVA, Elizete Nery da. **A Contabilidade Gerencial como ferramenta de Informação a Controladoria**, 2012. Monografia (Especialização, Pós Graduação em Controladoria) – Departamento de Contabilidade -UFPR, Universidade Federal do Paraná, Curitiba-PR. Este trabalho tem por finalidade a pesquisa e evidência da utilidade das demonstrações contábil gerencial nas tomadas de decisões pelo departamento de Controladoria, auxiliando em decisões gerenciais com aderência aos números contábeis. As informações foram obtidas através de pesquisas bibliográficas sobre a contabilidade gerencial e controladoria. A pesquisa faz a apresentação das informações a partir da contabilidade gerencial e sua contribuição para o processo de gestão empresarial, que deve ser estruturado com base na lógica do processo decisório, identificando e avaliando com o suporte das informações oferecidos pela contabilidade gerencial, facilitando a otimização da gestão do negócio.

Palavras chaves: controladoria; informação; contabilidade e gestão.

SUMÁRIO

| | |
|--|----|
| 1 INTRODUÇÃO | 10 |
| 1.2 METODOLOGIA | 12 |
| 1.2.1 Problema de Pesquisa | 12 |
| 1.2.2 Objetivos | 13 |
| 1.2.3 Objetivo Geral | 13 |
| 1.2.4 Objetivos Específicos | 13 |
| 1.2.5 Justificativa | 13 |
| 1.2.6 Metodologias da Pesquisa | 14 |
| 1.2.7 Tipo de Abordagem | 14 |
| 1.2.8 Tipo de Pesquisa..... | 14 |
| 1.2.9 Tipo de Delineamento | 14 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 15 |
| 2.1 CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 15 |
| 2.1.2 OBJETIVOS DA CONTABILIDADE GERENCIAL..... | 19 |
| 2.1.3 AS PRINCIPAIS FUNÇÕES DA CONTABILIDADE GERENCIAL | 20 |
| 3 A CONTROLADORIA | 21 |
| 3.1 A HISTÓRIA DA CONTROLADORIA..... | 21 |
| 4 A CONTABILIDADE GERENCIAL COMO FERRAMENTA DE APOIO PARA A CONTROLADORIA | 22 |

| | |
|---|-----------|
| 5 DEMONSTRATIVOS CONTÁBEIS E SEU USO PELA CONTROLADORIA..... | 27 |
| 5.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS..... | 27 |
| 5.1.1 BALANÇO PATRIMONIAL..... | 27 |
| 5.1.2 DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADO DO EXERCÍCIO-DRE | 28 |
| 5.1.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO- DMPL ... | 28 |
| 5.1.4 DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA- DFC..... | 29 |
| 5.1.5 DEMONSTRAÇÃO DOS LUCROS OU PREJUÍZOS ACUMULADOS- DLPA . | 29 |
| 5.1.6 DEMONSTRAÇÃO DO VALOR ADICIONADO- DVA | 30 |
| 6 ORÇAMENTOS E PROJEÇÕES..... | 30 |
| 6.1 ORÇAMENTO..... | 30 |
| 6.1.1 ORÇAMENTO E SUAS ETAPAS..... | 31 |
| 6.1.2 VANTAGENS DO ORÇAMENTO..... | 31 |
| 6.1.3 LIMITAÇÕES DO ORÇAMENTO..... | 32 |
| 6.1.4 ORÇAMENTO EMPRESARIAL..... | 32 |
| 6.1.5 ORÇAMENTO OPERACIONAL E FINANCEIRO..... | 33 |
| 6.1.6 ORÇAMENTO DE DESPESAS DE CAPITAL..... | 34 |
| 6.1.7 ORÇAMENTO DE CAIXA | 34 |
| 6.1.8 INTERPRETAÇÃO DO ORÇAMENTO DE CAIXA..... | 35 |
| 6.1.9 ORÇAMENTO INFORMATIZADO | 36 |
| 6.1.10 ORÇAMENTO DE CAPITAL | 36 |

| | |
|--|-----------|
| 6.1.11 SÍMBOLOS PADRONIZADOS | 37 |
| 6.1.12 QUADRO DE FÓRMULAS | 37 |
| 7 ANÁLISE DE BALANÇO | 38 |
| 7.1 PROPRIEDADES DA ANÁLISE | 38 |
| 7.1.1 ANÁLISE HORIZONTAL | 40 |
| 7.1.2 ANÁLISE VERTICAL | 40 |
| 8 INDICADORES FINANCEIROS ECONÔMICOS | 42 |
| 8.1 INDICADORES CONSIDERADOS MAIS IMPORTANTES | 42 |
| 8.1.1 LIQUIDEZ CORRENTE | 42 |
| 8.1.3 LIQUIDEZ IMEDIATA | 42 |
| 8.1.4 LIQUIDEZ GERAL | 42 |
| 8.1.5 ENDIVIDAMENTO | 43 |
| 8.1.6 INDICADORES DE ATIVIDADE | 43 |
| 8.1.7 PRAZO MÉDIO DE RECEBIMENTO | 43 |
| 8.1.8 PRAZO MÉDIO DE PAGAMENTO | 44 |
| 8.1.9 GIRO DE ESTOQUE | 44 |
| 8.1.10 GIRO DO ATIVO TOTAL | 44 |
| 8.1.11 INDICADORES DE RENTABILIDADE | 45 |
| 8.1.12 MARGEM SOBRE VENDA | 45 |
| 9 GESTÃO DE IMPOSTOS NA CONTABILIDADE GERENCIAL | 45 |

| | |
|---|----|
| 10 FUNDAMENTOS DA CONTABILIDADE DE CUSTO PARA A GESTÃO | 51 |
| 10.1 CONTRIBUIÇÃO DO CÁLCULO DE CUSTO | 51 |
| 10.1.1 VISÃO CONCEITUAL RESUMIDA DO CUSTO ABC..... | 53 |
| 10.1.2 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA A PARTIR DO CUSTO | 54 |
| 10.1.3 FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA A PARTIR DO CUSTEIO POR ABSORÇÃO | 54 |
| 10.1.4 FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA A PARTIR DO CUSTEIO DIRETO, VARIÁVEL. | 54 |
| 10.1.5 FORMAÇÃO DE PREÇOS DE VENDA A PARTIR DOS CUSTOS DE TRANSFORMAÇÃO. | 54 |
| 11 BALANCED SCORECARD | 55 |
| 11.1 PERSPECTIVA FINANCEIRA..... | 56 |
| 11.2 PERSPECTIVA DO CLIENTE | 56 |
| 11.3 PROCESSO EMPRESARIAL..... | 56 |
| 11.4 OS 4 PROCESSOS DO BD | 57 |
| 11.4.1 TRADUÇÃO DA VISÃO..... | 57 |
| 11.4.2 COMUNICAÇÃO E COMPROMETIMENTO..... | 57 |
| 11.4.3 PLANEJAMENTO DE NEGÓCIO..... | 57 |
| 11.4.4 FEEDBACK E APRENDIZADO | 57 |
| 11.4.5 INDICADORES ESSENCIAIS | 57 |
| 12 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 59 |
| 13 REFERÊNCIAS | 60 |

1 INTRODUÇÃO

Os desafios trazidos pela globalização para as empresas de todos os ramos, portes e mercados têm criado oportunidades para a Contabilidade Gerencial, no sentido de otimização de informações para o desenvolvimento do cenário competitivo atual. Os contadores gerenciais estão se tornando parte de um sistema de informações, como ferramenta, participando de formulações e implementações de estratégias empresariais e de crescimento econômico. O tema exposto será para agregar mais valor a essa área da contabilidade, demonstrando ao departamento de controladoria das organizações a importância das várias áreas de conhecimento e habilidades da contabilidade gerencial, e de todo o volume de informações que esta pode oferecer para esse departamento.

Crepaldi (1998, p18) expõe o seguinte sobre a contabilidade gerencial: "Contabilidade Gerencial é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo fornecer instrumentos aos administradores de empresas que os auxiliem em suas funções gerenciais. É voltada para a melhor utilização dos recursos econômicos da empresa, através de um adequado controle dos insumos efetuado por um sistema de informação gerencial".

Com o desenvolvimento das características da contabilidade gerencial, mais válida e relevante, voltada para a tomada de decisão gerencial, criou-se a necessidade de um agente que tivesse uma visão mais abrangente da nova postura contábil, que pudesse interpretar as informações geridas pela contabilidade gerencial, transformando esses dados em eventos econômicos positivos dentro das organizações, com visão estratégica de transações planejadas pelos gestores.

O processo de comunicação para essa troca de informação torna-se fundamental para a gestão de sucesso, pois é por meio das "lentes" do sistema da contabilidade gerencial que *Controllers* se basearão para as tomadas de decisão que permitirá a essa organização o alcance de suas metas de excelência e de inovação.

Por intermédio da contabilidade gerencial a controladoria obtém informações relevantes, pois os dados abordados, tipos de demonstrativos e as informações extraídas dos mesmos implicam em quocientes de informação para a formação de recursos que serão utilizados de uma forma mais precisa para uma melhor

performance da estratégia de cumprimento de metas e de inovação tecnológica da companhia.

Com a abertura dos mercados e a globalização, a típica contabilidade existente, que até alguns anos era suficiente somente para atender as empresas em caráter fiscal e realizar as demonstrações que eram obrigadas pela legislação da época, tornou-se uma área de importância e respeito, o cenário contábil mundial está bem mais exigente, com mudanças imediatas, tornando a contabilidade gerencial nos dias de hoje uma área em evidência.

As mudanças na tecnologia da informação e comunicação, também revolucionaram a gestão de negócios, a rapidez no processo de decisão torna-se ainda mais necessária por parte dos administradores que devem aprender que os sistemas de contabilidade gerencial podem fornecer-lhes informações precisas e relevantes o tempo todo, informações que criam valores para as empresas. De certa forma, podemos dizer então que a contabilidade gerencial abastece aos departamentos de gestão para que esses com o uso das informações gerenciais fornecidas utilizem as mesmas para a geração de ativos e de pesquisa para alcançar os resultados esperados. Aos usuários externos, credores, fornecedores, acionistas, interessam as informações que são fornecidas pela contabilidade financeira.

Para a controladoria, a contabilidade gerencial compreende os padrões que estão sendo exigidos hoje com a mudança para as normas internacionais (IFRS)¹ e está obtendo um maior número de benefícios para a área, pois a contabilidade gerencial está sendo usada como um guia de ações futuras para as companhias que desejam um maior suporte para a sua tomada de decisão, pois os sistemas de controle evoluíram junto com a contabilidade, ganhando também valor estratégico dentro da organização.

¹ Normas Internacionais IFRS (Internacional Financial Reporting Standard) são um conjunto de pronunciamentos Internacionais publicados e revisados pelo IASB (International Accounting Standards Board).

ludicibus (2001, p.23) expõe que: “A Ciência Contábil está cumprindo seu papel, como corpo de conhecimento humano, via controladoria, que vem consolidando-se como ramos dessa área de conhecimento humano”. “É a controladoria que está oferecendo aos envolvidos nesse contexto uma série de modelos aprimorados e mesmo respostas as mais variadas questões suscitadas pela realidade turbulenta do mundo dos negócios”.

Assim, na contabilidade gerencial, o departamento de controladoria das empresas encontra um sistema de informações que extraídas corretamente e passadas aos administradores e gestores das companhias, preenchem um vácuo deixado pela contabilidade, que é de atender as expectativas de informações que subsidiassem o gestor em sua tomada de decisão. Sendo assim, a contabilidade deixa o papel simplório e irrelevante de aguardar o fechamento do mês para a emissão de vários relatórios para assumir a missão relevante de assegurar a disponibilidade de informações e dados para que haja não somente qualidade na tomada de decisão pelos gestores, mas sim, reais decisões que permitam a organização de crescer e se solidificar no mercado volátil e competitivo de hoje, saindo da sombra dos dias que a tecnologia da informação não dispunha dos avanços atuais, passando a ser a fonte de dados para que a controladoria possa trabalhar e maximizar a disponibilização de informações, principalmente para os gestores, assegurando-lhes uma maior confiabilidade na tomada de decisão.

1.2 Metodologia

1.2.1 Problema de Pesquisa

No sentido de agregar valor a empresa pelas ações tomadas, quais as informações geridas pela contabilidade gerencial para a controladoria e sua importância como instrumento de informação para a tomada de decisão?

1.2.2 Objetivos

O presente trabalho tem como objetivo expor as competências de departamentos como o de Controladoria e o ramo da Contabilidade Gerencial, esses, que juntamente com outras áreas, têm vital importância para o desenvolvimento e expansão dos negócios

1.2.3 Objetivo Geral

Identificar as informações a partir da Contabilidade Gerencial que são utilizadas pela Controladoria.

1.2.4 Objetivos Específicos

- Apresentar o conceito de Contabilidade Gerencial.
- Identificar instrumentos de Contabilidade Gerencial.
- Conceituar Controladoria.
- Identificar Instrumentos de Controladoria.
- Verificar quais Instrumentos são comuns à Contabilidade Gerencial e à Controladoria.

1.2.5 Justificativa

É sabido da importância de uma contabilidade bem realizada pelo seu contador para o bom andamento das empresas, já que esta é um espelho da “saúde” da companhia, mas poucos se valem da importância da Contabilidade Gerencial, que é um dos ramos da contabilidade, já que está possui outros ramos, como financeira, de custos e etc. Portanto, nesse trabalho, pretendo demonstrar a importância desse ramo contábil e suas ferramentas e informações, para que esses profissionais da

controladoria usem com competência e responsabilidade para o desenvolvimento de seus objetivos dentro da organização em que estão envolvidos.

1.2.6 Metodologias da Pesquisa

Com a utilização de literatura técnica que aborda a Contabilidade Gerencial, a Controladoria e Sistemas de Gerenciamento, do ponto de vista dos seus objetivos, a tipologia da pesquisa utilizada para o desenvolvimento do trabalho será descritiva, objetivando difundir as competências dos departamentos Contábeis e Controladoria, tendo em vista a proposta do trabalho, que irá identificar e demonstrar sistemas de informações, métodos, relatórios e demonstrativos utilizados pelo departamento de Controladoria.

1.2.7 Tipo de Abordagem

Quanto à forma de abordagem será qualitativa, pesquisa teórica em literatura técnica sobre Contabilidade Gerencial, Sérgio Iudícibus e Clóvis Padoveze, como referências principais, consulta a material literário de vários autores, assim como a utilização de pesquisas publicadas sobre Contabilidade Gerencial, livros, artigos científicos também serão utilizados como embasamento do trabalho.

1.2.8 Tipo de Pesquisa

Para a obtenção de informação proposta pelo tema, o tipo de pesquisa utilizada será descritiva.

1.2.9 Tipo de Delineamento

O tipo de delineamento escolhido para o trabalho é a exploração de dados bibliográficos que envolvem o universo da Contabilidade Gerencial e seu uso pela Controladoria, pois constitui a melhor estratégia de resposta do problema abordado.

2 Referencial Teórico

2.1 Contabilidade Gerencial

Contabilidade Gerencial é uma apresentação da ciência que passa a dar suporte à administração na criação de políticas relacionadas à forma como o preparo é gerido e suas ações delineadas pelos seus gestores. Como uma das principais características, destaca-se a necessidade de um relacionamento multidisciplinar dentro da organização, no tratamento da informação que é coletada para que esta possa se revestir das formas necessárias, em primeiro momento, a se tornar de fácil entendimento e em segundo momento, poder surtir o efeito esperado a que se destina, sendo imprescindível o conhecimento dos processos contábeis.

ATKINSON (2007, p.36), afirma que “A Contabilidade Gerencial é o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas”.

Contabilidade Gerencial está voltada para o fornecimento de informações para a tomada de decisões. A informação gerencial contábil, reproduzida no sistema de informações gerenciais, auxilia a direção da empresa, a partir do momento em que esta informação serve de assistência para melhorias de processos e performances da organização.

CREPALDI (2004, p.20), afirma que “A Contabilidade é uma atividade fundamental na vida econômica, e que a Contabilidade trata de coleta, apresentação e interpretação dos fatos para fornecer aos administradores de empresas”.

A Contabilidade Gerencial, sendo um “estoque de informação”, poderá fornecer, aos seus usuários, informações, que podem auxiliá-los no processo decisório, para o melhor gerenciamento da companhia. A informação eficaz, ou seja, comunicada de forma clara e objetiva, com credibilidade por quem recebe e no momento adequado, produz, sem dúvida, uma decisão acertada.

Conclui-se que os sistemas devem estar adequados às necessidades da empresa de acordo com o momento e o ambiente em que estas estão inseridas. A

implantação de um sistema contábil computadorizado é tão importante quanto o uso da informação para a tomada de decisão, levando em conta as necessidades dos executivos e a integração de todas as áreas da empresa.

PADOVEZE (2004, p. 50) afirma que “Sistema pode ser definido como um complexo de elementos em interação que em conjunto permite o cumprimento de seus objetivos dando auxílio a gestão juntamente com os demais”.

As informações da devem ser elaboradas de forma clara e que contenham dados a serem utilizados pelos administradores para tomada de decisões. Para demonstrar o potencial da informação deve-se evidenciar o papel do sistema de informação dentro de um sistema integrado de gestão e do conjunto da tecnologia da informação dando apoio aos sistemas gerenciais.

Os sistemas integrados de gestão empresarial, denominados ERP – *Enterprise Resources Planning*¹ ou SIGE (*Sistemas Integrados de Gestão Empresarial*) integra os subsistemas operacionais e de apoio à gestão, utilizando de recursos da tecnologia de informação para a integração dos processos, gerando um fluxo de informações dinâmico entre as diversas atividades da organização.

Estes sistemas permitem aos gestores planejar, executar e controlar as atividades organizacionais. Um ERP aperfeiçoa os processos de gestão e controle de tarefas repetitivas e, ao mesmo tempo, padroniza as operações de acordo com as metodologias adotadas pelas organizações.

Os conceitos utilizados nos sistemas ERPs são basicamente os mesmos encontrados em todos os pacotes comercializados pelas empresas produtoras. A motivação para a utilização de pacotes comerciais é basicamente a solução de dois problemas: o alto grau de descumprimento dos cronogramas e orçamentos quando do desenvolvimento interno de sistemas nas organizações. Neste sentido, os ERPs são desenvolvidos contemplando o maior número de requisitos genéricos

¹ERP – *Enterprise Resources Planning* ou SIGE (*Sistemas Integrados de Gestão Empresarial*) utilizada como apoio à gestão.

encontrados em todos os tipos de organizações, incluindo nestes requisitos os instrumentos da Contabilidade Gerencial (SOUZA, 2007)

FISTAROL (2005, p.65) preconiza que “um bom sistema de controle pode ser muito mais eficaz se previsto por meio de rotinas tecnológicas, ou seja, o SI funciona como uma ferramenta a ser utilizada pela controladoria nos trabalhos diários das organizações.”

Entende-se que desta forma as atividades executadas pela Controladoria e que estão embasadas pelos conceitos da Contabilidade Gerencial, estão fortemente ligadas aos ERPs em função da necessidade de dados para a geração das informações, que conforme citado anteriormente, é um dos principais objetivos da Contabilidade Gerencial.

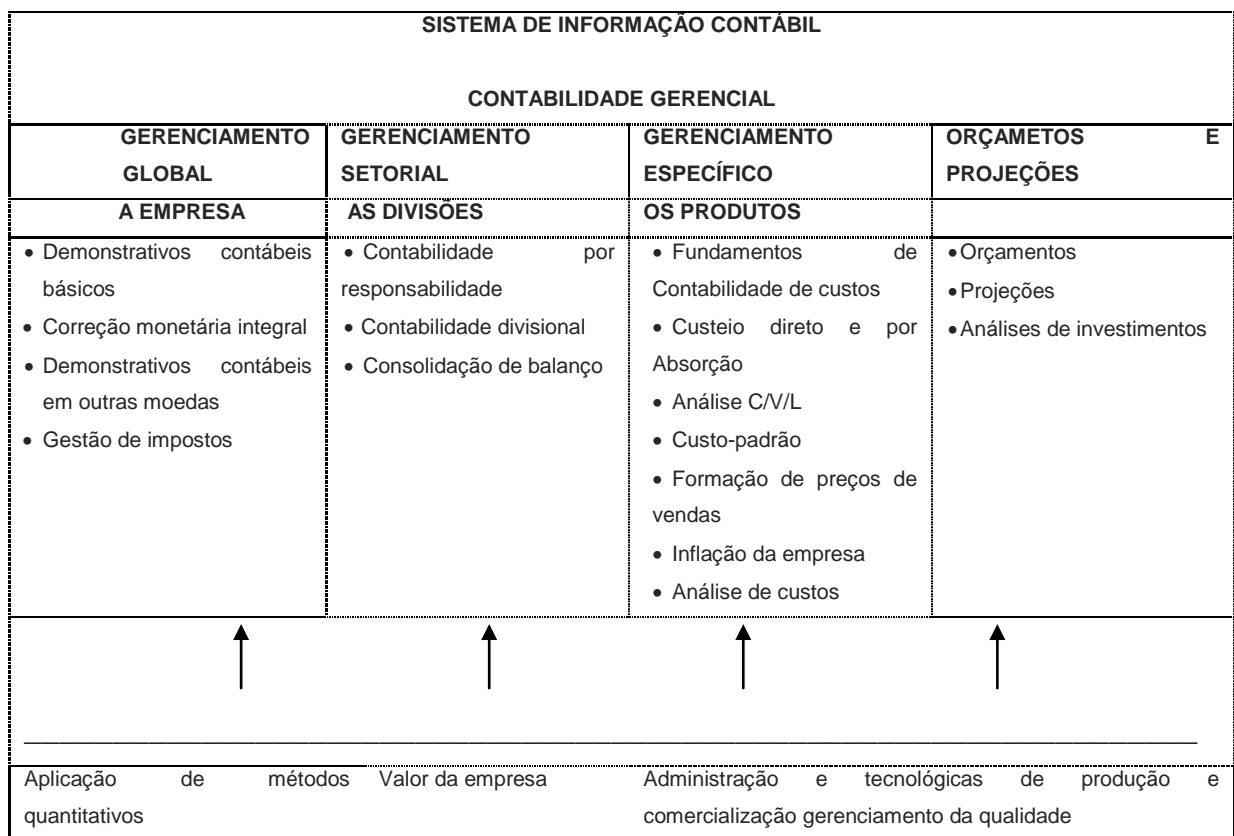


Figura 1.1 Esquema e abrangência da Contabilidade Gerencial



Figura 1.2 - Caracterização e o funcionamento básico de um sistema

(PADOVEZE, 2004, p.26)

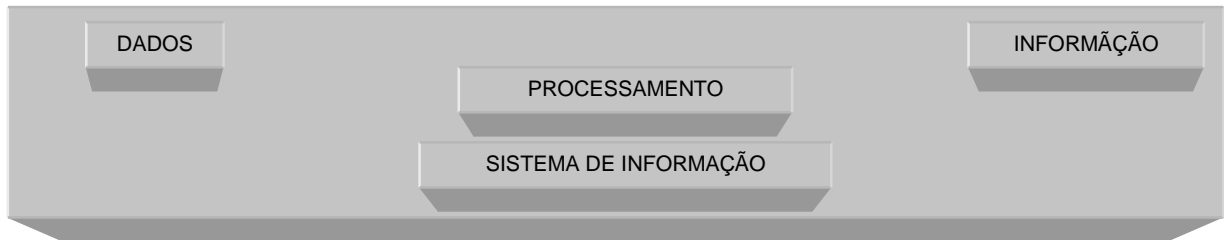


Figura 1.3 – Modelo simplificado de sistema de informação

(GIL: 2007 p.13)

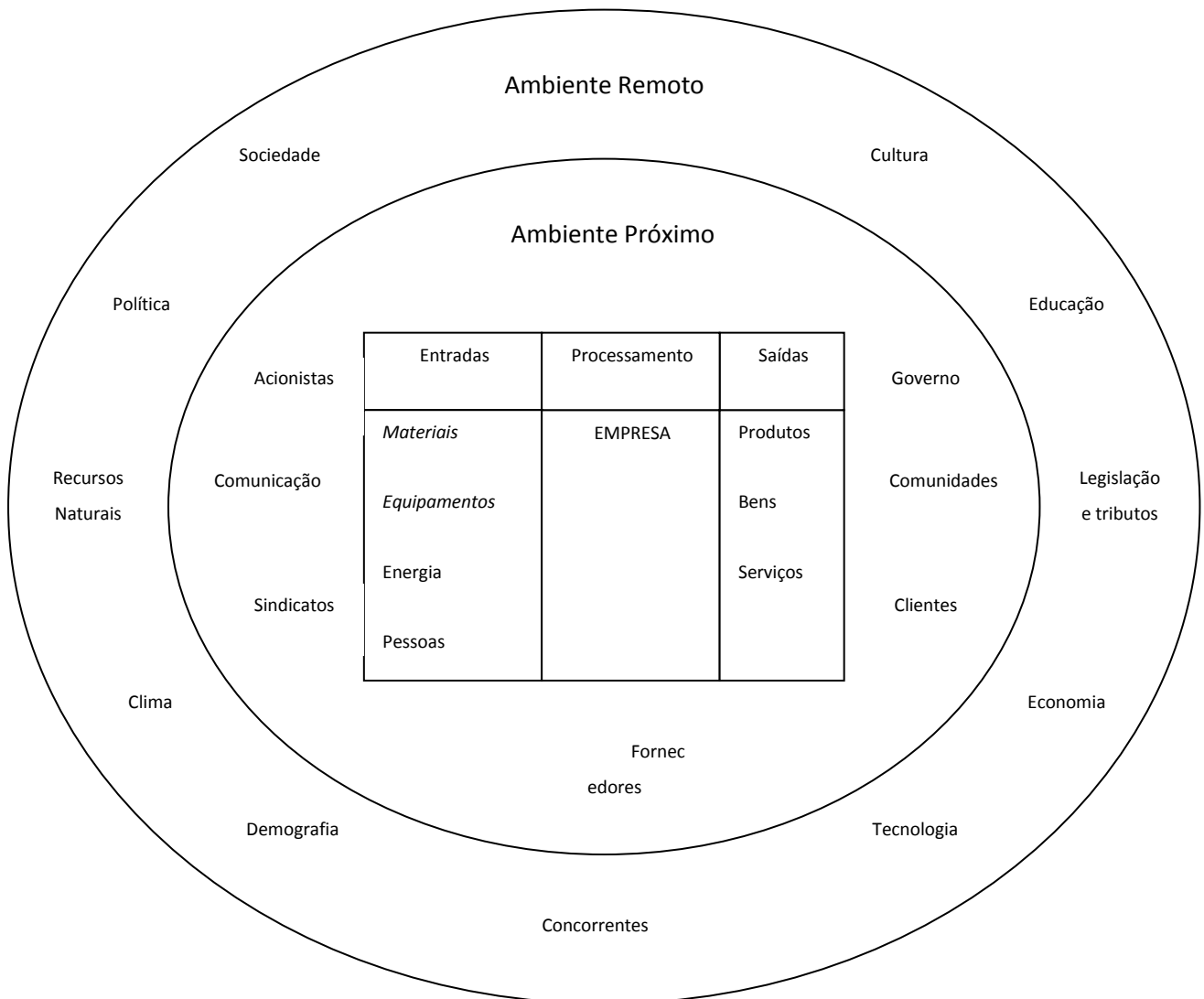


Figura 1.4 – Empresa como um sistema

(PADOVEZE: 2007, p. 33)

2.1.2 Objetivos da Contabilidade Gerencial

O objetivo principal da Contabilidade Gerencial é enfocar, apresentar, evidenciar e demonstrar o potencial da Contabilidade Gerencial integrando e objetivando ao Máximo as possibilidades de informações para a tomada de decisões.

PADONEZE (2004, p. 42) afirma que “O objetivo é enfocar todos os temas escolhidos no processo de administração e integrando na tomada de decisão. Contabilidade Gerencial não é um existir, mais um fazer.”

Diante destas considerações, torna-se válido afirmar que a Contabilidade desempenha o papel de um eficiente sistema de informação, dentro do sistema maior (Sistema Empresa), e que tem por objetivo atender seus usuários com demonstrações financeiras, econômicas e de produtividade com relação ao objeto da contabilização, devendo necessariamente observar àquilo que este usuário considera como elementos importantes para o seu processo decisório.

Objetivo principal da Contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança (IUDÍCIBUS 2000, p. 28).

ATKINSON (2007, p.39) diz que “A Contabilidade Gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para administradores, quanto a Contabilidade Financeira é relacionada com o fornecimento de informações para acionistas.”

Contabilidade Gerencial é um processo de produzir informações financeiras e operacionais para os empregados e gerentes das organizações e Contabilidade Financeira é o processo de produzir demonstrativos financeiros para entidades e usuários externos - como acionistas credores e governo.

2.1.3 As Principais Funções da Contabilidade Gerencial

De acordo com Atkinson (2000 p.45) “A informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais diferentes como, controle operacional, custeio do produto e do cliente, controles administrativos e estratégicos”. Como mostra a informação da informação Gerencial Contábil a seguir:

- Controle operacional - Fornece informações feedback² sobre eficiência e qualidade das tarefas executadas.

Esse feedback informa sobre a eficiência das atividades executadas. Custo do produto e do cliente - mensura os custos dos recursos para se produzir, vender e entregar um produto ou serviço aos clientes. Informa qual o custo de cada produto desenvolvido.

- Controle Administrativo - fornece informação sobre o desempenho de gerentes e unidades operacionais.
- Controle estratégico - fornece informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas, informam sobre o desempenho competitivo completo da unidade de negócios, do ponto de vista financeiro e dos clientes.

Houve muitas mudanças na Contabilidade Gerencial nas décadas iniciais do século XX, pois as empresas se tornaram diversificadas e se desenvolviam rapidamente, todavia as empresas diante desse desenvolvimento precisam de informações para manter se em crescimento de acordo com a evolução, essa posição se tornou mais exigente a partir do último quarto do século XX, pois o ambiente competitivo demanda que essas empresas para alcançarem suas metas precisam de uma apuração das funções organizacionais melhoradas a cada período.

² Feedback é o procedimento que consiste no provimento de informação à uma pessoa sobre o desempenho, conduta, eventualidade ou ação executada por esta, objetivando orientar, reorientar e/ou estimular uma ou mais ações de melhoria.

3 A Controladoria

Atividade que começou a despontar com mais destaque no Brasil no final dos anos 80, sendo bem comum e praticada em países Europeus e nos Estados Unidos. Veio como mais uma forma de administração financeira e econômica, em junção a Contabilidade, esta responsável por todas as informações necessárias para que o Controller possa analisar mensurar e reportar os dados fornecidos. Sendo a Contabilidade e Controladoria³ dois núcleos que devem estar em total integração e sinergia. Sendo assim, a Controladoria é considerada 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*.

Catelli (1999,p 370) expõe que: “A Controladoria enquanto ramo do conhecimento, apoiada na teoria na 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”.

3.1 A História da Controladoria

Observando sob um foco administrativo, a Controladoria sempre esteve presente como forma de medir custos, investimentos, tendo um significado bastante relevante nas decisões das organizações. Companhias como Du Pont, General Motors e General Electric, pioneiras em tudo que se diz respeito a utilizar-se de mecanismos de administração totalmente voltada a resultados, já no início do século tinham como ferramenta o gerenciamento contábil e a controladoria, nesta época, vários profissionais contratados destacaram-se por ter um conhecimento amplo e

³ 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.

eficaz nestas áreas, sobre este aspecto estas empresas começaram a reconhecer com respeito tais profissionais.

Com o crescente mercado (comércio) notou-se a necessidade das informações gerenciais serem mais rápidas e dinâmicas, afinal as negociações tornaram-se cada vez mais vorazes, significando que o cenário econômico das empresas deveriam ser eficientes e seguros, e sendo assim, os relatórios gerenciais teriam total importância para subsidiar as tomadas de decisão, isto é, mediante a situação financeira e econômica atual da empresa poderiam ter condições de investimentos futuros.

Segundo Peleias, (2008 p.27) “A controladoria se baseia em princípios, procedimentos e métodos oriundos de outras áreas de conhecimento, tais como, Contabilidade, administração, planejamento estratégico, economia estatística, psicologia e sistemas.

Ou seja, a Controladoria se atua utilizando-se de várias áreas e comportamentos para que sua existência torna-se importante e válida para a organização, há uma análise geral e absorção de subsídios fornecidos por todos os departamentos da empresa.

4 A Contabilidade Gerencial como Ferramenta de apoio para a Controladoria

A Contabilidade Gerencial, como o tema do trabalho expõe, é muito mais do que uma ramificação da Contabilidade, esse departamento dentro de uma organização tem por finalidade a orientação para o futuro, para controle e planejamento. Do mesmo modo que a Contabilidade Gerencial expõe dados, os mesmos precisam ser utilizados para a finalidade de gestão das empresas.

Nesse contexto entra a Controladoria das empresas, que é para quem se destina os relatórios, para que esses dados sejam interpretados e utilizados, o profissional que tem por função a sua interpretação tem que ter conhecimentos de vários assuntos atuais e outras disciplinas como economia, finanças e estatística, matérias que devem ser de conhecimento profundo dos *Controllers*. Para tal, a Contabilidade Gerencial é usada como um sistema de informação para a

administração de todas as áreas da companhia, criando sistemas de gerenciamento global, gerenciamento setorial, gerenciamento específico e orçamentos e projeções.

Apesar de muitos teóricos considerarem que a Contabilidade Gerencial é essencialmente para a tomada de decisão, entendemos que devemos ter também uma estrutura de informações operacionais e repetitivas, que possibilitem auxílio permanente a todo o ciclo administrativo de execução e controle (PADOVEZE, 2004, p.310).

Existem vários métodos e sistemas para auxílio à gestão empresarial, eles são denominados de Sistemas de Informação de apoio a Decisão, esses sistemas conhecidos pela sigla *DSS (Decision suport systems)*, *EIS (Executive Information Systems)* e *BI (Business Intelligence)*. Neste capítulo demonstraremos alguns dos métodos e sistemas relacionados com a Contabilidade Gerencial e como elas chegam para a Controladoria das empresas, para que sejam transformadas em resultado positivo pelos gestores da organização. Para que as informações contábeis possam ser utilizadas, elas precisam ser úteis e necessárias. Para que esse processo se transforme realmente em ferramenta administrativa de auxílio gerencial é preciso que a Contabilidade seja vista de uma maneira que seja usada como sistema de informação contábil, que é o que a Contabilidade realmente é.

Cabe a nós, contadores gerenciais, construir essa mercadoria com qualidade e custos competitivos, já que temos plena consciência de sua utilidade e, portanto, de sua extrema necessidade para o gerenciamento dos negócios (PADOVEZE 2004, p.51).

Para cada entidade uma necessidade diferente de informação, mas um propósito único, que vem a ser o gerenciamento das informações contábeis gerenciais que geralmente não trabalham de forma integrada, por isso a necessidade do uso de sistemas de informação contábil gerencial, que devem ser utilizados de forma que supram as necessidades de informações gerenciais para a tomada de decisão.

Com o crescente desenvolvimento da economia e o conseqüente aumento de concorrência entre mercados, as organizações para cumprimento de seus objetivos principais desenvolveram a necessidade de ter um conjunto de informações

humanas, materiais e financeiros agregados em um único sistema de informações, esses de apoio a gestão econômico-financeira.

Segundo Padoveze (2004, p.51) “O Sistema de Informação Contábil é um sistema de apoio à gestão, juntamente com os demais sistemas de controladoria e finanças”.

Para a controladoria os relatórios que a Contabilidade Gerencial lhes fornece, os dados e cálculos realizados são responsáveis pela mensuração e análise de investimentos que a administração da organização tem como verificar se são investimentos que estão de acordo com a capacidade econômica e financeira da empresa no momento desejado.

São inúmeras as situações onde a Controladoria faz-se necessária dentro de uma organização, um profissional desta área obrigatoriamente tem que ter uma visão de gestão empresarial, gestão fiscal, de financeiro e também de Contabilidade. A função de Controller precisa ter um profundo conhecimento da atividade da empresa, de todos os seus departamentos e de interação com todos, para que este profissional tenha uma visão completa da organização para quem ele trabalha.

São muitas as áreas onde esse profissional atua dentro de uma organização, por exemplo, na área de custos, avaliação dos estoques, preços de venda dos produtos e Contabilidade, na fixação dos objetivos da empresa, no planejamento e implementação de normas e metas para que esses objetivos sejam alcançados.

A Contabilidade Gerencial com seu amplo campo de atuação, que abrange também setores mais técnicos de uma organização, tem um importante papel diante do trabalho desenvolvido pelos *Controllers*, pois é na Contabilidade Gerencial que essa função encontra tanto em relatórios gerenciais, como também na Contabilidade Financeira, na Contabilidade de custos, nas análises financeiras, como em demonstrações financeiras e também na análise de balanços, informações passadas para a controladoria num grau mais analítico de forma a ajudar no processo decisório, como em muitos outros relatórios que são elaborados para que o

profissional da controladoria possa se basear para que tenham uma visão da atual situação da empresa.

Apesar de a Contabilidade Gerencial utilizar-se de temas de outras disciplinas, ela se caracteriza por ser uma área autônoma, pelo tratamento dado a informação contábil, enfocando planejamento, controle e tomada de decisão, e por seu caráter integrativo dentro de um sistema de informação contábil. (PADOVEZE, 2004, p.31)

Uma importante ferramenta utilizada pela Controladoria para se ter a real noção dessa situação e as respostas para várias questões financeiras da empresa é a utilização de técnicas de análise de investimentos que engloba a elaboração de análises horizontal e vertical, que são utilizadas preferencialmente ao estudo de tendências. Para o *Controller* a análise vertical demonstra a importância relativa das contas da empresa em comparação as mesmas há anos anteriores, verificando se houve alterações anormais com relação a outros anos. Mesma importância se dá a análise horizontal que relaciona as contas da demonstração financeira, balanço patrimonial, demonstração de resultados, e fluxo de caixa; em comparativos com as de exercícios anteriores proporcionando assim para a controladoria uma ideia de tendência futura das contas da empresa.

Outras informações importantes informadas pela Contabilidade Gerencial para o auxílio na gestão das empresas são os Indicadores Econômicos Financeiros, que permitem aos *Controllers* a avaliação econômica e financeira das organizações quanto à rentabilidade, nível de atividade, estrutura de capitais, capacidade de pagamento de dívidas e gestão do capital de giro. Para a Controladoria, esses indicadores são de grande importância para o estudo da estabilidade da empresa no mercado, para a lucratividade de um negócio ou projeto que a mesma está desenvolvendo. As análises econômicas financeiras permitem aos que delas se utilizam uma visão da real situação financeira de uma empresa e do seu desempenho futuro.

Os indicadores financeiros econômicos se dividem basicamente em cinco grupos a rentabilidade o nível de atividade; estrutura de capitais; capacidade de pagamento de dívidas e gestão de capital de giro, o resultado desses indicadores e

permitem avaliar e estudar a viabilidade de projetos que a organização visa desenvolver e até mesmo para controle interno.

Para a controladoria a Contabilidade Gerencial é usada principalmente como uma ferramenta de auxílio administrativo que dentro da organização produz informações a nível gerencial para todos os departamentos

Teremos um bloco de informações que suprirão a alta administração da companhia, que denominamos de gerenciamento contábil global, objetivando canalizar informações que sejam apresentadas de forma sintética, em grandes agregados, com a finalidade de controlar e planejar a empresa dentro de uma visão de conjunto (PADOVEZE, p.43).

Outro segmento da Contabilidade Gerencial que compõe o amplo sistema de informação utilizado pela controladoria para o planejamento estratégico das ações são as áreas de orçamentos e projeções.

Padoveze (2004, p.498) “Os dados orçamentários e projeções devem fazer parte de todo o sistema de informação contábil gerencial, atrelados aos dados anteriores”.

Conforma vasta literatura, primeiramente se define a Contabilidade como ferramenta de registro de ações passadas com o uso da escrituração exigido pela legislação, de onde se retiram relatórios contábeis como os livros razão e diário, mas com o desenvolvimento da ciência contábil os aperfeiçoamentos das técnicas de análises contribuíram para outras ferramentas fossem desenvolvidas para apoio na administração, como o uso de orçamentos e projeções que fazem parte do sistema de informação contábil.

A base da controladoria operacional é o processo de planejamento e controle orçamentário, também denominado de planejamento e controle financeiro ou planejamento e controle de resultados. O orçamento é ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia (PADOVEZE, 2004, p.499).

No gerenciamento contábil global utilizam-se ferramentas variadas para compor o sistema de informação gerencial contábil, essas ferramentas são compostas por:

- Demonstrativos contábeis básicos e sistemas de informação contábeis;
- Orçamentos e projeções
- Fluxo de caixa
- Análise de balanço
- Análise vertical
- Análise horizontal
- Indicadores econômicos Financeiros
- Gestão de impostos
- Consolidação de balanço
- Contabilidade de custos
- Análise de custo/volume/lucro
- Custo padrão e análise das variações
- Balance Scorecard

5 Demonstrativos Contábeis e seu uso pela Controladoria

5.1 Demonstrações Contábeis

Os demonstrativos Contábeis são considerados peças por excelência, pois são eles que demonstram as operações da empresa e suas transações.

5.1.1 Balanço Patrimonial

O balanço Patrimonial, é a principal demonstração contábil, tem na sua finalidade demonstrar a posição financeira e patrimonial da organização. Para a Controladoria a avaliação do balanço nas contas de ativos e passivos tem uma sólida confiabilidade. Um ponto importante que se destaca negativamente neste aspecto é a avaliação dos estoques que para muitos críticos e usuário podem receber informações não sólidas devido ao valor de estoques estarem registrados com valor de custos médios e não com o valor de custo de aquisição ou de fabricação.

Para a Controladoria existem no Balanço Patrimonial uma fonte rica de informações que complementam sua análise e conhecimento profundo nos negócios

da empresa comparando as colunas do balanço do ano atual e anterior relacionados com o aumento de exigível em longo prazo, aplicações no realizável em longo prazo, aplicações no ativo circulante e passivo circulante, saldo inicial e final de caixa e aplicações financeiras.

Conforme o art.178 da lei nº6. 404/76, 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 (FIPECAFI, 2007, p.6).

5.1.2 Demonstração de Resultado do Exercício-DRE

A demonstração do Resultado de Exercício-DRE é uma demonstração utilizada para demonstrar com clareza o conceito de lucro líquido da organização no período realizado. Essa demonstração permite visualizar o lucro ou prejuízo real, pois nela já estão deduzidas as despesas, Imposto de Renda- IRPJ e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, CSLL, que pertence aos acionistas ou é distribuído. Como também a partir da demonstração de resultados pode-se aplicar a correção monetária para atualização de valores, devido à inflação, o valor da depreciação do período, equivalência patrimonial e distribuição de resultados provisionados.

A lei nº 6.404/76 define o conteúdo da Demonstração do Resultado do Exercício, que deve ser apresentado de forma dedutiva, com os detalhes necessários das receitas, despesas, ganhos e perdas e definindo claramente o lucro ou prejuízo líquido do exercício (FIPECAFI, 2007, p.8).

5.1.3 Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido- DMPL

Essa demonstração evidencia as mutações que houve no patrimônio da organização no período, novas integralizações de capital social, resultado do exercício, ajustes de exercícios anteriores, dividendos, reavaliações, incorporações de reservas ao capital, transferências de lucros acumulados para reserva e vice-

versa, para avaliação e acompanhamento dos investimentos em coligadas e controladas.

Reconhecendo a importância dessa demonstração é que a Lei das Sociedades por Ações mencionou-a, aceitando-a como exposto no parágrafo 2º do art.186; estabelece esse parágrafo que a Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia (FIPECAFI, 2007, p.416).

5.1.4 Demonstração dos Fluxos de Caixa- DFC

Relatório de grande importância não somente para a Contabilidade, mas também para a Controladoria que por meio deste relatório que substituiu a Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos- DOAR visa mostrar as movimentações que houve nas contas de disponibilidades da organização, nos pagamentos e recebimentos, em dinheiro no período. A mudança se deve ao complexo entendimento da DOAR e maior entendimento do usuário da DFC. Esta demonstração não é obrigatória no Brasil, com exceção das companhias que possuem registro em bolsa de valores do exterior, onde sua elaboração é exigida.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) ainda não é obrigatória no Brasil, no entanto, o IBRACON, por meio da NPC 20, de abril de 1999, recomenda que tal Demonstração seja apresentada como informação complementar (FIPECAFI, 2007, p.440).

5.1.5 Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados- DLPA

Esta demonstração mostra as mudanças que ocorreram na conta de lucros ou prejuízos acumulados da organização, a distribuição dos lucros, ela demonstra os acréscimos e decréscimos dos saldos dos dividendos e formação das reservas de

lucros a realizar e contingências. Essa demonstração é o também obrigatória para as sociedades limitadas.

FIPECAFI (2007, p.403) “Para as companhias abertas a CVM estabeleceu em sua instrução nº59/86 a obrigatoriedade de elaboração e publicação.”

O art.186 da Lei das Sociedades por ações estabelece; a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará; o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial; as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício; as transferências para reservas; os dividendos; a parcela dos lucros incorporada ao capital e o saldo ao final do período (FIPECAFI, 2007, p.403)

5.1.6 Demonstração do Valor Adicionado- DVA

A demonstração do Valor Adicionado tem como objetivo demonstrar a aumento da riqueza da empresa em um período.

FIPECAFI (2007, p.9) cita que “A DVA está dirigida para a geração de riquezas e sua respectiva distribuição pelos fatores de produção (capital e trabalho) e ao governo”.

6 Orçamentos e Projeções

6.1 Orçamento

No ambiente de hoje, os profissionais da área contábil-financeira veem os orçamentos como uma enérgica ferramenta hábil para alcançar não apenas as finalidades das empresas, mas também seu sucesso profissional.

O orçamento é uma ferramenta que os gestores podem aproveitar para monitorar periodicamente a melhoria, comparando os resultados reais com resultados planejados. Esse feedback permite que ações corretivas sejam tomadas futuramente.

Portanto, a primeira intenção do orçamento é permitir à direção a tomada de decisões que ajustem as falhas existentes e procurem colocar a empresa no rumo certo.

6.1.1 Orçamento e suas Etapas

- Orçamento de vendas;
- Orçamento de produção;
- Orçamento de consumo de matéria-prima;
- Orçamento de compras;
- Orçamento de mão-de-obra direta;
- Orçamento de custos indiretos;
- Orçamento de estoque final;
- Orçamento de despesas administrativas e de vendas;
- Orçamento de despesas de capital;
- Orçamento de custos das mercadorias vendidas;
- Orçamento de caixa;
- Projeção da demonstração de resultados; e
- Projeção do balanço.

6.1.2 Vantagens do Orçamento

A utilização de um sistema como um plano é formalizado nas ações e funções administrativas que oferece vantagens para um bom orçamento.

Através da sistematização dos orçamentos, introduz-se o hábito do exame prévio e cuidadoso antes da tomada de decisões além de obrigar a administração a destinar atenção apropriada e cabível para novas condições externas.

Outra feição importante de um orçamento é o fato de que é aplicado em partes, para a operação de toda a empresa, e isto força os membros da administração a interagir, reduzindo o envolvimento dos altos administradores através da delegação de poderes.

Assim, um programa orçamentário sempre será útil para qualquer organização. Eis os principais benefícios:

- O orçamento, formalizando suas responsabilidades pelo planejamento, obriga os administradores a pensar à frente;
- O orçamento estabelece perspectivas determinadas e que seja a melhor base para um desempenho posterior;
- O orçamento auxilia os administradores a distribuir seus esforços, de forma que os alvos possam ser atingidos.

6.1.3 Limitações do Orçamento

Apesar das vantagens que o sistema pode adequar à empresa e a seus administradores ele não pode ser avaliado para todos os males, pois para ser sobreposto requer atitudes adequadas e conhecimento da técnica envolvida.

Outro aspecto é que o uso de um sistema que se ajusta melhor a esta administração, pois o uso dessa técnica sem incumbência e responsabilidade acabará transformando-se mais em um caro exercício do que em uma forma de administrar.

O método pode ser definido como uma série de transações entre interesses diferentes. O sucesso do orçamento está aprimorado na flexibilidade e na competência para resolver as mudanças, convertendo-se em uma ferramenta de negócios lépido e eficaz, que ajudará a empresa a informar, aparelhar e aconselhar o ambiente interno e externo da empresa.

6.1.4 Orçamento Empresarial

O orçamento empresarial deve ser amplamente utilizado como ferramenta de apoio às decisões e ao controle gerencial, planejando e acompanhando os resultados de curto e longo prazo para o cumprimento dos objetivos gerais da organização.

A maioria das empresas desenvolve orçamentos para seus períodos de operação. Um orçamento empresarial deve detalhar quais serão as receitas e despesas da companhia dentro de períodos futuros. A elaboração de um orçamento deve sempre ser feita com base nas previsões, nunca limitando a sua elaboração ao histórico, aos resultados e pressupostos passados. Um orçamento equilibrado pressupõe realismo, no sentido de não ser excessivamente modesto, promovendo a desmobilização, nem demasiadamente irreal e inatingível, o que implica enorme sensibilidade de quem o elabora. Desta forma, um orçamento é um instrumento de gestão, implementação, motivação, comunicação e de avaliação.

6.1.5 Orçamento Operacional e Financeiro

O orçamento operacional fornece as informações necessárias para que seja gerado o demonstrativo de resultado. O orçamento de despesas de capital atualiza o balanço para refletir as aquisições de novos ativos fixos pela empresa. Já o orçamento de caixa usa as informações geradas pelo orçamento operacional para atualizar o caixa e as contas de investimentos a curto prazo no balanço.

O orçamento financeiro é fundamental para todos os tipos de organização, pois é o momento em que se colocam no papel todas as probabilidades de entradas e saídas de recursos, mesmo que represente o que não está acontecendo no momento ou o que vai ocorrer na entidade. Ele deve ser preparado com premissas de alcance de metas e objetivos que compõe o conjunto do planejamento a ser desenvolvido pelos gestores.

O orçamento financeiro ou de investimentos consiste em orçamento de despesas de capital e orçamento de caixa, que darão suporte para o orçamento operacional. O orçamento de despesas de capital estima os recursos financeiros necessários para a compra dos principais ativos, enquanto o de caixa projeta o fluxo de caixa, os financiamentos e os investimentos a curto prazo. As informações do orçamento geral consolidado são utilizadas para produzir demonstrativos financeiros pro forma estimativos de onde a empresa espera estar em termos de lucros, receitas e ativos líquidos ao final do período em questão.

6.1.6 Orçamento de Despesas de Capital

O orçamento de despesas de capital leva em conta as aquisições de maquinário, instalações e outros projetos de longo prazo. Os itens incluídos são os projetos que a administração selecionou para agregar valor. A própria sobrevivência da empresa depende dos projetos incluídos no orçamento de capital. Por causa de sua importância e da quantidade de dinheiro envolvida, esses projetos são cuidadosamente analisados. A análise normalmente avalia e compara a capacidade de um projeto gerar receita com seu investimento líquido. Às vezes, a análise inclui um custo para o uso do capital. Tal cobrança pelo capital costuma ser expressa em porcentagem.

O maior defeito dos orçamentos de despesas de capital é que eles normalmente não são usados como orçamentos. Apesar de passarem por análises rigorosas, a partir do momento em que são aprovados seus desempenhos posteriores são totalmente ignorados. Se o orçamento de despesa de capital deve cumprir seu papel de ferramenta de planejamento e monitoramento, então precisa ter sua natureza de longo prazo reconhecida. O fato de o investimento em um projeto ter sido orçado em um único período não significa que seus benefícios estejam limitados a esse período. A cada ano, durante todo o tempo que durar, o projeto deve ser avaliado. Seu valor continuado deve ser comparado ao valor residual. Se o valor residual estimado exceder o valor continuado, o projeto deve ser cancelado e os resultados das operações, incluídos no orçamento.

6.1.7 Orçamento de Caixa

O orçamento de caixa estima os recebimentos e as saídas do caixa durante o período em questão. Usado para monitorar a liquidez e para ajudar na tomada de decisões sobre empréstimos e investimentos, ele se divide em seis seções. A primeira é o balanço inicial de caixa. A segunda apresenta os recebimentos estimados (valores recebidos em forma de vendas à vista, contas a receber, e outras entradas, como juros e dividendos). Tal cálculo é obtido a partir do orçamento de vendas. A terceira seção compreende as saídas do caixa, que englobam as compras à vista, o pagamento de salários, impostos e dividendos e o pagamento do principal

das dívidas mais juros, além de pagamentos em conta. Estes valores são obtidos a partir dos orçamentos de materiais, mão-de-obra direta e de gastos gerais da fábrica. A quarta seção é o balanço de caixa antes de qualquer investimento ou financiamento adicional. A quinta mostra a posição desejada do caixa ao final do período, baseada no nível de liquidez estabelecido pela administração. A sexta indica eventuais investimentos ou financiamentos a curto prazo.

Os orçamentos de caixa muitas vezes agrupam os recebimentos e saídas de caixa de vários departamentos em somente algumas contas. Isso ajuda a reduzir a incerteza associada à constante flutuação dos balanços de caixa. Quanto menor a incerteza nos balanços de caixa, menores são as chances de haver insuficiência de caixa para saldar as obrigações e menor deverá ser o nível mínimo de liquidez a ser mantido, o que deixa mais dinheiro disponível para investimentos. Depósitos comerciais em bancos não rendem juros, portanto deve-se manter o máximo de dinheiro em aplicações de curto prazo e baixo risco, a exemplo de títulos do Tesouro e papéis comerciais com altas taxas de retorno.

6.1.8 Interpretação do Orçamento de Caixa

O orçamento de caixa fornece os valores que indicam o saldo final de caixa esperado, podendo este ser analisado para determinar se um déficit ou excesso de caixa é esperado em cada um dos meses cobertos pela projeção.

| Modelo de Orçamento de Caixa | | | | | | | |
|------------------------------|-----|-----|-----|-------|-----|-----|-----|
| Orçamento de Caixa | | | | | | | |
| | Jan | Fev | Mar | | Out | Nov | Dez |
| Total de Recebimentos | ___ | ___ | ___ | | ___ | ___ | ___ |
| - Total de Pagamentos | | | | | | | |
| = Fluxo Líquido de Caixa | ___ | ___ | ___ | | ___ | ___ | ___ |
| + Saldo Inicial de Caixa | | | | | | | |
| = Saldo Final de Caixa | ___ | ___ | ___ | | ___ | ___ | ___ |

| | |
|----------------------------------|--|
| - Saldo Mínimo de Caixa | |
| = Financiamento Total Necessário | |
| ou | |
| = Saldo de Caixa Excedente | |

Figura 1.6 - Modelo de Orçamento de Caixa

PADOVEZE (2004, p.553)

6.1.9 Orçamento Informatizado

Empresas de grande porte e multinacionais dispõem de sistemas informatizados que auxiliam o processo de orçamento. Alguns dos sistemas informatizados existentes no mercado para essa função são: TAGETIK CPM, PROPHIXADAYTUM, HYPERION, PEOPLESOFT BUDGETING, SAPBW-SEM, S2B-FORBUDGET M/LEGATE. Esses softwares são destinados orçamentos de empresas de grande porte e são classificados como softwares de BI - BUSINESS INTELIGENCE.

6.1.10 Orçamento de Capital

O orçamento de capital é um amplo demonstrativo de recursos para a aquisição de ativos de longo prazo, como por exemplo, instalações e equipamentos. Em geral, os recursos para investimento de capital são escassos, portanto deve haver uma maneira eficiente de fazer uma seleção entre exigências concorrentes para fundos limitados.

| PRINCIPAIS FERRAMENTAS DE AVALIAÇÃO DE ORÇAMENTO DE CAPITAL | |
|--|---|
| VPL | É a diferença entre seu valor de mercado e seu custo. |
| Regra: um projeto deve ser aceito sempre que VPL for positivo. | |
| TIR | Taxa de desconto que iguala ao VPL estimado de um projeto a zero. |

| | |
|--|--|
| Regra: um projeto deve ser aceito quando sua TIR for superior ao retorno exigido. | |
| <i>Payback</i> | Período de <i>Payback</i> é o prazo necessário para que os fluxos de caixa de um investimento igualem seu custo. |
| Regra: um projeto de investimento deve ser aceito caso seu <i>Payback</i> seja inferior a um prazo limite. | |

Figura 1.7 - Modelo das Principais Ferramentas de Avaliação de Orçamento

PADOVEZE (2004, p.539)

6.1.11 Símbolos Padronizados

| ABREVIATURA | SIGNIFICADO |
|-------------|---|
| N | Numero de períodos considerados na análise de investimentos; as durações comuns do período são um mês, um trimestre ou um ano. |
| FV | Valor futuro , ou valor final do investimento após n períodos contados a partir do momento zero. |
| PV | Valor presente , ou valor no momento zero da quantia a ser recebida n período após o momento atual. |
| A | Anuidade , ou constante, recebida ou paga ao termino de cada período por n períodos. |
| R | Taxa de retorno exigida , ou esperada da oportunidade de investimento; a taxa de juros ganha em um investimento. |

Figura 1.8 - Símbolos Padronizados

Padoveze (2004, P.382)

6.1.12 Quadro de Fórmulas

| | |
|-------------------------------|--------------------------|
| Valor futuro | $FV = PV \times (1+r)$ |
| Valores futuros p/ n períodos | $FV = PV \times (1+r)^n$ |
| Valor presente | $PV = FV / (1+r)^n$ |

| | |
|--------------------------------------|---|
| Critério da taxa Contábil de Retorno | $\frac{\text{Depreciação anual} = \text{Custo Histórico} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil do Ativo}}$ |
| Investimento Médio | $\text{Investimento Médio} = \frac{\text{Investimento Inicial} + \text{Valor Residual}}{2}$ |
| Taxa Contábil de Retorno | $\text{Taxa Contábil de Retorno} = \frac{\text{Lucro Médio}}{\text{Investimento Médio}}$ |

7 Análise de Balanço

7.1 Propriedades da Análise

Conhecidamente o uso da análise de balanço ou análise financeira, termo também utilizado para essa prática, é um dos processos mais conhecidos de gerenciamento contábil. Para se fazer uma análise econômico-financeira das organizações concorrentes é também de extrema importância dentro da própria organização para a tomada de medidas de correção de ações.

A análise financeira baseia-se em índices resultantes de fórmulas aplicadas sobre os valores extraídos do sistema gerencial das contas contábeis das empresas, ou também de balanços e demonstrativos contábeis publicados em jornais de grande circulação, é uma ótima ferramenta para se conhecer a situação econômica financeira das empresas concorrentes.

Com os resultados desses índices a Controladoria das empresas ou a quem possa interessar pode fazer acompanhamentos de tendência e ter uma visão da posição real dos negócios; ponto que para os Controllers é imprescindível, já que sua função atribui muitas responsabilidades não só para tomada de decisão, mas também identificar os pontos fortes e fracos do processo operacional e financeiro da empresa.

Todos os cálculos são então baseados no balanço patrimonial e na demonstração de resultados. Em razão disso, fica evidente que o mais importante para o analista financeiro não é saber calcular ou interpretar os

indicadores, mas possuir um conhecimento profundo dessas duas principais peças contábeis (PADOVEZE, 2004, p. 192).

Para a utilização da análise de balanço ser realizada com sucesso deve ser usada com periodicidade pela organização, já que os indicadores evidenciados devem ser usados comparativamente com períodos anteriores.

A comparabilidade dos dados da análise de balanço pode ser feita em vários aspectos, como; comparação com períodos passados; períodos orçados; padrões setoriais; padrões internacionais; padrões internos da empresa e empresas concorrentes etc (PADOVEZE, 2004, p.192).

A análise de balanço permite a mensuração e acompanhamento por parte dos gestores das companhias de muitos indicadores, esses devem ser escolhidos pela alta administração, a análise de balanço é composta basicamente de:

- Análise vertical;
- Análise horizontal;
- Indicadores econômico-financeiros:

Indicadores de capacidade de pagamento, que indicam: liquidez corrente; liquidez seca; liquidez imediata; liquidez geral e endividamento.

Indicadores de atividades, que indicam: prazo médio de recebimento, prazo médio de pagamento, giros dos estoques e giro do ativo total.

Indicadores de rentabilidade, que indicam: margem operacional sobre vendas, margem líquida sobre vendas, rentabilidade do ativo total e rentabilidade do patrimônio líquido.

Análise da rentabilidade-Método Dupont que indicam: giro do ativo total, margem líquida sobre vendas, lucro sobre o ativo, participação do capital próprio no ativo total e lucro sobre patrimônio líquido.

Análise de valor de ação, que indicam: valor patrimonial da ação, lucro por ação, dividendos e lucros distribuídos por ação, valor de mercado da ação e relação preço lucro (P/L).

7.1.1 Análise Horizontal

Para que se consiga medir a variação percentual de cada item ou um conjunto de itens, utilizamos como instrumento a Análise Horizontal, esta, pode acusar o crescimento ou decréscimo do item analisado, elucidando se houve diminuição ou aumento do elemento em análise. Como por exemplo, se houve aumento de produção e vendas, co-relacionamos um evidente acréscimo proporcional no consumo de materiais. A Análise Horizontal preocupa-se em não confrontar um item com o outro no mesmo período e sim o mesmo item a cada período, além de estabelecer o primeiro ano como ano-base para análise e a partir deste examinar qual foi à evolução nos anos conseqüentes.

Uma vez que os balanços e demonstrações de resultados estejam expressos em moeda de poder aquisitivo da mesma data, a análise horizontal assume certa significância e pode acusar imediatamente áreas de maior interesse para investigação (IUDÍCIBUS, 1995, p.74).

7.1.2 Análise Vertical

Análise Vertical consiste em um método comparativo, é a análise da composição da Demonstração de Resultados e do Balanço Patrimonial, tem como finalidade divulgar a representatividade de um elemento ou subgrupo de uma demonstração financeira buscando evidenciar as participações dos elementos patrimoniais e de resultado dentro do total.

PADOVEZE (1.996, p.118) descreve: “É a análise da estrutura da demonstração de resultados e do balanço patrimonial, buscando evidenciar as participações dos elementos patrimoniais e de resultados dentro do total”.

Observa-se, no quadro a seguir, pela análise dos valores totais, que o Ativo e o Passivo sofreram um acréscimo de 1.996 para 1.997 de 8,13% aproximadamente, subindo de R\$ 51.600, 00 para R\$ 55.800,00.

BALANÇO PATRIMONIAL DA EMPRESA MLB LTDA

| | 1996 | % | 1997 | % |
|--------------------------|------------------|------------|------------------|------------|
| ATIVO | | | | |
| Circulante | 16.512,00 | 32 | 13.950,00 | 25 |
| Realizável a Curto Prazo | 7.224,00 | 14 | 10.044,00 | 18 |
| Imobilizado | 24.252,00 | 47 | 26.226,00 | 47 |
| Diferido | 3.612,00 | 7 | 5.580,00 | 10 |
| TOTAL DO ATIVO | 51.600,00 | 100 | 55.800,00 | 100 |

| | 1996 | % | 1997 | % |
|----------------------------------|------------------|------------|------------------|------------|
| PASSIVO | | | | |
| Circulante | 18.576,00 | 36 | 22.320,00 | 40 |
| Exigível a Longo Prazo | 9.288,00 | 18 | 5.580,00 | 10 |
| Resultados de Exercícios Futuros | 2.580,00 | 5 | 2.790,00 | 5 |
| Patrimônio Líquido | 21.156,00 | 41 | 25.110,00 | 45 |
| TOTAL DO PASSIVO | 51.600,00 | 100 | 55.800,00 | 100 |

Fonte: Contabilidade Gerencial – Modelo Análise Vertical

8 Indicadores Financeiros Econômicos

8.1 Indicadores Considerados mais Importantes

8.1.1 Liquidez Corrente

Este indicador tem como objetivo constatar a capacidade de pagamento da companhia dos valores de curto prazo. É a forma de mensurar o quanto a organização tem a receber no curto prazo semelhante a cada unidade monetária que deve saldar no mesmo período. O indicador é calculado como sendo o quociente entre o ativo circulante e o passivo circulante da empresa.

8.1.2 Liquidez Seca

A Liquidez Seca tem a mesma finalidade da Liquidez Corrente, porém deve-se excluir do cálculo os estoques do ativo circulante. É uma forma de análise mais árdua que a corrente, pois com a exclusão dos estoques do ativo circulante converte esse componente do ativo apenas em valores recebíveis, jogando contra os valores a pagar.

8.1.3 Liquidez Imediata

É considerado o indicador mais claro, pois considera apenas os ativos financeiros efetivamente disponíveis para serem utilizados na execução de qualquer pagamento de curto prazo. Partindo de premissa que tanto as duplicatas a receber bem como os estoques não podem ser realizadas financeiramente em condições normais, pois são necessárias operações da organização, o índice de liquidez reflete mais adequadamente a capacidade de pagamento de curto prazo. Vale ressaltar que as operações decorrentes do passivo são itens naturalmente renováveis e estaticamente não são exigidas a todo o momento.

8.1.4 Liquidez Geral

Tem como objetivo verificar a capacidade de pagamento, agora analisando as condições totais de saldos recebíveis e realizáveis versus os valores a pagar considerando tanto os dados de curto como de longo prazo.

8.1.5 Endividamento

O intuito deste indicador é avaliar a estrutura de financiamento da empresa. É um número que demonstra a imagem das políticas de alavancagem financeira da organização e financiamento do capital de giro a cada término de período. Este indicador também é percebido como uma forma de segurança dos credores. Ou seja, o quanto a empresa possui de capital próprio – de patrimônio líquido – para cobrir as dívidas convencionadas para o giro e de financiamentos.

8.1.6 Indicadores de Atividade

Esses indicadores procuram evidenciar a atividade operacional da companhia, em seus aspectos principais que geram reflexo no balanço patrimonial e na demonstração de resultados. Os indicadores são computados inter-relacionando o saldo constante ainda no balanço patrimonial com produto das transações da empresa.

De modo geral, os indicadores devem refletir as políticas de administração do fluxo de caixa, bem como da capacidade da companhia de manter um fluxo contínuo de atividades operacionais. São indicadores que buscam também evidenciar a produtividade dos ativos da companhia (Padoveze, 2004, p.215).

8.1.7 Prazo Médio de Recebimento

É empregada para medir o parâmetro médio de quanto tempo em média a organização demora em receber suas vendas diárias, em outro modo, e o prazo médio de recebimento da carteira de clientes que se equivale há 51 dias para serem convertidos em caixa, assegurando que 51 dias de valores de vendas levarão 51 dias para serem recebidos. O que torna mais significativo o cálculo deste indicador e que este seja feito mensal e não anualmente, pois os valores obtidos mensalmente demonstram um resultado mais eficiente e satisfatório, levando em conta a médias de vendas dos últimos 3 meses.

8.1.8 Prazo Médio de Pagamento

O objetivo deste indicador é apontar o prazo médio que a companhia possui para pagar seus fornecedores de materiais e serviços, sobre este aspecto as empresas são condicionados a política de crédito que os fornecedores conseguem adotar. É importante observar o prazo de pagamento que estará influenciado pela taxa de custo financeiro, embutido nas compras pelo fornecedor, servindo como análise deste indicador.

8.1.9 Giro de Estoque

Este indicador é utilizado para demonstrar a velocidade com que o estoque se converte em produção vendida. O exemplo abaixo indica que o estoque foi renovado 2,95 vezes. Esse é um dos indicadores de produtividade operacional e de eficácia dos valores igualados em estocagem de materiais e produtos. Também muito comum uma variação desse indicador, transformando a rotação em número de dias de custos em estoque. Para isto, basta colocar o giro como divisor e o número de dias como dividendo.

$$\text{Dias de custo em estoque} = \frac{360 \text{ dias}}{\text{Giro de Estoque}}$$

$$\text{Dias de custo em estoque} = \frac{360 \text{ dias}}{2,95}$$

$$\text{Dias de Custo em estoque} = 122 \text{ dias}$$

8.1.10 Giro do Ativo Total

Queremos com este indicador apontar a velocidade com que o investimento total se transforma em velocidade de vendas. Temos consciência que as vendas representam o coração de uma companhia. Quanto maior no número de vendas,

quanto mais rápido elas forem, maior será a probabilidade de aumentar a rentabilidade.

Padoveze (2004, p.220). Um dos objetivos básicos de finanças é mostrar a maior produtividade do capital investido. O indicador fundamental da produtividade financeira do capital e o giro do ativo total.

8.1.11 Indicadores de Rentabilidade

Podemos alcançar diversas relações de análise de lucratividade e rentabilidade, com o intuito de aferir o desempenho da empresa junto ao setor, e mesmo o comportamento frente a alternativas variadas de investimento. Esses indicadores tendem a propiciar análises e conclusões de modo mais generalizante e de compatibilidade com terceiros. Os indicadores de lucratividade sobre vendas necessitam ser analisados em analogia aos padrões internos preestabelecidos aos períodos passados e futuros, não propiciam conclusões definitivas se analisados isoladamente.

8.1.12 Margem Sobre Venda

Esses indicadores são reproduzidos da análise vertical da demonstração de resultados. Representa o quanto se obtém de lucro por cada unidade vendida.

9 Gestão de Impostos na Contabilidade Gerencial

A Contabilidade Gerencial nos seus vários aspectos de apoio ao controle e gestão apresenta para a Controladoria das organizações uma ferramenta importantíssima de controle da evolução dos mesmos dentro da organização, a gestão de impostos, pela sua importância nas ligações operacionais e de resultados da organização.

O *Controller* têm por uma das suas várias funções dentro de uma organização o conhecimento e controle dos impostos gerados pela a atividade principal da empresa. Com a elevada carga tributária em nosso país, o controle dos encargos torna-se de suma importância para a sobrevivência da organização devido a

dificuldades impostas não somente pela carga tributária, mas também por vários aspectos burocráticos que envolvem esse tema.

A função primordial da Contabilidade Gerencial para que a Controladoria da organização tenha acesso a esses dados se dá por meio do sistema de geração de impostos, que usam a potencialidade do sistema de informação contábil gerencial para gerar todas as informações que a controladoria precisa para uma gestão de impostos.

O sistema de informação deverá apresentar quadros sintéticos para a Controladoria dos impostos a períodos mensais, objetivando, além do controle e acompanhamento dos recolhimentos mensais, a preparação para recolhimento dos impostos anuais, notadamente os impostos sobre o lucro (PADOVEZE, 2004, p.245).

Os relatórios gerados pela Contabilidade Gerencial utilizados para acompanhamento e gestão dos impostos pela controladoria; devem conter prazos de recolhimento; indexador legal; prazo de entrega das vias ou declarações; principais bases de incidência dos impostos; alíquotas básicas e o valor dos impostos. Para a Controladoria responsável pela administração de cada imposto da empresa, esses dados são importantes, pois dão evidências das transações e uma condição ampla de análise e planejamento, visando à diminuição do impacto tributário do pagamento desses impostos na organização pela Contabilidade Gerencial

São vários os controles e relatórios utilizados pela Controladoria para a gestão desses impostos, quanto maior forem à operação da empresa, maior o grau de detalhes esses relatórios deverão ter para um perfeito acompanhamento.

Quadro 8.1 Ex. de Acompanhamento de IPI E ICMS

| Saídas/base de cálculo | Período 1 | Período 2 | Período 3 |
|------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Vendas-Mercado Interno | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas-Mercado externo | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas-Isentas | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Transferências-Filiais | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras Movimentações | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| | | | |

| | | | |
|--|-------|-------|-------|
| Entradas-base de cálculo | | | |
| Compras-Mercado Interno | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Compras-Mercado externo | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Compras-Isentas | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Serviços Tributados (Energia Elétrica, Comum, Fretes) | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Transferências Recebidas (filiais) | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras Movimentações | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| TOTAL DOS IMPOSTOS | | | |
| IPI debitado | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| IPI creditado | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| IPI a recolher (saldo credor) | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| ICMS debitado | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| ICMS creditado | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| ICMS a recolher (saldo credor) | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| | | | |
| ESCRITURAÇÃO | | | |
| Entrega da guia: dia xx | | | |
| Recolhimento: dia xx | | | |
| Alíquotas Básicas: xx, xx | | | |
| Indexação: xx | | | |

Fonte: Dados da Pesquisa – Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze – página 246.

Quadro 8.2 - Acompanhamento de PIS E COFINS

| Saídas/base de cálculo | Período 1 | Período 2 | Período 3 |
|--|-----------|-----------|-----------|
| VENDAS | | | |
| Vendas-Mercado Interno | x.xxx | | .xxx |
| Vendas-Mercado externo | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas-Isentas | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas para controladas | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas para coligadas | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas de serviços | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Vendas para terceirização e retorno | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras Receitas | | | |
| Receitas Financeiras | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Receitas Financeiras-juros | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras variações monetárias ativas | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras receitas operacionais | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras Movimentações | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Créditos | | | |
| Materiais e serviços aplicados na produção | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outras Movimentações | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Aluguéis pagos a PJ | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Depreciações | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Despesas Financeiras | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Fretes/Energia elétrica | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| Outros gastos | x.xxx | x.xxx | x.xxx |

| | | | |
|---------------------------|-------|-------|-------|
| TOTAL DOS IMPOSTOS | | | |
| PIS A RECOLHER | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| COFINS A RECOLHER | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| ESCRITURAÇÃO | | | |
| Entrega da guia: dia xx | | | |
| Recolhimento: dia xx | | | |
| Alíquotas Básicas: xx, xx | | | |
| Indexação:xx | | | |

Fonte: Dados da Pesquisa – Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze – página 247.

Quadro de sugestão de acompanhamento de Imposto Sobre Serviço de qualquer Natureza- ISSQN

Quadro 8.3 - Acompanhamento de ISS.

| Saídas/base de cálculo | Período 1 | Período 2 | Período 3 |
|---------------------------|-----------|-----------|-----------|
| | | | |
| Consultoria Técnica | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| Assistência Técnica | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| Consertos | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| Manutenção de contratos | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| Locação de equipamentos | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| Outros serviços | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| TOTAL DOS IMPOSTOS | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| ISS a recolher | x.XXX | x.XXX | x.XXX |
| ESCRITURAÇÃO | | | |
| Entrega da guia: dia xx | | | |
| Recolhimento: dia xx | | | |
| Alíquotas Básicas: xx, xx | | | |
| Indexação:xx | | | |

Fonte: Dados da Pesquisa – Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze – página 248.

No Brasil existe não somente uma carga tributária muito grande, exigindo que a controladoria exerça um controle maior para que não perca o controle sobre esses débitos tributários, mas também um número de tributos, impostos, taxas muito grande. Para que a organização não perca os créditos tributários é necessário que o sistema de informação contábil esteja sempre atualizado e com acompanhamento adequado por parte dos responsáveis por esse gerenciamento tributário.

Os impostos sobre o lucro real possibilitam uma série de pendências tributárias futuras, denominadas créditos e débitos tributários. Alguns

desses valores pendentes são controlados na Contabilidade, outros apenas nas declarações de rendimento, e a maior parte deles, num livro específico denominado Livro de Apuração do Lucro Real- LALUR (PADOVEZE, 2004, p.250).

Quadro de sugestão de acompanhamento de IR E Contribuição Social sobre o Lucro líquido.

Quadro 8.4 - Acompanhamento de IR e CSLL saldo acumulado.

| IMPOSTO DE RENDA | Período 1 | Período 2 | Período 3 | Acumulado |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 1.Lucro líquido antes do imposto | x.xxx | .xxx | .xxx | .xxx |
| 2.Adições | | | | |
| 2.1 Excesso de retirada do administradores | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2.2 Equivalência patrimonial negativa | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2.3 Realizações de reavaliações | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2.4 Lucro inflacionário realizado | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2.5 Outras adições | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 3. Exclusões | | | | |
| 3.1 Lucro inflacionário do período | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 3.2 Lucro nas exportações | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 3.3 Equivalência patrimonial positiva | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 3.4 Outras exclusões | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 4. Lucro real (tributável) (1+2+3) | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 5. Imposto a recolher | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| CONTRIBUIÇÃO SOCIAL | Período 1 | Período 2 | Período 3 | Acumulado |
| 1.Lucro líquido antes do imposto | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2 Adições | | | | |
| 2.1 Equivalência patrimonial negativa | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2.2 Realizações de reavaliações | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 2.3 Outras adições | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 3. Exclusões | | | | |
| 3.1 Equivalência patrimonial positiva | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 3.2 Outras exclusões | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |

| | | | | |
|-----------------------------------|-------|-------|-------|-------|
| | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 4. Base de cálculo (1+2-3) | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| 5. Contribuição Social a recolher | x.xxx | x.xxx | x.xxx | x.xxx |
| | | | | |
| ESCRITURAÇÃO | | | | |
| Entrega da guia: dia xx | | | | |
| Recolhimento: dia xx | | | | |
| Alíquotas Básicas: xx, xx | | | | |
| Indexação:xx | | | | |

Fonte: Dados da Pesquisa – Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze – página 250

Os créditos e débitos tributários são pendências futuras, pendências tributárias exigem um controle para que não tenha seu prazo de incorporação às futuras compensações ou pagamentos perdidos por parte de seus responsáveis. Existem relatórios geridos pela Contabilidade Gerencial para esse controle de débitos e crédito tributários.

Basicamente consistem na incorporação do LALUR no sistema de informação contábil, através de um plano de contas específico para essas pendências de tal forma que sejam possíveis o acompanhamento e a atualização monetária dessas pendências fiscais (PADOVEZE, 2004, p.250).

Quadro 8.5 - Acompanhamento de débito e crédito tributário pendentes.

| | Data limite | | Saldo |
|--|----------------|--|------------|
| | de | | Atualizado |
| | aproveitamento | | |
| 1 CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS | | | |
| 1.1 Prejuízo fiscal ano-base x2 | ilimitado | | xx.xxx |
| 1.2 Prejuízo fiscal ano-base x4 | ilimitado | | xx.xxx |
| 1.3 Programa de alimentação ano-base x2 | 31-12-x4 | | xx.xxx |
| 1.4 Outros créditos ano-base x3 | 31-12-x4 | | xx.xxx |
| | | | |
| 2 DÉBITOS TRIBUTÁRIOS | | | |
| 2.1 Lucro inflacionário acumulado | indefinida | | xx.xxx |
| 2.2 Depreciação acelerada ano-base x1 | 31-12-x6 | | xx.xxx |
| 2.3 Reavaliações de imóveis já capitalizados | indefinida | | xx.xxx |
| 2.4 Outros débitos ano-base x3 | 31-12-x4 | | xx.xxx |

Fonte: Dados da Pesquisa – Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze – página 251.

10 Fundamentos da Contabilidade de Custo para a Gestão

10.1 Contribuição do Cálculo de Custo

A contabilidade custos é uma ferramenta de apoio a gestão das organizações muito importante, pois, é através dela que Controllers e gestores têm encontrado todo ferramental para se fazer custeamento de produtos, controle e tomada de decisão.

Custos são os gastos, não investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa. São os gastos efetuados pela empresa que farão nascer os seus produtos. Portanto, podemos dizer que os custos são os gastos relacionados aos produtos, posteriormente ativados quando os produtos objeto desses gastos forem gerados. De modo geral são os gastos ligados à área industrial da empresa (PADOVEZE, 2004, p.312).

A Contabilidade de custos se divide em 3 segmentos básicos, que são; Métodos de Custeio, Sistemas de Custeio e Sistemas de Acumulação de Custos.

Os custos de uma organização se classificam em custo direto, que são os materiais utilizados e a mão de obra envolvida diretamente na sua manufatura, e os custos indiretos, que são divididos em dois campos, fixos e variáveis, são custos e despesas necessárias para manter um a atividade operacional, aumentando ou diminuindo de acordo com a produção do produto.

Para a Controladoria, as informações da Contabilidade de Custos envolvem uma gama de atividades dentro da empresa, no âmbito da tomada de decisões, necessidade principalmente para um bom gerenciamento de produção entre muitas outras.

Para a análise de custo, de volume e lucro existem métodos de Custeamento que permitem aos gestores saberem qual é o lucro obtido na venda de determinado produto, ou a sua margem de contribuição; que consiste na identificação do lucro de cada produto.

“Representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário do produto e os custos e despesas variáveis por unidade do produto” (PADOVEZE, 2004, p.368).

O ponto de equilíbrio também de muita importância, permite o cálculo de quantos produtos precisam ser vendidos para que cubra as despesas de sua fabricação. O uso do cálculo do ponto de equilíbrio demonstra os dados quantitativos da produção mínima para que a empresa não opere em prejuízo.

“No ponto de equilíbrio, não há lucro ou prejuízo. A partir de volumes adicionais de produção ou venda, a empresa passa a ter lucros” (PADOVEZE, 2004, p.369).

E a alavancagem operacional, que identifica quanto aumentaria o lucro pelo aumento da quantidade produzida e vendida, demonstrada pela fórmula abaixo.

Margem de contribuição= grau de alavancagem.

Lucro Líquido

“Significa a possibilidade de acréscimo do lucro total pelo incremento da quantidade produzida e vendida, buscando a maximização do uso dos custos e despesas fixas” (PADOVEZE, 2001, p.369).

Para a Controladoria, os métodos de informação e apoio derivados da Contabilidade gerencial vão muito além de cálculos de produção, dentro de uma organização que o foco é o lucro, os métodos de custeio são muitos, permitindo aos Controllers e gestores a maximização dos lucros diante das informações obtidas.

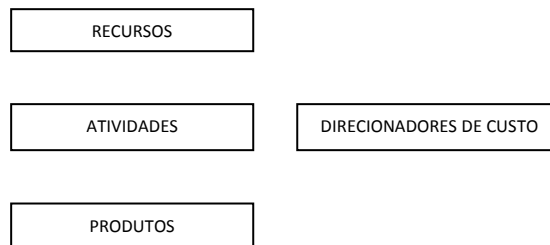
Kaplan (200, p.125) descreve: “Sistemas de contabilidade coletam e analisam dados de custo para servir de apoio às tomadas de decisão gerencial”.

Para o cálculo de custo unitário dos produtos, usa-se o processo de custeamento dos produtos, que são divididos em três métodos: Direto ou variável, que são aqueles ligados diretamente na produção do produto e o Custeio por Absorção, que se usam todos os gastos envolvidos na produção.

Outro método utilizado pela Controladoria e o uso da mensuração dos custos usando o método ABC, para controle e estratégia de produtos.

O custo ABC é definido comumente como um método de custeamento que atribui primeiro os custos para as atividades, depois aos produtos, baseado no uso das atividades de cada produto. O custeamento baseado em atividades é fundamentado no conceito: produtos consomem atividades, atividades consomem recursos (PADOVEZE, 2004, P.358).

10.1.1 Visão conceitual resumida do custo ABC



Fonte: Dados da Pesquisa- Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze- página 359

Outro método de apoio a gestão de Contabilidade de Custos é o método de Contribuição da Produção.

PADEVEZE (2004, p.362) descreve: Neste método, o único custo unitário que pode ser atribuído a um produto é o custo dos materiais e serviços diretos de cada produto.

Nesse conceito de custo, o cálculo dos resultados segue uma equação em duas etapas, equação do ganho, que é igual à receita menos os custos; e equação do lucro líquido operacional, que é a equação do ganho menos despesas operacionais.

Ponto fundamental para a gestão de faturamento de uma organização é a formulação dos preços dos produtos vendidos. A questão da formulação de preços de venda, partindo dos dados de custos pertence aos gestores, os cálculos e projeções elaborados a partir das informações que já estão no sistema de informação contábil.

A formação dos preços de venda no sistema de informação contábil é apenas uma consequência e mais um subproduto que será facilmente obtido. Convém, primeiro, fazer uma revisão dos principais conceitos que devem ser observados para uma adequada formação de preços de venda (PADOVEZE, 2004, p.416).

A controladoria pode utilizar-se dos conceitos de formação de preços de venda em quatro conceitos que são;

10.1.2 Formação do preço de venda a partir do custo

Consiste em calcular em cima dos custos reais e orçados. Este conceito é utilizado também para situações de estudos para introdução de novos produtos, acompanhamento de preço e custo dos produtos atuais, análise de preços de produtos de concorrentes.

10.1.3 Formação de preços de venda a partir do custeio por absorção

A formação do preço por absorção é o método mais utilizado por ser mais simples, pois simplesmente se somam aos custos industriais as despesas administrativas e gerais, taxas, despesas financeiras e margem desejada.

10.1.4 Formação do preço de venda a partir do custeio direto, variável.

Para a formulação do preço de venda por este método, somam-se os custos diretos mais as despesas variáveis identificadas mais a margem de lucro desejada, por esse método os valores de resultado devem cobrir as despesas fixas do produto, que não foram alocados aos produtos.

10.1.5 Formação de preços de venda a partir dos custos de transformação.

A utilização dessa técnica tende a ser eventual, pois, não se leva em consideração as despesas de aquisição e transformação dos produtos, vendendo-os apenas com um preço diferente do que foi comprado ou produzido, a título de transformação do produto.

11 Balanced Scorecard

Entre muitos sistemas de informação utilizadas de apoio para a gestão demonstrada pela Contabilidade Gerencial está o Balanced Scorecard, que de forma diferente das outras ferramentas é usada como uma metodologia e medição de desempenho pelos gestores.

O termo “Balanced Scorecard”, numa tradução mais livre para nossa língua significa: Cartão de marcação balanceado, ou, Cenário Balanceado, inicialmente foi definido como um modelo de avaliação de performance mas com seu uso e desenvolvimento hoje ele é considerado uma metodologia de desenvolvimento estratégico empresarial.

Para Kaplan (2000, p.60) “Balanced Scorecard” é um sistema de mensuração para esclarecer, comunicar e implementar a estratégia empresarial, e em cujo cerne também encontra-se o enfoque nos processos empresariais”.

Para a mensuração de resultados e administração completa de uma organização os sistemas de informação contábeis são a base para uma boa gestão devido à grande quantidade de informações que podem ser utilizadas como parâmetro para a tomada de decisão. Os Controllers de uma organização utilizam o Balanced Scorecard porque esta ferramenta trás um potencial de administração nos campos de gestão de estratégia do negócio e uma maximização dos resultados empresariais.

O contexto da era da informação exige novas habilidades para competir com sucesso, tanto para empresas industriais como as de serviços. A habilidade para mobilizar e explorar os ativos intangíveis ou intelectuais tem se tornado imprescindível para empresas que investem e administram ativos físicos e tangíveis (KAPLAN, p.60).

O Balance Scorecard é utilizado para refletir e nortear os objetivos dos gestores em várias perspectivas como, financeira, clientes, processos internos, aprendizado e crescimento. O acompanhamento do Balanced Scorecard é utilizado para incrementar medidas que conduzem a aumentar os vários objetivos que podem ser financeiros e organizacionais.

O Balanced Scorecard é um sistema de informação para gerenciamento da estratégia empresarial. Traduz a missão e a estratégia da empresa num conjunto abrangente de medidas de desempenho financeiras e não financeiras que serve de base para um sistema de medição e gestão estratégica (PADOVEZE, 2004, p.585).

Por exemplo, objetivos organizacionais que acabam por refletir em lucro direto as organizações:

- O processo das inovações, que se baseiam em identificar as necessidades dos clientes de agora e dos que poderão ter no futuro;
- O processo das operações, que assegura que seus clientes estejam satisfeitos com a qualidade do serviço mais eficaz e responsável.
- O processo de serviço de pós-venda que dá apoio necessário mantendo profissionais capacitados para atendimento ao cliente e serviços técnicos de acordo com sua necessidade.
- O Balance Scorecard é um processo lógico de um sistema de gestão que une esses quatro pontos:

11.1 Perspectiva Financeira

Relaciona-se com o aspecto mais importante da organização, a visão de lucro como a eficácia operacional.

11.2 Perspectiva do Cliente

São os clientes que recebem os produtos e serviços oferecidos, estão relacionados com a saída do processo sistêmico da organização.

11.3 Processo Empresarial

Relaciona-se com o sistema empresarial, neste aspecto tem que haver indicadores que monitorem os objetivos estabelecidos para o cumprimento das metas.

11.4 Os 4 Processos do BD

O Balanced Scorecard para ser implantado e difundido em todos os departamentos de uma organização segue quatro processos, a tradução da visão, comunicação e comprometimento, planejamento de negócios, feedback e aprendizado.

11.4.1 Tradução da Visão

Esclarece a visão da empresa e forma consenso da visão da estratégia para os gestores da organização.

11.4.2 Comunicação e Comprometimento

Etapa que permite que os gestores comuniquem suas estratégias para todos os setores e níveis da organização para compreensão dos objetivos em longo prazo.

11.4.3 Planejamento de Negócio

Etapa onde são definidas as estratégias que serão transformadas em indicadores para os planos definidos por cada gestor de cada departamento.

11.4.4 Feedback e Aprendizado

Esta etapa concentra-se em objetivos e metas propostas anteriormente pelos gestores de seus departamentos serem alcançadas pelos seus empregados. É também denominado de aprendizado estratégico.

11.4.5 Indicadores Essenciais

- Retorno sobre o Investimento/ Valor econômico Adicionado;
- Lucratividade;
- Aumento/ Mix de receita;
- Produtividade da redução custos;
- Medidas Essenciais dos Clientes:
- Participação de mercado;
- Aquisição de clientes;
- Retenção de clientes;
- Lucratividade dos clientes;

- Satisfação dos clientes;
- Medidas essenciais de aprendizado e crescimento:
- Satisfação dos funcionários;
- Retenção de funcionários;
- Lucratividade por funcionário;
- Produtividade por funcionário;

EXEMPLO:

BALANCED SCORECARD

| Objetivos Estratégicos | Indicadores Estratégicos | |
|--|---|--|
| | Indicadores de Ocorrência | Indicadores de Tendência |
| Financeira | | |
| F1- Melhorar lucros F2- Ampliar Mix de Receita F3 - Reduzir Estrutura de Custos | Retorno s/Investimentos Aumento da Receita Mudança do Custo de Manutenção de Depósitos | Variedade de Produtos/ Serviços Geradores da Receita |
| Dos clientes | | |
| C1- Aumentar os Níveis de Satisfação dos Clientes com Nossos Produtos e Pessoal C2 - Aumentar o Nível de Satisfação "Após venda" | Participação no Segmento Retenção de Clientes | Profundidade de Relacionamento Pesquisa de opinião sobre Satisfação |
| Interna | | |
| 1- Compreender nossos Clientes 2- Criar Produtos Inovadores 3- Efetuar a Venda Cruzada dos Produtos 4- Transferir Clientes p/ Canais Rentáveis 5 - Minimizar Problemas Operacionais 6 - Atendimento Eficiente | Receita Gerada por novos Produtos Quociente de venda Cruzada Mudança de Mix de Canais Tempo de atendimento de Solicitações | Ciclo de Desenvolvimento de Produtos Horas Passadas com o Cliente |
| Do Aprendizado | | |
| A1- Desenvolver Habilidades Estratégicas A2- Fornecer informações Estratégicas A3- Alinhar Metas Pessoais | Satisfação do Funcionários Receita por Funcionário | Índice de Cobertura de Funções Estratégicas Índice de Disponibilidade de Informações Estratégicas Alinhamento de Metas Pessoais(%) |

Fonte: Dados da Pesquisa – Contabilidade Gerencial, Clóvis Luiz Padoveze – Página 589

12 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente trabalho foi responder a seguinte pergunta: Quais as informações geridas pela Contabilidade Gerencial para a Controladoria e sua importância como instrumento de informação para a tomada de decisão? Para isso analisou-se uma gama de autores do meio contábil gerencial e de publicações de Controladoria. Com a crescente figura do *Controller* como função de apoio a gestão para os departamentos de gerenciamento de alto nível dentro das organizações que focam um crescimento econômico mais conciso, o departamento Contábil se tornou uma ferramenta de apoio. Essa figura tem se tornado responsável pelas mensurações dos dados levantados pela Contabilidade Gerencial. Percebemos que como ferramenta de informação e apoio à Controladoria, a Contabilidade Gerencial contribui não somente para a administração, mas também para a gestão de vários departamentos dentro de uma organização como custeio e orçamento.

Hoje em dia, com o desenvolvimento da informática, os sistemas utilizados de informação de apoio à decisão e gestão empresarial utilizado pelo setor contábil, oferecem grande suporte para departamentos diversos dentro da empresa. Elencamos algumas áreas importantes que precisam de gerenciamento constante para sua continuidade, necessitando assim de um sistema de informação que colabore com as reais necessidades da organização. Diante disso os sistemas integrados da Contabilidade Gerencial podem implantar mecanismos de controle para melhor visualização dos resultados que cada setor gera, permitindo assim uma visão globalizada da organização. Ferramentas como Análise de custos, formação de preços, orçamentos e projeções entra outras se tornam cada vez mais importantes para um direcionamento da qualidade das informações tratadas pelo setor de Controladoria.

Este trabalho teve como objetivo propor algumas ferramentas de apoio oferecidas pela Contabilidade Gerencial que se tornou de uso indispensável pela a Controladoria no âmbito de gerenciamento de informações, responsáveis pelo crescimento e desenvolvimento econômico e financeiro das empresas com base nessas premissas de Contabilidade Gerencial como sistema de informação para a Controladoria.

13 REFERÊNCIAS

PADOVEZE, Luís Clóvis. **Contabilidade Gerencial: Um enfoque em sistema de informação contábil.** São Paulo: Atlas, 2004.

FIGUEIREDO Sandra, CAGGIANO Paulo Cesar. **Controladoria: Teoria e Prática.** São Paulo: Atlas, 2004.

ANTHONY, Robert N, GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de Controle Gerencial.**São Paulo: Atlas, 1999.

CATELLI, Armando. **Controladoria: Uma Abordagem da Gestão Econômica GECON.**São Paulo: Atlas, 1999.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade Gerencial: Teoria e Prática.**São Paulo: Atlas, 1998.

ATKINSON, Anthony A, BANKER, Rajiv D, KAPLAN, Robert S, YOUNG, S. Mark. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu, GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.**São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.**São Paulo: Atlas, 2003.

CORONADO,Osmar.**Contabilidade Gerencial Básica.**São Paulo:Saraiva, 2006.

JAMES, Jiambalvo. **Contabilidade Gerencial.**São Paulo:Ltc,2001.