

REFLEXÕES SOBRE O SISTEMA DE CUSTEIO DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NAS OBRAS QUE DEMANDAM LONGO PRAZO PARA EXECUÇÃO

Rosenei Novochadlo da Costa

Eluiz Maria Miqueletto

Valmir Alberto Thome

Resumo:

Este artigo realiza, primeiramente, uma breve explanação sobre o sistema de custeio inerente às atividades das empresas de construção civil. Na seqüência, a abordagem às leis e normas da contabilidade realizada neste artigo refere-se à indústria da construção civil, tanto no contexto fiscal quanto contábil, tratando do lucro bruto e do método mais adequado para sua demonstração, apresentando as alternativas existentes, e viáveis, para tal atividade e embasando-se sempre na teoria pertinente ao tema. A análise dos resultados evidencia a necessidade do estabelecimento de um sistema de custeio por ordem de produção, atendendo ao tipo adequado de empresa e dedicando atenção às informações e aos demonstrativos que a contabilidade fornece.

Palavras-chave:

Área temática: *Gestão Estratégica de Custos*

REFLEXÕES SOBRE O SISTEMA DE CUSTEIO DAS EMPRESAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL NAS OBRAS QUE DEMANDAM LONGO PRAZO PARA EXECUÇÃO

RESUMO

Rosenei Novochadlo da Costa
FAE Business School
novochadlo@terra.com.br

Eluiz Maria Miqueletto
FAE Business School

Valmir Alberto Thome
Universidade Regional de Blumenau

Este artigo realiza, primeiramente, uma breve explanação sobre o sistema de custeio inerente às atividades das empresas de construção civil. Na seqüência, a abordagem às leis e normas da contabilidade realizada neste artigo refere-se à indústria da construção civil, tanto no contexto fiscal quanto contábil, tratando do lucro bruto e do método mais adequado para sua demonstração, apresentando as alternativas existentes, e viáveis, para tal atividade e embasando-se sempre na teoria pertinente ao tema. A análise dos resultados evidencia a necessidade do estabelecimento de um sistema de custeio por ordem de produção, atendendo ao tipo adequado de empresa e dedicando atenção às informações e aos demonstrativos que a contabilidade fornece.

ABSTRACT

This article it carries through, first, one brief communication on the system of inherent expenditure to the activities of the companies of civil construction. In the sequence, the boarding to the laws and norms of the accounting carried through in this article mentions the industry of the civil construction, as much in how much countable the inspector context, treating to the rude profit and the method more adjusted for its demonstration, presenting the alternatives existing, and viable, for such activity and basing themselves always in the pertinent theory to the subject. The analysis of the results evidences the need of the establishment of a costing system for production order, assisting to the appropriate type of company and dedicating attention to the information and the demonstrative ones that the accounting supplies.

Key-word: system of expenditure; civil construction; accounting; inspector.

INTRODUÇÃO

Diante das legislações e normas existentes no Brasil com referência à indústria da construção civil, torna-se importante abordar as interpretações existentes provenientes do contexto fiscal, bem como as novas instruções trazidas pelo pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade através da Norma Brasileira de Contabilidade nº 10, assim como sua essência na teoria da contabilidade relativamente ao assunto.

Os fatos e situações que ocorrem em uma organização interessam não apenas a ela, mas também a diversas pessoas. Muitos são, pois, aqueles que se beneficiam da cultura contábil e de suas tecnologias e aplicações científicas. Muitos interesses, internos e externos, em relação aos resultados apresentados pelas empresas e/ou instituições tomam forma a partir dos demonstrativos contábeis elaborados.

O tema que guia a realização deste estudo está voltado à questão fiscal e contábil das organizações cujo ramo de atuação situa-se na construção civil brasileira.

Tendo como objetivo central realizar uma reflexão sobre o sistema de custeio das empresas de construção civil nas obras que demandam longo prazo para execução, o presente artigo busca as informações necessárias para a compreensão da problemática, pautando-se em livros que teorizam a contabilidade e os custos, bem como na legislação do imposto de renda, na Lei da Sociedade por Ações, nos pareceres da comissão de valores mobiliários e, também, no pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade.

Este artigo traz em seu conteúdo uma breve explanação sobre as condições existentes para que os contabilistas interpretem todos os aspectos, tomando sua própria decisão da utilização, ou não, dos vários métodos apresentados no texto.

Tais métodos são o reconhecimento do lucro bruto, utilizando-se o grupo de resultados de exercícios futuros, tendo sua transferência para a demonstração de

resultado de exercícios através do regime de caixa ou a não utilização do grupo de resultados de exercícios futuros, com reconhecimento da receita e dos custos na demonstração de resultado de exercícios através de seu andamento econômico, ou seja, conforme cronograma físico da obra.

1 ASPECTOS DO SISTEMA DE CUSTEIO

1.1 Sistema de custeio em empresas da construção civil

Para iniciar este texto, considera-se que o sistema de custeio por ordem de produção, segundo Mattos (2004), traduz-se no sistema característico de empresas que produzem sob encomenda, sejam estas unitárias ou em lotes, como no caso das empresas de construção civil, tipografias, setor imobiliário, estaleiros e produtoras de filmes.

Neste sistema os custos acumulados de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, são registrados a partir da emissão de uma ordem para produção de lotes de um bem ou serviço.

Por sua vez os resultados, seja lucro ou prejuízo, são rapidamente diagnosticados, sendo que para isto basta subtrair do preço de venda os custos acumulados naquela ordem, não havendo necessidade de ser feita uma apuração periódica dos resultados.

No sistema de custeio por ordem de produção, “os custos primários que incidem diretamente no produto poderão ser obtidos logo que a ordem esteja completamente concluída. Já os custos indiretos só poderão ser incorporados ao produto quando terminar o período contábil” (MATTOS, 2004, p. 2).

Verifica-se que esse processo de descoberta e apropriação que caracteriza o sistema, com frequência, requer uma quantidade substancial de pessoas dedicadas às atividades, fazendo com que os fluxos de informações sejam inúmeros, principalmente na descoberta do custo da mão-de-obra, o que faz com que o seu custo operacional aumente consideravelmente.

Neste sistema, o formulário de ordem de produção é o centro nevrálgico, tendo como objetivo principal apresentar e registrar os gastos com material direto,

mão-de-obra direta e uma estimativa dos custos indiretos relativos à unidade produzida.

Posteriormente, estes dados serão interpretados passando para a contabilidade fiscal e financeira, a qual responsabilizar-se-á em adequar as informações nos grupos correspondentes.

Assim, apresentadas algumas informações sobre o sistema de custeio em empresas de construção civil, o próximo assunto abordado enfoca a interação presente nas empresas de construção civil e a contabilidade.

1.2 As empresas da construção civil e a contabilidade

As empresas que realizam compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis recebem um tratamento especial previsto nos artigos 410 a 414 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) e as instruções normativas 84/79, 23/83 e 67/88.

Tomando por base o tratamento diferenciado propiciado a este tipo de empresa, em relação às demais espécies de organizações previstas na legislação fiscal, buscou-se transcrever, no decorrer deste artigo, alguns pontos polêmicos considerados importantes para a reflexão proposta.

Segundo FIPECAFI (2003, p. 287), “as empresas que desenvolvem esse tipo de atividade são, provavelmente, as que, infelizmente, mais estão utilizando-se das contas de resultados de exercícios futuros, não por dever técnico, mas por imposição fiscal”.

De acordo com o que reza o art. 181 da lei nº 6.404/76, tratando do grupo de resultados de exercícios futuros, “serão classificados como resultados de exercícios futuros as receitas de exercícios futuros, diminuídas dos custos e despesas correspondentes”.

De acordo com o Portal de Contabilidade (2004), o grupo de resultados de exercícios futuros compreende as receitas recebidas antecipadamente (receita antecipada) que de acordo com o regime de competência pertence a exercício futuro.

Observa-se, então, que neste grupo estão classificados os resultados futuros, o que explica a motivação do entendimento fiscal, uma vez que muitas

atividades imobiliárias ainda permanecem em estado de execução e sua venda já se encontra realizada. Neste sentido, tratou-se de transcrever o pronunciamento do FIPECAFI (2003, p. 284):

O texto da lei é, na verdade, bem resumido, podendo dar a entender, à primeira vista, que abrange um maior número de transações do que realmente se pretende. A própria classificação do grupo, intermediariamente ao Exigível a Longo Prazo e ao Patrimônio Líquido, conduz à classificação como Resultados de Exercícios Futuros de valores não representativos de qualquer tipo de obrigação por parte da empresa. E, segundo o regime de competência, também não constitui parte integrante de seu Patrimônio Líquido. Pelo menos parte que tenha transitado pelo Resultado do Exercício. Na existência de obrigação, a contabilização será feita no Passivo Exigível.

O grupo de Resultado de Exercícios Futuros encontra-se previsto no inciso I do art. 413 do decreto 3000/99 (RIR), conforme se segue:

Art. 413. Na venda a prazo, ou em prestações, com pagamento após o término do ano-calendário da venda, o lucro bruto poderá, para efeito de determinação do lucro real, ser reconhecido nas contas de resultado de cada período de apuração proporcionalmente à receita da venda recebida, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29):

I – o lucro bruto será registrado em conta específica de resultados de exercícios futuros, para a qual serão transferidos a receita de vendas e o custo do imóvel, inclusive o orçado (art. 412), se for o caso;

II – por ocasião da venda será determinada a relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda e, em cada período de apuração, será transferida para as contas de resultado parte do lucro bruto proporcional à receita recebida no mesmo período;

III – a atualização monetária do orçamento e a diferença posteriormente apurada, entre custo orçado efetivo, deverão ser transferidas para a conta específica de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta de venda, de que trata o inciso II, levando-se à conta de resultados a diferença de custo correspondente à parte do preço de venda já recebido;

IV – se o custo efetivo foi inferior, em mais de quinze por cento, ao custo orçado, aplicar-se-á o disposto no § 2º do art. 412.

§ 1º Se a venda for contratada com juros, estes deverão ser apropriados nos resultados dos períodos de apuração a quem competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 29, § 1º).

§ 2º A pessoa jurídica poderá registrar como variação monetária passiva as atualizações monetárias do custo contratado e do custo orçado, desde que o critério seja aplicado uniformemente (Decreto-Lei nº 2.429, de 14 de abril de 1988, art. 10).

É importante ressaltar que, no inciso II, a transferência do lucro bruto para a demonstração do resultado do exercício dar-se-á no momento da receita recebida.

O demonstrativo do resultado do exercício (DRE), segundo o Portal de Contabilidade (2004) destina-se a evidenciar a formação de resultado líquido do exercício, diante do confronto das receitas, custos e despesas apuradas segundo o regime de competência.

Conforme define Assaf Neto (2003, p. 91) lucro bruto é “a diferença entre a receita líquida e o custo dos itens vendidos”. Tal procedimento segue o mesmo raciocínio do regime de caixa, onde as regras básicas para a contabilização deste tipo de regime, segundo Marion (1998, p. 71), são:

a) A receita será contabilizada no momento de seu recebimento, ou seja, quando entrar dinheiro no caixa (encaixe).

b) A despesa será contabilizada no momento do pagamento, ou seja, quando sair dinheiro do caixa (desembolso).

Prosseguindo, tem-se que a resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750, cujos dispositivos referem-se aos princípios fundamentais de contabilidade, em seu art. 9º trata do princípio da competência, o qual prevê que “as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente do recebimento ou pagamento”.

Assim como o que disciplina o art. 177 da lei 6.404/76, onde lê-se:

A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

Como toda organização visa causar um efeito positivo, obtendo a maximização de resultados, é preciso então, manter registros de seus fatos patrimoniais, incumbência esta delegada à contabilidade, que segundo suas bases serve exatamente como um “instrumento de medição e avaliação do patrimônio e dos resultados auferidos pela gestão da administração da entidade” (ATTIE, 1998, p. 24).

Prosseguindo, salienta-se que o próprio regulamento do imposto de renda, em seu art. 273, prevê os critérios punitivos onerosos para o caso de inobservância ao regime de competência:

A inexistência quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quanto for o caso, ou multa, se dela resultar.

Já o art. 413 do RIR/99 pode ser considerado como estando em desacordo aos princípios fundamentais de contabilidade, em função do

reconhecimento do lucro bruto conforme o recebimento ou encaixe. Esta colocação é defendida por FIPECAFI (2003, p. 290) que afirma “... além de tecnicamente incorreta do ponto de vista dos princípios contábeis, está em desacordo com a lei das sociedades por ações”.

Como já fora observado, seguindo-se os critérios de contabilização das atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, de acordo com o que estabelece o regulamento do imposto de renda, não se torna possível julgar se está correta ou não, pois tudo irá depender do enfoque propiciado pela contabilidade.

Conforme se percebe através da literatura americana, o auxílio decorrente das regulamentações do imposto de renda teve um impacto positivo sobre a contabilidade daquele país.

Neste sentido, Hendriksen (1999, p. 23) analisa que, embora as várias leis de imposto de renda não tenham exercido um impacto significativo sobre a prática da contabilidade em muitas áreas, foram substancialmente importantes para colocar a prática contábil média no nível das melhores empresas de sua época. “Isto produziu um aperfeiçoamento das práticas gerais de contabilidade e ajudou na preservação da uniformidade”.

O impacto referenciado refere-se diretamente à teoria da contabilidade, que vem sendo deturpada em função das normas fiscais, como exemplificado na inobservância ao regime de competência mencionado acima.

Novamente, Hendriksen (1999, p. 24) reitera: “Embora as leis fiscais tenham acelerado a adoção de boas práticas contábeis e, portanto, provocado uma análise mais crítica de procedimentos e conceitos contábeis aceitos, também têm representado um obstáculo à aceitação da boa teoria”.

A notória finalidade da ciência contábil, presente em sua própria teoria, está em conhecer-se a qualidade do desempenho patrimonial em cada uma das áreas de necessidades em que a riqueza precisa prestar sua plena utilidade, já afirmava Sá (1999).

Na visão da Comissão de Valores Mobiliários (1990), a contabilização de contas ou duplicatas a receber encontra-se intimamente relacionada ao princípio da realização da receita.

De forma geral, este princípio estabelece que “a receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela contabilidade, quando produtos ou

serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a Entidade produtora..." (ESTRUTURA CONCEITUAL BÁSICA DA CONTABILIDADE, item 3.5.3).

Em face do princípio citado, algumas receitas passam a ser consideradas realizadas proporcionalmente ao tempo decorrido, como no caso dos aluguéis em que se considera que o serviço é continuamente prestado ao longo do período de vigência do contrato de aluguel.

No caso de faturamento antecipado, ou mesmo de contratos com garantia de recebimento, que não correspondam a recursos efetivamente recebidos por conta de venda ou prestação de serviços futuros, admite-se que estes não deverão ser registrados como contas a receber, já que o registro de uma conta a receber pressupõe que o princípio da realização da receita esteja atendido.

Assim, segundo a Comissão de Valores Mobiliários (1990), é inadmissível o registro de contas a receber tendo como contrapartida uma conta de resultado de exercício futuro. Caso a companhia tenha garantia formal de recebimento, no futuro, de recursos provenientes de serviços ou vendas a realizar, deverá, se relevante, divulgar essa informação e o montante envolvido em nota explicativa.

Evidencia-se que o parecer da comissão dispõe sobre os procedimentos a serem observados pelas companhias abertas e auditores independentes aplicáveis às demonstrações financeiras relativas aos exercícios sociais mencionados.

Encontra-se explicitamente demonstrado no referido parecer que não se deve utilizar o grupo de resultado de exercícios futuros nos casos em que a entidade esteja ainda construindo seu imóvel, e já tenha realizado a venda, com recebimento total ou parcial do cliente.

Note-se que o reconhecimento da receita vem atender ao princípio da realização da receita: "O importante é que a receita do período deve ser reconhecida proporcionalmente à relação entre os custos incorridos no período e o custo total ou numa base de porcentagem de acabamento do produto final" (FIECAFI, 2003, p. 63).

Para a correta contabilização nos casos em que se leva de 12 meses a mais para conclusão de uma obra ou serviço, faz-se necessária a utilização do grupo do passivo exigível.

Neste sentido, Assaf Neto (2003, p. 91) assegura:

À medida que se executa a encomenda, os custos são transformados em custos dos produtos elaborados e de forma proporcional é apropriada a receita de venda. Assim, não há a figura dos produtos em elaboração nesse caso, e valores eventualmente recebidos dos clientes a mais do que a receita apropriada aparecem como adiantamento no passivo exigível. Já os valores apropriados como receita, a mais do efetivamente recebidos, surgem no ativo como a receber dos clientes.

Saliente-se que o passivo exigível expressa o aspecto negativo patrimonial, indicando as dívidas ou obrigações do titular do patrimônio, ou seja, consiste das obrigações financeiras para com terceiros, pois, contas do passivo exigível têm saldos credores.

Após a apresentação do que tratam as empresas da construção civil e sua relação com a contabilidade, o item seguinte aborda a Norma Brasileira de Contabilidade, no sentido de elaborar um breve comentário.

1.3 Breve comentário à Norma Brasileira de Contabilidade

Recentemente, o Conselho Federal de Contabilidade, através da resolução 963 de 16 de maio de 2003, aprovou a NBC T 10.5, estabelecendo os critérios e procedimentos específicos de avaliação, de registro das variações patrimoniais e de estruturação das demonstrações contábeis, e as informações mínimas a serem divulgadas em notas explicativas para as entidades imobiliárias.

A referida norma veio para pôr ordem na casa, ou seja, menciona que as receitas, custos e despesas devem ser reconhecidas mensalmente, respeitando, em especial, os princípios da oportunidade e competência.

Neste contexto, a receita e os custos devem ser reconhecidos pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para fornecimento de bens e serviços. A contrapartida da receita deve ser reconhecida em uma conta apropriada no ativo circulante ou realizável a longo prazo, dependendo do período de sua realização, e os recebimentos superiores ao saldo dos créditos a receber, devem ser registrados no passivo circulante ou passivo exigível a longo prazo.

De acordo com o Portal de Contabilidade (2004) o passivo circulante refere-se às obrigações ou exigibilidades que deverão ser pagas no decorrer do exercício seguinte; duplicatas a pagar, contas a pagar, títulos a pagar, empréstimos,

bancários, imposto de renda a pagar, salários a pagar. Já o passivo exigível a longo prazo traduz-se nas obrigações financeiras para com terceiros a longo prazo.

Atenta-se para o fato de que o contabilista deve tomar muito cuidado ao alterar o critério de realização dos custos, para que, através da atividade, não venha a ferir a convenção da consistência (uniformidade), que segundo Ludícibus (2000, p.75),

caracteriza-se como um conceito de que, desde que tenhamos adotado certo critério, entre os vários que poderiam ser válidos à luz dos princípios contábeis, não deveria ele ser alterado nos relatórios periódicos, a não ser que absolutamente necessário e desde que a alteração de critério e os efeitos que possa ter acarretado na interpretação por parte dos usuários das tendências e dos resultados da empresa sejam evidenciados.

Conforme verificou-se no decorrer da descrição, as empresas que optaram em reconhecer o lucro bruto através da legislação do imposto de renda, vieram a ferir o princípio da competência, ou seja, suas demonstrações contábeis não se encontravam à luz dos princípios contábeis expostos pelo autor.

Um modelo de exemplo prático é apresentado para que a visualização permita o entendimento sobre o tema.

a) O caso

No dia 25/09/2004 os sócios Alfa e Beta, investem na entidade o montante de R\$ 500.000,00 em dinheiro, sendo que a entidade comprou um terreno na Avenida dos Estados, nº 500, para construção do edifício Água Verde, no valor de R\$ 600.000,00, sendo financiado uma parte desse terreno através do empréstimo bancário no montante de R\$ 500.000,00, sendo a 1ª parcela a pagar em 10/2008, o restante foi pago através do cheque 001.

No dia 27/09/2004 a entidade gastou R\$ 50.000,00 com arquitetos e engenheiros para a construção do edifício Água verde, que terá 1.000 metros² divididos em 10 apartamentos de 100 m² cada, sendo 1 apartamento por andar de mesma forma e acabamento. O orçamento dos engenheiros prevê que a obra custará R\$ 1.800.000,00.

No dia 10/10/2004 inicia-se a construção do edifício, sendo que no mês de outubro os gastos são de R\$ 150.000,00 com matéria prima, R\$ 40.000,00 com mão-de-obra e R\$ 20.000,00 com gastos gerais na construção todos com pagamento a vista.

No mês de novembro ocorre a primeira venda do apartamento do 2º andar para o Senhor Caxias por R\$ 300.000,00, sendo pago R\$ 170.000,00 a vista, o restante dividido em 13 parcelas de R\$ 10.000,00 com a primeira para dezembro/2004. Neste mesmo mês não ocorreu nenhum gasto na obra.

A contabilização segundo o regulamento do Imposto de Renda é apresentada a seguir:

Lançamento dia 25/09/2004

Conta	Debito	Credito
Caixa (Ativo)	500.000,00	
Capital Integralizado (Patrimônio Líquido)		500.000,00
Terreno (Ativo)	600.000,00	
Caixa (Ativo)		100.000,00
Financiamento Longo Prazo (Passivo)		500.000,00

Lançamento dia 27/09/2004

Conta	Debito	Credito
Obras em Andamento (Ativo)	50.000,00	
Caixa (Ativo)		50.000,00

Mês de outubro/2004

Conta	Debito	Credito
Obras em Andamento (Ativo)	210.000,00	
Caixa (Ativo)		210.000,00

Mês de novembro/2004

Conta	Debito	Credito
Clientes (Ativo)	130.000,00	
Caixa (Ativo)	170.000,00	
Resultado de Exercícios Futuros – Receita (Passivo)		300.000,00

b) Apropriação do Resultado

Valor do orçamento: R\$ 1.800.000,00, parte correspondente ao apartamento do 2º andar, 10% = R\$ 180.000,00.

Transferência para o resultado: R\$ 170.000,00/R\$ 300.000,00 = 56,67%, alocação na despesa na DRE.

Preço de Venda: R\$ 300.000,00 x 56,67% = R\$ 170.000,00

Custo estimado: R\$ 180.000,00 x 56,67% = R\$ 102.000,00

Conta	Debito	Credito
Controle Custo Orçado (Passivo)		180.000,00
Resultado de Exercícios Futuros – Despesa (Passivo)	180.000,00	
Despesa com Custo de Obra (DRE)	102.000,00	
Resultado de Exercícios Futuros – Despesa (Passivo)		102.000,00
Receita venda de Apartamentos (DRE)		170.000,00
Resultado de Exercícios Futuros – Receita (Passivo)	170.000,00	
Transf. Obras em Andamento (Ativo)		26.000,00
Controle Custo Orçado (Passivo)	26.000,00	

Balanco Patrimonial em 30 de Novembro de 2004	
Ativo	
Circulante	
Caixa	310.000,00
Cliente Beta	130.000,00
Obras em Andamento	260.000,00
Transf. Obras em Andamento	(26.000,00)
Permanente	

Imobilizado	600.000,00
Total do Ativo	1.274.000,00
Passivo	
Financiamentos	500.000,00
Controle Custo Orçado	154.000,00
Resultado de Exercícios Futuros – Receita	130.000,00
Resultado de Exercícios Futuros – Despesa	78.000,00
Patrimônio Líquido	
Capital Social	500.000,00
Lucros Acumulados	68.000,00
Total do Passivo	1.274.000,00

Demonstração do Resultado do Exercício em 30 de Novembro de 2004

Receita Venda Apartamentos	170.000,00
Despesa com custo da obra	102.000,00
Lucro Bruto	68.000,00
Lucro Líquido do Exercício	68.000,00

c) Contabilização segundo a norma brasileira de contabilidade NBC T

10.5

Lançamento dia 25/09/2004

Conta	Debito	Credito
Caixa (Ativo)	500.000,00	
Capital Integralizado (Patrimônio Líquido)		500.000,00
Terreno (Ativo)	600.000,00	
Caixa (Ativo)		100.000,00
Financiamento Longo Prazo (Passivo)		500.000,00

Lançamento dia 27/09/2004

Conta	Debito	Credito
Obras em Andamento (Ativo)	50.000,00	
Caixa (Ativo)		50.000,00

Mês de outubro/2004

Conta	Debito	Credito
Obras em Andamento (Ativo)	210.000,00	
Caixa (Ativo)		210.000,00

Mês de novembro/2004

Conta	Debito	Credito
Clientes (Ativo)	130.000,00	
Caixa (Ativo)	170.000,00	
Adiantamentos de Clientes (Passivo)		300.000,00

d) Apropriação do Resultado

Valor do orçamento: R\$ 1.800.000,00, custo incorrido até esta data R\$ 260.000,00. proporção do custo incorrido ao valor do orçamento: R\$ 260.000,00/R\$ 1.800.000,00 = 14,44%.

Custo estimado da obra R\$ 1.800.000,00 X 10% que corresponde ao percentual da obra em relação ao total do edifício.

Preço de Venda: R\$ 300.000,00 x 14,44% R\$ 43.320,00

Custo estimado: R\$ 180.000,00 x 14,44% R\$ 25.992,00

Conta	Debito	Credito
Adiantamentos de Clientes (Passivo)	43.320,00	
Receita venda de Apartamentos (DRE)		43.320,00
Despesa com Custo de Obra (DRE)	25.992,00	
Controle Custo Orçado (Passivo)		25.992,00

Balanco Patrimonial em 30 de Novembro de 2004

Ativo		
Circulante		
Caixa		310.000,00
Cliente Beta		130.000,00
Obras em Andamento		260.000,00

Permanente	
Imobilizado	600.000,00
Total do Ativo	1.300.000,00
Passivo	
Financiamentos	500.000,00
Controle Custo Orçado	25.992,00
Adiantamento de Clientes	256.680,00
Patrimônio Líquido	
Capital Social	500.000,00
Lucros Acumulados	17.328,00
Total do Passivo	1.300.000,00

Demonstração do Resultado do Exercício em 30 de Novembro de 2004

Receita Venda Apartamentos	43.320,00
Despesa com custo da obra	(25.992,00)
Lucro Bruto	17.328,00
Lucro Líquido do Exercício	17.328,00

Relativamente à qualidade da informação contábil e à prevalência da essência sobre a forma, Iudícibus (2000, p.77) ressalta: “Sempre que houver discrepância entre a forma jurídica de uma operação a ser contabilizada e sua essência econômica, a contabilidade deverá privilegiar a essência sob a forma”.

Portanto, antes de optar pela mudança de um critério contábil, deve-se observar a materialidade e o impacto dessa mudança, fatores estes que devem ser analisados entre os usuários das informações, pois conforme destaca o próprio Iudícibus (2000, p. 73) “... são importantes o julgamento e o discernimento do contador e do auditor, principalmente na ocasião de publicar os demonstrativos contábeis para uso do grande público investidor”.

2. DISCUSSÃO E RESULTADOS

A discussão levantada neste artigo refere-se, em seu ponto central, ao tipo de método que deve ser empregado na demonstração dos resultados do

exercício em empresas cujas atividades de execução de uma obra ou serviço podem exceder 12 meses até sua conclusão.

Alguns pontos essenciais foram levantados na consulta, apostos a seguir, visando dar ciência dos aspectos da contabilidade na construção civil em obras que demandam longo período de execução.

- O sistema de custeio por ordem de produção traduz-se no sistema característico de empresas que produzem sob encomenda.
- Os custos acumulados de matérias-primas, mão-de-obra e custos indiretos de fabricação, são registrados a partir da emissão de uma ordem para produção de lotes de um bem ou serviço.
- Os resultados, seja lucro ou prejuízo, são rapidamente diagnosticados, sendo que para isto basta subtrair do preço.
- Os custos primários que incidem diretamente no produto poderão ser obtidos logo que a ordem esteja completamente concluída.
- As empresas que realizam compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis recebem um tratamento especial previsto nos artigos 410 a 414 do RIR e as instruções normativas 84/79, 23/83 e 67/88.
- A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (art. 177 da lei 6.404/76).
- É inadmissível o registro de contas a receber tendo como contrapartida uma conta de resultado de exercício futuro (Comissão de Valores Mobiliários, 1990).
- A receita do período deve ser reconhecida proporcionalmente à relação entre os custos incorridos no período e o custo total ou numa base de porcentagem de acabamento do produto final (FIPECAFI, 2003, p. 63).

Neste sentido, evidenciou-se através da literatura pesquisada que, para a correta contabilização das receitas e despesas neste tipo de empresa, deve-se utilizar o grupo do passivo exigível, passivo circulante e passivo exigível a longo prazo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em anos recentes, constata-se que a contabilidade tem experimentado consideráveis mudanças. As pressões inflacionárias e os efeitos gerados nos

relatórios contábeis vêm sendo discutidos incansavelmente, bem como, tem-se dado maior ênfase no tratamento da contabilidade como instrumento útil do modelo preditivo e decisório nas organizações.

As empresas integrantes da indústria da construção civil, em face das atividades que realizam, as quais podem suceder-se por um longo período, devem estabelecer um sistema de custeio por ordem de produção, sendo este o mais adequado a este tipo de empresa, bem como, no âmbito da contabilidade, fornecer especial atenção às informações e aos demonstrativos contábeis, utilizando-se do método correto de apresentação dos resultados.

Assim, não concerne a este artigo prevalecer numa decisão ou conclusão final, mas unicamente despertar o interesse para novos artigos e pesquisas sobre o tema, que tragam respostas mais amplas e abrangentes sobre o sistema de custeio, vislumbrando novos métodos de gerenciamento contábil na construção civil.

REFERÊNCIAS

- ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.
- ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL**. Regulamento do Imposto de Renda, de 26 de março de 1999.
- BRASIL**. Lei 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976.
- COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Parecer de orientação 21**. de 27 de Dezembro de 1990.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE**. Normas brasileiras de contabilidade. Resolução 750. Brasília: CFC, 1993.
- FIPECAFI. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.
- IUDÍCIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARION. José Carlos. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1998.
- MATTOS, José Geraldo. **Sistemas de custeio**. Disponível em: <<http://www.gea.org.br/scf/sistemas.html>>. Acesso em: 17 fev. 2004.
- PORTAL DE CONTABILIDADE. **Glossário de termos**. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/glossario.htm>>. Acesso em: 17 fev. 2004.
- SÁ, A. L. **Teoria da contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

