

**Universidade de Évora**

**Escola de ciências sociais**

**Mestrado em Economia e Gestão Aplicadas**

*Especialização em Economia e Gestão para Negócios*

**Trabalho de Projeto**

**Implementação da contabilidade de gestão no setor de construção civil**

*Indira Marília Joaquim Terra Bastos*

**Orientadores:**

*Prof. Doutor Jorge Luís Pedreira Murteira Marques Casas Novas*

*Prof. Doutor Capela Dombaxi Tepa*

Fevereiro 2013



**Universidade de Évora**

**Escola de ciências sociais**

**Mestrado em Economia e Gestão Aplicadas**

*Especialização em Economia e Gestão para Negócios*

**Trabalho de Projeto**

**Implementação da contabilidade de gestão no setor de construção civil**

*Indira Marília Joaquim Terra Bastos*

**Orientadores:**

*Prof. Doutor Jorge luís Pedreira Murteira Marques Casas Novas*

*Prof. Doutor Capela Dombaxi Tepa*

Fevereiro 2013

**AGRADECIMENTOS**

Apresentar este trabalho representa para mim uma experiência muito enriquecedora, de aprendizagem constante, na medida em que simboliza a concretização de um desejo bastante antigo, tornado possível graças ao apoio de diversas pessoas a quem quero expressar os meus agradecimentos.

Primeiro a Deus todo-poderoso por ter-me capacitado e dado forças para realização deste trabalho.

Aos Administradores, Diretores e colegas da empresa Griner Engenharia, S.A., por terem apoiado, incentivado e disponibilizado todos os elementos necessários para a realização do presente trabalho.

Ao Prof. Doutor Jorge Casas Novas, da Universidade de Évora, e ao Prof. Doutor Capela Tepa, da Universidade Agostinho Neto, orientadores do trabalho de projeto, pelo incentivo, orientações, transmissão de valores científicos e pela disponibilidade prestadas no esclarecimento de dúvidas ao longo da elaboração do trabalho.

Aos meus amigos e familiares pelo incentivo constante. A minha mãe que sempre esteve presente durante todo este percurso, prestando o seu apoio incondicional para que este trabalho se tornasse realidade.

Um agradecimento muito especial ao meu querido marido, pelo companheirismo, compreensão, tolerância que me transmitiu ao longo de toda caminhada percorrida.

Quero desta forma expressar uma sentida homenagem ao meu falecido pai João António Terra.

**RESUMO**

O presente trabalho tem por objetivo apresentar a implementação da contabilidade de gestão no setor de construção civil, de forma a permitir um maior controlo dos custos e proveitos da empresa. Para cada centro de custos é estabelecido um orçamento em harmonia com o plano estratégico organizacional, realizando-se periodicamente a análise de desvios para evitar que o resultado fique muito distante do planeado. Porém, isto é apenas possível se tivermos uma contabilidade analítica bem desenvolvida dentro da organização.

Com base numa revisão bibliográfica é discutida a implementação da contabilidade de gestão nas empresas de construção civil. O trabalho tem como pano de fundo o caso da empresa Griner Engenharia, S.A., permitindo uma análise mais concreta e profunda da temática em análise, contribuindo desta forma para que as empresas de construção civil, e não só, entendam a contabilidade de gestão como uma ferramenta de gestão, seja ao nível de controlo, tomada de decisão, bem como para avaliação do desempenho.

**Palavras-Chave:** Construção civil; Contabilidade de gestão; Sistemas de apoio à decisão.

**Implementation of Management Accounting in the Building Industry Sector**

**ABSTRACT**

This research aims to present the implementation of management accounting in the construction sector, to allow greater control of costs and revenues of the company. For each cost center is set a budget in line with the organizational strategic plan, performing variance analysis periodically to prevent the result can be far from planned. However, this is only possible if we have an analytical accounting system well developed within the organization.

Based on a literature review, we discuss the implementation of management accounting in construction companies. The research has the background of the case company Griner Engineering, SA, allowing a more concrete and deep thematic analysis, thus contributing to the construction companies, and not only understand the management accounting as a management tool, either in the level of control, decision making as for performance evaluation.

**Keywords:** Building industry; Management accounting; Decision support systems.

**ÍNDICE GERAL**

[Índice de Figuras viii](#_Toc353246880)

[Índice de Gráficos ix](#_Toc353246881)

[Índice de Quadros x](#_Toc353246882)

[GLOSSÁRIO xi](#_Toc353246883)

[1. INTRODUÇÃO 1](#_Toc353246884)

[1.1 Enquadramento geral 1](#_Toc353246885)

[1.2 Objetivos 2](#_Toc353246886)

[1.3 Importância do estudo 3](#_Toc353246887)

[1.4 Enquadramento metodológico 4](#_Toc353246888)

[1.5 Design da investigação 4](#_Toc353246889)

[1.6 Estrutura do trabalho 6](#_Toc353246890)

[2. A CONTABILIDADE DE GESTÃO E CONCEITOS RELACIONADOS 7](#_Toc353246891)

[2.1 Introdução 7](#_Toc353246892)

[2.2 A evolução da contabilidade de gestão 7](#_Toc353246893)

[2.3 Importância da contabilidade de gestão 11](#_Toc353246894)

[2.4 Contabilidade analítica, sua relação com a contabilidade de gestão 13](#_Toc353246895)

[2.4.1 Importância da contabilidade analítica 15](#_Toc353246896)

[2.4.2 Tomada de decisão 16](#_Toc353246897)

[2.4.3 Etapas de implementação da contabilidade analítica 17](#_Toc353246898)

[2.5 Controlo de gestão como ferramenta fundamental na gestão 18](#_Toc353246899)

[3. ASPETOS METODOLÓGICOS 22](#_Toc353246900)

[3.1 Procedimentos 22](#_Toc353246901)

[3.2 Adaptação ao estudo 22](#_Toc353246902)

[3.3 Etapas do processo de realização do estudo 23](#_Toc353246903)

[3.3.1 Planeamento e preparação para a recolha de dados 23](#_Toc353246904)

[3.3.2 Recolha de evidências 24](#_Toc353246905)

[3.3.3 Avaliação das evidências obtidas 25](#_Toc353246906)

[3.3.4 Desenvolvimento do trabalho de projeto 26](#_Toc353246907)

[4. O CASO DA EMPRESA GRINER ENGENHARIA, S.A 27](#_Toc353246908)

[4.1 Atividade construtora e empresas de construção 27](#_Toc353246909)

[4.1.1 Características do processo produtivo e adjudicação da obra 28](#_Toc353246910)

[4.1.2 Problemática da gestão 29](#_Toc353246911)

[4.2 Análise de custos das empresas construtoras 30](#_Toc353246912)

[4.2.1 Materiais 30](#_Toc353246913)

[4.2.2 Trabalhos realizados por subempreitadas 30](#_Toc353246914)

[4.2.3 Trabalhos realizados por outras empresas 31](#_Toc353246915)

[4.2.4 Mão-de-obra 31](#_Toc353246916)

[4.2.5 Os serviços externos 32](#_Toc353246917)

[4.2.6 Impostos 32](#_Toc353246918)

[4.2.7 Custos financeiros 33](#_Toc353246919)

[4.2.8 Diferenças de câmbios 33](#_Toc353246920)

[4.2.9 Amortização 33](#_Toc353246921)

[4.2.10 Doações, provisões, e os custos de seguro e garantias 34](#_Toc353246922)

[4.2.11 Reclassificação dos custos 34](#_Toc353246923)

[4.2.12 Custos diretos e indiretos 34](#_Toc353246924)

[4.2.13 Custos variáveis e custos fixos 35](#_Toc353246925)

[4.2.14 Custos de atividades e sub-atividade 35](#_Toc353246926)

[4.2.15 A obra como um centro de custos 35](#_Toc353246927)

[4.2.16 Custo unitário da obra 35](#_Toc353246928)

[4.2.17 Custos dos meios auxiliares 36](#_Toc353246929)

[4.2.18 Custos de produção 36](#_Toc353246930)

[4.2.19 Sistema de custeio total 36](#_Toc353246931)

[4.3 Controlo de gestão nas empresas construtoras 37](#_Toc353246932)

[4.3.1 Aspetos gerais 38](#_Toc353246933)

[4.3.2 Aspetos específicos 38](#_Toc353246934)

[4.3.3 Análise dos desvios 40](#_Toc353246935)

[4.4 Apresentação da empresa 41](#_Toc353246936)

[4.4.1 Áreas de serviços 43](#_Toc353246937)

[4.4.1.1 Direção de recursos humanos 44](#_Toc353246938)

[4.4.1.2 Direção financeira 44](#_Toc353246939)

[4.4.1.3 Direção de comunicação e imagem 44](#_Toc353246940)

[4.4.1.4 Direção de sistema de informação 44](#_Toc353246941)

[4.4.1.5 Direção de serviços jurídicos 45](#_Toc353246942)

[4.4.2 Áreas de suporte ao negócio 46](#_Toc353246943)

[4.4.2.1 Direção técnico-comercial 46](#_Toc353246944)

[4.4.2.2 Direção de controlo de gestão e desenvolvimento organizacional 46](#_Toc353246945)

[4.4.2.3 Direção de compras e aprovisionamento 46](#_Toc353246946)

[4.4.2.4 Direção de estaleiro central 46](#_Toc353246947)

[4.4.3 Área de negócio 47](#_Toc353246948)

[4.4.3.1 Direção de produção 47](#_Toc353246949)

[4.4.3.2 Estaleiro central 47](#_Toc353246950)

[4.5 Recursos humanos 48](#_Toc353246951)

[4.6 Recursos financeiros 49](#_Toc353246952)

[4.7 Processo de produção 51](#_Toc353246953)

[4.8 Preço de obra 52](#_Toc353246954)

[4.8.1 Passagem e execução da obra 53](#_Toc353246955)

[5. IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GRINER ENGENHARIA, SA 55](#_Toc353246956)

[5.1 Descrição do processo de implementação da contabilidade de gestão na Griner Engenharia, SA 55](#_Toc353246957)

[5.1.1 Processo de atividades do armazém 59](#_Toc353246958)

[5.1.2 Apuramento de resultado dos centros da empresa 60](#_Toc353246959)

[5.1.3 Processo de contabilização analítica 61](#_Toc353246960)

[5.2 Controlo de gestão 65](#_Toc353246961)

[5.3 Análise crítica do sistema implementado na Griner Engenharia, S.A 66](#_Toc353246962)

[5.3.1 Análise preliminar 66](#_Toc353246963)

[5.3.1.1 Situação observada 67](#_Toc353246964)

[5.3.1.2 Implicações na gestão 67](#_Toc353246965)

[5.3.1.3 Proposta de melhorias (recomendações) 68](#_Toc353246966)

[5.3.2 Pontos fortes do processo de gestão 68](#_Toc353246967)

[5.3.2.1 Situação observada 68](#_Toc353246968)

[5.3.2.2 Implicações na gestão 70](#_Toc353246969)

[5.3.2.3 Proposta de melhorias (recomendações) 71](#_Toc353246970)

[5.3.3 Pontos fracos do processo de gestão 71](#_Toc353246971)

[5.3.3.1 Situação observada 71](#_Toc353246972)

[5.3.3.2 Implicações na gestão 72](#_Toc353246973)

[5.3.3.3 Proposta de melhorias (recomendações) 72](#_Toc353246974)

[5.3.4 Estrutura de custos da empresa 73](#_Toc353246975)

[5.3.4.1 Situação observada 73](#_Toc353246976)

[5.3.4.2 Implicações na gestão 78](#_Toc353246977)

[5.3.4.3 Proposta de melhorias (recomendações) 78](#_Toc353246978)

[5.3.5 O impacto do uso da contabilidade de gestão na empresa 78](#_Toc353246979)

[5.3.5.1 Situação observada 78](#_Toc353246980)

[5.3.5.2 Implicações na gestão 78](#_Toc353246981)

[5.3.5.3 Proposta de melhorias (recomendações) 79](#_Toc353246982)

[6. CONCLUSÕES 80](#_Toc353246983)

[7. BIBLIOGRAFIA 83](#_Toc353246984)

[APÊNDICE 85](#_Toc353246985)

**Índice de Figuras**

[Figura 1 - Design da investigação……………………………………………………………...5](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Figura 2 - Organograma geral da empresa…………………………………..………………..42](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Figura 3 - Organograma resumido da empresa………………………......…………………...43](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

# Índice de Gráficos

[Gráfico 1 - Variação do número de colaboradores 48](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Gráfico 2- Distribuição dos gastos e perdas por natureza 51](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Gráfico 3 – Roteiro de atividades da Griner Engenharia, SA 65](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

# Índice de Quadros

[Quadro 1 - Distribuição dos Recursos Humanos por categoria…………………..……..…..49](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 2 - Receitas dos últimos três anos em USD………………………………………………...49](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 3- Custos do último triénio em USD………………………………..…..…………............50](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 4: Demonstração de resultados em USD………………………………………..……………51](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 5 – Estrutura do Centro de Custo………………………………………………..………………..57](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 6 - Demonstração de resultado por centro de custo……………………………..…....62](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 7 - Análise de resultado de centro de custo não obra……………………………...….74](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

[Quadro 8 - Análise de resultado de centro de custo obra……………………..………….………76](Trabalho_de_Projeto_Indira_Abril_2013--Reviso_MRL_JCN_Corrigido.docx)

# GLOSSÁRIO

**Custos diretos:** são custos que podem ser afetados diretamente a um determinado bem sem necessitar de cálculos ou roteiro para ser atribuído ao objeto, no caso a obra custeada.

**Custos indiretos:** são custos que não devem ser afetados diretamente a um determinado produto ou serviço, porque pertencem a vários objetos de custeio, necessitando de um devido tratamento antes da sua imputação para que exista clareza na análise de custo unitário.

**Custo total:** é considerado o conjunto de todos os custos diretos e indiretos a ser imputado a um determinado bem ou serviço, dadas as quantidades de fatores de produção utilizadas.

**Custo unitário:** é considerado o conjunto de todos os custos diretos e indiretos a ser imputado a um bem ou serviço por cada unidade de fator de produção utilizada ou serviço incorporado.

**Custo médio:** Este custo resulta da divisão entre o custo total e as quantidades produzidas, podendo mesmo ser entendido como custo unitário de produção.

**Custo fixo:** Entende-se como sendo o custo que não depende do nível de produção. Portanto ainda que a quantidade produzida seja igual a zero, este custo mantém-se.

**Custo variável:** É o custo que depende do nível de produção. Assim, quando há variação dos níveis de produção este custo tende também a variar.

1. **INTRODUÇÃO**

Na sociedade atual, onde a globalização e as pressões externas fruto da modernização são cada vez mais evidentes, para sobreviver neste mundo extremamente frenético, as organizações vêem-se obrigadas a adotar políticas que lhes permitam responder às necessidades imediatas do meio em que estão inseridas, aumentando a produtividade, ao mesmo tempo que melhoram a qualidade dos seus produtos e/ou serviços. Neste sentido, as organizações vão adotando técnicas e políticas que lhes permitam conhecer de forma profunda a sua estrutura organizacional e de resultado financeiro, para poderem apresentar-se com uma postura competitiva adequada e alta capacidade de realização. A contabilidade de gestão vem satisfazer esta necessidade das organizações. Esta ferramenta, quando utilizada de forma eficiente e eficaz, contribui decisivamente para a obtenção de melhores níveis de performance.

* 1. **Enquadramento geral**

Para qualquer país desenvolvido ou em desenvolvimento, o setor de construção é considerado como sendo um dos principais na prossecução deste desiderato, devido à diversificação de trabalho, que envolve várias empresas e recursos, como, os humanos, financeiros e técnicos.

Neste setor é praticada alguma flexibilidade fiscal e contabilística, devido à dificuldade de imputação de custos e proveitos dos contratos aos períodos contabilísticos, em que os trabalhos de construção são executados.

Este trabalho tem por objetivo apresentar a implementação da contabilidade de gestão no setor de construção civil, tendo como objeto de estudo a empresa Griner Engenharia, S.A., com sede e atuação em Angola. Será estabelecido para cada centro de custo um orçamento em harmonia com o plano estratégico organizacional, realizando-se periodicamente a análise de desvios para evitar que o resultado fique muito distante do planeado, mas isso só será possível se tivermos uma contabilidade de gestão bem desenvolvida dentro da organização.

A contabilidade de gestão tem um papel preponderante na tomada de decisão por parte dos gestores de uma organização nos vários setores da economia, considerando o desenvolvimento do mercado global e o nível de concorrência existente. Para o setor da construção civil, não poderia ser diferente. É fundamental que se tenha uma distribuição de resultados que permita aos gestores conhecer a sua origem, e tal só é possível através da implementação de sistemas da contabilidade de gestão devidamente adaptados à natureza da organização.

De forma comparativa, a contabilidade financeira tem por objetivo demonstrar a situação financeira da empresa num dado período, indicando quais os seus custos e proveitos de forma global; porém, não permite observar a origem do resultado. A informação produzida pela contabilidade geral pode ser usada não só pela gestão da organização, mas também por entidades externas à mesma. No sentido de colmatar esta lacuna recorre-se à contabilidade de gestão, que fornece a informação precisa da origem dos resultados e tem por finalidade informar aos gestores, ou seja, aos que se encontram dentro da organização e controlam as operações da mesma, colmatando a deficiência da contabilidade geral quanto à leitura do resultado da empresa.

Para uma gestão racional, é essencial que a empresa disponha de contabilidade geral ou financeira. Porém, necessita-se de operacionalidades na planificação, no controlo de gestão e tomada de decisão por parte dos gestores, que só é possível através da informação fornecida pela contabilidade analítica e de gestão. A contabilidade geral não fornece as informações necessárias às funções internas desenvolvidas em muitas empresas, nem com a frequência que cada vez mais se exige. Por outro lado, a contabilidade analítica e de gestão é muito importante no processo de tomada de decisão dentro da organização; tem a responsabilidade de fornecer toda a informação necessária para a definição dos custos e proveitos de cada projeto da empresa, permitindo aos gestores tomar decisões de forma mais consciente. Assim sendo, conclui-se que a contabilidade analítica e de gestão é indispensável para a implementação de uma verdadeira gestão organizacional.

* 1. **Objetivos**

Baseando-se na literatura existente, e estudos de caso relacionados ao tema, esta pesquisa tem por objetivo apresentar a implementação da contabilidade de gestão nas empresas de construção civil, tomando a empresa Griner Engenharia, S.A como estudo de caso. Pretende-se com este trabalho avaliar o processo de implementação na empresa em questão e apresentar as principais vantagens e desvantagens no uso desta imprescindível ferramenta de gestão.

**Objetivos específicos:**

* Analisar a importância da implementação de um sistema de contabilidade de gestão nas organizações, em particular as empresas de construção civil;
* Analisar a estrutura de custos da empresa e avaliar a forma como tem sido feita a distribuição destes pelos vários centros de custos em função dos orçamentos disponibilizados;
* Saber se o sistema de controlo de gestão usado pela Griner Engenharia, S.A é o mais adequado para empresas que desenvolvem atividades no ramo de construção;
* Avaliar o impacto do uso da contabilidade de gestão na empresa;
* Efetuar uma análise crítica do sistema atualmente implementado na empresa em análise, identificando potencialidades e debilidades, e apontando ações de melhoria.
  1. **Importância do estudo**

Este trabalho é importante para todos os profissionais da área económica, e outros que tiverem acesso a esta pesquisa, porque descreve a implementação da contabilidade de gestão no setor de construção civil, análise de desvios por centro de custo, o impacto no orçamento, bem como as vantagens e desvantagens.

É analisada uma empresa como estudo do caso, permitindo uma análise mais concreta e profunda da temática em abordagem, contribuindo para que as empresas, com destaque para as de construção civil, entendam a contabilidade de gestão como uma ferramenta de gestão, seja ao nível de controlo, tomada de decisão, ou para avaliação do desempenho.

* 1. **Enquadramento metodológico**

Considerando a variedade de procedimentos metodológicos disponíveis para a realização de um trabalho de pesquisa, optou-se, tendo em consideração os objetivos do trabalho, por uma pesquisa descritiva, tendente à observação dos factos, ao seu registo, análise e classificação, permitindo depois extrair conclusões.

Tendo em consideração que o trabalho tem como unidade de análise central a empresa Griner Engenharia, S.A., é adotada a metodologia do estudo de caso.

Quanto a abordagem do problema, esta pesquisa terá como base a qualitativa e quantitativa, permitindo assim uma abordagem ampla e completa do caso em análise.

As técnicas de recolha de dados primários usadas neste trabalho consistiram em contactos diretos com os responsáveis de direção, observações diretas, e avaliação dos resultados das ações. A análise dos dados recolhidos foi realizada em função dos objetivos de estudo, por meio de técnicas estatísticas descritivas: distribuição de frequências de resposta, medidas de tendência central e de dispersão.

* 1. **Design da investigação**

O design de investigação apresenta de forma resumida todo o percurso de investigação, e a estrutura escolhida para a realização do trabalho. Desta forma, ainda na fase inicial apresentou-se a introdução bem como o enquadramento metodológico.

Posteriormente efetuou-se a revisão da literatura relacionada com a abordagem teórica da temática subjacente à investigação.

Consideraram-se depois os aspetos metodológicos subjacentes à realização do trabalho.

Efetuou-se por fim o estudo da empresa Griner Engenharia, S.A, apresentando-se pormenorizadamente a mesma, bem como a descrição e a análise crítica da informação recolhida e dos elementos analisados e da situação observada, a que se segue a conclusão do trabalho.

Figura 1 - Design da investigação

**Introdução**

**Enquadramento geral**

**Aspetos metodológicos**

**O caso da empresa Griner Engenharia, SA**

**Implementação da contabilidade de gestão na Griner Engenharia, SA**

**Revisão da literatura**

**Análise crítica do sistema implementado**

**Conclusões**

**Bibliografia**

Fonte: Elaboração própria

* 1. **Estrutura do trabalho**

O presente trabalho encontra-se dividido em seis pontos. Nos dois primeiros pontos é efetuada a apresentação dos principais conceitos ligados ao tema, assim como o seu enquadramento, evolução, definições, a sua importância dentro do processo organizacional, a ligação entre a contabilidade analítica e de gestão, realçando o seu papel no mercado de construção civil.

No terceiro ponto do trabalho é realizado o enquadramento metodológico da pesquisa, fazendo-se referência à metodologia de estudo de caso, e descrevendo as principais etapas percorridas durante a pesquisa.

No quarto ponto faz-se uma apresentação exaustiva da estrutura dos custos, bem como das características das empresas de construção civil. Apresenta-se o estudo do caso da Griner Engenharia, SA, uma empresa angolana do setor da construção civil que quer afirmar-se no mercado de Angola como uma das maiores empresas do setor. Para tal, montou uma estrutura organizacional e de controlo de custos e proveitos que permita aos gestores identificar em tempo oportuno as variações nos resultados e tomar as devidas providências, fazendo a análise e discussão do tema em questão.

No quinto ponto é feita a apresentação da implementação da contabilidade de gestão da Griner Engenharia, S.A. Nesta fase é realizada também a discussão, onde se compara a empresa em análise ao que nos reserva a teoria. Por fim, serão apresentadas as conclusões do trabalho.

1. **A CONTABILIDADE DE GESTÃO E CONCEITOS RELACIONADOS**
   1. **Introdução**

Neste capítulo é feita uma breve abordagem à contabilidade de gestão, fazendo referência à sua evolução. São identificadas as fases da conceção dos sistemas contabilísticos, é abordada a importância da contabilidade de gestão no processo de gestão, bem como os conceitos de maior relevância, tais como: o controlo de gestão, a contabilidade analítica, o controlo orçamental, e por fim a gestão estratégica.

* 1. **A evolução da contabilidade de gestão**

A contabilidade de custos surgiu na era mercantilista, no século XVIII, e utiliza como principal fonte de dados a contabilidade geral ou financeira. Nesta era, devido ao crescimento das organizações, a fabricação passou a ser feita em série realizada através da utilização de máquinas, surgindo então a necessidade de determinar o custo de um grande número de produções. Inicialmente a produção era feita de forma artesanal, este processo permitia que os apuramentos dos produtos fabricados fossem feitos de forma manual. Assim sendo, Kaplan (1984) referiu que foi nos Estados Unidos da América que se despertou o desenvolvimento da contabilidade de custos e as práticas de controlo de gestão nas organizações. Foi no período entre 1925 e 1950 que se deu grande importância ao controlo dos custos e a gestão da informação devido ao crescimento da produção, da distribuição, e das empresas.

No século XVIII, antes da revolução industrial, só existia contabilidade financeira, que atendia bem as empresas comerciais. Nesta altura, para o apuramento de resultado do período, bem como para o levantamento do balanço, bastava o conhecimento dos *stocks* em termos físicos, uma vez que a sua medida em valores monetários era extremamente simples. Segundo Martins (2003), as mercadorias eram vendidas pelos montantes pagos por itens estocados, desta operação resultava o custo de mercadoria vendida até hoje representada pela seguinte fórmula: CMV= stock inicial + compra – stock final

Este valor era confrontado com as receitas obtidas das vendas de bens, obtendo-se o lucro bruto. Do resultado, faziam-se as deduções das despesas de manutenção relativas ao período em análise, à venda dos bens e ao financiamento de suas atividades (Martins, 2003), surgindo assim a demonstração de resultados do exercício, que é usada até hoje pelas empresas.

A contabilidade geral desempenhava um papel importante para as empresas, na medida em que os cálculos económicos provenientes desta eram usados como instrumento de gestão, bem como fonte de liquidação de impostos junto dos governos (Burtchell et al., 1980). Com estes dados os gestores estabeleciam políticas de estabilidade económica, determinavam os preços e o planeamento dos recursos económicos e sociais. Segundo Anthony (1989), a contabilidade deve fornecer informação útil que permita à gestão a análise de problemas e ao mesmo tempo possibilite a resolução destes.

A contabilidade industrial surgiu tendo como principal finalidade o apuramento e análise dos custos industriais, preocupando-se com a sua classificação e imputação de forma a determinar os custos de produção, segundo Caiado (2009).

Em meados do século XIX com as exigências do mercado e dos utentes houve a necessidade de regulamentar a contabilidade e uniformizar a apresentação das contas e dos resultados, (Caiado, 2009). Devido ao crescimento dos mercados, e ao aumento da competitividade, houve a necessidade de uma gestão científica, que fizesse a análise dos métodos de trabalho de modo a otimizar todos os processos de gestão. Com isto, surgiram novos conceitos de contabilidade de custos que proporcionaram novas ferramentas analíticas à gestão, com uma avaliação das operações correntes das organizações e o planeamento do futuro das mesmas.

A contabilidade de custos é uma ferramenta indispensável para as organizações, tornando-se imprescindível o registo de todas as operações realizadas, nomeadamente, desde o aprovisionamento até à sua venda, passando pelo processo produtivo (Caiado, 2009).

A contabilidade analítica é fundamental para uma gestão organizada, pois controla os custos e valores acumulados, a valorização dos *stocks*, bem como o apuramento dos custos de produto (Carvalho, 1999). Por isso a contabilidade analítica é considerada como fator determinante na realização dos orçamentos e apuramento de custos padrões e desvios, com uma visão económica de um determinado tempo (AECA, 1990).

Segundo alguns autores (Cf. p.e. Pereira e Franco., 2001; Silva, 1991), a contabilidade analítica e a contabilidade de gestão estão interligadas. A contabilidade analítica determina o apuramento dos custos de fabricação e distribuição dos produtos tendo sempre por base a classificação e registo dos gastos de exploração. A contabilidade de gestão foi concebida para dar respostas as necessidades da gestão das organizações, para permitir aos gestores um melhor conhecimento da empresa e tomar decisões de forma mais consciente.

Nos finais da década de 80 surge a contabilidade de direção estratégica, considerada como elemento de gestão da informação contabilística, com a finalidade de apoiar as organizações no acompanhamento do sucesso das suas atividade estratégicas (Nascimento, 2011). A contabilidade de direção estratégica deve dispor da informação pormenorizada dos produtos como: os custos de fabrico, os preços de venda, o volume de venda, e a aplicação dos recursos, de forma que a gestão possa analisar os dados e tomar decisões estratégicas (Roslender e Hart, 2003).

Segundo Ryan et al. (2002), a contabilidade de gestão, numa visão contemporânea, é um termo relativamente novo, que surge para dar resposta às necessidades de gestão, permitindo que os gestores tenham a informação sobre os seus negócios. Na primeira metade do século XX, o principal objetivo da agora designada contabilidade de gestão era o apuramento dos custos, com particular ênfase para o custeio de produtos e controlo da mão-de-obra direta, matérias diretas e despesas gerais.

Segundo Anthony (1989), a contabilidade de gestão difere da contabilidade de custos na medida em que esta última tem como objetivo principal o apuramento dos custos de fabricação dos produtos, ao passo que a primeira faz o uso desta informação para auxiliar a gestão no planeamento, na orçamentação, bem como na tomada de decisão. Pode-se desta forma afirmar que contabilidade de custos fornece a informação necessária para a preparação do orçamento, e a contabilidade de gestão trabalha nos fatores comportamentais, no processo de orçamento determinante e no apoio das decisões estratégicas.

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC, 1998), quatro etapas caracterizam a evolução da contabilidade de gestão:

* A primeira etapa compreende aos anos anteriores a 1950, fase da determinação dos custos e controlos financeiros com base na realização de orçamentos e técnicas de contabilidade de gestão. Segundo Abdel-Kader e Luther (2006) a tecnologia do processo produtivo era elementar, mas apenas conseguiam identificar os custos de mão-de-obra e de materiais. O processo de fabrico era feito de forma manual, o que facilitava a imputação dos custos aos produtos, permitindo que se fizesse o acompanhamento dos custos do produto com base no controlo orçamental e financeiro dos processos produtivos.
* A segunda etapa, compreendida entre os anos de 1950 e 1965, fase em que já se fornecia informação para o planeamento e controlo de gestão, com a utilização das tecnologias. Segundo Abdel-Kader e Luther (2006), o controlo de gestão era relevante para os gestores; a contabilidade de gestão era uma atividade que apoiava a gestão para o controlo dos desvios em relação ao seu plano de fabrico.
* A terceira etapa está compreendida entre os anos de 1965 e 1985, tem como foco a análise dos processos de uma gestão de custos para que se otimizem os recursos e se reduzam os prejuízos. Segundo Abdel-Kader e Luther (2006), houve uma melhoria no processo de produção devido ao desenvolvimento e ao aumento da competitividade de novas tecnologias, que permitiu assim uma melhor gestão dos custos. A utilização destas novas tecnologias permitiu que se melhorasse a qualidade da informação disponibilizada bem como o aparecimento de novas técnicas de gestão e produção.
* A quarta etapa está compreendida entre 1985 e 1995.Nesta fase destaca-se a importância da criação de valores através da otimização da aplicação de recursos, através de mecanismos que valorizem a sua envolvente.

Atkinson et al. (2001) e Giguère (2006) realçam que o desenvolvimento da contabilidade de gestão que se deve a globalização, fazendo com que os gestores tenham mais necessidade de ter a informação detalhada e a tempo. Devido à competitividade com que as empresas se deparam, a contabilidade de gestão “moderna” difere da antiga contabilidade, na medida em que na primeira, o gestor solicita informação mais centrada nos custos e na criação de valor pelas atividades e processos da empresa.

* 1. **Importância da contabilidade de gestão**

A contabilidade de gestão vem dar resposta às necessidades de gestão das organizações: a sua evolução conduz-nos a uma visão contemporânea mais comprometida com os fluxos de informação e de conhecimento. Castelló e Lizcano (1994) referem-se a essa visão contemporânea da contabilidade de gestão da seguinte forma:

Dada la (…) dinamicidad del entorno económico, se ha hecho imperiosa la necesidad de que la Contabilidad de Gestión avance de forma acorde y consecuente con dicho entorno, y por ello actualmente esta disciplina está mostrando nuevos desenvolvimientos y abarcando realidades y parcelas que ni siquiera se había planteado analizar no hace muchos años.

A contabilidade de gestão pode ser definida como o processo organizacional traçado para controlar, avaliar e medir o desempenho organizacional de forma a atingir de forma eficiente e eficaz os resultados preconizados, tendo como cerne o controlo de gestão e a contabilidade analítica. A já citada recomendação internacional da contabilidade de gestão da International Federation of Accountants referia-se, na sua primeira versão no ano de 1989, à contabilidade de gestão da seguinte forma:

Management accounting may be defined as the process of identification, measurement, accumulation, analysis, preparation, interpretation, and communication of information (both financial and operating) used by management to plan, evaluate, and control within an organization and to assure use and accountability for its resources.

A contabilidade de gestão é vista como sendo parte integrante do processo de gestão, fornecendo informações indispensáveis para:

* Controlaras atividades correntes da organização;
* Planear as estratégias, táticas e operações futuras;
* Otimizar o uso dos recursos quer sejam materiais como humanos;
* Medir e avaliar o desempenho;
* A reduzir a subjetividade no processo de tomada de decisão;
* Melhorar a comunicação quer interna como externa.

A contabilidade de gestão é também relevante como mecanismo de motivação, influenciando no comportamento, suportando e criando valores culturais necessários a obtenção dos objetivos organizacionais.

A contabilidade de gestão é um dos pontos-chave dentro de uma organização, tendo aparecido propostas para que a sua atuação não se limite apenas aos números como tem acontecido em muitos casos, mas possa responder a outras necessidades organizacionais, no que diz respeito ao melhoramento de processos e alterações nos sistemas contabilísticos, de forma a incrementar a sua relevância.

Sendo que a contabilidade de gestão não analisa apenas os custos, pode-se afirmar que esta é uma versão mais desenvolvida da contabilidade analítica, numa ótica mais globalizada. Inicialmente a preocupação centrava-se no controlo dos custos; hoje tem-se uma visão mais alargada da gestão, evidenciando-se a importância da contabilidade de gestão.

Enquanto a contabilidade analítica apresenta os custos de forma detalhada à gestão, a contabilidade de gestão usa esta informação para gerir, aplicando-lhe os conceitos do controlo de gestão, as estratégias e orçamentos.

A contabilidade analítica tem como referência temporal os factos passados. A contabilidade analítica está muito ligada aos custos e proveitos pré-determinados, visto ter de se preocupar constantemente com os desvios entre factos registados e contabilizados e previsões efetuadas. O âmbito da contabilidade de gestão é mais amplo, não apenas desde uma perspetiva temporal. Qualquer sistema de contabilidade de gestão deve considerar dois aspetos essenciais:

1. A informação: deve dedicar-se à obtenção e processamento da informação necessária para a gestão.
2. O relacionamento: deve influenciar o comportamento das pessoas na organização.

Os dois pontos estão relacionados, sendo o primeiro muito mais mecânico e mecanicista. A prática destes pontos difere de organização para organização.

A evolução da contabilidade de gestão está relacionada com as melhorias e inovações ocorridas na estrutura e funcionamento das empresas e dos seus sistemas de gestão. Portanto devemos considerar o ambiente em que as organizações se encontram inseridas, pois quanto mais complexo e mutante for, maior a necessidade ao nível informativo, não tanto em volume mas em qualidade.

* 1. **Contabilidade analítica, sua relação com a contabilidade de gestão**

A contabilidade analítica apresenta o resultado da empresa de forma detalhada, dando a possibilidade de observar a origem deste. Esta surgiu no meio industrial, devido à necessidade de se pormenorizar os custos e proveitos para uma leitura mais clara e facilitada na tomada de decisão por parte dos dirigentes das organizações. Este facto deu-se no século XIX, apesar de que já existiam práticas isoladas antes desta data. A contabilidade analítica permite observar detalhadamente o resultado de cada centro da empresa e conhecer qual o mais e menos produtivo, conforme destacava Gonçalves da Silva (1991):

A contabilidade interna ou analítica é, essencialmente, uma contabilidade de custos, entendendo-se por esta expressão a classificação e registo dos gastos de exploração, de modo que pelas contas relativas à produção e à venda se possam determinar os custos de produção e distribuição unitários ou totais de algum ou de todos os produtos fabricados ou serviços prestados e das diversas funções da empresa.

A contabilidade analítica deve ser vista como um triângulo em que os elementos que o compõem são: as matérias-primas, mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação, (Capela Tepa, 2008).

De forma clara o resultado geral da empresa é o somatório do resultado dos vários centros da mesma como podemos analisar:

RG =

A contabilidade analítica deve ser vista como um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, que facilita a tomada de decisão e o controlo de gestão.

Sendo a contabilidade analítica um meio de análise interna, ela deve assegurar a veracidade da sua informação, bem como o detalhe da mesma. Assim sendo, deve pormenorizar a informação dada aos seus utilizadores. É muito importante o uso da contabilidade analítica principalmente nas empresas de grandes dimensões, em que se fabrica mais de um produto e há complexidade no sistema produtivo implantado.

A contabilidade analítica tem por objetivo o apuramento e análise dos custos industriais como a classificação e imputação dos gastos industriais de acordo com os critérios e sistema seguidos na empresa, de modo a obter dados que sirvam para o controlo de gestão industrial (Caiado, 2009). Descreve-se que a contabilidade analítica tem como tarefas principais:

* Explicar, analisar os resultados e apresentar os seus elementos constitutivos. A mesma permite o controlo de rendimentos, de rentabilidade e ao mesmo tempo fornece elementos importantes para uma gestão;
* Completar a contabilidade geral, em função das avaliações que faz sobre certos elementos do ativo da empresa como: produtos e imobilizações fabricadas;
* Fornecer as bases que permitem a elaboração das provisões de encargos e proveitos, e introduzir o controlo sobre todas as atividades da empresa;
* Fornecer todos os elementos que permitam uma tomada de decisão;
* Servir como um verdadeiro instrumento de gestão cujas bases são o cálculo dos custos para aclarar a tomada de decisão.

Por outro lado, adaptado ao controlo de gestão e aos serviços de estratégias e dos gestores, Guerra (2006) apresenta como objetivos da contabilidade analítica os seguinte:

* Apoiar os outros instrumentos técnicos e de gestão: em particular o apoio de custos dos produtos para efeito de gestão de *stocks* e de elaboração das demonstrações financeiras;
* Efetivar o controlo retrospetivo dos resultados: em particular dos orçamentos, com vista a ajudar o planeamento da organização e o seu controlo;
* Apoiar na tomada de decisão: produzir informação adequada para modelos de apoio à decisão, como de otimização e decisão;
* Avaliar o desempenho económico-financeiro: de um ou múltiplos segmentos da empresa, nomeadamente, produtos, tipos de clientes, projectos e regiões geográficas.
  + 1. **Importância da contabilidade analítica**

A contabilidade analítica é cada vez mais importante nas empresas industriais e não só, na medida em que aumenta a competitividade e existe a necessidade constante de se estar adequadamente informado sobre a situação da empresa, para uma tomada de decisão racional, de forma a reduzir os custos e o aumento do volume de negócios.

Segundo Capela Tepa (2008), a contabilidade analítica é importante na medida em que determina os custos das matérias-primas, mão-de-obra e outros encargos de fabricação como:

* A seção específica;
* A fabricação de uma unidade ou várias unidades de produtos;
* A determinação dos custos unitários, tarefa esta que permitirá aos gestores da empresa decidir sobre a sua minimização;
* A adequação dos preços de venda aos custos de produção, situação que apenas é possível conhecendo os custos unitários e a elaboração dos custos padrões;
* A facilitação da preparação de uma série de informações fundamentais para a tomada de decisão sobre:
* A comparação periódica das matérias-primas e respetivos custos;
* A informação precisa relativa a fugas, desperdícios e tempo perdido.
* A verificação da variabilidade da capacidade de produção da empresa através dos custos das operações de fabricação e das máquinas;
* A determinação dos preços de custos dos produtos acabados destinados a comercialização.
  + 1. **Tomada de decisão**

Relativamente a tomada de decisão, a contabilidade analítica tem a missão de fornecer todos os dados necessários. Assim sendo, pode-se concluir que a contabilidade analítica é indispensável para uma boa gestão orçamental, pois conhecendo os custos do passado pode também prever-se o futuro. Com a informação vinda da contabilidade analítica estabelece-se os orçamentos que dão expressão monetária aos programas de atividades previstas.

Existem vários métodos para o apuramento de resultado analítico. Dependendo da empresa em análise e da informação pretendida pode-se definir o método a ser utilizado. Passamos a mencionar alguns destes métodos:

* Método baseado no coeficiente de equivalência: este método tem por base a escolha de um produto que constitua uma unidade de referência. Normalmente é utilizado quando a empresa tem várias produções e não exista uma definição concreta dos encargos. Trata-se de empresas que agrupam os seus encargos sem definir o destino concreto.
* Método de imputação racional dos encargos fixos: este método foi desenvolvido devido a dificuldade de imputação dos encargos fixos, uma vez que não têm destino fixo e definido. Recorreu-se a este método para não deturpar o resultado do produto que consiste em considerar todos os custos quer de períodos de sobre-atividade como de sub-atividade.
* Custo marginal: custo da última unidade produzida ou vendida, é considerado por muitos autores como sendo o custo económico de oportunidade. Este custo também é utilizado para a elaboração de custos previsionais dos novos produtos que serão produzidos com a extensão da capacidade de produção da empresa. Ele é construído à parte do custo variável.
  + 1. **Etapas de implementação da contabilidade analítica**

Etapas necessárias para a implementação da contabilidade analítica, segundo Caiado (2009):

1. Análise da situação atual, bem como o conhecimento pormenorizado da empresa que implica a recolha de dados e seus elementos caracterizadores nomeadamente, breve história da empresa, instalações e sua localização, organograma, produções e processos de fabrico. Estruturas e distribuição de venda, equipamentos fabris, administração e outros, funcionamento da contabilidade e da informática, plano de médio e longo prazo;
2. Definição dos centros de gastos, uma vez conhecida a empresa com um certo grau de pormenor, importa definir os centros de gastos da área fabril e não industrial;
3. Escolha do sistema de custeio, em ligação com a fase anterior: surge o problema da definição do sistema de custeio, em que terá de ser consideradas as opções por parte da gestão relativamente a esta matéria, contemplando a perspetiva fiscal;
4. Apuramento dos gastos de produção: consoante o tipo de fabrico, característico da empresa, assim a contabilidade interna irá adequar o método de apuramento dos gastos de produção direto, por processos e mistos. Se estiver em presença de uma produção por fases em que vão ser apurados os custos, e, em caso de haver produções conjuntas, qual o critério para a repartição dos respetivos gastos.
5. Mapas para gestão: dado que os utilizadores da informação inerente ao funcionamento interno da empresa são diversos responsáveis aos vários níveis de decisão, os mapas a elaborar devem dar resposta às necessidades referentes.

Após estas etapas, haverá condições para a implementação da contabilidade analítica na organização, sem esquecer que para tal deve-se sempre ter aprovação da administração. Por se tratar de um processo interno e para servir os gestores da organização, é fundamental que na altura da elaboração das etapas se considere a opinião dos mesmos, de forma a satisfazer as suas necessidades de forma exata, porque estes conhecem suas áreas e necessidades.

Note-se que a implementação da contabilidade analítica é um processo da contabilidade de gestão, que visa aperfeiçoar o funcionamento interno da organização. Deste modo não é estática, encontrando-se em constante mutação.

* 1. **Controlo de gestão como ferramenta fundamental na gestão**

De acordo com Jordan et al. (2005), o controlo de gestão é o esforço permanente realizado pelos principais responsáveis da empresa para atingir os objetivos fixados, acrescentando que o mesmo deve proporcionar a todos os responsáveis os instrumentos para pilotar e tomar as decisões adequadas que assegurem o futuro da empresa.

Uma empresa tem objetivos de natureza diversa, por isso a atenção não deve centrar-se apenas nos aspetos financeiros, quando nos referimos ao planeamento organizacional. Os instrumentos de controlo de gestão devem responder a estas expectativas, não se limitando à dimensão financeira. No exercício do controlo de gestão deve haver imprescindivelmente a descentralização de autoridade. Deve igualmente o controlo de gestão garantir que os interesses setoriais estejam em harmonia aos da organização no seu todo. O controlo de gestão foi concebido para dar dinamismo às atividades organizacionais e não criar burocracias. Assim sendo, deve garantir a responsabilização dos atos, permitindo as sanções e recompensas quando necessário for. Com o uso desta ferramenta de gestão, os gestores de primeira linha tornam-se os principais responsáveis.

Existem instrumentos que conduzem a um bom controlo de gestão dentro da organização (Jordan et al., 2005):

* Plano operacional: é a definição operacional da estratégia. É necessário ter definidas as políticas de comercialização, de investimentos, de gestão da produção, de organização, gestão dos recursos humanos e de gestão financeira, para a sua operacionalidade.

Deve-se fazer uma distinção clara do planeamento operacional ao estratégico. Uma das grandes diferenças assenta no prazo. O plano operacional tem como horizonte temporal o médio prazo ao passo que o estratégico o longo prazo. Outra diferença entre os dois planos é que o operacional identifica todas as atividades da empresa, enquanto o estratégico preocupa-se com as grandes mudanças, ou novas orientações decididas a longo prazo. Por último, o plano operacional é mais quantitativo, pois o seu âmbito verifica detalhadamente se as estratégias são exequíveis, ao passo que o plano estratégico visa a elaboração de balanços e contas de resultados previsionais para cinco anos. A análise do plano operacional pode envolver gestores de todos os níveis incluindo os responsáveis operacionais. Evidentemente, pode nalguns casos advir do plano operacional que o estratégico não é realizável, mas é da responsabilidade do plano operacional encontrar e organizar soluções aceitáveis para viabilizar o plano estratégico.

* Controlo orçamental: deveria estar ligado aos orçamentos, mas é um instrumento analisado à parte dos outros instrumentos de pilotagem, existem várias debilidades em seu procedimento que o impedem de ser visto como um instrumento de acompanhamento eficiente.

O controlo orçamental trata de comparar as realizações com as previsões inicialmente elaboradas, para evidenciar desvios e analisá-los, com a finalidade de definir a natureza e a intensidade das ações corretivas necessárias. O princípio é valioso mas a prática tem fragilidades. O controlo orçamental calcula as realizações e previsões exclusivamente em termos financeiros. Assim sendo, conclui-se que este instrumento apenas avalia a dimensão financeira dos resultados. O mesmo é incapaz de medir a quota de mercado realizada, os graus de inovação, de qualidade e de notoriedade atingidos, os índices de satisfação dos clientes, todos os dados citados fazem parte dos objetivos estratégicos e devem ser controlados. É importante realçar que, um desvio zero no documento de controlo orçamental não significa necessariamente boa gestão, mas que um determinado centro gastou exatamente o que foi previsto. Este instrumento parece muito limitado pois não contribui para o aumento da quota de mercado, muito menos para a notoriedade da empresa.

Uma segunda fraqueza deve-se ao fato do controlo orçamental depender dos dados contabilísticos para a sua análise. Sendo necessário determinar previamente as realizações financeiras mensais para cada setor, direção, produto. Estes elementos são produzidos por um instrumento auxiliar ao controlo orçamental. Na prática a contabilidade analítica raramente fornece os dados do mês anterior num prazo inferior a vinte e cinco ou trinta dias. Considerando que a informação emanada está em alguns casos associada a erros, e muitas vezes a sua falta de adequação ao controlo orçamental.

* Tableaux de bord: tem como principais características, a rapidez, diversidade dos indicadores, concentração sobre o essencial e adaptação ao utilizador. A sua rapidez é notória pela publicação mensal, entre o quinto e o sétimo dia do mês seguinte, o prazo é corretamente observado nas empresas que utilizam este instrumento de controlo de gestão. A diversidade dos indicadores é indispensável para medir tanto os resultados financeiros, os comerciais, de qualidade, e produtividade do pessoal. Este instrumento é adaptável ao utilizador e específico para cada setor e gestor.

Para se implementar o controlo de gestão é necessário percorrer algumas fases. A primeira, em que se identifica a ausência total dos instrumentos de controlo de gestão. Existe a contabilidade, mas apenas a financeira, que fornece a informação anual ou em períodos longos, em que esta informação chega muito tarde, a mesma não constitui um instrumento de gestão. Nesta fase, fazem-se análises não regulares, que não se aplicam a todos os centros da empresa. Estas análises são centralizadas na evolução da matéria tributável e dos impostos.

Na fase seguinte encontra-se o controlo de gestão retrospetivo, em que há informação contabilística em períodos mais reduzidos, isto é uma contabilidade trimestral ou mensal. Nesta fase existe especialização de períodos, onde há preocupação de agrupar a informação por períodos.

Passa-se para uma segunda fase, em que é realizada uma análise periódica ao resultado da empresa, isto é, a contabilidade é apresentada em períodos mais curtos. Se os resultados apresentados forem preocupantes terão de ser analisados com maior particularidade para localizar a origem do problema, o que constitui precisamente o âmbito da contabilidade analítica. Nesta fase ainda não existem os centros de custos ou resultados, mas já se pode falar na existência de uma contabilidade analítica. Esta implica organização, pelo menos a nível de contabilidade em centro de custo que podemos encarar como o embrião dos futuros centros de responsabilidades.

Na terceira fase, a da gestão prospetiva, aparecem os primeiros instrumentos previsionais sob forma de orçamentos que visam o curto prazo, geralmente o ano seguinte. Os orçamentos são preparados por centros de responsabilidade, e não os globais da empresa. Surge o acompanhamento dos resultados intermédios.

Na quarta fase observa-se o planeamento estratégico, mas pouco formalizado. Nesta, identifica-se o período a percorrer, entre o planeado, que descreve a situação desejada para o longo prazo, e o a realizar descrito pelos orçamentos. De forma a tornar o sonho possível recorre-se ao plano operacional

Na quinta fase encontra-se o plano operacional, ou a fase de organização. É importante que haja concordância no tempo da elaboração do plano estratégico e do orçamento. Um calendário que organize o trabalho previsional. Os primeiros meses devem ser reservados para elaboração do plano estratégico, logo de seguida a discussão do plano operacional e por ultimo a elaboração dos orçamentos, pode-se sempre gerar alguma flexibilidade por causa da realidade da gestão.

Por fim, o acompanhamento previsional integrado. Nesta fase procura-se reduzir ou eliminar os riscos da rigidez e aumentar a integração dos instrumentos de controlo de gestão. Quando não há integração, o trabalho de acompanhamento dos resultados, por um lado, e o trabalho previsional, por outro, são considerados como disciplinas diferentes, realizados em momentos diferentes. Esta fase tem como objetivo principal implementar a prática simultânea dos diversos instrumentos.

Esta integração tem por objetivo proporcionar as condições para que se possa determinar de modo adequado, o ponto de aplicação das ações corretivas no processo de gestão, pela quantificação dos resultados esperados a curto, médio e longo prazo. As fases anteriores são configurações correntes do sistema de controlo de gestão nas empresas. O sistema mais adequado a uma empresa depende das suas características, do seu enquadramento no meio económico e sobretudo da maturidade de gestão dos seus responsáveis.

1. **ASPETOS METODOLÓGICOS**
   1. **Procedimentos**

Segundo Santos (1998), podem segregar-se os procedimentos metodológicos em função dos objetivos, da recolha dos dados e da fonte de informação. Centrando-se na metodologia quanto ao objetivo, esta subdivide-se em pesquisa exploratória, descritiva e explicativa. A realização do presente trabalho assenta na pesquisa essencialmente descritiva, uma vez que tem como foco central a análise do sistema de contabilidade de gestão implementado na empresa Griner Engenharia, S.A., pretendendo-se descrevê-lo, analisá-lo criticamente, identificar potencialidades e debilidades, e apontar ações de melhoria.

O trabalho tem, assim, por base a metodologia de estudo de caso, que de acordo com Beuren (2003), se caracteriza principalmente pelo estudo concreto de um único caso, sendo preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico. Para esse fim, proceder-se-á a uma pesquisa qualitativa e quantitativa, centrada em dados primários e secundários.

* 1. **Adaptação ao estudo**

No que se refere aos objetivos da pesquisa, a mesma é essencialmente descritiva, porque a empresa em análise já apresenta um sistema de contabilidade de gestão e controlo desenvolvido, que se encontra adaptado às necessidades diárias da gestão da empresa. Assim sendo, pretende-se com esta pesquisa fazer uma comparação entre a prática e o que nos reserva a teoria para questões relacionadas. Pretende-se certificar se o sistema de controlo de gestão funciona eficazmente e de acordo com os procedimentos para este tipo de atividade, bem como apresentar as principais vantagens da utilização de um eficiente sistema de controlo de gestão.

Quanto ao método, recorrer-se-á ao estudo do caso, que muitos autores identificam como o mais adequado para estudos relacionados com a contabilidade. O estudo do caso é o método que melhor se adapta aos objetivos do presente trabalho, uma vez que se pretende, com relação à empresa Griner Engenharia, S.A., saber o seguinte:

* Analisar a importância da implementação de um sistema de contabilidade de gestão nas organizações, em particular as empresas de construção civil;
* Analisar a estrutura de custos da empresa e avaliar a forma como tem sido feita a distribuição destes pelos vários centros de custos em função dos orçamentos disponibilizados;
* Saber se o sistema de controlo de gestão usado pela Griner Engenharia, S.A é o mais adequado para empresas que desenvolvem atividades no ramo de construção;
* Avaliar o impacto do uso da contabilidade de gestão na empresa;
* Efetuar uma análise crítica do sistema atualmente implementado na empresa em análise, identificando potencialidades e debilidades, e apontando ações de melhoria.

Enfim, a problemática estará em torno da importância de uma contabilidade de gestão eficiente e adequada à organização, e na sua comparação com o sistema que a empresa em estudo apresenta. Em relação à abordagem do problema, recorrer-se-á à pesquisa qualitativa e quantitativa.

* 1. **Etapas do processo de realização do estudo**
     1. **Planeamento e preparação para a recolha de dados**

O estudo do caso foi planeado desde o princípio do trabalho, pois logo se entendeu como o mais adequado para a pesquisa em questão. De forma a desenvolver uma sequência metodológica e a aclarar todos os objetivos do trabalho, começou-se por identificar o problema, e prosseguiu-se com uma revisão bibliográfica centrada na contabilidade de gestão, a contabilidade analítica e sua implementação, enfim um leque de bibliografias relacionadas com o tema, que permitiram trazer uma mais-valia à pesquisa.

De seguida, efetuou-se o levantamento da informação junto da empresa Griner Engenharia, S.A, de acordo com os objetivos do estudo.

No processo de investigação, sempre que uma empresa é abordada por investigadores é requerida a elaboração de um documento de autorização, devido ao facto dos produtos e informações apresentadas terem especificidades diferenciadoras de outros no mercado, e relativamente aos quais a empresa pretende sigilo. Foi solicitada à administração, via e-mail, uma autorização para elaboração do estudo, tendo a autorização sido concedida de imediato, pois é sempre uma mais-valia para a mesma, uma análise externa em relação às práticas adotadas na empresa.

A preparação da recolha de informação consistiu na revisão das teorias disponíveis, que pudessem ser relevantes para o caso. Elaborou-se uma *checklist* dos elementos a pesquisar e dos aspetos teóricos que poderiam ser considerados ao longo do estudo.

* + 1. **Recolha de evidências**

As pesquisas foram realizadas através de contactos diretos com os responsáveis de direção, de observações diretas, e da avaliação dos resultados das ações.

Este trabalho assentou no estudo de caso, fundamenta-se em aspetos quantitativos e qualitativos. A recolha baseou-se na observação da evolução da contabilidade de gestão e de suas técnicas.

As técnicas usadas foram a análise documental, os contactos diretos com os responsáveis da empresa, observações diretas e a observação participante.

A análise dos documentos foi feita através da verificação dos procedimentos adotados por empresas de construção civil, bem como a definição dos principais conceitos da contabilidade de gestão.

Fez-se a pesquisa de arquivos baseada na consulta do organograma da empresa, obtenção de dados contabilísticos e de recursos humanos através do *software primavera,* análise dos relatórios de gestão, dos relatórios da contabilidade financeira, dos relatórios de orçamentos de obra e dos mapas de acompanhamento e controlo de avanço das obras.

A recolha da informação relacionada com as obras permitiu conhecer e descrever todo o processo de produção da empresa. Fez-se uma descrição exaustiva do processo de produção das obras, desde a negociação até a aprovação do mesmo pelo fiscal de obra, permitindo conhecer os custos diretos e indiretos de uma obra.

Os contactos mantidos com os responsáveis de direção da empresa foram todos pré-estruturados (remete para o apêndice, pagina 85), permitindo diferentes perspetivas na abordagem do tema. O primeiro contacto foi com a direção de controlo de gestão, uma vez que tem um conhecimento aprofundado das áreas de produção. Estendeu-se posteriormente aos diferentes diretores de obras, para conhecer quais as atividades relacionadas com o processo de produção, o tempo dedicado por cada colaborador, bem como a distribuição das atividades entre o pessoal. O mesmo aconteceu com responsáveis das outras direções da empresa, de forma a conhecer as atividades de cada direção e os respetivos departamentos. O contacto mantido permitiu maior flexibilidade para identificar outros temas relacionados, assim como para explorar de forma mais aprofundada a informação da empresa. De salientar que para o remate final deste processo contou-se com a direção do controlo de gestão, que afinou a informação, acrescentado aspetos não focados em contactos mantidos com outros responsáveis.

Este método de recolha de informação é vantajoso devido à facilidade na obtenção da informação, conhecimento amplo do processo organizacional, facilidade da observação da informação, e os custos são baixos.

* + 1. **Avaliação das evidências obtidas**

Avaliar as evidências obtidas é dos fatores mais importantes no processo de investigação, por isso é necessário assegurar que os dados obtidos são fiáveis.

A fiabilidade é a característica que confina a confiança no processo de investigação. Num trabalho de investigação é necessário certificar que a informação obtida é verdadeira e representa a realidade dos fatos. Entretanto, a fiabilidade não representa a validade, mas é uma condição para analisá-la. Assim sendo, é necessário que haja ligação entre os dois conceitos, para se garantir competência no desenvolvimento do trabalho.

Para esta pesquisa foram usadas várias fontes documentais de modo a assegurar maior fiabilidade e validade do estudo.

Certificou-se que a recolha e avaliação das evidências eram consistentes e fiáveis. Para tal, recorreu-se ao método de triangulação, de forma a assegurar a sua qualidade. Ryan et al. (2002) argumentam que o método de triangulação consiste no processo de obtenção das diversas fontes de evidências sobre determinado assunto. Segundo os mesmos autores, deve-se adotar um trabalho em equipa para evitar tendências de opiniões e perceções individuais que podem interferir e influenciar o estudo. Neste sentido, houve a preocupação de solicitar a opinião de outros elementos da organização relativamente à apreciação e análise da informação que se revelava menos objetiva.

A informação recolhida dispõe de uma organização não lógica, sendo necessário estruturar e tratar toda a informação por temas e questões de forma a produzir padrões de pesquisa. A avaliação de evidência permite identificar a informação relevante e não relevante para o estudo do caso. Todas as informações obtidas foram devidamente registadas e organizadas, permitindo também descrever todo o decurso produtivo e, deste modo, identificar as atividades desenvolvidas durante o processo.

* + 1. **Desenvolvimento do trabalho de projeto**

Depois de planeado o processo de investigação, envolvendo a recolha de dados e evidências, bem como a sua avaliação, procedeu-se ao desenvolvimento do trabalho de projeto segundo critérios lógicos, buscando alcançar os objetivos propostos.

1. **O CASO DA EMPRESA GRINER ENGENHARIA, S.A**
   1. **Atividade construtora e empresas de construção**

Não é possível falar de crescimento económico sem referência à atividade construtora, estando esta associada a saneamento e melhoramento de condições de vida. O impacto desta atividade, positivo no produto interno bruto, contribui ainda para a diminuição da taxa de desemprego e, consequentemente para o aumento do consumo ou poupança por parte da população. Geralmente, quando existe disponibilidade de dinheiro, duas opções existem: poupar ou consumir. Assim sendo, acaba por implicitamente estimular o crescimento de outros mercados num país.

Como atividade motora para o desenvolvimento de uma economia, o setor da construção envolve também o mercado financeiro pois, na maior parte das vezes, a aquisição do produto (o bem construído) constitui por parte do utilizador um endividamento de médio e longo prazo.

O mercado de construção civil é um bom exemplo de aplicação da gestão, desenvolvendo atividades de produção puras e simultaneamente de serviço. Este tipo de atividade envolve elementos muito específicos, desde os materiais usados, mão-de-obra especializada a terciarização de serviços durante o desenrolar de uma obra. É ainda interessante relacionar a contabilidade de gestão ao setor de construção. Neste tipo de atividades podem observar-se situações que permitem um estudo aprofundado relativamente a um processo analítico e de gestão baseado na produção e ao mesmo tempo em serviço. Como muitas obras têm duração superior a um ano, também é possível um tratamento contabilístico diferenciado para esses casos.

Por outro lado, no setor em referência é indispensável um controlo de gestão eficiente e eficaz, porque é através dele que se podem acompanhar os custos e proveitos relacionados com as obras em curso, identificar eventuais desvios e corrigi-los em tempo oportuno, adotando decisões adequadas e obter resultados.

O ramo da construção engloba vários tipos de empresas e de atividades, desde as que realizam obras públicas (pontes, estradas, obras de energia hidráulicas, etc.) às dedicadas à construção civil quer pública quer privada (residências, hospitais, escolas, edifícios, administração, etc.)., sejam empresas de natureza pública, privada, ou em nome individual. Qualquer uma das atividades é desenvolvida com o auxílio de várias empresas que se dedicam a atividades relacionadas, fabricando ladrilhos, cerâmica, materiais elétricos, etc.

Como em qualquer empresa, o organograma funcional das empresas construtoras apresenta a sua estrutura funcional, onde são apresentadas e definidas a posição e as atividades de cada elemento no seio da organização. Também se pode apresentar a descrição de função de cada cargo contemplado no mesmo. Deste modo, poderá a direção da empresa coordenar as diferentes funções existentes.

* + 1. **Características do processo produtivo e adjudicação da obra**

O processo de produção neste tipo de atividades é muito volátil, porque se utiliza uma variedade de materiais tanto em classes e qualidades, como em tamanho e fornecimento, dependendo do gosto e preferência do cliente e do acordado em contrato. Também depende dos vários tipos de atividades a realizar na obra, bem como o prazo de entrega ao cliente.

A mão-de-obra a usar também depende da necessidade da obra, mas normalmente compreende o diretor de obra, os assistentes operacionais, os administrativos de obra, o pintor, o serralheiro, o pedreiro.

A adjudicação da obra é entregue à empresa que apresente as melhores condições técnicas, administrativas e de preço, ou seja, que vá de encontro às condições financeiras do cliente. Neste processo de adjudicação de uma obra, várias etapas são seguidas. Inicia-se com o concurso, no qual é selecionada para o processo de negociação de preço (base o orçamento da obra), a empresa que apresente melhores condições técnicas. Este preço deve refletir todos os custos relacionados com a obra, sejam diretos ou indiretos e, uma vez aceite, é fechado o contrato e nele registadas todas as condições exigidas pelo cliente.

Existem também contratos de construção com preço previamente fixado. Nestes, ou o preço final é pré-definido no contrato ou é dado por cada unidade de construção. Contratos com preço determinado em função dos custos, incorporam geralmente uma quantia fixa ou uma percentagem dos custos ocorridos no contrato.

São considerados custos de contrato de construção, os relacionados com matérias-primas, depreciações dos equipamentos, mão-de-obra, assistência técnica, seguros e outros gastos gerais de construção. Devido às características da atividade construtora, muitas empresas usam o método da percentagem de acabamento (DC3), quando os custos e proveitos do contrato passam a ser antecipados e corretamente calculados antes do seu final, devendo para tal existir um preço fixado. O DC3 aplica-se normalmente quando a construção de uma obra se apresenta em períodos contabilísticos diferentes, ou seja, quando a data de início e de fim do contrato da obra respeita a períodos contabilísticos diferentes. São também abrangidos os serviços de prestação relacionados com o setor de construção, nomeadamente os de arquitetura e de energia.

Considerando o método anteriormente referido, os proveitos são reconhecidos à medida que a obra progride. Assim sendo, a cada período contabilístico é atribuído um resultado correspondente ao grau de acabamento da obra, tendo como referência o balanceamento dos proveitos respetivos com os custos incorridos inerentes.

Podemos considerar o grau de acabamento como a relação entre os custos incorridos até a data e a soma destes custos com os custos estimados para completar a obra. Importa realçar que este método não deve ser aplicado se as estimativas não forem fiáveis.

* + 1. **Problemática da gestão**

Quanto à gestão deste tipo de organização, existem três variáveis básicas a considerar: a qualidade, o tempo e o custo.

Quanto à qualidade, para além da aprovação do cliente, a obra deve ser sempre certificada através do sistema de controlo de qualidade que deve reger-se pelas normas internacionais de controlo de qualidade.

O tempo é um fator que deve ser controlado, porque influencia fortemente nos custos; deve ser seguido conforme planeado, pois o atraso pode influenciar negativamente a empresa, quer em termos de imagem como de custos.

Em relação aos custos, a empresa deve dispor de um sistema de informação contabilístico que satisfaça as suas necessidades e facilite aos gestores a tomada de decisão em tempo oportuno. De acordo com a AECA (2002), o sistema contabilístico de uma empresa construtora deverá:

* Ser de fácil leitura, permitindo que os responsáveis possam analisar os seus custos e tomar decisões, satisfazendo simultaneamente as necessidades técnicas e económicas;
* Proporcionar a informação disponível em tempo oportuno, na medida em que o atraso desta pode condicionar a tomada de decisão, ou fazer com que os gestores tomem decisões atrasadas;
* Proporcionar informação contabilística flexível, que se adapte a diferentes tipos de obra;
* Proporcionar informação sistematizada, que permita analisar a atividade passada da empresa e traçar o futuro.
  1. **Análise de custos das empresas construtoras**

Neste ponto far-se-á uma abordagem aos custos nas empresas construtoras, considerando a sua natureza intrínseca e o tipo de fator produtivo.

* + 1. **Materiais**

São vários os tipos de material, adquiridos em função das necessidades dos projetos de obra que, normalmente as empresas de construção civil utilizam. Estes, adquiridos em volume elevado, permitem que as empresas beneficiem de descontos que as colocam em condições vantajosas. Tal evidencia a necessidade de contar com um bom plano de compras e de aprovisionamentos de forma a garantir uma redução nos custos dos materiais, pois estes representam uma das mais importantes parcelas no final da obra.

* + 1. **Trabalhos realizados por subempreitadas**

Quando se subcontrata um serviço deve-se sempre controlar todo o processo de modo a assegurar que o mesmo se realiza conforme o esperado. Como subcontratada a autonomia da empresa não é total, pelo que, a construtora deve controlar a utilização do material verificando se este é usado de acordo com o especificado e evitar desperdícios.

O processo de subcontratação é feito quando a empresa titular da obra delega a realização de alguns dos trabalhos a outra empresa especializada. Sempre que se opta pela subcontratação deve-se ter bem presente a questão dos custos, efetuando uma comparação dos preços entre empresas, assim como dos custos se o serviço fosse executado pela própria construtora. Na opção de subcontratar, deve ser dada especial atenção às exigências das obras e analisar as faturas depois de recebidas. Existem casos em que as empresas subcontratadas usam materiais da empresa titular da obra. Quando assim se procede, deve ser definido o preço ajustado a essa situação. O detalhe da faturação deve sempre permitir imputar os custos por unidade da obra subcontratada.

* + 1. **Trabalhos realizados por outras empresas**

Cada vez é mais frequente a terciarização de serviços nas empresas de construção civil, devido à complexidade dos trabalhos, sendo frequente dizer-se que o desenvolvimento de uma obra carece de uma colaboração conjunta. Algumas vertentes das obras como carpintaria, eletricidade, fontenários, entre outros serviços, são exemplos da terciarização de serviços.

* + 1. **Mão-de-obra**

Juntamente com os do material, os custos de mão-de-obra constituem um dos mais importantes da construção de uma obra. A partir destes pode medir-se a eficiência de uma empresa.

Por esta razão, deve ser dada uma atenção especial no sentido de compatibilizar sempre o esforço desenvolvido pelos trabalhadores com o resultado obtido, de modo a manter o pessoal motivado, sob a forma de incentivos extra salariais. Para um controlo eficaz dos custos com o pessoal deve ainda dispor-se de uma boa informação diária do trabalho realizado por cada colaborador, na qual se detalhe tanto a classe de trabalho realizado como o tempo dedicado por tarefa. Deve-se igualmente distribuir as horas diárias trabalhadas por cada unidade a cada contrato adjudicado, registando-se o tempo necessário e o valor correspondente.

A mão-de-obra direta aplica-se à obra a que é aplicada, considerando sempre o tempo e o valor. Tal como acontece com as materiais, podem ser encontradas dificuldades na repartição do tempo de trabalho do trabalhador por obra.

A mão-de-obra indireta refere-se aos colaboradores que intervêm de forma não direta na atividade da obra, como os guardas, o pessoal administrativo e os técnicos (engenheiros, arquitetos). Estes custos são incorporados como meios auxiliares dos custos da obra.

O custo de mão-de-obra pode ser calculado de forma individual, considerando a categoria laboral de cada colaborador ou por grupo, somando a categoria profissional de cada componente. É também necessário dispor de um controlo eficiente e eficaz do pessoal, devido ao número de obras e a duração de cada obra, para se poder suprir as necessidades referentes à mão-de-obra, seja direta ou indireta.

* + 1. **Os serviços externos**

Devem ser incluídos como custos externos relacionados com o desenvolvimento da obra os alugueres de máquinas, veículos e outros. Também são considerados os custos de conservação e reparação dos meios, sejam de carácter ordinário ou extraordinário.

Incluem-se ainda como custos de serviços externos os trabalhos realizados por profissionais independentes, particularmente os arquitetos e engenheiros. Também são considerados os custos com publicidade, seguros, garantias prestadas, serviços bancários, propaganda, relações públicas, água e energia elétrica.

* + 1. **Impostos**

Os impostos neste tipo de atividade são de índole diversa. Sempre que se trata da atividade de construção deverão ser consideradas as licenças de alvará, bem como as licenças de construção. Dependendo de cada região, considerando as normas existentes em cada país, podem para uma obra de construção existir várias licenças.

* + 1. **Custos financeiros**

É comum neste tipo de atividade recorrer-se ao financiamento externo. Considerando o volume de investimento relacionado com a atividade, as empresas nem sempre têm condições financeiras suficientes para os suportar exclusivamente com recursos próprios.

Podem ser considerados como custos financeiros todos os valores relacionados com juros e comissões provenientes da utilização de capitais alheios destinados a apoiar a atividade.

* + 1. **Diferenças de câmbios**

A diferença de câmbios dá-se quando a empresa contrai dívidas em moedas distintas da moeda em vigor do país da obra, por um prazo superior a um ano, com o propósito de financiar uma obra específica.

* + 1. **Amortização**

Nas atividades de construção, onde há importantes intervenções de máquinas e instalações, a amortização dos imobilizados constitui um elemento de custo que requer um tratamento específico.

Neste tipo de análise é importante distinguir os equipamentos afetos à obra e aqueles que estão afetos a outras atividades. Os primeiros são custos diretos da obra enquanto os outros, tem que ser incorporados no conjunto de custos indiretos (comuns) da empresa.

Dadas as características do processo produtivo da empresa, acontece muitas vezes que determinado equipamento fique muito tempo sem ser utilizado, sendo necessário adotar uma rotina de análise baseada no método de imputação racional, diferenciando os custos de amortização correspondentes ao período de sub-actividade. Nestes casos, a empresa deve sempre ponderar se não seria mais vantajoso alugar ao invés de comprar o referido equipamento.

* + 1. **Doações, provisões, e os custos de seguro e garantias**

Devido às características do mercado em análise, onde a qualidade é importante e os custos muitas vezes se prolongam por vários períodos económicos, a questão das falhas de produção ou atraso das obras e o custo da garantia a prestar são elementos relevantes.

* + 1. **Reclassificação dos custos**

Por norma, os custos em construção são classificados em diretos e indiretos ou ainda em fixos e variáveis. Para facilitar, caso a empresa decida levar a cabo a análise e a imputação racional, é sempre necessário fazer-se a distinção dos custos da atividade dos correspondentes à sub-actividade.

* + 1. **Custos diretos e indiretos**

Reforça-se que neste setor é extremamente importante fazer a correta distinção dos custos diretos dos indiretos da obra. Esta separação não é complicada e uma boa organização do processo administrativo permite ter perfeitamente definidas as componentes de um e de outro grupo.

Por norma, são custos diretos da construtora o material, a mão-de-obra direta e os resultantes do uso das máquinas e instalações utilizadas na obra, podendo ainda considerar-se determinados custos específicos, tais como os custos financeiros e restantes que estejam estritamente ligados à execução da obra.

São custos indiretos todos os custos da empresa que não estejam diretamente relacionadas aos custos da obra, como exemplo, os materiais de escritório e a mão-de-obra do pessoal administrativo. Identificar de forma específica os custos indiretos que se devem imputar ao custo da obra é ainda necessário.

Dentro dos custos indiretos podem diferenciar-se aqueles que pelas suas características podem ser imputados aos custos das obras, por se tratar de atividades produtivas complementares, dos que são diretamente considerados no apuramento do resultado da empresa, como sejam os gastos gerais de administração ou os custos de investigação.

* + 1. **Custos variáveis e custos fixos**

Devido à particularidade do produto neste setor, facilmente se constata que o total dos custos variáveis correspondem aos custos diretos da obra e o fixos na sua maioria aos indiretos. No que se refere ao pessoal, os custos com os técnicos, diretores, encarregados de obra, assim como uma parte do pessoal administrativo, são considerados fixos.

* + 1. **Custos de atividades e sub-atividade**

Neste modelo de empresa, onde a atividade depende em grande parte da procura do mercado e muitas vezes as obras a realizar têm um amplo prazo de adjudicação, facilmente se entende que a determinação dos elementos a imobilizar, assim como de certas partes dos custos fixos, implica muitas vezes considerar os períodos de inatividade. Porém, podem-se identificar as componentes do período de sub-atividade que não devem constar dos *outputs* do processo. Os custos de sub-atividade consideram-se sempre que não se utiliza na totalidade a capacidade produtiva normal dos elementos do imobilizado.

* + 1. **A obra como um centro de custos**

Nas atividades de construção em que o produto se identifica com o centro de trabalho, a obra é vista como um local de aglomerado de custos. Assim, todos os custos referentes à mesma lhe devem ser imputados. É muito importante fazer-se o controlo dos custos da obra que, no final, se certificam e apuram. É através do apuramento dos custos que se podem identificar com clareza e detalhe as unidades de custo da obra.

Por outro lado, numa visão mais alargada, a obra não é apenas um centro de custos, mas um centro de resultados. Assim, para além dos custos também lhe devem ser imputados os proveitos, de modo a permitir quer o apuramento do seu resultado quer a identificação de forma clara, da rentabilidade da obra.

* + 1. **Custo unitário da obra**

O custo unitário da obra pode ser calculado através de um levantamento de todos os custos que incorporam a construção de um ativo. Por exemplo, pode calcular-se o custo unitário por metros quadrados, o custo unitário por matéria-prima, o custo unitário de mão-de-obra, por categoria profissional, etc.

Para uma análise pormenorizada e para o orçamento da obra é muito importante ter os custos da obra por unidade, os quais também ajudam na fixação dos preços de contrato do total da obra.

* + 1. **Custos dos meios auxiliares**

Este conceito é usado quando a depreciação dos imobilizados contribuem de forma indireta na obra adjudicada, tal como os andaimes de madeira e metálicos, entre outros, assim como todos os custos com a sua montagem e desmontagem. Inclui também os custos com amortização dos meios quando estes excedam o tempo de duração da obra.

Normalmente este conceito de custos coloca-se na obra sobre forma de percentagem sobre o montante dos custos diretos. Também se aplica na valorização de cada unidade de obra, no final da pressuposta certificação da obra.

Consideram-se trabalhos auxiliares para abjudicação da obra, as instalações gerais e especiais, todos os gastos ligados a eliminação das infraestruturas necessárias. A imputação dos custos pode efetuar-se de forma linear de acordo com o período de duração da obra e proporcionalmente pela relação de custos incorridos e custos totais previstos da obra.

* + 1. **Custos de produção**

A atividade de construção caracteriza-se por a obra ser o principal centro acumulador de custos. Somando o conjunto das obras que a empresa está a realizar, estes podem totalizar 80 por cento dos custos totais. Estes últimos podem ser diretos e, na grande medida, são variáveis em sentido estrito.

* + 1. **Sistema de custeio total**

O sistema de custeio total, imputa ao produto, o total dos custos de produção, sejam estes diretos (essencialmente variáveis, como referido) ou indiretos (essencialmente fixos, como referido), vinculando a esse total, de forma imediata os primeiros (diretos) e aplicando critérios de alocação racional na imputação dos segundos (indiretos).

Considera-se uma conta específica de custos a cada uma das obras que se realizam e os centros de custos principais de acumulação de custos, bem como aquelas atividades complementares com entidades próprias.

* 1. **Controlo de gestão nas empresas construtoras**

As empresas construtoras devem dispor de um sistema de informação que permita uma análise macro ou micro económica e facilite o sistema de análise de custos no desenvolver da sua própria atividade, dando a conhecer aos gestores os pontos fortes e fracos da empresa em relação ao ambiente interno e externo.

Uma vez identificadas as possibilidades de ação, pode-se determinar os objetivos e metas a alcançar no médio e longo prazo. Estas devem estar inseridas nos planos estratégicos, contemplando deste modo as políticas definidas pela empresa dentro das variáveis mais importantes do mercado imobiliário, tais como os clientes, os fornecedores, as fontes de financiamento, os imobilizados necessários, o estado de evolução das tecnologias aplicáveis a construção, o mercado de capitais e os trabalhos aos quais a empresa pode aceder.

Depois de definida e realizada uma análise aprofundada das variações comportamentais das variáveis críticas que podem condicionar a atividade da empresa, a planificação de longo prazo deverá permitir estabelecer os principais objetivos que se materializam nos planos prioritários das ações estratégicas.

O plano de ação tático visa corrigir os desvios importantes de forma metódica mediante a implementação de um educado sistema de seguimento de atuação, definindo tanto as ações concretas a se desenvolver como os departamentos relacionados, os recursos postos a sua disposição e o momento concreto da sua implementação.

A direção estratégica deve ser capaz, em primeiro lugar, de comunicar as estratégias a todos os elementos implicados à empresa; administradores, empregados, e acionistas mediante a implementação de um atrativo sistema de incentivo que os identifique com os objetivos traçados, assegurando ao mesmo tempo os recursos necessários que garantam a atuação eficaz dos planos de ação.

Os objetivos serão alcançados, medidos e controlados por um adequado sistema de controlo que permita conhecer os resultados obtidos.

* + 1. **Aspetos gerais**

A estrutura do controlo de gestão parte da definição dos indicadores tanto financeiros como não financeiros, que possibilitarão levar a cabo o seguimento das variáveis-chave previamente definidas. Assim sendo, deverá considerar-se um sistema de informação contabilístico (financeiro e analítico) e um extra-contabilístico que contemple todos os aspetos relativos à informação que afetem os destinatários da mesma nos seus diferentes níveis de atuação e responsabilidade.

O processo de controlo começa com a identificação dos planos estratégicos da empresa, junto com os seus correspondentes objetivos e as atuações relacionadas ao seu desenvolvimento no curto prazo. Há que ter presente as possíveis fontes de custos ocultos, os atrasos na obtenção da informação necessária e, todas as possíveis contingências que geram fontes de ineficiência com o objetivo preconizados, pois estas situações devem ser corrigidas sistematicamente.

Algumas das ações do controlo de gestão necessárias incluem os planos de ação prioritários, os sistemas de gestão de melhora contínua, os mapas de competências, os quadros de comando estratégicos integrais ou os incentivos baseados na realização dos objetivos traçados.

* + 1. **Aspetos específicos**

Todo o sistema de controlo de gestão parte de uma correta organização, tanto referente à estrutura da empresa, como aos métodos de trabalho. Dado que os materiais e a mão-de-obra são os fatores mais relevantes que intervêm com maior incidência nos custos de produção no setor da construção, é necessário prestar uma especial atenção a estas duas variáveis. Deve ainda haver uma perfeita coordenação entre a administração central da empresa e os escritórios das obras com o objetivo de que a informação seja fluida e se realize em tempo oportuno.

A área de compras deve ser coerente em relação aos preços, qualidade e quantidade dos materiais adquiridos. Por sua vez, os escritórios de obra devem controlar corretamente os destinos a dar aos materiais recebidos, cabendo igualmente a estes confirmar os coeficientes de normalidade e roturas de *stocks*, bem como a pontualidade e anomalias detetadas. Podem as obras ou o armazém controlar a existência, considerando sempre as obras adjudicadas.

A organização do trabalho vai permitir o máximo de produtividade e rentabilidade, levando a um adequado controlo, tanto do método de trabalho para acelerar a efetividade, como as tarefas realizadas. É necessário estar permanentemente atento as contínuas inovações que vão surgindo, tanto nas técnicas do processo produtivo e os métodos de trabalho, como nos tipos de materiais, sua manipulação e tratamento.

A elaboração da folha de pagamento e a forma como esta se realiza constitui outro dos elementos básicos do controlo. Deve estar perfeitamente definida a recompensa a dar a cada colaborador, em função da qualidade e quantidade de trabalho realizado. De igual modo, deve estabelecer-se com precisão o destino analítico deste custo.

Também importante é controlar as unidades de obras subcontratadas e cuja realização foi terciarizada, assegurando que a empresa subcontratada cumpre com todos os requisitos estabelecidos no projeto. Este tipo de obra deve ser pautado com carácter prévio, salvo quando produzam desvios relacionados à quantidade de trabalho abjudicada e existam penalizações por demoras e ineficiências. O preço estabelecido não deve experimentar modificações.

Os custos gerais diretos e indiretos imputados às obras, assim como os gerais da empresa, devem ser controlados com uma periodicidade mensal, para se acompanhar os possíveis desvios que se detetam e as causas que os originaram.

Para uma periodicidade anual fica a inventariação dos meios e equipamentos, estabelecendo um adequado controlo do seu uso e destino. De modo particular, um adequado sistema de controlo dos equipamentos de maior valor deverá permitir conhecer o tempo de utilização destes, destinado à correspondente unidade de obra, assim como determinar periodicamente o custo imputável pelo seu uso.

É também importante estabelecer o tipo de relatório padrão a ser usado por todos os responsáveis de obras, e os diferentes elementos de custos da obra, assim como a periodicidade com que estes devem ser apresentados ao escritório central, para análise dos custos.

Os encarregados são os responsáveis diretos do sistema de informação de custos, e o controlo dos mesmos resulta de particular relevância, prestar atenção a sua formação e preparação para dirigir, controlar o pessoal e os trabalhos realizados. Das suas funções podem mencionar-se as seguintes:

* Coordenar, de forma elementar as atividades diárias;
* Promover o espírito de coordenação entre os trabalhadores;
* Controlar a eficiência das atividades;
* Fazer o controlo primário das qualidades e adjudicação dos trabalhos;
* Atualizar de forma permanente os conhecimentos técnicos obtidos;
* Controlar os materiais entregues às obras;
* Fazer a gestão dos equipamentos.

Deve o controlo de gestão facilitar a análise das diferenças entre os custos dos trabalhos programados, os pressupostos realizados e o custo real, levando a cabo uma análise sequencial da sua evolução no tempo.

* + 1. **Análise dos desvios**

O estudo dos desvios parte da determinação da planificação da produção. É importante elaborar à partida todos os detalhes relacionados com a execução da obra, como por exemplo os custos de matérias, mão-de-obra direta, trabalhos realizados por outras empresas e meios auxiliares, bem como a sua correta valorização.

O orçamento é a previsão dos custos para executar uma obra ou um empreendimento, sendo esta a informação primária solicitada pelo empreendedor para estudar um projeto. Uma obra de construção na maior parte das vezes implica gastos elevados, pelo que é muito importante que o empreendedor conheça corretamente o projeto, sendo isto possível através do orçamento.

Um orçamento pode resultar em lucros ou prejuízos, quando não obedecidos certos critérios técnicos e económicos mínimos para a sua elaboração. Para uma correta elaboração de um projeto é necessário, para além de cálculos dos custos, desenvolver uma série de tarefas sucessivas e ordinárias.

* 1. **Apresentação da empresa**

A Griner Engenharia, S.A, é uma empresa de prestação de serviço no ramo de construção civil em Angola, tendo o seu escritório central em Luanda, na Avenida Pedro de Castro Van-Dúnem Loy, S/N, academia BAI - Bloco C – 2º Andar.

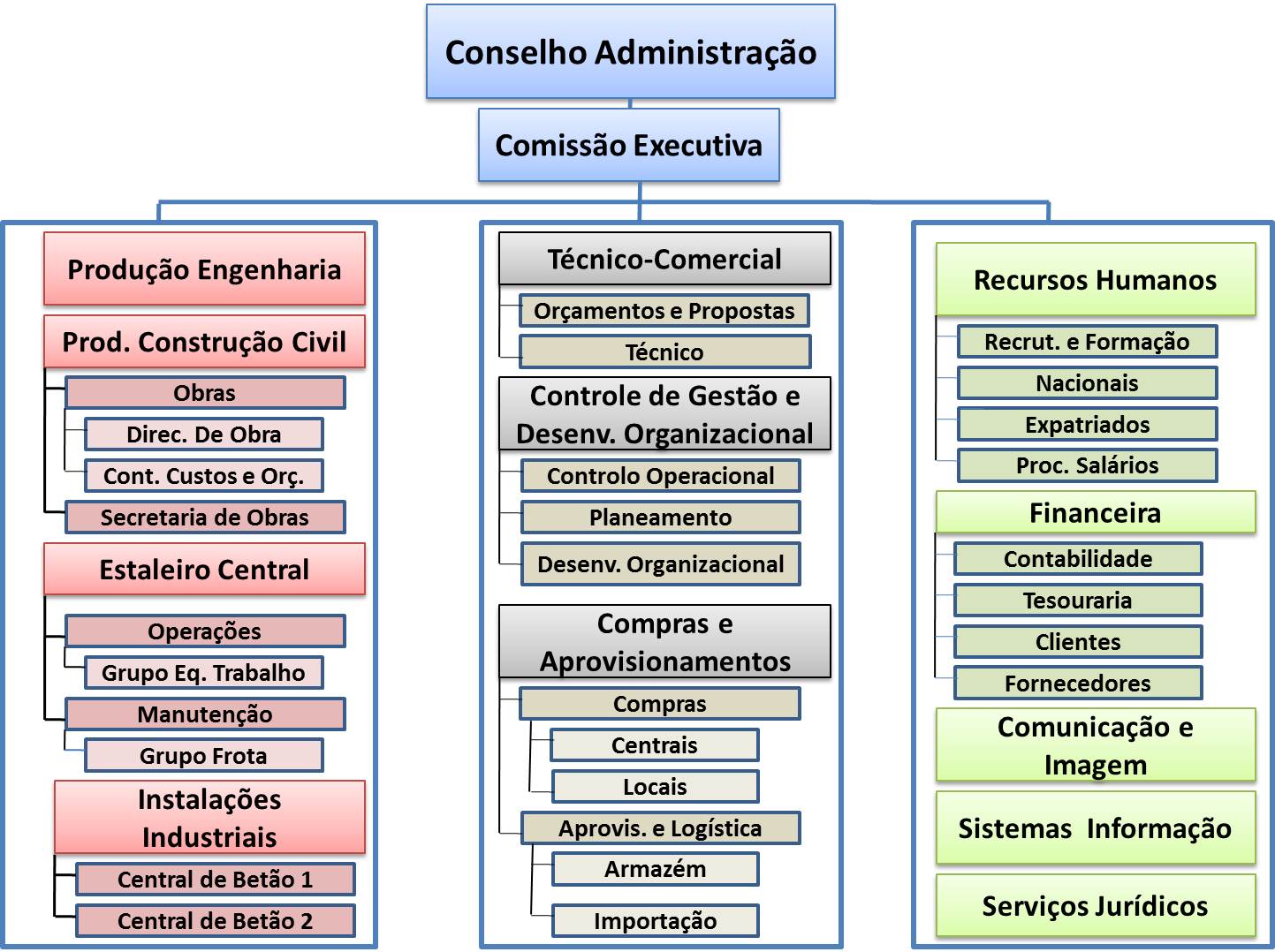
A Griner Engenharia, S.A. é uma empresa de Angolanos e para Angolanos, onde há um esforço em conceder prioridade aos quadros Angolanos, investindo nestes para o futuro da empresa.

Apesar de ter os seus escritórios centrais em Luanda, a Griner Engenharia, S.A, desenvolve a sua atividade nas mais diversas províncias de Angola.

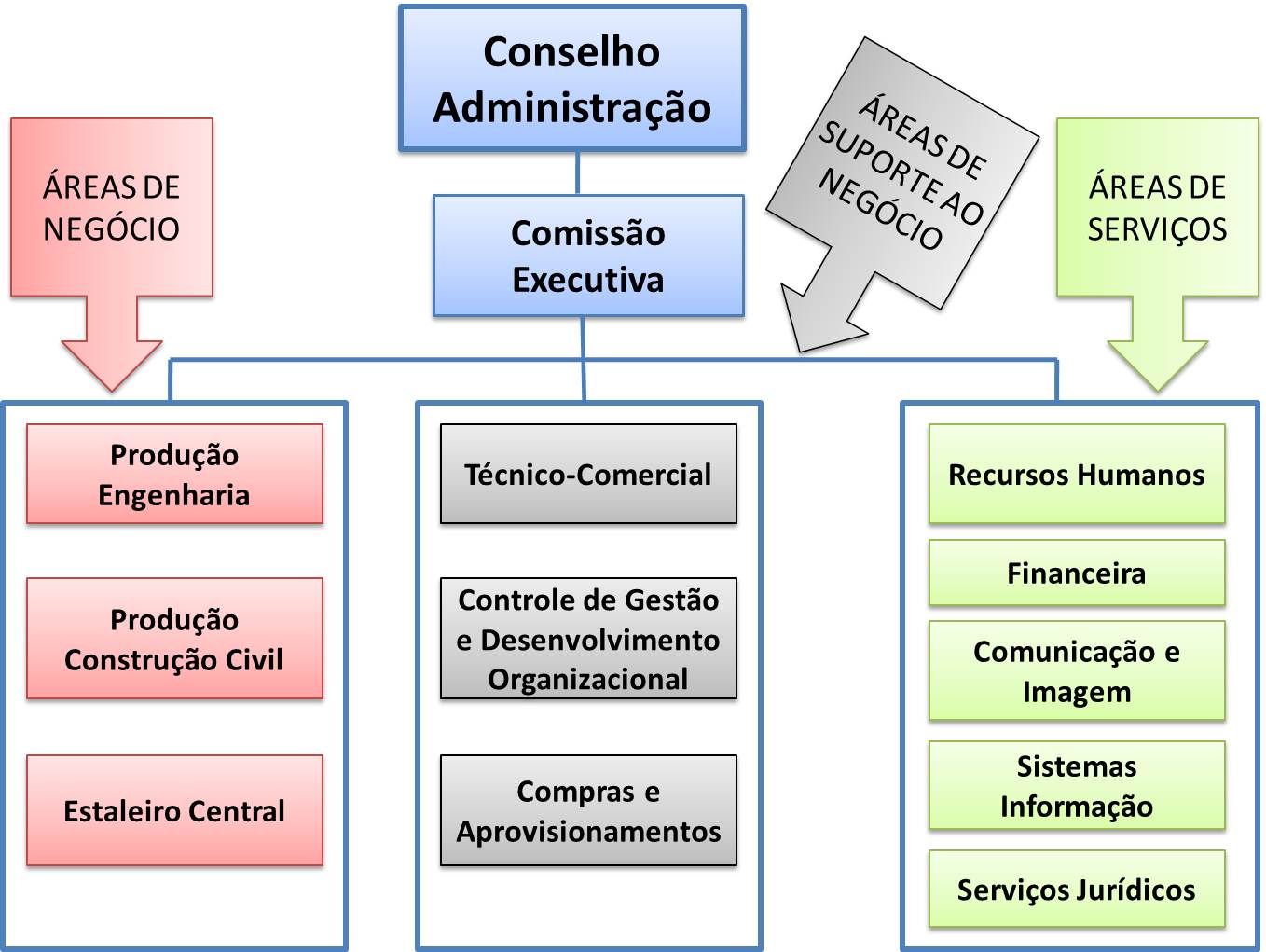
A Griner Engenharia, S.A tem como lema “GRINER CRIAMOS OBRAS”, e tem por objetivo estar entre as maiores empresas angolanas no ramo de construção e engenharia em Angola.

Atualmente a Griner Engenharia S.A. apresenta a estrutura orgânica presente na Figura 2.

Figura 2 - Organograma geral da empresa

****

**Fonte: Griner Engenharia, SA**

****Para uma melhor abordagem, a Figura 3 representa as três áreas existentes na empresa e suas respetivas direções.

Fonte: Griner Engenharia, SA

Figura 3 - Organograma resumido da empresa

Conforme a Figura 3, a Griner Engenharia, S.A encontra-se estruturada em três áreas principais e onze direções, que se descrevem em seguida.

* + 1. **Áreas de serviços**

Nas áreas de serviços encontram-se as direções de estruturas da empresa, fornecedoras de serviços a outras áreas da empresa.

* + - 1. **Direção de recursos humanos**

Esta direção tem dois departamentos: o de processamento e coordenação de processos e o relativo à gestão do pessoal. Sendo uma empresa de construção, o processo de rotatividade de pessoal das obras é constante. É da responsabilidade desta direção responder às necessidades de pessoal das obras, processamento de salários, processos disciplinares e acompanhamento do pessoal.

* + - 1. **Direção financeira**

Esta direção coordena as atividades financeiras, onde se encontra o departamento de contabilidade, responsável pela emissão dos relatórios mensais (balanços, demonstrações e anexos), o departamento de tesouraria, que controla os caixas e as operações com os bancos, e realiza a gestão financeira apoiando-se nos orçamentos de tesouraria e índices de solvabilidades, o departamento de gestão de fornecedores e de clientes.

* + - 1. **Direção de comunicação e imagem**

Responsável pela imagem e propaganda da empresa, é nesta direção que são traçadas as políticas de expansão a nível de imagem. É muito importante que as pessoas conheçam a empresa, o seu trabalho, e que acima de tudo tenham uma imagem positiva, para garantir que os atuais e potenciais clientes se sintam cómodos ao beneficiarem dos serviços da mesma.

* + - 1. **Direção de sistema de informação**

Responsável pela gestão dos equipamentos informáticos e software. O sistema integrado é de extrema importância na gestão atual. Tendo a informação um papel preponderante no crescimento e posicionamento de uma organização, a Griner Engenharia, S.A não se manteve indiferente a esta questão e investiu significativamente no sistema de informação, o qual representa uma peça fundamental para a implementação da contabilidade de gestão da empresa.

A Griner Engenharia, S.A dispõe do software *Primavera* para a gestão da informação. A empresa usa cinco aplicações do *Primavera*:

* ERP - Sistema de gestão integrado: nesta aplicação a empresa utiliza a parte financeira para a tesouraria e contabilidade, usando também a parte da logística para o armazém, compras e aprovisionamento. É nesta aplicação que se faz a gestão de *stocks*, do imobilizado, e aparte de recursos humanos, utilizado pela área de recursos humanos;
* Sistema de manutenção: serve de apoio à gestão da manutenção, permitindo planear, programar e gerir a mesma de acordo com as disponibilidades dos recursos humanos e dos meios técnicos. É utilizado pela área de manutenção da empresa;
* Sistema de CCOP: faz a gestão da informação das obras, sendo utilizada pelos, engenheiros, encarregados, administrativos de obra e controlo de gestão.
* Sistema de digitalização: permite fazer a gestão dos documentos de forma eletrónica. Este sistema é vantajoso devido à simplicidade do processo, ao controlo operacional que permite e ao baixo custo que envolve, permitindo – e este será um dos aspetos mais relevantes – que a informação se encontre sempre disponível;
* Sisqual ponto: relógio biométrico que permite fazer a gestão do tempo de trabalho dos funcionários. Esta funcionalidade é utilizada pela área de recursos humanos.

Estas aplicações encontram-se interligadas.

* + - 1. **Direção de serviços jurídicos**

Esta direção responde pelas responsabilidades jurídicas da empresa. Todos os processos relacionados são tratados por esta área.

* + 1. **Áreas de suporte ao negócio**
       1. **Direção técnico-comercial**

Composta pelos departamentos Técnico e Comercial, esta área tem a responsabilidade de angariar obras para a empresa. Responsabiliza-se igualmente por negociar diretamente com os clientes.

* + - 1. **Direção de controlo de gestão e desenvolvimento organizacional**

Assegura o cumprimento dos objetivos estratégicos definidos pela administração, apoia na formulação e interpretação associadas à gestão de informação, planeamento estratégico e operacional, ao mesmo tempo que garante a criação e disponibilização de informação de gestão atualizada e relevante. Integra três departamentos, o controlo operacional, o desenvolvimento organizacional e o controlo de gestão.

* + - 1. **Direção de compras e aprovisionamento**

Esta direção responde pelas compras e logística da empresa, sendo composta pelo departamento de compras e pelo de aprovisionamento e logística.

* + - 1. **Direção de estaleiro central**

Apoia a produção, nas questões relacionadas com os transportes e equipamentos, sendo responsável pela gestão dos equipamentos da empresa. Sempre que uma obra necessita de um equipamento, o mesmo terá de ser solicitado a esta direção. Os equipamentos também são alugados para outras empresas em consórcio com a empresa. Nesta direção faz-se igualmente a gestão do condomínio, onde fica localizado o estaleiro central. É também neste local onde são alojados os estrangeiros que trabalham para a empresa, bem como o arrendamento de casas para clientes individuais ou empresas que precisem deste serviço. Existe ainda a gestão do parque, que é o espaço onde normalmente são guardados os equipamentos e transportes da empresa.

* + 1. **Área de negócio**

Responsável pelo desenvolvimento do negócio da empresa é nesta área que se executa o serviço principal da empresa, ou seja, construir.

* + - 1. **Direção de produção**

Área responsável pela execução dos trabalhos de construção. Nesta direção encontram-se duas grandes divisões: a de construção civil e a de obras públicas. Atualmente apenas a área de construção civil funciona.

Esta direção comporta um diretor de produção, também visto como diretor de primeira linha, que tal como os outros diretores responde diretamente perante os administradores. Para o auxiliar nas suas funções tem uma secretária de obras, cuja função é essencialmente administrativa, assistindo todo o trabalho, tanto do diretor de produção como dos outros diretores de obra.

Detém a área de higiene e segurança de trabalho, que faz o controlo e supervisão destes aspetos, isto é, conferindo se as obras cumprem com todos os princípios de segurança necessários.

No que diz respeito à produção propriamente dita, possui cinco unidades de negócio coordenadas por diretores de obra. Cada unidade representa um negócio da empresa. Em cada unidade de negócio é possível identificar várias obras. O responsável por cada unidade responde diretamente perante o diretor de produção, coordena e supervisiona as atividades das obras da sua unidade que, por sua vez, podem ser dirigidas igualmente por um diretor de obra.

* + - 1. **Estaleiro central**

O estaleiro central é uma área de negócios e apoio à produção onde se encontram as instalações industriais e a Central de Betão.

No que concerne às instalações industriais, estas foram concebidas para gerar negócios à empresa com os seus serviços e sempre que necessário prestar o seu apoio produção. Atualmente ainda não funciona em pleno, sendo apenas a central de betão uma realidade.

A Central de Betão produz vários tipos de betão usados na área de produção. Atualmente fornece parte do betão usado pelas várias obras da empresa, produzindo para o uso interno e para venda a outras empresas. A produção normalmente é feita por encomenda. Em cada direção estão definidas as principais responsabilidades e os requisitos mínimos para o desempenho das funções. Os cargos de direção são aprovados pela Administração.

* 1. **Recursos humanos**

Em 2011 os recursos humanos da empresa eram compostos por 543 colaboradores, dos quais 357 diretos e 186 são indiretos. Estes números representam um crescimento de 32% em relação ao ano de 2010. A sua distribuição quanto ao género é de maioria masculina.

Desde 2010 tem-se verificado um constante crescimento no quadro de pessoal da empresa, para responder ao seu crescimento substancial. Assim sendo, podem observar-se no Gráfico 1, um crescimento acentuado em recursos humanos.

Gráfico 1 - Variação do número de colaboradores

Fonte: Griner Engenharia, SA

No que diz respeito à distribuição do pessoal por nacionalidade, do número total de funcionários existentes, 507 são de nacionalidade angolana, sendo o restante emigrantes. O quadro de funcionários é maioritariamente constituído por elementos do sexo masculino, 501, sendo apenas 42 do sexo feminino. A principal categoria profissional são os oficiais (Quando 1).

Quadro 1 - Distribuição dos Recursos Humanos por categoria

|  |  |
| --- | --- |
| **CATEGORIAS PROFISSIONAIS** | **DEZ/2011** |
| Diretores | 5 |
| Engenheiros de Produção | 11 |
| Chefes de Serviços | 9 |
| Assistentes Operacionais | 4 |
| Preparador/Medidor | 6 |
| Encarregados | 45 |
| Chefes de Equipa | 19 |
| Diretores | 5 |
| Engenheiros de Produção | 11 |
| Oficiais | 274 |
| Serventes | 130 |
| Técnico Administrativo | 30 |
| **Total** | **543** |

Fonte: Griner Engenharia, SA 1

* 1. **Recursos financeiros**

Nos três últimos anos a empresa apreciou o crescimento no nível de faturação, fruto da nova fase que a mesma está a viver, atingindo em 2011 um volume de faturação de USD 64.592.491 (Quando 2).

Quadro 2 - Receitas dos últimos três anos em USD

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Descrição** | **2009** | **2010** | **2011** |
| Vendas | 1.117.488 | 1.313.490 | 4.230.750 |
| Prestação de Serviço | 8.002.461 | 33.147.095 | 59.041.544 |
| Outros Rendimentos | 2.393.503 | 1.758.167 | 1.320.197 |
| Total | 11.513.452 | 36.218.752 | 64.592.491 |

Fonte: Griner Engenharia, SA

A empresa tem garantido a execução de muitas obras pelo país, razão pela qual se verifica um crescimento acentuado nesta rubrica. Comparando os três últimos anos, constata-se que em 2011 a empresa cresceu em 78,4% relativamente a 2010.

Apesar de em 2011 ter-se observado um maior volume de negócios relativamente a 2010, foi neste mesmo ano que se registou o maior crescimento, superior em mais de três vezes ao valor de 2009.

Tal como as receitas, também se registou um crescimento dos custos da empresa nas várias rubricas existentes, como se pode apreciar no quadro 3.

Quadro 3- Custos do último triénio em USD

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Descrição** | **2009** | **2010** | **2011** |
| CMVM | 1.969.897 | 7.235.811 | 11.612.548 |
| Fornecimento e Serviços Externos | 4.470.163 | 14.907.990 | 32.655.005 |
| Gastos com o pessoal | 3.690.904 | 7.363.344 | 10.340.037 |
| Amortizações | 613.470 | 1.161.849 | 1.740.942 |
| Outros gastos | 0 | 315.218 | 405.777 |
| **Total** | **10.744.434** | **30.984.212** | **56.754.309** |

Fonte: Griner Engenharia, SA

No que se refere aos custos da empresa, os fornecimentos e serviços externos em 2011 representam 58% do total dos custos. Isto deve-se ao facto de nesta rubrica se registarem os trabalhos de subempreitadas muito usadas por empresas de construção e o aluguer de equipamentos e outros sérvios prestados a empresa. De referir que a empresa apresenta resultados positivos nos anos em análise, logo o nível de proveitos supera os custos em todos os anos.

Regista-se igualmente um valor acentuado no custo de mercadoria, que em 2011 representa 20% do total das despesas, enquanto o custo com pessoal corresponde a18% do total de despesas no mesmo ano. De realçar que considerando o objeto social da empresa, é justificável que estas rubricas representem o maior volume dos custos da mesma (Gráfico 2).

Gráfico 2- Distribuição dos gastos e perdas por natureza

Fonte: Griner Engenharia, SA

Quadro 4: Demonstração de resultados em USD

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Descrição** | **2009** | **2010** | **2011** |
| Prestação de serviços (construção) | 8.002.461 | 33.147.095 | 59.041.543 |
| Outros proveitos operacionais | 3.510.991 | 3.071.657 | 5.550.947 |
|  | 11.513.452 | 36.218.752 | 64.592.491 |
| CMVM | 1.969.897 | 7.235.811 | 11.612.548 |
| Custos com o pessoal | 3.690.904 | 7.363.344 | 10.340.037 |
| Amortizações | 613.470 | 1.161.849 | 1.740.942 |
| Outros custos e perdas operacionais | 4.470.163 | 14.907.990 | 32.655.005 |
|  | 10.744.434 | 30.668.994 | 56.348.533 |
| Resultados operacionais | 769.018 | 5.549.758 | 8.243.957 |
| Resultados financeiros | -1.749.532 | -902.995 | -1.227.223 |
| Resultados não operacionais | 17.507.212 | 315.218 | -652.413 |
| Resultados do exercício | 16.526.698 | 4.961.981 | 6.364.321 |

Fonte: Griner Engenharia, SA

* 1. **Processo de produção**

Todas as obras obedecem a um processo de concursos e negociações. A empresa concorre aos concursos existentes, onde há o cliente com o caderno de encargos, neste consta todo o serviço que o mesmo espera que se faça. Já com os preços pré-estabelecidos, os empreiteiros apresentam os seus serviços, e a proposta de preço para os mesmos, caso preencha os requisitos exigidos pelos clientes, a obra lhe é concedida.

A empresa deve sempre estabelecer um preço razoável sobre a proposta do cliente. Este preço deve ser bem estudado, pois não pode ser muito alto, nem muito abaixo do preço base. Se muito alto for, o cliente pode não concordar e recorrer a outros empreiteiros, e muito baixo também pode leva-lo a desistir do negócio, desconfiando do material e serviço prestado. Para tal, a empresa estabelece por base que o preço apresentado não pode ser 40% abaixo do preço base. O especialista em orçamentos faz as devidas correções e estabelece um preço razoável para o trabalho pretendido. Para se chegar ao preço, além de considerar o material deve-se também ter em conta a dimensão e o tempo de obra.

O caderno de encargos apresenta detalhadamente todo o material e serviço a ser usado na obra e o preço que o cliente está disposto a pagar.

Na altura da negociação é apresentado ao empreiteiro o auto consignar da obra, que determina o seu tempo de início. É igualmente apresentado um articulado de obra, onde é apresentado detalhadamente todo o trabalho que deve ser executado na obra.

No decorrer da obra são feitos vários autos de medição, este é feito pelo empreiteiro a cobrar os trabalhos executados na mesma, base sobre a qual recai a fatura. Este auto de medição deve sempre ser aprovado pelo fiscal da obra, que certifica se realmente o trabalho foi executado e segundo o acordo pré-estabelecido.

* 1. **Preço de obra**

Para se estabelecer o preço da obra é necessário elaborar-se um orçamento onde se apresenta de forma detalhada os custos desta, incluindo:

* Custos diretos da obra
* Mão-de-obra: são os operários que trabalham diretamente na obra, por exemplo, o serralheiro, o pedreiro, o carpinteiro.
* As subempreitadas: são os contratos com as empresas subcontratadas para realizar serviços especializados à obra por exemplo, subempreitada de canalização, eletricidade.
* Equipamentos e materiais: são analisados ao pormenor todos os equipamentos e materiais necessários para executar a obra.
* Custos indiretos da obra
* Mão-de-obra: inclui o pessoal da gestão da obra, como os diretores de obra, o pessoal administrativo, dos armazéns.
* Equipamentos de gestão: os escritórios montados na obra e sua manutenção.
* Custos proporcionais a obra: inclui o seguro da obra, imposto de selo, imposto industrial, assistência pós-venda.

Só depois de ser apresentada a base de estrutura da obra é que se estabelece a margem, que representa o lucro da empresa. Realçar que o orçamento da obra é feito pela área técnica comercial da empresa, que possui um especialista nesta área. E o atraso da obra em alguns casos leva reorçamentação da mesma, por causa do aumento de custos que este provoca.

* + 1. **Passagem e execução da obra**

É a designação usada quando a obra transita da área comercial para a direção de produção, onde é entregue ao diretor de obra. Este tem 45 dias para analisar e proceder as devidas correções, caso discorde de algum ponto. Na altura da passagem é entregue o caderno de produção, o contrato e o projeto ao diretor de obra.

Seguidamente a obra entra em funcionamento, avançando com os primeiros passos no terreno, que passa pela montagem do estaleiro, espaço onde vai funcionar a parte administrativa da obra. Um segundo passo a ocorrer depois da passagem é a escavação e preparação do terreno, onde se consome muito aço, cofragem e betão.

Atualmente a Griner Engenharia, S.A não tem capacidade em material e equipamento suficiente para responder este processo de todas suas obras, por isso em algumas obras este processo é terciarizado. Apesar de a empresa ter uma Central de Betão, esta não responde a demanda de todas as obras, por causa da sua localização em relação as obras, o que é comum acontecer em empresas de construção, pois não é possível montar uma para cada obra.

Por fim, a execução da obra, a primeira fase é a de estrutura, que representa o erguer da construção, e a segunda é a de acabamento, que representa a finalização da obra.

Para a execução de uma obra é necessária a seguinte mão-de-obra:

* Director de produção: trata da obra no geral, responsável pela execução e igualmente pela parte administrativa desta, do controlo e análise dos custos, é um gestor da obra. É um custo indireto para a obra;
* Encarregado: responsável pela execução da obra, presta contas ao diretor de obra. É um custo indireto para obra;
* Preparador/ medidor: faz as medições das obras, diz quanto de altura uma obra deve ter, a largura de uma parede, e outros trabalhos relacionados é um custo indireto para a obra;
* Apontador: responsável pelas questões administrativas, custo indireto para empresa;
* Técnico de segurança e higiene do trabalho, tem a responsabilidade de garantir que as condições de segurança de trabalho estão criadas para a execução da obra. Custo indireto para a obra;
* Pessoal de base: é composto pelos serralheiros, carpinteiros, eletricistas, pedreiros, e todo pessoal que trabalha diretamente na obra. Estes são considerados custos diretos para a obra.

O resultado financeiro da obra é controlado pelo controlo de gestão e a direção de obra, que analisa o nível de desvio da mesma quer em custo como em proveito. Devido a complexidade do setor para uma melhor gestão, porque as obras normalmente apresenta-se em períodos contabilísticos diferentes, a empresa usa o método de percentagem de acabamento DC3 (Diretriz contabilística N. o3/91), para ajustar os custos e proveitos ao período em análise. A DC3 é retirada com 90% de avanço da obra, mas este critério pode variar de obra para obra. Esta tem por objetivo ajustar a contabilidade ao avanço da obra, porque é comum fazer-se adiantamentos, e porque o material já foi usada na obra, o custo já ocorreu, mas a contabilidade ainda não considerou o atraso na chegada da fatura, este fato pode levar alguma diferença de tempo entre o momento em que ocorre o custo e o reconhecimento do mesmo nas demonstrações financeiras da empresa.

1. **IMPLEMENTAÇÃO DA CONTABILIDADE DE GESTÃO NA GRINER ENGENHARIA, SA**
   1. **Descrição do processo de implementação da contabilidade de gestão na Griner Engenharia, SA**

Hoje é praticamente impossível falar em organização sem haver um sistema de informação que facilite esse processo. Considerando que uma boa gestão deve ser assegurada por uma informação fiável e em tempo útil, a Griner Engenharia, S.A teve como prioridade no seu sistema de organização a aquisição de um bom programa que permitisse a gestão da informação em tempo oportuno e de forma integrada. Foi assim que, depois de vários estudos, optou pelo programa *Primavera*, com o qual atualmente trabalha com cinco aplicações integradas: o ERP, o sistema de manutenção, o CCOP, o Sisqual ponto e a digitalização.

Para garantir um funcionamento eficaz do programa, o pessoal da empresa passou por um processo de formação, para adquirir os conhecimentos elementares necessários. Efetuou-se ainda o levantamento pormenorizado da empresa, como a definição dos elementos caracterizadores para o seu funcionamento, a definição da sua estrutura organizacional e funcional.

Seguidamente partiu-se para ação, a introdução da informação no sistema nas várias áreas definidas no organigrama. Fala-se da tesouraria, que carregou os seus saldos iniciais, de bancos, caixas, fornecedores clientes, incluindo os armazéns também carregaram os seus saldos iniciais e recursos humanos teve a função de fazer o cadastro de todos os funcionários e respetivas informações a si relacionadas na base de dados.

Posteriormente todas as informações nas áreas acima descritas passaram a ser tratadas no programa para garantir fiabilidade e aprendizagem, e ao mesmo tempo facilitar o processo contabilístico que é todo integrado.

Durante o processo de adaptação das outras áreas, a contabilidade era feita em Excel, para de alguma forma acompanhar a evolução dos resultados e deteção de eventuais erros na estrutura antes de arrancar com o programa.

A empresa, com base na estrutura e necessidades de gestão, criou um plano de centro de custo das áreas de produção e as de estrutura, atendendo simultaneamente a dois requisitos, a valorização da produção e a imputação de responsabilidades. Assim sendo, a empresa apresenta a seguinte estrutura de centro de custos:

* Encargos de estrutura: representam os custos que não são de produção e suportam a estrutura organizacional, onde encontramos as áreas administrativas e de gestão. Nestas desempenham-se atividades diversas relativas ao tratamento da documentação, gestão de recursos humanos, gestão financeira, controlo de gestão e desenvolvimento organizacional, gestão técnico comercial, gestão das compras e aprovisionamento, serviços jurídicos, entre outras;
* As obras de construção civil: onde são imputados os custos de produção, quer sejam diretos ou indiretos, sendo igualmente encontrados os proveitos relacionados as obras;
* Centro de resultados: onde são imputados os custos da empresa relacionados aos centros de custos que não são de estrutura, mas também não são de obras. Outra característica destes centros é que para além dos custos são imputados proveitos internos e externos da empresa;
* Projeto de investimento e custos a transferir: onde são imputados custos de investimentos em curso, que posteriormente serão transferidos para os centros de custos efetivos;
* Custo de Bareme: e o centro de custo que serve para ajustar os custos de mão-de-obra segundo a categoria e função na empresa. Neste são imputados custos com pessoal, que incluem os vencimentos, custos com transporte, despesas médicas, viagens e alojamento.

Um exemplo da estrutura de centro de custos da empresa apresenta-se no Quadro 5.

Quadro 5 – Estrutura do Centro de Custo

| Centro de Custo | Descrição |
| --- | --- |
| 1 | Encargos de Estrutura |
| 101 | Serviços Transversais |
| 10101 | Recursos Humanos |
| 10102 | Administrativo-financeiro |
| 10103 | Sistemas de Informação |
| 10104 | Comunicação e Imagem |
| 10105 | Serviços Jurídicos |
| 10106 | Gastos Gerais |
| 102 | Compras e Aprovisionamento |
| 10201 | Compras e Aprovisionamento |
| 103 | Controlo de Gestão e Desenvolvimento Organizacional |
| 10301 | Controlo de Gestão e Desenvolvimento Organizacional |
| 104 | Higiene e Segurança no Trabalho |
| 10401 | Higiene e Segurança no Trabalho |
| 105 | Técnico Comercial |
| 10502 | Orçamentos / Propostas /Técnica |
| 106 | Apoio à Produção |
| 10601 | Apoio à Produção |
| 109 | Outros Custos |
| 10901 | Custos Financeiros |
| 10902 | Administração |
| 10903 | Centro de Formação |
| 2 | Obras |
| 201 | Obras de Construção Civil |
| 20102 | Hotel Amões |
| 20103 | Edifício Sede Sonangol |
| 20104 | C. H. Morro Bento |
| 20109 | Edifício Kianda |
| 20110 | Agencia BAI -Avenca Plaza |
| 20111 | Agencia BAI – Mulemba |
| 20112 | Agencia BAI - Terra Nova |
| 20113 | Agencias BAI - Siac Malange |
| 20114 | Agencia BAI – Soyo |
| 20115 | Agencia BAI - Nova Vida |
| 20116 | Agencia BAI – CLV |
| 20117 | Torre Maculusso |
| 20118 | Agencia BAI – Mabor |
| 20119 | C.H. Morro Bento (Acabamentos) |
| 20120 | Agencia BAI – Siac Cazenga |
| 20121 | Agencia BAI - Bom Jesus |
| 20122 | Agencia BAI - ATM Nosso Centro |
| 20123 | Agencia BAI - Reabilitação CAE Sede |
| 20124 | Agencia BAI - Loja Habitação Valódia |
| 20125 | Agencia BAI - Entreposto Coca-Cola |
| 20126 | Agencia BAI - Avenida do Brasil |
| 20127 | Agencia BAI – Lobito |
| 20128 | Agencia BAI – Huambo |
| 20129 | Agencia BAI – Cabinda |
| 20130 | Agencia BAI - Projeto Morar Viana |
| 20189 | Pequenas Obras |
| 20190 | Assistência Pós Venda |
| 202 | Obras de Engenharia |
| 20201 | Obra 1 |
| 10 | Centros de Resultados |
| 1001 | Estaleiro Central Manutenção |
| 100103 | EC Man. - Gestão das Manutenções (sem Armazém) |
| 1002 | Estaleiro Central Património Condomínio |
| 100201 | EC Pat. - Gestão do Património |
| 1003 | Estaleiro Central Operações |
| 100304 | EC Oper. - Gestão de Equipamentos e Transportes |
| 1004 | Estaleiro Central Direção |
| 100401 | EC Dir. - Custos Gerais |
| 1020 | Gestão de *Stocks* |
| 102001 | Armazém Central |
| 102005 | Armazém Agências BAI |
| 102006 | Armazém Oficina |
| 1030 | Central de Betão e Pré-fabricados |
| 103001 | CBFP - Betão e Pré-fabricados |
| 70 | Projetos de Investimento e Custos a Transferir |
| 7005 | Projeto 05 Novas Instalações p/ Central de Betão |
| 700501 | PI Novas Instalações para Central de Betão |
| 7006 | Estaleiro Agencias BAI |
| 700601 | Estaleiro Agencias BAI |
| 90 | Custos Bareme - Mão-de-obra Expatriada |
| 9001 | Bareme – Expatriados |
| 900301 | Bareme Nacionais e Expatriados |

Fonte: Griner Engenharia, SA

* + 1. **Processo de atividades do armazém**

Considerando a importância de uma correta valorização dos *stocks*, a empresa optou pelo inventário permanente, de modo a garantir a viabilidade do apuramento em tempo útil dos valores do consumo de produção, e os custos dos produtos fabricados e vendidos.

Assim sendo, a empresa possui os seguintes tês armazéns:

* Armazém oficina: responde às necessidades de manutenção corretiva ou preventiva dos meios e equipamentos da empresa, coordenada pelo GET (Gestão de Equipamento e Estaleiro);
* Armazém da central de betão: responde apenas às suas necessidades;
* Armazém central: responde por todas as necessidades da empresa que não se enquadrem quer nas oficinas como Central de Betão.

O processo de atividades dos armazéns começa com a requisição, usada para solicitar materiais, quando interno usa-se a RIM (Requisição interna de material), para o externo usa-se o REM (Requisição externa de material). As entradas em *stocks* são feitas através do fluxo de Compras que afetam *stocks*, apenas os colaboradores do armazém são habilitados ao seu uso, após as requisições surgem as guias de remessas com *stocks*, documento com o qual se faz a entrada do material em armazém.

Importa referenciar o processo de conferência da fatura na área financeira, pois estabelece o cruzamento da informação, validando a fatura com a VGS (Vossa Guia de Remessa), de modo a garantir que aquilo que foi pago, realmente foi rececionado, pois é neste ultimo documento em que se efetua a entrada do material em armazém. Desta forma garante-se que, as entradas em armazém estão sempre valorizadas ao preço da fatura.

As saídas em armazém começam igualmente com uma requisição só que desta vez interna (RIM), as outras áreas da empresa solicitam o material ao armazém através do documento referenciado anteriormente. Depois o armazém valida a informação, certificando se existirem quantidades suficientes do material solicitado, faz-se a venda interna que automaticamente retira em stock do armazém. Realçar que o sistema foi parametrizado de modo que apenas efetue saída em stock das quantidades existentes, de forma a garantir que não se verifique saldos negativos em armazém.

Os materiais entram em *stock* pelo preço da fatura e são vendidos pelo preço de custo médio. As vendas do armazém são feitas com um *fee* de 15% sobre o valor do artigo. Estes *fees* são considerados como proveitos do armazém e custos para o centro de custo que solicitou o material. O *fee* foi concebido de modos a cobrir os custos de estrutura do armazém.

Assim a empresa garante um inventário permanente dos *stocks* dos armazéns. A contagem física dos artigos é feita ao trimestre.

* + 1. **Apuramento de resultado dos centros da empresa**

As regras para o apuramento de resultado dos centros quer de custos como de resultados são muitas. Descreveram-se anteriormente para os armazéns. Para os outros centros, como por exemplo os centros de custo de estrutura, apenas lhes são imputados custos, exceto o centro financeiro que também tem proveito.

Para os centros de obras, os custos são imputados pelos serviços que lhes são prestados, ou consumo de materiais e os proveitos reconhecidos pelos serviços externos prestados.

Os outros centros de resultados funcionam como uma área de negócio interna, apoiam a produção e as outras áreas, como o exemplo das oficinas, neste centro faz-se a reparação dos equipamentos e transportes da empresa, mas por cada serviço prestado è sempre acrescido um *fee* de gestão de 15%. Outro exemplo é a repartição dos custos do espaço da empresa, que é controlado pelo centro de resultado específico para a gestão de património, o espaço em que a empresa funciona é arrendado, o custo de renda é imputado ao C.C de gestão do património, no final de cada mês o responsável por este centro faz a venda interna do espaço, onde distribui este custo pelos vários Centros que ali operam, mas este processo é feito sem *fee* de gestão.

Relativamente ao custo com o pessoal, na altura do processamento de salários os responsáveis de cada Centro validam as *times chits* dos seus colaboradores, que a direção dos recursos humanos faz a imputação dos custos pelos respetivos centros. Realçar que no caso das obras, existem colaboradores, que trabalham em mais de uma obra ao mês, o custo deste funcionário é repartido pelos vários centro de custos que esteve durante o mês.

* + 1. **Processo de contabilização analítica**

Quanto ao processo de contabilização analítica, o primeiro passo foi definir um plano de conta analítico, para tal utilizou-se uma classe específica para o apuramento dos custos, a classe 9, onde as contas 90 são de balanceamento na altura da contabilização, as contas 91 representam os custos indiretos da empresa, as contas 93 os custos diretos das obras que consequentemente são diretos da empresa, as contas 94 são usadas para controlar *stocks*, e por fim nas contas 96 contabilizam-se os proveitos. Todo este processo já pressupõe a organização interna da empresa, levando-se em consideração as necessidades dos responsáveis de cada centro relativamente à informação.

Para um maior controlo de introdução dos documentos em relação às faturas de fornecedor foram criados 3 fluxos:

* Das compras diretas que afetam custos VGR (Vossa Guia de remessa sem *stock*): este fluxo é usado pelas obras e não só; serve para requisitar pagamentos de fundos para aquisição de material e equipamento. Para este documento foi feita a parametrização para que o fluxo afete os custos diretos da empresa;
* Fluxo usado para as compras que devem entrar em armazém VGS (Vossa Guia de remessa com *stock*): este fluxo está ligado as contas de existência, as contas 94, devendo ser usado apenas pelos colaboradores do armazém;
* FAF (Documento que afecta custos por um fluxo diferente dos anteriores): normalmente usada pelas áreas de serviço da empresa, que contempla os custos eminentes que podem ser diretos e indiretos, como por exemplo o pagamento de água, luz, seguro e qualquer outro custo que não obedeça a fluxo de faturas VFA (Vossa fatura de fornecedor com existência) ou VFB (Vossa fatura de fornecedor sem existência).

Os postos e licenças estão devidamente definidos, isto é, os colaboradores do armazém apenas usam o fluxo da VFA, os colaboradores das obras usam o primeiro VFB. A contabilidade faz a contabilização ligada aos fluxos, em função destes se determina se é um custo direto ou indireto e para que centro de custo deve ser imputado o custo ou proveito, por isso existe rigor a este aspeto, o colaborador que faz a requisição do material é que determina qual o centro que deve ser reconhecido o custo.

Todas as requisições devem ser autorizadas pelo responsável do centro ou alguém indicado por este para o fazer, para evitar que os responsáveis sejam surpreendidos com custos registados no centro de sua responsabilidade.

A nível de contabilidade cabe apenas contabilizar em função das indicações dadas pelas áreas administrativas e operacionais. Para se contabilizar existe a restrição de não se poder sem a indicação do centro.

Não obstante a esta estrutura, será responsabilidade do pessoal da contabilidade conferir as ligações e detetar eventuais erros.

Com esta base, a contabilidade deve apresentar, mensalmente, as demonstrações financeiras para a elaboração do relatório de gestão, que permite aos gestores analisar as variações dos resultados da empresa e tomar decisões.

O Quadro 6 apresenta a demonstração de resultados da empresa por centro de custos.

Quadro 6- Demonstração de resultado por centro de custo

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  |  |  |  |  | USD |
|  |  | **94** | **91+93** | **96** |  |
| Centro/Conta | **Descrição** | **Existências** | **Custos** | **Proveitos** | **Resultados s/ Existência** |
| 01 | **Encargos de estruturas** | **0,00** | **7.691.578,13** | **16.305,02** | **-7.675.273,11** |
| 010101 | Recursos Humanos | 0,00 | 366.733,44 | 0,00 | **-366.733,44** |
| 010102 | Administrativo-financeiro | 0,00 | 600.311,08 | 0,00 | **-600.311,08** |
| 010103 | Sistemas de Informação | 0,00 | 350.863,55 | 0,00 | **-350.863,55** |
| 010104 | Comunicação e Imagem | 0,00 | 67.568,60 | 0,00 | **-67.568,60** |
| 010105 | Serviços Jurídicos | 0,00 | 59.114,45 | 0,00 | **-59.114,45** |
| 010106 | Gastos Gerais | 0,00 | 200.004,93 | 16.305,02 | **-183.699,91** |
| 010201 | Compras e Aprovisionamento | 0,00 | 260.046,30 | 0,00 | **-260.046,30** |
|  |  |  |  |  | **USD** |
|  |  | **94** | **91+93** | **96** |  |
| Centro/Conta | **Descrição** | **Existências** | **Custos** | **Proveitos** | **Resultados s/ Existência** |
| 010301 | Controlo de Gestão e Desenvolvimento Organizacional | 0,00 | 346.409,98 | 0,00 | **-346.409,98** |
| 010401 | Higiene e Segurança no Trabalho | 0,00 | 207.591,22 | 0,00 | **-207.591,22** |
| 010502 | Orçamentos / Propostas /Técnica | 0,00 | 416.029,65 | 0,00 | **-416.029,65** |
| 010601 | Apoio à Produção | 0,00 | 353.918,16 | 0,00 | **-353.918,16** |
| 010901 | Custos Financeiros | 0,00 | 3.202.471,09 | 0,00 | **-3.202.471,09** |
| 010902 | Administração | 0,00 | 1.210.779,61 | 0,00 | **-1.210.779,61** |
| 010903 | Centro de Formação | 0,00 | 49.736,07 | 0,00 | **-49.736,07** |
| 0201 | **Obras de Construção Civil** | **0,00** | **47.343.459,56** | **-59.041.543,99** | **11.698.084,43** |
| 020102 | Hotel Amões | 0,00 | 1.218.807,93 | 655.213,93 | **-563.594,00** |
| 020103 | Edifício Sede da Sonangol | 0,00 | 2.015.819,37 | 0,00 | **-2.015.819,37** |
| 020104 | C. H. Morro Bento (estrutura) | 0,00 | 1.157.085,51 | 798.342,72 | **-358.742,79** |
| 020109 | Edifício Kianda | 0,00 | 238.408,61 | 277.580,55 | **39.171,94** |
| 020110 | Agencia BAI -Avenca Plaza | 0,00 | 58.050,71 | 192.581,77 | **134.531,06** |
| 020111 | Agencia BAI – Mulemba | 0,00 | 25.112,23 | 34.621,39 | **9.509,16** |
| 020112 | Agencia BAI -Terra Nova | 0,00 | 816.727,23 | 1.235.528,00 | **418.800,77** |
| 020113 | Agencia BAI -Siac Malange | 0,00 | 72.912,35 | 263.994,36 | **191.082,01** |
| 020114 | Agencia BAI – Soyo | 0,00 | 1.092.676,65 | 1.046.337,96 | **-46.338,69** |
| 020115 | Agencia BAI -Nova Vida | 0,00 | 594.093,08 | 784.804,30 | **190.711,22** |
| 020116 | Agencia BAI –CLV | 0,00 | 759.132,39 | 1.965.143,00 | **1.206.010,61** |
| 020117 | Torre Maculusso | 0,00 | 1.282.528,34 | 1.415.141,84 | **132.613,50** |
| 020118 | Agencia BAI – Mabor | 0,00 | 286.982,41 | 362.682,61 | **75.700,20** |
| 020119 | Agencia BAI -Morro Bento (acabamento) | 0,00 | 24.782.792,17 | 33.296.389,86 | **8.513.597,69** |
| 020120 | Agencia BAI – Siac Cazenga | 0,00 | 156.334,23 | 294.729,92 | **138.395,69** |
| 020121 | Agencia BAI - Bom Jesus | 0,00 | 11.713,07 | 15.513,43 | **3.800,36** |
| 020122 | Agencia BAI - ATM Nosso Centro | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **0,00** |
| 020123 | Agencia BAI - Reabilitação CAE SEDE | 0,00 | 159.693,57 | 279.870,00 | **120.176,43** |
| 020124 | Agencia BAI - Loja Habitação Valódia | 0,00 | 558.528,24 | 1.054.727,00 | **496.198,76** |
| 020125 | Agencia BAI - Entreposto Coca-Cola | 0,00 | 202.867,15 | 207.900,00 | **5.032,85** |
| 020126 | Agencia BAI - Avenida do Brasil | 0,00 | 471.558,23 | 840.000,00 | **368.441,77** |
| 020127 | Agencia BAI – Lobito | 0,00 | 305.173,41 | 348.075,00 | **42.901,59** |
| 020128 | Agencia BAI – Huambo | 0,00 | 456.093,40 | 853.125,00 | **397.031,60** |
| 020129 | Agencia BAI – Cabinda | 0,00 | 1.316.812,42 | 1.871.258,18 | **554.445,76** |
| 020130 | Agencia BAI - Projeto Morar Viana | 0,00 | 588.564,33 | 737.561,66 | **148.997,33** |
| 020131 | Agencia BAI – Lubango | 0,00 | 919.243,28 | 1.493.823,03 | **574.579,75** |
| 020132 | Agencia BAI - Hotel Zomba | 0,00 | 344.699,28 | 560.000,00 | **215.300,72** |
| 020133 | Empreendimento Parque sol | 0,00 | 1.369.605,77 | 1.307.793,01 | **-61.812,76** |
| 020134 | Agencia BAI- Edifício Atrium | 0,00 | 700.187,57 | 945.000,00 | **244.812,43** |
|  |  |  |  |  | **USD** |
|  |  | **94** | **91+93** | **96** |  |
| Centro/Conta | **Descrição** | **Existências** | **Custos** | **Proveitos** | **Resultados s/ Existência** |
| 020135 | Agencia BAI- Balcão Escola | 0,00 | 930.803,50 | 1.963.300,00 | **1.032.496,50** |
| 020136 | Supermercado Diskonto | 0,00 | 22.022,65 | 24.377,81 | **2.355,16** |
| 020137 | Agencia BAI- Ondjiva, Sumbe e Porto Amboim | 0,00 | 126.161,99 | 156.255,65 | **30.093,66** |
| 020138 | Reabilitação Exterior da Sede do BNA | 0,00 | 709.140,48 | 821.148,62 | **112.008,14** |
| 020139 | Agencia BAI- Mutamba | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **0,00** |
| 020140 | Agencia BAI- Luanda Medical Center | 0,00 | 179.758,17 | 243.713,23 | **63.955,06** |
| 020141 | Agencia BAI- ZEE | 0,00 | 175.678,33 | 222.302,71 | **46.624,38** |
| 020142 | Lojas Marju Noivas | 0,00 | 45.427,11 | 55.887,06 | **10.459,95** |
| 020143 | Edifício Ingombota | 0,00 | 27,04 | 32,38 | **5,34** |
| 020144 | Ministério Ambiente - Novas Instalações | 0,00 | 87.687,60 | 103.932,00 | **16.244,40** |
| 020145 | Torre Maculusso - Fase 2 | 0,00 | 965.953,71 | 1.174.411,81 | **208.458,10** |
| 020146 | Agencia BAI- SIEANG | 0,00 | 492,51 | 596,96 | **104,45** |
| 020147 | Ministério de Geologia e Minas | 0,00 | 21.242,37 | 0,00 | **-21.242,37** |
| 020148 | Shopping Fortaleza | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **0,00** |
| 020189 | Pequenas obras | 0,00 | 2.034.821,22 | 1.137.847,24 | **-896.973,98** |
| 020190 | Assistência Pós Venda e Pequenas Obras | 0,00 | 82.039,95 | 0,00 | **-82.039,95** |
|  | **Estaleiro Central** | **0,00** | **6.177.506,61** | **6.453.858,29** | **276.351,68** |
| 100103 | EC Man. - Gestão das Manutenções (Sem armazém) | 0,00 | 732.748,46 | 877.312,65 | **144.564,19** |
| 100203 | EC Pat. - Gestão de Património | 0,00 | 2.233.303,39 | 1.919.665,63 | **-313.637,76** |
| 100304 | EC Oper. - Gestão de Equipamentos e Transportes | 0,00 | 2.719.039,06 | 3.656.880,01 | **937.840,95** |
| 100401 | EC Dir. - Custos Gerais | 0,00 | 492.415,70 | 0,00 | **-492.415,70** |
| 1020 | **Gestão de Stocks** | **454.973,03** | **2.272.364,18** | **503.275,67** | **1.219.141,87** |
| 102001 | Armazém Central | 554.969,04 | 546.383,44 | 1.403.554,56 | **857.171,12** |
| 102005 | Armazém Agências BAI | -171.154,10 | 77.170,37 | 59.141,19 | **-43.983,83** |
| 102006 | Armazém Oficina | 71.158,09 | 192.478,09 | 598.432,67 | **405.954,58** |
| 1030 | **Central de Betão e Pré-fabricados** | **-48.433,02** | **4.599.001,58** | **5.052.702,80** | **453.701,22** |
| 103001 | CBFP - Betão e Pré-fabricados | -48.433,02 | 4.599.001,58 | 5.052.702,80 | **453.701,22** |
| 7005 | **Projetos de Investimentos e/ou Custos a transferir** | **0,00** | **165.950,99** | **74.693,88** | **-91.257,11** |
| 700501 | Novas Instalações p/ C. de Betão | 0,00 | -0,03 | 0,00 | **-0,03** |
| 700502 | Novo Escritório Central | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **0,00** |
| 700503 | ITE- Instalações Técnicas Especiais | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **0,00** |
| 700504 | IMSA - Sociedade de Negócios e Desenvolvimento | 0,00 | 0,00 | 0,00 | **0,00** |
|  |  |  |  |  | **USD** |
|  |  | **94** | **91+93** | **96** |  |
| Centro/Conta | **Descrição** | **Existências** | **Custos** | **Proveitos** | **Resultados s/ Existência** |
| 700601 | Estaleiro Agencias BAI | 0,00 | 75.047,46 | 0,00 | **-75.047,46** |
| 700701 | Construção do Muro Condomínio | 0,00 | 90.903,56 | 74.693,88 | **-16.209,68** |
| 90 | **Custo Bareme** | **0,00** | **163.006,94** | **0,00** | **-163.006,94** |
| 900301 | Bareme Nacionais e Expatriado | 0,00 | 163006,94 | 0,00 | **-163006,94** |
| Total do Resultado por Centro de Custo | | **406.540,01** | **66.893.566,27** | **73.257.887,27** | **6.364.321,00** |

Fonte: Griner Engenharia, SA

* 1. **Controlo de gestão**

Atualmente a Griner Engenharia, S.A usa um modelo de controlo de gestão que permite aos seus gestores efetuar uma gestão eficaz. O gráfico 3 apresenta o roteiro das atividades a este nível.

Fonte: Griner Engenharia, SA 2

**Orçamento Geral da Empresa**

**Informação Contab. para cada Centro de Custo**

**Orçamento por Centro de Custo**

**Reunião da Adm. para Análise do Resultado Geral**

**Revisão Mensal e Análise por Centro de Custo**

Gráfico 3 – Roteiro de atividades da Griner Engenharia, SA

Tudo começa pelo orçamento. Com base nos objetivos traçados no plano estratégico é elaborado um orçamento geral da empresa que representa aquilo que se pretende em termos financeiros para a empresa num período de tempo. Posteriormente, são ajustados aos respetivos centros de custos, sendo efetuada anualmente uma reunião com os responsáveis por cada centro, onde cada um apresenta as necessidades e perspetivas para o centro de sua responsabilidade, è analisado juntamente com a administração. O somatório dos orçamentos de cada centro representam o geral da empresa, a empresa tem um centro de custo de gastos gerais, onde normalmente se aplicam os custos gerais da empresa e a margem que pode ocorrer em termos de custo. O orçamento é aprovado, mensalmente a contabilidade tem a missão de informar a cada responsável do centro os seus resultados. É também efetuada mensalmente uma reunião de controlo de gestão, designada de RAO (Reunião de analise de obra), e a reunião de análise de custos, para os centros que não são obras.

A análise é feita rubrica por rubrica nos centros e os impactos ao nível dos resultados para a empresa. É também efetuada esta análise mensalmente para o resultado geral da empresa: o controlo de gestão e a administração analisam os resultados de cada centro, para identificar os respetivos impactos positivos e negativos significativos no resultado da empresa, identificar as causas sempre que possível e resolver os desvios.

* 1. **Análise crítica do sistema implementado na Griner Engenharia, S.A**
     1. **Análise preliminar**

A implementação do sistema de contabilidade analítica na Griner tem tanto de importante como complexa: foi todo um esforço colocado na sua implementação, que deve se ter em consideração nesta análise, uma vez que a manutenção da informação e a sua atualização são fatores importantíssimos para que seja fornecida a informação mais correta possível.

Trata-se de informação que tem por base valores reais e previsionais. São possíveis diversas análises a partir do seu conteúdo, mas a atualização da informação é um elemento crítico, pois só assim o sistema de contabilidade de custos permite testar efetivamente os pressupostos de gestão.

* + - 1. **Situação observada**

A empresa Griner Engenharia, S.A possui um sistema de distribuição de custos e controlo bastante eficiente, usando a contabilidade analítica como ferramenta de gestão. Para cada obra é criado um centro de forma a acompanhar a sua evolução ao pormenor. Na altura da implementação da contabilidade analítica a empresa não elaborou um caderno descritivo das tarefas. Este é um aspeto importante quando se procede à implementação, pois é no mesmo onde se descrevem, de forma sequencial, detalhada e estudada, os passos a percorrer durante todo processo de implementação, a falta do caderno em alguns casos pode comprometer a implementação, como pode fazer com que se incorra a custos ou mesmo a falhas no sistema implementado.

* + - 1. **Implicações na gestão**

O uso da contabilidade analítica como ferramenta de gestão, permite uma visão detalhada do negócio, permitindo saber quais os centros de estruturas que mais gastam na empresa, e o que fazer para corrigir. Permite também uma análise detalhada por centro, com a identificação dos vários centros da empresa e a existência dos responsáveis por áreas, podendo-se delegar responsabilidades. É também um processo mais efetivo para se poderem detetar e corrigir as margens de desvios, sobretudo se desfavoráveis, como tem sido prática.

Em relação às obras, é um procedimento vantajoso para a gestão porque fornece a informação detalhada por obra, igualmente acompanha a evolução da mesma em termos de custos e proveitos. É fundamental saber quais as obras de maior lucro ou menor, como melhorar a situação caso seja possível. Permite ainda acompanhar a evolução do resultado de uma obra, atempadamente identificar as falhas de gestão e corrigi-las caso seja possível, identificar os negócios de menor lucro para a empresa e poder desistir deles.

O caderno descritivo das tarefas é muito importante para garantir uma implementação sequencial sem colocar em causa a coerência do conjunto. A falta deste plano levou ao desperdício de tempo, porque muitas vezes foi necessário recuar o processo estando em etapas avançadas porque detetou-se falhas em fases anteriores.

* + - 1. **Proposta de melhorias (recomendações)**

O uso da contabilidade analítica como ferramenta de gestão tem acento em procedimentos corretos para atingir a eficiência organizacional. A análise de obras como centro de resultado é um procedimento correto, garante uma boa gestão organizacional. Recomenda-se que a empresa elabore o caderno com o descritivo de tarefas referentes a implementação da contabilidade analítica.

* + 1. **Pontos fortes do processo de gestão**
       1. **Situação observada**

A Griner engenharia, S.A. dispõe de um organograma funcional que permite distinguir as funções e ao mesmo tempo delegar responsabilidades pelas distintas direções. Quanto aos custos, a empresa dispõe de um bom sistema de informação contabilística que facilita a tomada de decisão em tempo oportuno por parte dos gestores. A informação contabilística é flexível, pois adapta-se às várias obras existentes na empresa, e é sistematizada.

Os custos com materiais e os custos com a mão-de-obra representam os principais custos da empresa e para as obras. Para uma informação clara e precisa, o custo com pessoal é processado em função do tempo despendido em cada centro, e quem autoriza, assinando a *time sheet*, é o responsável da obra, confirmando que um determinado funcionário trabalhou para sua obra.

Tal como os trabalhos de subempreitadas, os serviços externos são corretamente classificados numa classe analítica para estes custos, permitindo distinguir os vários serviços.

A empresa também possui um controlo eficiente para as classificações dos custos, os quais se encontram devidamente classificados e identificados pela contabilidade.

Relativamente aos trabalhos realizados por subempreitada, sempre que se recorre a esta situação a obra acompanha o trabalho para garantir a qualidade; este custo é também corretamente classificado por subempreitada e por tipo de subempreitada, espelhando os custos relacionados com estes serviços prestados a empresa.

Quanto aos impostos, os custos com o imposto de selo, por exemplo, é repartido pelas obras; o imposto de selo é reconhecido pela faturação e automaticamente se reconhece o percentual de custos correspondente para os impostos no respetivo centro de faturação. O imposto industrial é reconhecido em gastos gerais, pois é neste que este custo é orçamentado.

A empresa reconhece os custos financeiros no centro de resultado financeiro e numa conta específica na classe 9. Este procedimento apresenta vantagens para a empresa porque através deste centro pode controlar as transações bancárias e dispor em detalhe do resultado financeiro da empresa. Também pode acompanhar os empréstimos e investimentos financeiros.

Em termos de diferenças de câmbio, estas são reconhecidos na medida em que ocorrem, e são igualmente reconhecidas no centro de resultado financeiro.

A empresa dispõe de um controlo de amortizações compatível com a atividade. Todos os equipamentos são comprados pelo GET, que fica na direção de estaleiro central. Esta direção tem os equipamentos que entrega as obras para o uso quando solicitado, acrescentando um *fee de gestão.* A empresa não tem tido períodos muito longos de sub-atividades com equipamentos porque os que não são usados com frequência normalmente alugam-se. Os custos com amortização são todos imputados ao Centro de resultado criado para este fim, gestão dos equipamentos. O GET posteriormente repassa este custo aos outros centros, este procedimento acontece com todos equipamentos inclusive com as viaturas, que no final do mês são cobradas acrescidas do *fee de gestão.*

A empresa apresenta um bom *software*, que se adequa às suas necessidades. Ainda em relação a esta questão, a empresa tem sido bastante ambiciosa, porque tem as cinco aplicações a funcionar em pleno e a comunicarem-se entre si, em integração plena, evitando a transportação de papéis de um lado para o outro. Toda a informação que é contabilizada provém de outros módulos. Existe uma verdadeira integração da informação, que se revela de extrema utilidade, pois há eficiência na informação disponibilizada à contabilidade.

Quanto à imputação de custos às obras, todas as obras têm um centro onde se registam todos os custos relacionados a mesma. No final de cada ano são calculados os custos de cada obra e sobre estes são acrescentados os custos de estrutura da empresa de forma percentual. Ao resultado ajustado a estes custos chamamos de lucro líquido, porque sendo a obra o negócio principal da empresa, deve ser esta a suportar os custos de estrutura, o resultado de gestão chaga-se pelo somatório do resultado das várias obras existentes na empresa.

Quanto a aquisição de materiais: a empresa optou por compras centralizadas na maior parte das materiais, quer dizer que é sempre o armazém a comprar, as obras ou qualquer outra direção solícita ao armazém, é este quem faz as compras, todo este plano de compras visa permitir que a empresa compre material em condições avantajadas, com certos descontos.

* + - 1. **Implicações na gestão**

Sendo uma empresa de construção civil, o organograma existente tem respondido as necessidades da empresa, garantindo desta forma uma boa organização que facilita o processo de gestão. O bom sistema de informação contabilístico gera conforto a gestão ao mesmo tempo em que permite uma tomada de decisão lúcida e fiável.

A forma como é reconhecido o custo com o pessoal permite um detalhe ao pormenor desta rubrica, o que garante a verdadeira imputação destes custos, pelos vários centros de custos, e felicita a gestão na tomada de decisão.

Tal como referenciado nos pontos anteriores, a devida classificação da informação em serviços externos, subempreitadas, e reclassificação de custos permite uma verdadeira visão da distribuição dos custos da empresa, facilitando na análise e tomada de decisão.

O procedimento adotado para o reconhecimento do imposto de selo igualmente permite uma visão verdadeira dos custos de uma determinada obra, facilitando igualmente a gestão na tomada de decisão. No que se refere ao imposto industrial, a classificação adotada pela empresa não facilita a verdadeira visão dos custos das obras e outros centros da empresa, passando até certo ponto alguma falta de detalhe deste custo aos gestores da empresa. Neste caso deveria haver a repartição deste pelos vários Centros da empresa em função da percentagem de contribuição ao resultado final da empresa

A classificação dos custos de amortização com o equipamento é adaptável à empresa em questão. É um procedimento correto, pois se tiver muitos períodos de sub-atividades facilmente será identificado, porque o Get terá saldos negativos acentuados. O valor cobrado foi bem estudado de forma a cobrir as despesas do equipamento no Get.

A empresa apresenta uma boa estrutura de distribuição dos custos. Os custos gerais normalmente são imputados num único centro que é orçamentado para suportar estes custos.

A estrutura contabilística foi muito bem montada e funciona eficientemente. Os mapas fornecidos pela contabilidade têm sido de grande utilidade para os utilizadores.

Os procedimentos de redistribuição dos custos de estrutura pelos vários centros de resultado da empresa, permite à gestão mais uma vez ver o resultado distribuído e uma visão mais clara sobre o resultado de cada obra, já considerados os custos de estrutura da empresa.

O uso das compras centralizadas é uma mais-valia a gestão; os descontos obtidos garantem à empresa uma valorização do resultado.

* + - 1. **Proposta de melhorias (recomendações)**

O organograma utilizado pela empresa foi concebido pensando na sua necessidade pelo que não há recomendações a fazer.

O sistema de informação tem funcionado bem, pelo que recomendamos que invistam na formação do pessoal para garantir a manutenção da situação.

A empresa adota procedimentos corretos em termos de reclassificação de custos e imputação, pelo que não há recomendações a serem feitas.

Em relação aos custos com imposto industrial recomenda-se que os mesmos sejam distribuídos pelos vários centros existentes na empresa em função da sua percentagem de contribuição no resultado.

* + 1. **Pontos fracos do processo de gestão**
       1. **Situação observada**

Na empresa em análise, os saldos iniciais são os carregados anualmente no sistema, na altura da abertura dos saldos no início do ano. As compras são feitas mensalmente e dada entrada em armazém no sistema por um documento específico (VGR).Este documento apenas é usado pelo armazém. As saídas são feitas através de vendas internas, tendo sido criado um documento específico no programa para este caso, que são as VIA (vendas internas de armazém).

Em alguns casos, os custos das mercadorias vendidas e consumidas (CMVC), não são corretamente reconhecidos, porque o armazém não passa a informação correta à contabilidade. Existe alguma falta de controlo do material em *stock*, pois sempre que há contagens físicas do armazém fazem-se acertos de inventários positivos, para acrescentar quantidades e negativos para retirar, de valores muito significativos. Conclui-se que existe uma falta de controlo e organização. Se existir uma boa gestão de armazém não há necessidade de se recorrer a estes documentos frequentemente.

Quanto aos custos com a importação, estes são imputados aos materiais através de um documento criado especificamente para este fim, permitindo que os materiais entrem em *stocks* valorizados com o custo de importação.

A empresa não dispõe de um sistema de análise de rotação de *stocks*. Esta situação leva a que não se consiga controlar a antiguidade dos materiais, e frequentemente se cometa o erro de inconscientemente ser usado um procedimento tipo “LIFO”, que não é o adequado para garantir um bom sistema de contabilidade analítica.

Possuindo uma contabilidade analítica, um dos pressupostos é o uso do inventário permanente, o que não tem acontecido.

* + - 1. **Implicações na gestão**

A incorreta imputação dos custos com os materiais conduz a uma gestão fragilizada, vindo a comprometer todo o processo de implementação da contabilidade analítica. Estes custos são muito importantes na análise de gestão de uma empresa, e é preocupante quando este apresenta erros.

O constante procedimento de acertos de inventários, positivos ou negativos, põe em causa a credibilidade da informação disponibilizada, uma vez que se pode estar a reconhecer custos ou proveitos que não existem.

* + - 1. **Proposta de melhorias (recomendações)**

Os responsáveis devem traçar estratégias de trabalho e melhorias do sistema, e dar a conhecer estas ao seu pessoal. Devem identificar-se com estas atividades. Investir na formação do pessoal de base, e fazer o acompanhamento constante das suas atividades, supervisionar sempre que necessário.

Por outro lado, traçar um sistema de rotação de *stocks*. Se o responsável não for especialista na área, deve apresentar a proposta de formação, para poder estar capacitado e repassar esta informação ao seu pessoal. A contratação de pessoal externo para este tipo de análise não é a ideia mais correta, porque serão custos constantes para a empresa, uma vez que este trabalho deve ser feito frequentemente.

A empresa deve investir num sistema de avaliação de desempenho, pois permitirá observar de forma clara quem foram os responsáveis pelas falhas. Este sistema deverá servir não (apenas) para punir em caso de erros, mas sobretudo para corrigir quando for necessário. Acarretará custos para a empresa, mas será uma mais-valia em prol do desenvolvimento de todo sistema de contabilidade de gestão implementado.

* + 1. **Estrutura de custos da empresa**
       1. **Situação observada**

Como referido no quadro 6, a empresa possui centros de custos que suportam os encargos de estruturas. A empresa pretende ter bem definido os seus encargos de estruturas e poder analisar e acompanhar como estes contribuem para o resultado da empresa, sem que inicialmente sejam redistribuídos entre os centros de resultado, permitindo assim analisar os centros de resultados como verdadeiras unidades de negócios.

Como a própria designação indica, são encargos que suportam a empresa. Estes encargos poderiam ser analisados como encargos indiretos para as obras, mas a empresa analisa de forma diferente: encara como indireto para a empresa e não para a unidade de negócio, pois cada unidade de negócio é vista como uma gestão isolada, sendo-lhe também imputados os seus custos indiretos, que são os custos de estruturas de uma obra, e diretos. Considere-se os seguintes dois exemplos de centro de custos, um de estrutura e outro de resultado:

* O centro de custos administrativo-financeiro: neste centro são imputados os custos com o pessoal da área financeira, custos com honorários e avenças de trabalhos relacionados as finanças, comunicação, formação do pessoal, combustíveis para as viaturas atribuídas a direção, material de escritório, e todos os custos relacionados a direção conforme o quadro 7.

Quadro 7 - Análise de resultado de centro de custo não obra

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Análise de resultado de Centro de Custo não obra | | | | | | |
|  |  | **Mês** | | | **Acumulado** | | |
|  |  | **Orçamento** | **Realizado** | **Desvios** | **Orçamento** | **Realizado** | **Desvios** |
|  | **PROVEITOS** |  |  |  |  |  |  |
|  | **Internos** |  |  |  |  |  |  |
|  | **Externos** |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
| CONTAS | **CUSTOS** | **21.410,84** | **18.635,32** | **2.775,52** | **256.930,08** | **350.863,55** | **-93.933,47** |
| 91 | Custos indirectos | 2.925,00 | 7.384,17 | -4.459,17 | 35.100,00 | 76.368,32 | -41.268,32 |
| 91101 | Mão-de-Obra-Suporte – Nacional | 0,00 |  | 0,00 | 0,00 | 3.600,00 | -3.600,00 |
| 91102 | Mão-de-obra – Suporte – Expatriado | 100,00 |  | 100,00 | 1.200,00 | 669,12 | 530,88 |
| 915102 | Combustíveis | 50,00 |  | 50,00 | 600,00 | 0,00 | 600,00 |
| 915104 | Ferramentas e Utensílios Desg. Rap | 25,00 |  | 25,00 | 300,00 | 0,00 | 300,00 |
| 915105 | Livros e Documentações Técnicas | 1.250,00 | 2.142,35 | -892,35 | 15.000,00 | 24.913,93 | -9.913,93 |
| 915106 | Material de Escritório | 2.766,67 | 103,57 | 2.663,10 | 33.200,04 | 51.824,26 | -18.624,22 |
| 915109 | Comunicações e Internet | 3.165,00 |  | 3.165,00 | 37.980,00 | 22.347,57 | 15.632,43 |
| 915113 | Honorários e Avenças | 50,00 |  | 50,00 | 600,00 | 817,93 | -217,93 |
| 915114 | Conservação e Reparação | 2.000,00 |  | 2.000,00 | 24.000,00 | 62.015,75 | -38.015,75 |
| 915118 | Trabalhos especializados | 729,17 |  | 729,17 | 8.750,04 | 0,00 | 8.750,04 |
| 915119 | Formação Profissional | 0,00 | 98,00 | -98,00 | 0,00 | 1.975,10 | -1.975,10 |
| 915122 | Outros fornecimentos e serviços | 1.250,00 | 0,00 | 1.250,00 | 15.000,00 | 3.435,10 | 11.564,90 |
| 915130 | Equipamentos Administrativos | 0,00 | 8,03 | -8,03 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| 93 | Custos diretos | 0,00 |  | 0,00 | 0,00 | 1.140,43 | -1.140,43 |
| 932226 | Outros | 600,00 | 163,26 | 436,74 | 7.200,00 | 0,00 | 7.200,00 |
| 933104 | EQ\_Carga, Elevação e Transporte | 6.500,00 | 8.735,94 | -2.235,94 | 78.000,00 | 101.756,04 | -23.756,04 |
| 933127 | Amortização de Imobilizado | 2.925,00 | 7.384,17 | -4.459,17 | 35.100,00 | 76.368,32 | -41.268,32 |

Fonte: Griner Engenharia, SA

Segundo o quadro 7, podemos observar que no mês o centro de custo em análise apresenta uma situação aceitável, mas quando observado pelo acumulado, percebe-se que houve um nível de desvio acentuado, donde se pode concluir que este centro de custo deve ser analisado ao pormenor para se identificar as falhas e em último caso no ano seguinte aumentar as margens de orçamento. Várias razões podem levar o centro a este resultado no final do ano, uma das quais é o crescimento da empresa, que foi acompanhado com o aumento de pessoal, e outros serviços que influenciaram este resultado; se assim for, houve erro por parte da gestão interna, pois tão logo se identificou o aumento nos desvios, deveria, em primeira instância, analisar as causas, e posteriormente refazer-se o orçamento. Todo o responsável por um centro deve ser visto como um gestor que periodicamente presta contas, e deve esforçar-se para que os resultados sejam sempre positivos, para estar em harmonia com os objetivos empresariais.

Pode-se observar que por ser um centro de estrutura tem como principais custos os indiretos; numa visão global da empresa, estes raramente apresentam custos diretos porque não trabalham diretamente com os custos que formam o objeto social da empresa.

Na empresa em análise custos indiretos são todos aqueles que não estão estritamente ligados a construção, como por exemplo: os custos com o pessoal administrativo, o custo com material de escritório, formação do pessoal, conservação e reparação de meios que não pertencem a obra, e são classificados contabilisticamente na classe 91 (custos Indiretos), no quadro acima podemos ver vários exemplos de custos indiretos.

* Centro de resultado da obra morro bento: neste centro são imputados os custos diretos e indiretos ligados à obra: custos com o pessoal, que por sua vez se encontra subdividido em direto e indireto. Os custos com pessoal administrativo de obra, como os diretores, medidores, são custos indiretos, ainda na mesma classe de custos consideram-se o custo com o estaleiro de obra, os custos de material de escritórios, os combustíveis. Nos diretos encontram-se o pessoal que trabalha propriamente na obra como, os pedreiros, carpinteiros, pedreiros, o material, equipamentos estritamente ligados a obra. Estes custos são classificados na Contabilidade na classe 93,como se pode observar no Quadro 8. Dispõe-se igualmente de informação relativa aos proveitos desta obra; a forma como são apresentados os custos e proveitos dos centros permite facilmente identificar e corrigir os desvios.

Quadro 8 - Análise de resultado de centro de custo obra

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Análise de resultado de Centro de Custo obra | | | | | | |
|  |  | **Mês** | | | **Acumulado** | | |
|  |  | **Orçamento** | **Realizado** | **Desvios** | **Orçamento** | **Realizado** | **Desvios** |
|  | **PROVEITOS** | 2.120000 | 2.108.184 | 11.815 | 25.440.000 | 25.298.219 | 141.780 |
|  | **Internos** |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |
|  | **Externos** |  |  |  |  |  |  |
|  | Trabalhos contratuais | 2.120000 | 2.108.184 | 11.815 | 25.440.000 | 25.298.219 | 141.780 |
| CONTAS | **CUSTOS** | 1.989.150 | 1.955.479,67 | 33.669,6 | 23.869.800 | 23.065.682 | 179.574 |
| CONTAS | **CUSTOS DIRETOS** | **347.700** | **323.207,67** | **24.492** | **4.172.400** | **3.477.956** | **694.443** |
| 91101 | Mão-de-obra -Suporte – Nacional | 132.000,00 | 127.564,84 | 4.435,16 | 1.584.000,00 | 1.275.648,40 | 308.351,60 |
| 91102 | Mão-de-obra - Suporte – Expatriado | 158.000,00 | 145.406,04 | 12.593,96 | 1.896.000,00 | 1.599.466,44 | 296.533,56 |
| 915103 | Água | 2.800,00 | 2.003,80 | 796,20 | 33.600,00 | 24.045,60 | 9.554,40 |
| 915106 | Material de Escritório | 500,00 | 410,93 | 89,07 | 6.000,00 | 4.931,16 | 1.068,84 |
| 915109 | Comunicações e Internet | 4.000,00 | 5.873,45 | -1.873,45 | 48.000,00 | 70.481,40 | - 22.481,40 |
| 915111 | Deslocação e estadias | 200,00 | 104,69 | 95,31 | 2.400,00 | 1.256,28 | 1.143,72 |
| 915114 | Serviços de Manutenção de Equipamentos | 3.500,00 | 3.833,55 | -333,55 | 42.000,00 | 46.002,60 | - 4.002,60 |
| 915116 | Limpeza, higiene e conforto | 100,00 | 100,90 | -0,90 | 1.200,00 | 1.210,80 | - 10,80 |
| 915117 | Vigilância e segurança | 6.000,00 | 8.400,00 | -2.400,00 | 72.000,00 | 100.800,00 | - 28.800,00 |
| 915118 | Trabalhos especializados | 10.000,00 | 8.026,35 | 1.973,65 | 120.000,00 | 96.316,20 | 23.683,80 |
| 915122 | Outros fornecimentos e serviços | 600,00 | 401,26 | 198,74 | 7.200,00 | 4.815,12 | 2.384,88 |
| 915291 | Diferenças de Arredondamento | - | 0,01 | -0,01 | - | 0,12 | - 0,12 |
| 915293 | Imposto de Selo | 30.000,00 | 21.081,85 | 8.918,15 | 360.000,00 | 252.982,20 | 107.017,80 |
| CONTAS | **CUSTOS DIRETOS** | **1.641.450** | **1.632.272** | **9.177,60** | **19.697.400** | **19.587.726** | **110.131** |
| 93101 | Mão-de-obra -frente Obra-Nacional | 34000 | 28.165,42 | 5.834,58 | 408000 | 337.985,04 | 70.014,96 |
| 932201 | Aço/Armadura | 2500 | 2.726,32 | -226,32 | 30000 | 32.715,84 | - 2.715,84 |
| 932202 | Betões, Argamassas e Aditivos | 27000 | 25.731,89 | 1.268,11 | 324000 | 308.782,68 | 15.217,32 |
| 932204 | Cimento/Inertes e Outros | 24000 | 22.248,50 | 1.751,50 | 288000 | 266.982,00 | 21.018,00 |
| 932206 | Pré-Fabricados Estruturais de Betão | 15000 | 18.290,82 | -3.290,82 | 180000 | 219.489,84 | 39.489,84 |
| 932207 | Coberturas, tijolos, Telhas e Cerâmicos | 600 | 549,30 | 50,70 | 7200 | 6.591,60 | 608,40 |
| 932209 | Divisórias, Tectos Falsos e Fenólicos | 25000 | 28.096,38 | -3.096,38 | 300000 | 337.156,56 | - 37.156,56 |
| 932211 | Serralharias, Ferro, Alumínio e Outros | 2200 | 1.599,49 | 600,51 | 26400 | 19.193,88 | 7.206,12 |
|  |  | **Mês** | | | **Acumulado** | | |
| CONTAS | **CUSTOS** | **Orçamento** | **Realizado** | **Desvios** | **Orçamento** | **Realizado** | **Desvios** |
| 932214 | Revestimentos Cerâmicos e Petreos | 17000 | 16.100,36 | 899,64 | 204000 | 193.204,32 | 10.795,68 |
| 932216 | Materiais de Impermeabilização e Isolamento | 8000 | 10.122,33 | -2.122,33 | 96000 | 121.467,96 | - 25.467,96 |
| 932218 | Aditivos, colas e outros Pr. Químicos | 5000 | 5.484,28 | -484,28 | 60000 | 65.811,36 | - 5.811,36 |
| 932219 | Ferragens, produtos União-Fixação | 150 | 126,97 | 23,03 | 1800 | 1.523,64 | 276,36 |
| 932223 | Protecção e Segurança | 4000 | 3.431,04 | 568,96 | 48000 | 41.172,48 | 6.827,52 |
| 932224 | Material Eléctrico, Telecomunicações e Outros | 4500 | 4.158,15 | 341,85 | 54000 | 49.897,80 | 4.102,20 |
| 932225 | Material Hidráulico e Outros | 2000 | 1.647,23 | 352,77 | 24000 | 19.766,76 | 4.233,24 |
| 932226 | Outros | 6000 | 5.157,79 | 842,21 | 72000 | 61.893,48 | 10.106,52 |
| 932228 | Materiais de Desgaste Rápido | 3500 | 32.178,94 | -28.678,94 | 42000 | 386.147,28 | - 344.147,28 |
| 932301 | Peças de máquinas e equipamentos | 3000 | 1.755,00 | 1.245,00 | 36000 | 21.060,00 | 14.940,00 |
| 932302 | Combustíveis e Lubrificantes | 12500 | 13.014,76 | -514,76 | 150000 | 156.177,12 | - 6.177,12 |
| 933104 | EQ\_Carga, Elevação e Transporte | 70000 | 76.917,35 | -6.917,35 | 840000 | 923.008,20 | - 83.008,20 |
| 933105 | EQ\_ Demolição, Escavação e Compactação | 14000 | 11.111,11 | 2.888,89 | 168000 | 133.333,32 | 34.666,68 |
| 933106 | EQ\_ Outros Equipamentos | 30000 | 28.969,18 | 1.030,82 | 360000 | 347.630,16 | 12.369,84 |
| 933108 | EQ\_ Equipamentos Betão/Argamassas Aço | 3500 | 3.265,31 | 234,69 | 42000 | 39.183,72 | 2.816,28 |
| 93402 | Subempreitadas de Estruturas Metálicas | 135000 | 135.668,31 | -668,31 | 1620000 | 1.628.019,72 | - 8.019,72 |
| 93404 | Subempreitadas de Hidráulicas, Gás e Combustíveis | 50000 | 52.467,86 | -2.467,86 | 600000 | 629.614,32 | - 29.614,32 |
| 93405 | Subempreitadas de Electricidade | 100000 | 96000 | 4.000,00 | 1200000 | 1.152.000,00 | 48.000,00 |
| 93407 | Subempreitadas de Climatização | 90000 | 87503 | 2.497,00 | 1080000 | 1.050.036,00 | 29.964,00 |
| 93409 | Subempreitadas de Exteriores | 95000 | 99.682,02 | -4.682,02 | 1140000 | 1.196.184,24 | - 56.184,24 |
| 93417 | Subempreitada de Mão-de-obra Contratada | 40000 | 37.325,50 | 2.674,50 | 480000 | 447.906,00 | 32.094,00 |
| 93423 | Subempreitadas de Carpintarias | 125000 | 122.017,42 | 2.982,58 | 1500000 | 1.464.209,04 | 35.790,96 |
| 93424 | Subempreitadas de Serralharias | 330000 | 320.396,70 | 9.603,30 | 3960000 | 3.844.760,40 | 115.239,60 |
| 93425 | Subempreitadas de Divisórias e Tectos | 42000 | 35.820,12 | 6.179,88 | 504000 | 429.841,44 | 74.158,56 |
| 93426 | Subempreitadas de Vãos especiais | 143000 | 137.722,68 | 5.277,32 | 1716000 | 1.652.672,16 | 63.327,84 |
| 93427 | Subempreitadas de Pinturas | 8000 | 6.841,51 | 1.158,49 | 96000 | 82.098,12 | 13.901,88 |
| 93428 | Subempreitadas de Diversos | 150000 | 141.316,21 | 8.683,79 | 1800000 | 1.695.794,52 | 104.205,48 |
| 9381 | Transportes Próprios | 1000 | 577,65 | 422,35 | 12000 | 6.931,80 | 5.068,20 |
| 9382 | Transportes Externos | 10000 | 9.285,71 | 714,29 | 120000 | 111.428,52 | 8.571,48 |
| 9383 | Custos com Logística de Importação | 9000 | 8.799,79 | 200,21 | 108000 | 105.597,48 | 2.402,52 |

Fonte: Griner Engenharia, SA

Como foi referido anteriormente, para a implementação da contabilidade analítica é importante criar um plano de contas separado, na classe 9. Este foi o procedimento da empresa. Também é importante separar os custos diretos dos indiretos, bem como os variáveis dos fixos. A empresa não olha para os custos como variáveis e fixos, mas como diretos e indiretos, sendo que os custos variáveis são apresentados às obras como diretos e os fixos como indiretos.

A empresa fez uma distinção clara dos seus custos diretos e indiretos nas análises, e desta forma custo total por obra é dado por:

**CT (custo total por obra) = CD (custos diretos) + CI (custos indiretos)**

* + - 1. **Implicações na gestão**

A estrutura de custo usada pela empresa tem respondido às suas necessidades de gestão, a informação disponibilizada tem ajudado os gestores na tomada de decisão.

* + - 1. **Proposta de melhorias (recomendações)**

O procedimento da empresa é correto porque permite olhar de forma clara para cada obra, sem ter que considerar custos que não estejam estritamente ligados a esta, na medida em que a empresa quando analisada como uma unidade no seu todo, pode mensalmente acompanhar os seus custos indiretos e diretos.

Não há recomendações a serem feitas, apenas insistir na formação do pessoal para que a situação se mantenha.

* + 1. **O impacto do uso da contabilidade de gestão na empresa**
       1. **Situação observada**

Constatou-se que a empresa possui um bom sistema de controlo de gestão, a implementação da contabilidade analítica foi corretamente implementada, apesar das limitações apresentadas anteriormente, nomeadamente quanto aos materiais.

* + - 1. **Implicações na gestão**

A contabilidade de gestão na empresa veio responder às necessidades da gestão, permitindo que os responsáveis disponham de informação completa, correta e atempada da situação financeira e não financeira da empresa, com caráter mensal, para apoiar o processo de gestão. Permite igualmente identificar e desenvolver um sistema de avaliação da performance, nomeadamente através da identificação da contribuição das diferentes unidades de negócio e criar um sistema de incentivos e motivação operacional na organização.

Com um bom sistema de contabilidade de gestão a empresa tem avaliado e medido o desempenho organizacional, através das reuniões mensais de gestão, para desta forma atingir a eficiência dos resultados preconizados nos orçamentos da empresa.

* + - 1. **Proposta de melhorias (recomendações)**

Recomenda-se que a direcção de controlo de gestão e desenvolvimento organizacional, não só provê a informação de guia a gestão, mas também funciona como um mecanismo de motivação e avaliação do pessoal, criando valores culturais para a obtenção dos objetivos organizacionais. Que esta não se limita apenas aos números mas responde outras necessidades da gestão organizacional, como o melhoramento de processos e alterações nos sistemas contabilísticos de forma a incrementar a sua relevância.

Recomenda-se que a Empresa pondere a possibilidade de implementação do BSC (Balanced Scorecard), pois trata-se de um ferramenta integrada de gestão que não se centra apenas na variável financeira, mas noutras de grande relevância para a empresa, como os clientes, os processos internos e a aprendizagem e crescimento, e para a qual o sistema de contabilidade de gestão poderá proporcional informação relevante.

1. **CONCLUSÕES**

Este trabalho teve por base a implementação da contabilidade de gestão nas empresas de construção civil, analisando-se o caso da empresa Griner Engenharia, S.A, com intuído de compreender o controlo dos custos e proveitos da empresa. Relevando a importância da contabilidade de gestão nas empresas de construção civil, a presente pesquisa descreveu o processo de contabilização analítica e controlo de gestão da empresa em análise de forma a ajudar a apreciação do tema por parte dos outros profissionais.

Sendo que a contabilidade de gestão foca todos os pontos relacionados com a operacionalidade da empresa, fez-se a análise do processo de produção da empresa; uma análise sobre a forma de repartição dos custos da empresa pelos vários centros existentes, igualmente o impacto do uso desta ferramenta para uma gestão eficaz e eficiente da empresa.

Num primeiro momento o trabalho referencia o surgimento e evolução da contabilidade de gestão, destacando a sua importância para as organizações. Passou-se então para o estudo empírico do trabalho na já referida empresa de construção, que tem um modelo de organização definido, com uma contabilidade analítica e um sistema controlo de gestão implementado.

O estudo empírico centrou-se na estrutura organizacional da empresa, bem como na sua estrutura e repartição dos custos e proveitos pelos centros de custos existentes, nos processos de gestão e organização da empresa e acompanhamento dos resultados por centro de custo e gerais da empresa.

Tal como qualquer empresa organizada, a Griner Engenharia, S.A, tem o seu plano estratégico e de ação para um determinado período. Todo este processo de organização é montado para apresentar uma gestão eficaz e competitiva e poder tirar vantagens do mercado em que esta inserida, já que a sua gestão permite acompanhar o que se passa na empresa e comparar ao mercado e aos planos. Todo este esforço é feito primeiro privilegiando o cliente, pois desta forma poderá aproveitar melhor os seus recursos e apresentar um trabalho com mais qualidade, aumentando sistematicamente os seus rendimentos.

O trabalho empírico centrou-se na identificação das principais atividades no processo de construção, bem como os meios e materiais envolventes, e como são tratados a nível de contabilidade analítica, de forma geral entender o impacto destes nos custos de cada obra.

A Griner Engenharia S.A tem projetos ambiciosos, sendo que a implementação da contabilidade analítica e o controlo de gestão tem ajudado a gestão no esforço de posicionamento da empresa no mercado de acordo com os seus objetivos.

A análise crítica feita neste trabalho destaca as potencialidades e debilidades do sistema de contabilidade de gestão implementado na empresa, apontando algumas ações de melhoria, nomeadamente:

* A elaboração do caderno com o descritivo das tarefas referentes à implementação da contabilidade analítica, que constitua também um elemento de consulta sempre que surja alguma duvida relativamente ao processo;
* A formação do pessoal, de modo a garantir o funcionamento e o aperfeiçoamento do sistema de contabilidade analítica;
* Que se tomem providências imediatas ao controlo dos custos com materiais, pois tratando-se de uma construtora, os mesmo formam os custos mais significativos da empresa, sendo também uma das condições da implementação do contabilidade analítica a existência de um inventário permanente de forma a garantir a devida rotação de *stocks*.

Quanto as potencialidades conclui-se que a empresa apresenta um e bom sistema de controlo de custos, o controlo de gestão tem funcionando muito bem, os relatórios de gestão usados têm respondido as necessidades da gestão, e são compatíveis aos procedimentos, o sistema de contabilidade de gestão foi corretamente implementado.

A partir do estudo conclui-se que a empresa possui um bom programa informático, que permite satisfazer os propósitos em termos de tipo e qualidade da informação, bem como efeitos de controlo de gestão.

Acredita-se que os objetivos trançados na proposta, enunciados na introdução, foram de concretizados ao longo do trabalho. A realização do estudo permitiu concluir que a empresa usa uma metodologia correta de sistema de contabilidade de gestão, podendo apenas melhorar os aspetos identificados, o que vai permitir uma boa performance económica e financeira.

Apesar de ter sido possível concluir o trabalho, a sua elaboração foi dificultada pela ausência de bibliografia específica do setor de construção civil. Também por isso se considera que a sua elaboração poderá constituir um elemento de consulta para as empresas do setor.

1. **BIBLIOGRAFIA**

Abdel-Kader, Magdy e Robert Luther, 2006.An Empirical Investigation of the Evolution of Management Accounting Practices. Comunicação apresentada na EIASM Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Bruxelas (Bélgica), Dezembro.

AECA, 1990. El Marco de la Contabilidad de Gestión. Documento 1. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid (España).

AECA, 2002. La Contabilidad de Gestión en las Empresas Constructoras. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), Madrid (España)

Anthony, Robert, 1989. Reminiscences About Management Accounting. Journal of Management Accounting Review, vol.1, Fall, 1-20.

Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. e Young, S., 2001.Management Accounting. Prentice Hall New Jersey (USA),

Beuren, Ilse, 2003.Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. Atlas. São Paulo (Brasil),

Burchell, Stuart, Colin Clubb, Anthony Hopwood, John Hughes e Janine Nahapiet, 1980. The Roles of Accounting in Organizations and Society. Accounting, Organizations and Society, vol. 5, n. º1, 5-27.

Caiado, António Pires, 2009. Contabilidade analítica e de gestão, Áreas Editora, Lisboa (Portugal).

Carvalho, João (1999). Sistemas de Custeio: Tradicionais versus Contemporâneos. Jornal da APOTEC, Dezembro.

Castelló Taliani, Emma e Jesús Lizcano Alvarez, 1994. El sistema de gestión y de costes basado en las actividades. Un nuevo instrumento para la competitividad empresarial, Colección Estudios, Instituto de Estudios Económicos, Madrid (España).

Giguère, P., 2006. Improving the cost accounting advantage.CMA Management, vol.80, n. º 2, 15-17.

Guerra, Jaime, 2006. Contabilidade Analítica para a Gestão. Disponível em; http://pt.scribd.com/doc/56673898/356029-2-Contabilidade-Analitica-Para-a-Gestao.

IFAC, 1998. International Management Accounting Practice Statement – IMAPS-1 (1.ª emissão no ano de 1989; revisão em Março de 1998), International Federation of Accountants.

Jordan, Hugues, Neves, João Carvalho das e Rodrigues, José Azevedo, 2005.O controlo de Gestão – Ao serviço da estratégia e dos gestores, Áreas Editora, Lisboa (Portugal).

Kaplan, Robert, 1984. The Evolution of Management Accounting, The Accounting Review, vol. LIX, n.º3, 390-418.

Nascimento, Daniela, 2011. Projecto de implementação do sistema de custeio baseado nas actividades numa empresa da indústria aeronáutica – caso da DynAero Ibérica, S.A., dissertação de mestrado, Universidade de Évora (Portugal).

Pereira, Carlos e Franco, Victor, 2001. Contabilidade Analítica. Editora Rei dos Livros, Porto (Portugal).

Roslender, Robin e Susan J. Hart, 2003.In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. Management Accounting Research, vol.14, 255-279.

Ryan, B., Scapens, R. e Theobald, M., 2002.Research Method and Methodology in Finance and Accounting, 2nd Ed., Thomson, London (UK).

Santos, Carlos dos, 1998. Contabilidade Analítica: Um apoio à Gestão, Editora Rei dos Livros, Lisboa (Portugal).

Silva, Fernando Gonçalves da, 1991. Contabilidade Industrial 9.ª edição. Livraria Sá da Costa Editora, Lisboa (Portugal).

Tepa, Capela, 2004. Contabilidade analítica pormenorizada. Grupo editorial Nexus S.A., Luanda (Angola).

**APÊNDICE**

**GUIÃO DE QUESTÕES**

**Direção de Recursos Humanos**

- Quais as funções da Direção de R.H na Empresa?

- Como está estruturada a Direção?

- Quantos funcionários a empresa possuía em 2011?

- Qual a distribuição dos mesmos entre nacionais e expatriados?

- Qual a distribuição por género?

- Que crescimento a empresa registou em termos de pessoal relativamente aos anos anteriores?

- Como se encontram distribuídos os funcionários por categoria profissional?

- Quantos funcionários são directos e indirectos para a empresa?

**Direção Financeira**

- Quais as funções da Direção financeira na Empresa?

- Como esta estruturada?

- Os dados financeiros relativos ao ano 2009, 2010 e 2011( Balanço e demonstração de resultados dos respectivos anos)

**Direcção de comunicação e imagem**

- Qual a missão ou objectivo da Direcção de Comunicação e imagem na Empresa?

- Como esta estruturada?

**Direção de sistema de informação**

- Quais as funções da Direção de Sistema de informação na Empresa?

- Como esta estruturada?

- Quais as aplicações do sistema Primavera a empresa utiliza?

- Qual a utilidade destas aplicações dentro da Empresa?

**Direção de serviços jurídicos**

- Quais as funções da Direção de Serviços jurídicos na Empresa?

- Como está estruturada?

**Direção Técnico-Comercial**

- Quais as funções da Direção Técnico-Comercial na Empresa?

- Como está estruturada?

**Direção de Controlo de Gestão**

- Quais as funções da Direção de Controlo de Gestão na Empresa?

- Como está estruturada?

- Como é realizado o processo de controlo de gestão na Empresa?

- Como foi implementado o processo de contabilidade de gestão na empresa?

- Quais os centros de custos e resultados definidos na Empresa?

- Como está estruturado o plano de centros da Empresa e a definição do mesmo?

- Como são feitas as reuniões de controlo de custos e proveitos dos centros de custos/resultados?

- Como é feito o controlo do resultado interno?

**Direção de Compras e Aprovisionamento**

- Quais as funções da Direção de Compras e Aprovisionamento na Empresa?

- Como está estruturada?

**Direção de Estaleiro Central**

- Quais as funções da Direção de Estaleiro Central na Empresa?

- Como está estruturada?

**Direção de Produção**

- Quais as funções da Direção de Produção na Empresa?

- Como está constituída?

- Como é formado o preço da obra? Quais os passos necessários para o seu apuramento?

- Que custos (directos e indirectos) da obra são considerados e porquê?

- Quais as principais etapas a considerar na execução de uma obra?

- Que pessoal deve estar envolvido em uma determinada obra?