

**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO SUDOESTE DA BAHIA (UESB)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS (DCSA)
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

WELDESON CORREIA SOUZA

**A COMPOSIÇÃO E O IMPACTO DOS CUSTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL DO
EMPREENDIMENTO CIDADE DAS FLORES.**

VITÓRIA DA CONQUISTA – BA

2013

WELLEDSON CORREIA SOUZA

**A COMPOSIÇÃO E O IMPACTO DOS CUSTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL DO
EMPREENDIMENTO CIDADE DAS FLORES.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à avaliação designada pelo Colegiado de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do sudoeste da Bahia de Vitória da Conquista, como requisito necessário para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade de Custos

Orientador: Prof. Ms. Carlos Alberto Góes de Carvalho.

VITÓRIA DA CONQUISTA

2013

S719c

Souza, Welldeson Correia.

A composição e o impacto dos custos na construção civil do empreendimento Cidade das Flores / Welldeson Correia Souza, 2013.

40f.: il.

Orientador (a): Carlos Alberto Góes de Carvalho.
Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia, Vitória da
Conquista, 2013.

Referências: f.39-40.

1. Contabilidade – Construção civil. 2. Construção civil
– Análise de custos. 3. Contabilidade imobiliária. I.
Carvalho, Carlos Alberto Goés de. II. Universidade
Estadual do Sudoeste da Bahia. III. T.

CDD : 657.869

WELLEDSON CORREIA SOUZA

**A COMPOSIÇÃO E O IMPACTO DOS CUSTOS NA CONSTRUÇÃO CIVIL DO
EMPREENDIMENTO CIDADE DAS FLORES.**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido à avaliação designada pelo Colegiado de Ciências Contábeis da Universidade Estadual do sudoeste da Bahia de Vitória da Conquista, como requisito necessário para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Contabilidade de Custos

Orientador: Prof. Ms. Carlos Alberto Góes de Carvalho.

Vitória da Conquista, ____/____/_____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Ms. Carlos Alberto Góes de Carvalho
(Orientador)

Prof. Flávio José Dantas da Silva
(Avaliador)

Prof. Jorge Fernandes
(Avaliador)

AGRADECIMENTOS

Depois desses anos dedicados, resta olhar para o futuro sem me esquecer do caminho traçado e das pessoas que fizeram parte dele.

Agradeço primeiramente a Deus por ter-me conduzido com sabedoria diante das dificuldades encontradas nesta trajetória. Aos meus familiares (pais, irmãos, avós, tios, tias, primos) que participaram direta e indiretamente na educação e na construção da pessoa que me tornei.

Agradeço a minha noiva Viviany Gomes, pelo companheirismo, cumplicidade, amor, compreensão e incentivo ao longo dessa jornada.

A minha cunhadinha Vanessa Gomes, que não mediu esforços na doação de seus ensinamentos.

Ao meu professor orientador Carlos Góes pelas cobranças e motivações que foram importantes na minha caminhada.

A empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda, através de seus diretores Pedro Pithon, Emério Pithon e Lucas Pithon, que disponibilizou documentos e informações necessárias para a realização deste trabalho, proporcionando minha especialização no setor da Construção Civil.

A HNEP Serviços Contábeis, que hoje faço parte do quadro de colaboradores, que abrangendo esta fase final da minha especialização, ampara e torce pelo meu desempenho.

“Construa seu próprio caminho, quando chegar ao seu destino ou estiver no meio do caminho, saberá que o princípio é você, o começo é você, a existência de tudo é você...”

(Heron Estevam)

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Estado da arte sobre custos na construção civil.....	14
---	----

RESUMO

O macro setor da construção civil está passando por uma transformação na sua forma de Contabilização. Este trabalho de conclusão do curso buscará conceituar: custo orçado, custo incorrido, apuração e apropriação do custo; identificar a função do custo orçado e incorrido; diferenciar custo orçado de incorrido e analisar a composição e o impacto dos custos no resultado no empreendimento Cidades das Flores. Foi através de discussões com os profissionais especializados da área contábil e da construção civil que puderam tornar os resultados desta pesquisa de extrema relevância e de importância teórica para os profissionais das áreas afins (Contadores, Engenheiros e Administradores), no processo da tomada de decisão e análise de desempenho. A abordagem do trabalho será quantitativa, porque serão utilizadas técnicas de estatísticas, dentro de uma perspectiva dedutiva, visto que partirá de uma generalização para se chegar a uma resposta. O tipo de pesquisa será um estudo de caso apoiado por pesquisa documental primária, pesquisa bibliográfica e eletrônica, usando como instrumento de coletas de dados: demonstrativo da planilha de provisão do custo orçado. Assim sendo, esta monografia se propõe analisar os empresários do setor da construção civil do empreendimento objeto de pesquisa e verificar se os mesmos têm conhecimento da variação dos custos no que diz respeito a sua composição e impacto no empreendimento Cidade de Flores.

Palavras-chave: Custo Orçado. Custo Incorrido. Apuração do Custo. Apropriação do Custo.

ABSTRACT

The macro construction industry is undergoing a transformation in its Accounting. This work will seek to conceptualize course completion: estimated cost, cost incurred, cost calculation and allocation, to identify the function of the budgeted cost and incurred; differentiate budgeted cost of incurred and analyze the composition and cost impact on the outcome of the venture Cities Flowers. It was through discussions with professionals in the accounting and construction that could make the results of this research extremely relevant and theoretical importance for professionals in related areas (Accountants, Engineers and Administrators), the process of decision making and performance analysis. The work approach is quantitative, because statistical techniques will be used, within a deductive approach, since it will take a generalization to arrive at an answer. The type of research is a case study supported by documentary research primary literature and electronics, using as an instrument of data collection: statement worksheet provision of the budgeted cost. Thus, this thesis aims to analyze the contractors of construction of the project research object and verify that they are aware of the variation in costs with respect to its composition and impact on development City of Flowers.

Keywords: Budgeted Cost. Cost Incurred. Determination of Cost. Allocation of Cost.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
1.1 A composição e impacto dos custos no empreendimento cidade das flores	9
1.2 Objetivos	10
1.2.1 Objetivo Geral	10
1.2.2 Objetivos Específicos	10
1.3 Problematização	10
1.3.1 Questão – Problema	10
1.4 Hipótese de pesquisa	11
1.5 Justificativa	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1 Estado da Arte	13
2.2 Marco Conceitual - Teórico	15
2.2.1 Contabilidade	15
2.2.2 Importância da Contabilidade nas atividades organizacionais	16
2.2.3 Construção civil	17
2.2.4 Métodos de Custeios	18
2.2.4.1 Custeio por absorção	19
2.2.4.2 Custeio direto ou variável	19
2.2.4.3 Custeio ABC	20
2.2.4.4 Custos diretos e indiretos	20
2.2.4.5 Custos fixos e variáveis	21
2.2.4.6 Custo orçado	21
2.2.4.7 Apropriação do custo orçado	24
2.2.4.8 Apuração do custo	25
2.2.4.9 Insuficiência de custo orçado	26
2.2.4.10 Excesso de custo orçado	27
2.2.5 Custo incorrido	27
3 METODOLOGIA	29
4 ESTUDO DE CASO	31
4.1 Coleta de dados	31
4.2 História da empresa	31
4.3 Caracterização do empreendimento	31
4.4 Composição e Impacto dos custos do empreendimento	32
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	37
REFERÊNCIAS	
ANEXOS	

1 INTRODUÇÃO

1.1 A composição e impacto dos custos no empreendimento cidade das flores

O surgimento da engenharia vem desde a antiguidade, e esta era dividida em duas vertentes, a engenharia civil e a militar. A primeira era a que se responsabilizava por todas as áreas voltadas a defender os interesses da população como moradia, saúde, educação, etc. Já a outra engenharia tinha o foco principal à guarda da civilização, ou seja, preocupava em defender os interesses da população em relação a possíveis conflitos e invasões. Existem relatos que a história da construção civil vem desde a época dos primatas, pois quando estes buscavam instrumentos para edificação de seus abrigos, estavam se associando a sua moradia.

Durante sua evolução, fez com que o mercado de trabalho tornasse um ambiente altamente competitivo. Deste modo, a demanda no comércio da construção civil vem contribuindo no desenvolvimento da sociedade com um todo. Nos dias atuais, a engenharia civil subdividiu-se em várias outras engenharias (mecânica, elétrica, da informação, alimentação, mecatrônica, da computação, de produção, etc.), tornando-se adaptável às exigências de um mercado muito mais competitivo.

Analisando a história da construção civil no Brasil, verifica-se que um dos momentos de ápice da construção ocorreu nos governos de Getúlio Vargas e Juscelino Kubitschek, período ao qual se preocupou bastante com a infraestrutura do país, buscando melhorias para o Brasil em relação ao restante do mundo.

Na atualidade, o macro setor da construção civil está passando por um momento de fundamental importância, fazendo com que gire a roda da economia do país, tornando-se um mercado promissor, não só para os empresários da construção, mas sim para milhares de brasileiros, isso ocorre devido aos programas de incentivo do governo: Minha Casa Minha Vida, Linha de Crédito, etc. Outro aspecto importante, diz respeito a uma grande absorção de mão-de-obra (não qualificada) no setor e pelo poder na geração de empregos diretos e indiretos. Dessa forma, houve uma transformação no formato de contabilização, na qual foram criadas normas específicas, fazendo-se necessário a especialização de profissional contábil, para que estes se tornem capazes de promover informações adequadas para a tomada de decisão dos diretores e engenheiros.

A engenharia da construção estuda os custos por departamentos, segregando as despesas por cada empreendimento, para que isso possa trazer uma maior visibilidade da obra

para seus usuários (compradores), pois em conformidade com a legislação, os futuros clientes têm o direito de precaver a situação financeira do empreendimento no qual deseja comprar.

O espaço escolhido para o desenvolvimento deste trabalho foi à empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda e HNEP Serviços Contábeis Ltda., por possuir acesso fácil à legislação vigente. Deste modo, a contribuição no desenvolvimento deste projeto foi ajudar na formação de vários estudantes de Ciências Contábeis. Sendo assim, este trabalho teve caráter exploratório baseando-se em fontes iniciais de pesquisa como livros, internet e discussões em grupo.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo geral

Analisar o conhecimento dos empresários do setor de construção civil sobre a necessidade e importância de trabalhar a contabilidade com foco nos custos orçados e incorridos.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Conceituar: custo orçado, custo incorrido, apuração e apropriação do custo;
- Identificar a função do custo orçado e incorrido;
- Diferenciar custo orçado de incorrido;
- Vantagens e Desvantagens do custo orçado e incorrido;
- Analisar o impacto dos custos no resultado da empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda.

1.3 Problematização

1.3.1 Questão-problema

Qual o conhecimento dos empresários de Vitória da Conquista – BA do setor de Construção Civil sobre a necessidade e importância da contabilidade no que tange a composição e impacto dos custos no empreendimento?

1.4 Hipótese de pesquisa

Os empresários da empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda têm conhecimento da variação dos custos no que diz respeito a sua composição e impacto no empreendimento Cidade de Flores.

1.5 Justificativa

Este trabalho teve a finalidade de buscar o conhecimento dos empresários e a real necessidade dos custos nas empresas de construção civil, nos seus aspectos de contabilização dos custos, sendo ele orçado ou incorrido e o impacto no reconhecimento do resultado.

Ao determinar o objetivo principal deste trabalho, percebeu-se sua extrema importância, pois existem poucas pesquisas sobre este tema. Desta forma, foi detectado através de discussões com os profissionais especializados da área contábil ou os da construção civil, que os resultados desta pesquisa foram de extrema relevância e de importância teórica para profissionais de múltipla formação (Contadores, Engenheiros e Administradores).

A indústria da construção civil é responsável por uma grande contribuição na economia do Brasil seja ela direta ou indiretamente. Desta forma, esta pesquisa orientou e dimensionou a necessidade de se ter profissionais mais qualificados nas Contabilidades, nas quais as estas possam prestar serviços para as empresas de construção, com o intuito de se formar profissionais especializados.

O pressuposto para desenvolvimento desta pesquisa, a priori, foi de cunho pessoal, mas com o passar do tempo e o “boom” da construção civil na economia no país, fez-se com que este assunto se tornasse relevante para os dias atuais. Com isso partiu-se da necessidade de se ter profissionais qualificados no setor da Contabilidade aplicada à construção, pois a grande complexidade dos custos na área da construção civil e criação de normas contábeis tornaram-se relevante para o conhecimento da classe contábil sobre o assunto, fazendo com que isso possa contribuir na sua formação.

É notória a importância da construção civil, seja na área social, jurídico e ou política. Do ponto de vista social, como já foi discutido anteriormente, está sendo importante por estar tendo uma maior geração de empregos, fazendo com que diminua a taxa de desemprego no país. O Brasil passa por um período muito importante em sua economia quanto à construção civil e todos os mercados a ela associados. Desta forma, foi fundamental o arcabouço legal

para que o cidadão brasileiro (compradores), já que se faz necessário de que estes não corram riscos na regulamentação da sua propriedade, pois mesmo com o crescimento da construção, existem construtoras que não exercem o seu papel no que foi acordado em contrato, deixando de prestar o serviço de qualidade e de cumprir os prazos abordados. Já do ponto de vista político, a sua importância aumenta consideravelmente, pois graças a uma ação do governo foi e é possível que se abram linha de créditos a determinados setores da indústria, fazendo com que se aumente a demanda nas indústrias da construção, impulsionando o mercado imobiliário. O qual precisa de finanças sólidas para sustentar o ciclo virtuoso de progresso desencadeado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Estado da arte

Buscando um maior suporte teórico para a pesquisa desenvolvida foi realizado um estudo através de livros e pesquisa eletrônica em alguns sites, deixando em destaque apenas um trabalho. A seguir apresenta-se o quadro 1 com a coleção dos principais aspectos obtidos para análise do tema.

Quadro 1- Estado da Arte sobre Custos na Construção Civil

Tipo	Título	Autores	Ano	Nível	Instituição	Idéia principal	Link/ lugar	Data de acesso
Livro	Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária	MAGNUS, Amaral da Costa	2010	Mestre e Doutor em Contabilidade	Fundação Visconde de Cairú	Este livro buscou tratar de forma sistemática, os procedimentos básicos a serem aplicados naquelas atividades, observando a legislação societária, a legislação do imposto de renda e os princípios fundamentais da Contabilidade, envolvendo os principais pontos dessa complexa atividade, em todas as suas nuances, inclusive trazendo algumas críticas a pratica atualmente em curso.	—	—
Livro	Construção Civil e Atividade Imobiliária Enfoque Contábil - Tributário	FREITAS, Seres Lopes de	2004	Técnico em Contabilidade, bacharel em Ciências Contábeis e pós- graduado em auditoria e análise contábil		Buscou apresentar a atividade imobiliária em seus diversos segmentos e diversificações, especialmente em nosso país, tem se tornado uma atividade com diferenciada contribuição para o crescimento da economia, e, também com exigência de conhecimentos específicos e diferenciados em sua contabilização.	—	—
TCC	Aspectos Contábeis e Tributários que envolve a Atividade Econômica de Construção Civil	IONÁ, Conceição Penna	2008	Ensino superior	Instituto Cencista Fayal de Ensino Superior	Tratou-se em apresentar os principais aspectos sobre a contabilidade nas empresas de construção civil e demonstrar a carência de uma normatização mais especifica no ramo da contabilidade.	Http://www4.ifes.com.br/biblioteca/repbib/000000/000000A2.pdf	14/01/2013

O Quadro 1 traz uma relação de trabalhos de pesquisa que foram utilizados para dar suporte ao referencial teórico. No Brasil ainda são poucos os livros e trabalhos relacionados a Contabilidade de construção civil. Este trabalho intitulado como “A composição e o impacto dos custos da construção civil o empreendimento cidade das flores”, busca identificar as principais vantagens de a contabilidade trabalhar com o custo orçado e o incorrido.

2.2 Marco Conceitual - Teórico

2.2.1 Contabilidade

A contabilidade data do mundo antigo, devido à grande necessidade do homem em controlar seus bens. Nesta época, não havia o crédito, ou seja, todas as operações eram feitas a vista. Em seguida, empregaram-se uma pedrinha como forma de controle, para assim fazer a contagem do seu rebanho (estoque) ou para sinalizar uma dívida.

O ato de contar o rebanho nas mais antigas épocas, por exemplo, quando os pastores da antiguidade levavam seu rebanho para o pastoreio, logo pela manhã, ao retirar o rebanho do cercado, a cada ovelha que saía para o campo, se colocava uma pedrinha em um embornal, e depois de todas as ovelhas saíssem, tinha-se o total das mesmas em pedrinhas dentro do embornal. Ao voltar a tarde, cada ovelha que entrasse novamente ao cercado, retirava-se uma pedrinha do embornal. Isso é contabilidade, ou seja, qualquer forma de controle de patrimônio (SILVA, 1992, p.8).

Não se tem uma data específica para o surgimento da contabilidade, mas foi em 1494 que um Italiano chamado Luca Paccioli, descreveu os métodos de contabilização, conhecida como “partidas dobradas”, sendo ele considerado o pai da contabilidade moderna.

Como foi dito anteriormente, a Contabilidade é datada do mundo antigo, segundo o site do portal tributário “As escritas governamentais da República Romana (200 a.C.) já traziam receitas de caixa classificados em rendas e lucros, e as despesas compreendidas nos itens salários, perdas e diversões”. Assim sendo, teve como sua principal finalidade na época e nos dias atuais o fornecimento de informações úteis a tomada de decisão dos eventos econômicos das entidades aos seus usuários.

A Contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas (Marion, 2009, p.28).

A Contabilidade não deve ser vista como um instrumento para atender as exigências fiscais, mas sim para contribuir no processo de tomada de decisão dos empreendimentos.

“A função de prestar informações é de fundamental importância, porque elas são necessárias ao processo de tomada de decisões pelos administradores de uma entidade, bem como pelos demais usuários da Contabilidade”. (VICECONTI, NEVES, 2009, p. 2).

Segundo Viceconti e Neves (2009, p. 1):

A contabilidade é uma ciência que desenvolveu uma metodologia própria com finalidade de:

- a) Controlar a patrimônio das *aziendas*.
- b) Apurar o redito (resultado) das atividades das *aziendas*.
- c) Prestar informações às pessoas que tenham interesse na avaliação da situação patrimonial e do desempenho dessas entidades.

“A Contabilidade é a ciência que tem como finalidade registrar, coletar, resumir, informar e interpretar dados e fenômenos que afetam as situações patrimonial, financeira e econômica de qualquer entidade” (PORTAL EDUCAÇÃO, apud Introdução a Contabilidade: Mundo dos negócios, 2013).

Assim sendo, a contabilidade é uma ciência que utiliza a técnica e tem como a finalidade, determinar a situação patrimonial das entidades e conseqüentemente os seus resultados.

2.2.2 Importância da Contabilidade nas atividades organizacionais

A Contabilidade é uma ciência que estuda, registra, informa e controla o patrimônio das empresas. Assim sendo, tornando fonte geradora de informações importantes, na qual serão imprescindíveis na tomada de decisão. Essa estrutura organizacional deve ser tratada de acordo com seus objetivos e estratégias estabelecidas, tornando-se uma ferramenta para obtenção do planejamento realizado pelas entidades.

Entre os agentes econômicos, ativos participantes da economia das nações, temos as organizações empresariais, que contribuem com sua manutenção e crescimento. Entende-se que este dinamismo não ocorre isoladamente, sendo necessária a intervenção humana para o gerenciamento das ações dessas organizações. Temos aí a chamada gestão empresarial que, amparada em técnicas de gestão, pratica constantemente a arte de planejar, organizar, controlar e decidir os passos a serem seguidos pela organização em direção ao alcance de seus objetivos (Muller, p.25).

As operações e os eventos econômicos que ocorrem a todo o momento na economia podem ocorrer através dos indivíduos ou por meio de entidades devidamente estruturadas e organizadas. Desta forma, as entidades são classificadas da seguinte forma:

Primeiro Setor: envolve o governo, seja federal, estadual ou municipal. A finalidade é obter recursos de maneira compulsória, por meio dos tributos, e aplicá-los visando à distribuição de renda, a estabilidade da economia ou mesmo prover algum bem ou serviço para a população.

Segundo Setor: incluem as entidades que visam obter resultados financeiros para seus proprietários. No segundo setor, os proprietários estão interessados em explorar atividades que possam produzir estes resultados.

Terceiro Setor: reúne as entidades não governamentais que têm por finalidade fornecer algum bem ou serviço, geralmente para pessoas carentes (AUGUSTO, 2009, p. 16)

2.2.3 Construção Civil

A construção civil como atividade econômica existe desde a demolição, reforma, construção, ou qualquer outro melhoramento relacionado, como sendo as suas principais características.

A atividade imobiliária compreende o desmembramento de terrenos, loteamentos, incorporação de imóveis, construção própria ou em condomínio, locação de imóveis próprios ou de terceiros e administração de Centros Comerciais, *Shopping Centers* e Condomínios Residenciais (Amaral, 2010, p. 19).

Para Costa (2000, p. 13), “as empresas de construção civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada.”. O contrato por administração ocorre quando o Construtor é contratado para gerir uma obra. Assim sendo, a empresa responsável pela construção cobrará uma taxa pela administração, tendo assim seu honorário fixo.

Nas obras por administração, é cobrado um percentual dos custos incorridos na obra ou, então, um valor fixado previamente entre o construtor e o contratante, proprietário ou preposto deste, que remunera os serviços da empresa de engenharia e construção civil (Amaral, 2010, p. 1).

XXX - contrato por administração, aquele em que a empresa contratada somente administra a obra de construção civil e recebe como pagamento uma percentagem sobre todas as despesas realizadas na construção, denominada "taxa de administração" (IN, SRP nº 03, 0405).

Já o contrato de empreitada ocorre quando a construtora assume todos os custos na execução da obra. De acordo com a Instrução Normativa, SRP nº 03, 0405 dentre seus artigos podem citar:

XXVIII - contrato de construção civil ou contrato de empreitada (também conhecido como contrato de execução de obra, contrato de obra ou contrato de edificação), aquele celebrado entre o proprietário do imóvel, o incorporador, o dono da obra ou o condômino e uma empresa, para a execução de obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, podendo ser:

a) total, quando celebrado exclusivamente com empresa construtora, definida no inciso XX, que assume a responsabilidade direta pela execução de todos os serviços necessários à realização da obra, compreendidos em todos os projetos a ela inerentes, com ou sem fornecimento de material;

b) parcial, quando celebrado com empresa construtora ou prestadora de serviços na área de construção civil, para execução de parte da obra, com ou sem fornecimento de material;

XXIX - contrato de subempreitada, aquele celebrado entre a empreiteira ou qualquer empresa subcontratada e outra empresa, para executar obra ou serviço de construção civil, no todo ou em parte, com ou sem fornecimento de material;

A construtora faz o repasse dos custos de execução para os seus clientes, utilizando as seguintes formas (Amaral, 2010, p. 1):

- a) Medição dos serviços realizados tendo em vista o progresso físico da obra; e
- b) De acordo com o cronograma financeiro contratado com o cliente, sendo que na apuração do resultado do exercício é computado como custo das obras sob empreitada o custo de construção incorrido no exercício, enquanto que a receita será reconhecida segundo um dos seguintes critérios:
 1. Relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada, aplicando-se essa porcentagem ao valor contratado; e
 2. Pela medição do progresso físico da obra, cuja porcentagem deve ser aplicada ao valor contratado.

A empresa de Construção contratada deverá dispor de um sistema de dados, nos quais deverão comporão no final de cada período, a evolução física da obra. Com base nesses dados, tem-se a base da receita do período. Os contratos de empreitada por medição, exigem das empresas construtoras a manutenção de recursos para que possam dar continuidade nas obras, exigindo dos empresários do setor a obtenção de financiamentos/empréstimos para que assim possam reforçar o seu capital de giro.

2.2.4 Métodos de Custeios

A Contabilidade de Custos surgiu com o aparecimento do sistema produtivo, ou seja, com a Revolução Industrial do século XVIII, sendo que na época a sua principal função era registrar os custos, para que assim os empresários/administradores pudessem analisar os seus

estoques. Neste período, somente os custos diretos eram agregados aos produtos e os gastos gerais eram levados diretamente ao resultado.

A Ciência Contábil na área de Custos pode ser elaborada fazendo dois aspectos, o econômico e o contábil. O primeiro diz respeito aos custos para a tomada de decisão enquanto o segundo está voltado para a apuração de resultado.

2.2.4.1 Custeio por Absorção

O Custeio por Absorção como o próprio nome já diz, é aquele que agrega todos os custos (diretos, indiretos, fixos ou variáveis) originados pelo uso de recursos da produção aos bens elaborados. Todo o empenho na fabricação dos produtos é distribuído de forma semelhante.

O Método de Custeio por Absorção, também chamado Custeio Pleno ou Integral, é o mais utilizado quando se trata de apuração de resultado e consiste em associar aos produtos e serviços os custos que ocorrem na área de elaboração, ou seja, os gastos referentes às atividades de execução de bens e serviços, mas todos os custos aplicados em sua obtenção (DUTRA, 2009, p. 241).

2.2.4.2 Custeio Direto ou Variável

O custeio variável é tipo de custeio que somente analisa os custos incorridos no período base. Este custeio não faz distinção entre custo e despesa, pois seu principal objetivo é facilitar na elaboração e controle dos orçamentos.

O Método do Custeio Direto ou Variável veio fornecer à administração as respostas para as suas perguntas mais freqüentes, sobretudo as referentes a preços de venda, volumes de produção e de vendas, descontinuidade de produtos etc. O custeio direto ou variável é de extrema utilidade e amplamente utilizado na determinação da viabilidade econômico-financeira de um empreendimento, na elaboração de orçamento flexível (ou variável) e do gráfico do ponto de equilíbrio, bem como na análise do lucro marginal (DUTRA, 2009, p. 246 e 247).

Nota-se que o custeio direto ou variável procura-se facilitar o desenvolvimento da relação entre os custos, volume e lucro. Assim sendo, o custeio variável engloba a matéria prima, mão – de – direta, custos indiretos proporcionais ao custo do produto ou serviço e as despesas variáveis.

2.2.4.3 Custeio ABC

O custeio ABC foi aplicado pela primeira vez no Brasil em meados dos anos 80, na Universidade de São Paulo (USP), devido a uma grande necessidade de se ter um método que absorvesse os custos indiretos com mais propriedade nos produtos e serviços. No método ABC, conseguiu-se apropriar os custos pelas atividades, ou seja, criando um centro de custos para cada atividade exercida.

A idéia básica do ABC se baseava em que os produtos não consomem recursos, mas sim. Portanto, se pode determinar que os custos dos produtos através de “atividades” necessárias para a produção dos mesmos, ou seja, previamente há a necessidade de se definir as atividades e os custos correspondentes aos mesmos para apropriação em cada produto correspondente (SANTOS, 2009, p. 211).

O ABC foi criado para servir como uma ferramenta, que pudesse contribuir com os empresários na tomada de decisão, pois nesse método os custos seriam muito mais visíveis e claros de serem agregados.

O sistema de contabilidade de custos baseado em atividades surgiu diante do crescimento exorbitante da massa de custos indiretos em relação ao custo total do produto. O progressivo avanço tecnológico das empresas fez com que fossem utilizados cada vez mais recursos comuns do processo para um melhor aproveitamento dos recursos, fazendo com que ficasse cada vez mais difícil às empresas identificarem diretamente os custos com os produtos específicos. Por outro lado, com exceção dos custos de compras, o restante dos custos de uma empresa tende a ser indireto com relação aos produtos (SANTOS, 2009, p. 231).

Assim sendo, partiu-se da grande necessidade de separar os custos por atividade na contabilidade, para assim ter um melhor controle de seus recursos.

2.2.4.4 Custos Diretos e Indiretos

Custo direto é aquele que pode ser facilmente identificado e diretamente alocado a cada tipo de processo a ser valorado, no momento de seu acontecimento, ou seja, está ligado diretamente a um produto ou serviço. Segundo Martins (2010, p. 48).

“... podemos verificar que alguns custos podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando, haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais de consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Já com relação aos custos indiretos, pode-se afirmar que são aqueles que não podem ser identificados diretamente aos produtos e/ou serviços no período de sua ocorrência. Para Martins (2010, p. 49) “Outros realmente não oferecem condição de medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”

2.2.4.5 Custos Fixos e Variáveis

Custos fixos são todos os custos que não sofrem alteração de valor quando há ocorrência de acréscimo ou redução na produção.

O valor do aluguel do imóvel em que ocorre a produção geralmente é contratado por mês, independentemente de aumentos ou diminuições naquele mês do volume elaborado de produtos. Por isso o aluguel, geralmente, é um custo fixo (MARTINS, 2010, p. 50).

Desta forma, independentemente das possíveis variações na produção não irão afetar os gastos, que já estão com seus valores fixados.

Já os custos variáveis, são todos aqueles que variam de acordo a proporcionalidade da produção ou da atividade. Seus valores dependem diretamente do volume produzido e/ou de vendas realizadas num determinado período.

O valor global de consumo dos materiais diretos do mês depende diretamente do volume de produção. Quanto maior a quantidade produzida, maior seu consumo. Dentro, portanto, de uma unidade de tempo (mês, nesse exemplo), o valor do custo com tais materiais varia de acordo com o volume de produção; logo, materiais diretos são custos variáveis (MARTINS, 2010, p. 49).

2.2.4.6 Custo Orçado

É muito grande a complexidade na forma de contabilização das empresas de construção civil. Desta forma, para que esta seja feita na maneira correta, será necessário a utilização dos custos orçados. Assim sendo, o engenheiro da obra terá que formular uma planilha, especificando uma previsão dos custos que poderão ocorrer na construção do empreendimento.

O custo orçado é originário da composição de itens que estimados nos dão o valor do preço dos serviços. Em prestação de serviços de forma continuada ao apresentar a proposta de preço ela deve basear-se em fatos futuros, não existe no instante da formulação dos preços o perfil exato do principal elemento na composição dos custos (TREVISAN, 2009, apud blog empreendedorismo Mato Grosso do Sul, 2012).

A formação destes custos se dará através dos preços de mercado existente na época da formulação da planilha de custos.

O desenvolvimento de uma planilha para a previsão do custo orçado é feita, levando-se em consideração a especificação dos preços de materiais e serviços. Alguns itens que deverão compor esta previsão são os respectivos valores de: terreno, terraplanagens, mão-de-obra, despesas com pessoal, materiais que serão empregados na obra, esgotamento, rede de energia, impostos, etc.

A Presidência da República sancionou a Lei 4.506 de 30 de novembro de 1964, no qual entre seus artigos citam (Lei nº. 4.506, 1964, apud Presidência da República, 2012):

Art. 46. São custos as despesas e os encargos relativos à aquisição, produção e venda dos bens e serviços objeto das transações de conta própria, tais como:

I - O custo de aquisição dos bens ou serviços revendidos ou empregados na produção dos bens ou serviços vendidos;

II - Os encargos de depreciação, exaustão e amortização;

III - Os rendimentos pagos a terceiros;

IV - Os impostos, taxas e contribuições fiscais ou para fiscais, exceto o imposto de renda;

V - As quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação no transporte e manuseio;

VI - As quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguro, desde que comprovadas:

a) por laudo ou certificado de autoridade sanitária ou de seguranças que especifique e identifique as quantidades destruídas ou inutilizadas, e as razões da providência;

b) por certificado de autoridade competente nos casos de incêndios, inundações, ou outros eventos semelhantes;

c) mediante laudo de autoridade fiscal chamada a certificar a destruição de bens obsoletos, inventáveis ou danificados, quando não houver valor residual apurável.

Um dos motivos para que a Contabilidade de construção civil seja feita pelo custo orçado é o fato de que na maioria das vezes as vendas são feitas de forma parcelada. Assim

sendo, torna-se necessário a utilização destes, para que este não impacte no resultado da empresa.

Conforme a Instrução Normativa Secretária da Receita Federal (SRF) N° 67, de 21 de Abril de 1988, na qual estabelece normas alternativas para a apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis, em complemento às Instruções Normativas SRF n°s 84/79 e 23/83.

O Secretário da Receita Federal, em exercício, no uso da competência que lhe foi delegada pelo Ministro da Fazenda, por meio da Portaria Ministerial n° 371, de 29 de julho de 1985, e tendo em vista o disposto no artigo 10 do Decreto-lei n° 2.429, de 14 de Abril de 1988, Considerando a conveniência de aperfeiçoar a sistemática de apuração dos resultados de operações imobiliárias de que trata a Instrução Normativa n° 23, de 25, de março de 1983, resolve:

1 - No caso de venda a prazo ou à prestação de serviços de unidade não concluída, contratada com cláusula de correção monetária (subitem 21.1.2, da IN SRF n° 84/79), com pagamento parcial ou total contratado para depois do período-base da venda, a pessoa jurídica poderá, quando optar pela inclusão do custo contratado e/ou do custo orçado no custo do imóvel vendido e pelo reconhecimento do lucro bruto proporcionalmente à receita da venda recebida, adotar os seguintes procedimentos alternativos para apuração e tributação do lucro, observadas as demais normas das Instruções Normativas SRF n°s 84/79 e 23/83:

- a) primeiramente, deverá debitar o cliente e creditar conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros pelo valor da receita da correção monetária do saldo credor do preço, segundo as condições estipuladas no contrato;
- b) em seguida, levará o débito da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, representativa de custos diferidos, e a crédito de conta de variações monetárias ativas, de resultado do exercício, o valor correspondente à correção do custo diferido, concernente à unidade vendida, registrado em conta de resultados de exercícios futuros, segundo o mesmo percentual utilizado na correção do saldo credor do preço antes dessa correção;
- c) posteriormente, efetuará a atualização, pelos mesmos índices referidos nas alíneas precedentes, dos saldos das contas de controle do custo orçado e contratado, a débito de conta de variações monetárias passivas.

2 - Os procedimentos referidos nesta Instrução Normativa poderão ser aplicados inclusive em relação aos resultados apurados no período-base encerrado em 31 de dezembro de 1987.

De acordo com a Instrução Normativa SRF n° 23 de 25 de Março de 1983, na qual foram alteradas as normas para apuração e tributação do lucro nas atividades de compra e venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis estabelecidas pela IN SRF n°. 084, de 20 de dezembro de 1979, desta forma resolve:

III - Os subitens 9.3, 9.4 e 9.9 passarão a vigorar com a seguinte redação:

9.3. O custo orçado será baseado nos custos usuais no tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes de mercado na data em que o contribuinte optar por ele, e corresponderá à diferença entre o custo total previsto e os custos pagos, incorridos ou contratados até a mencionada data.

9.4. A opção para computar o custo orçado deverá ser feita até a data em que se der o reconhecimento do lucro bruto da venda de unidade isolada ou da primeira unidade de empreendimento que compreenda duas ou mais unidades distintas.

9.9. O valor orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos poderá ser modificado, em qualquer época.

Após a engenharia concluir o desenvolvimento do fluxograma, serão expressos em valores de mercado da época os totais dos custos que serão gastos para a construção da obra, surgindo daí o custo orçado.

Na essência, os custos orçados resultam de um cronograma da área de engenharia, com base nos custos usuais para aquele tipo de empreendimento imobiliário, a preços correntes no mercado na data em que a empresa optar por sua adoção, que disporá, além do aspecto temporal, uma previsão monetária até a conclusão do empreendimento (SCHERRER, 2009, p. 9).

O custo orçado deverá ser expresso na contabilidade e será feito para cada unidade.

De acordo com NPC 2 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30 de Abril de 1999:

Custo é a soma dos gastos incorridos e necessários para a aquisição, conversão e outros procedimentos necessários para trazer os estoques à sua condição e localização atuais, e compreende todos os gastos incorridos na sua aquisição ou produção, de modo a colocá-los em condições de serem vendidos, transformados, utilizados na elaboração de produtos ou na prestação de serviços, que façam parte do objeto social da entidade, ou realizado de qualquer outra forma.

2.2.4.7 Apropriação do Custo Orçado

Na construção civil tem-se por natureza uma atividade na qual envolve muitos custos. Um trabalho orçamentário bem feito poderá ser o suficiente para garantir uma previsão de custo do empreendimento a ser construído. Um fato importante, que deverá levar em consideração são as situações não previstas no orçamento como, por exemplo, inflação, desperdícios, queda de produtividade, etc., casos que podem ocorrer na construção do empreendimento, originando assim diferenças no custo orçado do incorrido.

Evidentemente não se pode tratar o item “apropriação dos custos” como se fosse SOMENTE ele responsável pelo sucesso (ou insucesso) do empreendimento. “O que estamos dizendo é que não se pode tratar levemente qual sistemática de apropriação de custos a ser adotada. Um estudo bem planejado requer cuidado prévio de flexibilidade, isto é, deve estar preparado para eventual alteração total ou parcial, dependendo das necessidades (SCHERRER, 2009, p. 7).

O formato mais prático de comparar e controlar os custos do empreendimento é através da apropriação de custos. Esta apropriação é um procedimento que as empresas utilizam para se ter um controle total ou parcial dos custos.

A apropriação de custos é um trabalho feito através da coleta de dados, devendo seguir um procedimento adequado ao serviço que está sendo apropriado. As entidades que utilizam a apropriação de custos em suas obras têm uma capacidade de construir um excelente banco de dados de composições de custos relacionados aos seus próprios serviços, mais adequados a sua realidade.

2.2.4.8 Apuração do Custo

A apuração do custo nos empreendimentos imobiliários dá-se da mesma maneira que nas empresas industriais de um modo geral, ou seja, aplicando materiais, mão-de-obra e estrutura de acordo com o método de custeio utilizado. De acordo com a Instrução Normativa SRF nº 84 de 20 de dezembro de 1979:

- a) Inicialmente, será apurado custo da unidade vendida, na data da efetivação da venda, mediante distribuição proporcional, por todas as unidades do empreendimento, dos custos pagos, incorridos ou contratados e dos custos orçados para a conclusão das obras ou melhoramentos a que o contribuinte se obrigou;
- b) uma vez conhecido o custo da unidade vendida, de conformidade com o disposto na letra "a" acima, o lucro bruto deverá ser apurado e, em seguida, computado integralmente no resultado do exercício, na data em que se efetivar a venda;
- c) os valores referentes à atualização monetária e às alterações nas especificações do orçamento da unidade vendida, bem como às correções monetárias do saldo do custo orçado, sempre apurados mediante rateio de custos do empreendimento, terão o seguinte tratamento:
 - I - quando ocorridos entre a data do reconhecimento do lucro bruto e o final do período-base em que esse fato acontecer, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado e serão computados no resultado do exercício social como custo adicional da venda;
 - II - Quando ocorridos em período-base posterior ao mencionado na alínea precedente, constituirão ajuste da conta de controle do custo orçado, e serão computados no resultado desse período-base como custo de períodos-base anteriores, representando, em consequência, parcela redutora do lucro bruto em vendas desse período-base posterior.

A apuração do custo e as suas respectivas tributações ocorrerão na medida em que forem acontecendo o recebimento do imóvel vendido.

2.2.4.9 Insuficiência de Custo Orçado

A empresa de construção civil que trabalha com o custo orçado está sujeito a não realizar todo o custo planejado ao fim do empreendimento. Após o termino da obra, o responsável verifica-se a insuficiência de custo incorrido, o contador terá que baixar o custo orçado em contrapartida o resultado do empreendimento.

De acordo a IN SRF, nº 84/79:

15.2 - A diferença verificada entre o custo orçado e o custo realizado final para a conclusão das obras ou melhoramentos do imóvel vendido influenciará o resultado do exercício social em que o empreendimento for concluído.

15.3 - Quando o custo orçado resultar superior ao custo realizado para a conclusão do empreendimento, a diferença constatada entre eles será chamada, nesta Instrução Normativa, de insuficiência de custo realizado ou, abreviadamente, insuficiência de custo.

16.2.1 - Quando a conclusão das obras de melhoramentos se der enquanto o cliente estiver pagando o seu débito, os procedimentos a observar são os seguintes:

1 - a insuficiência de custo será debitada à conta de controle de custo orçado e creditada a conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros, com o conseqüente reajustamento da relação entre o lucro bruto e a receita bruta da venda;

2 - em seguida, o contribuinte aplicará a relação reajustada entre o lucro bruto e a receita bruta da venda sobre o total das prestações recebidas até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive valores recebidos em períodos-base anteriores;

3 - por último, o contribuinte subtrairá, do produto da operação indicada na alínea 2, as parcelas do lucro bruto reconhecidas até a data do lançamento citado na alínea 1, inclusive parcelas computadas em períodos-base anteriores, encontrando, no resultado desta subtração, o valor do lucro bruto adicional a ser transferido da conta própria do grupo de resultados de exercícios futuros para o resultado do exercício social.

Ao tratar a insuficiência de custo a realizar, sempre terá que se atentar na parte tributária, pois o contribuinte deve determinar a relação percentual entre o custo orçado com o custo incorrido. Quando a insuficiência de custo não for superior aos 15% do total do que foi orçado, o contribuinte não terá implicações tributárias, levando-se a diferença normalmente para o resultado. Já quando a insuficiência do custo incorrido for superior a 15% do total previsto, esta diferença será objeto de implicações tributárias em função da época do reconhecimento do lucro e da conclusão da obra.

2.2.4.10 Excesso de Custo Orçado

Com relação ao excesso de custo realizado, tem-se outra visão, pois, quando se trabalha com custo orçado terá que atentar ao valor de mercado da época. Quando o engenheiro faz a provisão do custo, toma-se com base o valor de mercado do período da elaboração da planilha, mas no decorrer da obra um produto ou material poderá aumentar de valor, devido à inflação. Desta forma, o engenheiro terá que fazer uma planilha de custo orçado complementar.

15.4 - Se, ao contrário, o custo orçado resultar inferior ao custo realizado para a conclusão das obras ou melhoramentos, a diferença verificada entre um e outro será intitulada de excesso de custo, realizado ou, resumidamente, excesso de custo (IN SRF, nº 84/79)

A priori, o excedente de custo realizado não ocasionará implicações tributárias ao contribuinte.

2.2.5 Custo Incorrido

Quando a empresa de construção civil opta por fazer a Contabilidade pelo método do custo incorrido, levam-se em consideração as despesas pagas com pessoal, serviços tomados, mão-de-obra, etc.

Os custos pagos ou incorridos, admitidos na formação do custo do imóvel vendido, são aqueles que, além de estarem pagos, refiram-se a bens ou serviços adquiridos ou contratados para específica aplicação no empreendimento de que a unidade negociada faça parte (SCHERRER, 2009, p. 7).

Os materiais que serão empregados no empreendimento deverão ser alocados em uma conta específica (obras em andamento no Ativo Circulante), tornando assim apropriável ao custo aplicado na obra. A Instrução Normativa nº. 84 de 1979 dispõe que:

- a) Os bens adquiridos para estocagem (portanto, sem destinação específica) devem ser debitados a uma conta de almoxarifado e somente se tornarão apropriáveis ao custo de qualquer empreendimento quando nele aplicados;
- b) Todos os custos pagos ou incorridos devem ser primeiramente, debitados a uma conta representativa das obras em andamento, classificável no Ativo Circulante (obras em andamento), para depois serem considerados na formação do custo de cada unidade vendida;

- c) Os custos pagos ou incorridos referentes a empreendimento que compreenda duas ou mais unidades deverão ser apropriados, a cada uma delas, mediante rateio baseado em critério usual no tipo de empreendimento imobiliário.

Os custos incorridos durante a construção da obra deverão ser controlados em uma planilha de controle de estoque e rateados proporcionalmente entre todas as unidades do empreendimento respeitando a relação entre área da unidade e área total. O documento necessário para elaboração da planilha de controle de estoque é denominado NB – 140 e compõe o processo jurídico da incorporação Imobiliária. A “NB-140”, que deverá ser fornecida pela empresa incorporadora, é o documento oficial que informa à contabilidade a área total de cada unidade autônoma e a sua relação percentual com a área total do empreendimento permitindo, dessa forma, o rateio dos custos de construção entre todas as unidades, vendido ou não.

Os custos pagos ou incorridos na obra, durante o processo de construção, serão controlado em conta especificados plano de Contas chamado Estoque de Obras em Andamento. O registro destes custos será realizado pelo regime de competência, onde as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrem, sempre simultaneamente quando se relacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

3 METODOLOGIA

A metodologia é a explicação planejada, um método para que assim possa atingir um determinado fim ou para se chegar à informação desejada de todo o processo no desenvolvimento do trabalho acadêmico. Planeja o tipo da pesquisa, a direção, o modelo para obter os dados a serem trabalhados, enfim, de tudo aquilo que se utilizou no desenvolvimento deste trabalho de pesquisa.

Corresponde ao estabelecimento das atividades práticas necessárias para a aquisição de dados com os quais se desenvolverão os raciocínios que resultarão em cada parte do trabalho final. Cada procedimento (ou grupo de procedimentos) é planejado em função de cada um dos objetivos específicos estabelecidos, ou seja, pensa-se a coleta de dados para cada problema expresso na forma de objetivo específico, os quais concorrerão para a consecução do objetivo geral (MARTINS, 2005, p.80).

Assim sendo, a metodologia está absolutamente ligada com o objetivo da pesquisa, é o modo com o qual será dirigida a pesquisa, a forma de captação de dados e informações, de tal forma, que a metodologia é a parte principal de uma pesquisa, a forma com qual será trabalhado todos e quaisquer dados relevantes à pesquisa.

A Construção Civil é um assunto que muito tem se discutido na área da Ciência Contábil. Desta forma, a abordagem na qual será escolhida para o desenvolvimento desta pesquisa, é o enfoque quantitativo, porque este é um procedimento de pesquisa social no qual serão utilizadas técnicas de estatísticas. Assim sendo, poderá averiguar uma realidade quantificada. Esse tipo de análise possibilita a captação de informações na qual será estudado, interpretando-os segundo a perspectiva dos dados informados da situação enfocada, generalizações estatísticas e relações lineares de causa e efeito. Este trabalho se constituirá em uma abordagem dedutiva, visto que a partir de uma generalização para se chegar a uma resposta. “No método dedutivo, a racionalização ou a combinação de idéias em sentido interpretativo têm mais valor que a experimentação caso a caso, ou seja, utiliza-se a dedução, raciocínio que caminha do geral para o particular” (PRESTES, 2011, P. 36).

O procedimento escolhido para o desenvolvido deste trabalho científico será o documental, pois este tornará interessante por possuir um custo significativamente baixo em comparação a outros tipos de pesquisa. Com a análise dos documentos, em muitos casos, além da capacidade do pesquisador, exigirá a disponibilidade de tempo do mesmo, para assim adquirir documentos comprobatórios para se chegar a uma conclusão sobre os dados analisados.

A pesquisa documental é realizada em fontes como tabelas estatísticas, cartas, pareceres, fotografias, atas, relatórios, obras originais de qualquer natureza – (pintura, escultura, desenho, etc), notas, diárias, projetos de lei, ofícios, discursos, mapas, testamentos, inventários, informativos, depoimentos orais e escritos, certidões, correspondência pessoal ou comercial, documentos informativos arquivados em repartições públicas, associações, igrejas, hospitais, sindicatos (SANTOS, 2000, apud blog post, 2012).

Partiu através de uma coleta dos dados, para assim chegar aos instrumentos necessários. Assim sendo, este será utilizado para adquirir dados imprescindíveis em uma análise no qual será feita para descobrir a composição e o impacto dos custos no ramo da construção civil no empreendimento Cidade das Flores da empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda localizada na cidade de Vitória da Conquista – BA e a necessidade de contabilizar pelo custo orçado ou incorrido. Quanto à estratégia para a realização deste trabalho, utilizou-se o estudo de caso. “O estudo de caso trata-se de uma abordagem metodológica de investigação especialmente adequada quando procuramos compreender, explorar ou descrever acontecimentos e contextos complexos, nos quais estão simultaneamente envolvidos diversos fatores”. (YIN, 2005)

O estudo será realizado na empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda., localizada na cidade de Vitória da Conquista - BA no ano calendário de 2013.

4 ESTUDO DE CASO

4.1 Coleta de dados

Para a realização deste trabalho, na modalidade de estudo de caso, escolheu-se a empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda., sediada na da cidade de Vitória da Conquista – BA, que iniciou suas atividades no ano de 2009.

4.2 História da Empresa

A empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda, objeto deste estudo, surgiu da vontade de uns dos sócios de explorar as atividades relativas à incorporação imobiliária, construção, compra e venda de imóveis em geral, para que assim pudesse tornar possível o sonho de muitas famílias, o da casa própria. Com o investimento de três pessoas (Pai, Filho, Sobrinho) a empresa teve início no mês de Julho de 2009.

Com o mercado imobiliário em alta, o governo criou em Abril de 2009 o programa Minha Casa, Minha vida, fazendo com que assim a empresa ganhasse o mercado rapidamente. Desta forma, a empresa lançou vários empreendimentos (Mirante Conquista, Mirante Vitória, Cidade Jardim), mas foi no ano de 2012, que ocorreu o lançamento do empreendimento Cidade das Flores, projeto este fruto desta pesquisa.

4.3 Caracterização do Empreendimento

O empreendimento está em andamento, sendo composta por cento e quarenta e três (143) casas, um parque infantil, uma praça de musculação, uma piscina, uma sauna, quiosques, salão de festas, uma quadra poliesportiva, divididos em áreas comuns e privativas, e o seu total de área construída é de 57.786,54 m².

Para sua edificação, será necessário o cumprimento do memorial descritivo, que tipifica os materiais de construção a utilizar, indica o local em que esses materiais serão aplicados e determina as técnicas exigidas em seu emprego.

O empreendimento Cidade das Flores foi o quarto empreendimento dessa incorporadora. A previsão da conclusão da obra é em 2013, quando os empresários entregarão aos proprietários adquirentes as unidades concluídas.

A incorporadora utilizou para realização deste empreendimento imobiliário os serviços de diversos profissionais contratados, que são de suma importância para a realização e conclusão da obra com sucesso. São eles: Contabilidade, Engenharia, Arquitetura, terceirização de serviços, etc.

4.4 Composição e Impacto dos Custos do Empreendimento

De acordo com a planilha de custos do empreendimento Cidade das Flores, em tela elaborada pela engenharia, a composição destes se dá seguinte forma:

Terreno	R\$ 2.030.000,00
Mão de Obra e Serviços Terceiros	R\$ 4.827.255,91
Material	R\$ 16.666.039,87
Estrutura	R\$ 779.818,09
Maquinas e Equipamentos	R\$ 128.120,00
TOTALIZADOR GERAL	R\$ 24.431.233,87

Quadro demonstrativo da Planilha orçamentária:

TERRENO

Terreno	R\$ 2.030.000,00	100%
---------	------------------	------

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Betoneira 400L (3x)	R\$ 14.400,00	11%
Bomba Poço Artesiano	R\$ 6.800,00	5%
Serra de Bancada	R\$ 2.520,00	2%
Empilhadeira (2x)	R\$ 48.000,00	37%
Ferramentas Manuais	R\$ 14.400,00	11%
Andaimos	R\$ 42.000,00	33%
	R\$ 128.120,00	100%

ESTRUTURA

Poste Duplo T11-200	R\$ 33.377,60	4%
Estrutura Metálica para Telha Cerâmica	R\$ 16.389,06	2%
Estrutura Madeira para Cobertura	R\$ 6.448,59	1%
Porta de Abrir 10 mm 2,00 x 2,20 m	R\$ 8.800,0	1%
Porta de Abrir 10 mm 4,00 x 2,20 m	R\$ 2.200,00	0%
Parque Infantil	R\$ 11.500,00	1%
Aparelhos de Ginástica (Fitness)	R\$ 50.000,00	6%
Piscina em Pastilhas	R\$ 65.000,00	8%
Sauna	R\$ 25.000,00	3%
Pergola em concreto armado	R\$ 10.934,00	1%
Bancos de ferro fundido com encosto e assento de madeira	R\$ 6.996,00	1%
Muro de divisa em blocos de concreto h= 1,80 m chapiscado em ambos os lados	R\$ 454.863,29	58%
Placas Pré Fabricadas 50 x 50 cm	R\$ 61.571,91	8%
Outros	R\$ 26.737,64	3%
	R\$ 779.818,09	100%

MÃO-DE-OBRA E SERVIÇOS DE TERCEIROS

Sondagem	R\$ 9.000,00	0,2 %
Projeto de Arquitetura e Implantação	R\$ 99.000,00	2,1%
Orçamentação, Cronograma, Planilhas Cef.	R\$ 35.000,00	0,7%
Projeto Estrutural e Fundação	R\$ 30.000,00	0,6%
Projeto Elétrico, Hidráulico, Dados, Combate, Incêndio, SPDA e Drenagem	R\$ 40.000,00	0,8 %
Instalação de Canteiro de Obras	R\$ 375.000,00	7,8%
Instalações Provisórias de Água, Energia e Esgoto	R\$ 5.000,00	0,1%
Frete	R\$ 48.000,00	1,0%
Aluguel de Vibrador (3x)	R\$ 14.400,00	0.3 %

Aluguel Manipuladora	R\$ 168.000,00	3,5%
Aluguel Caminhão	R\$ 36.000,00	0,7%
Aluguel Sapo Compactador	R\$ 11.200,00	0,2%
Aluguel trator	R\$ 24.000,00	0,5%
Aluguel Munck	R\$ 240.000,00	5,0%
Engenheiro (2x)	R\$ 384.000,00	8,0%
Mestre de Obras (2x)	R\$ 96.000,00	2,0%
Encarregado (5x)	R\$ 174.000,00	3,6%
Estagiários (4x)	R\$ 57.600,00	1,2%
Apontador Almoxarife (2x)	R\$ 34.800,00	0,7%
Betoneiro (4x)	R\$ 69.744,00	1,4%
Técnico de segurança	R\$ 40.140,00	0,8%
Auxiliar de segurança	R\$ 21.420,00	0,4%
Vigia	R\$ 31.920,00	0,7%
Comprador	R\$ 17.436,00	0,4%
Faxineira	R\$ 17.436,00	0,4%
Transporte Administração Obra	R\$ 31.250,00	0,6%
Comercialização e mídia	R\$ 772.200,00	16,0%
Secretária	R\$ 28.800,00	0,6%
Técnico em Contabilidade	R\$ 28.800,00	0,6%
Auxiliar em Contabilidade	R\$ 17.436,00	0,4%
Motoboy	R\$ 17.436,00	0,4%
Gerenciadora	R\$ 312.953,02	6,5%
Assessoria Contábil	R\$ 16.740,00	0,3%
Segurança Terceirizada	R\$ 96.000,00	2,0%
Aterro compactado	R\$ 210.000,00	4,4%
Transporte local	R\$ 63.000,00	1,3%
Corte e carga material 1ª categoria	R\$ 105.000,00	2,2%
Regularização, umedecimento e compactação subleito	R\$ 40.600,00	0,8%
Outros	R\$ 1.007.944,89	20,9%
	R\$ 4.827.255,91	100%

MATERIAIS EMPREGADOS NA OBRA

Asfalto	R\$ 5.228,55	0,03%
Guias em concreto Padrão DNER	R\$ 77.374,40	0,46%
Lastro pó de pedra esp= 10 cm	R\$ 64.053,25	0,38%
Pavimentação Intertravada em concreto esp=6,5 cm	R\$ 287.500,00	1,73%
Lastro de Área	R\$ 89.466,31	0,54%
Calçadas em concreto desempenado esp 7 cm 13,5 Mpa	R\$ 239.870,40	1,44%
Cabeamento Multiplexado 3 x 35 mm 2 + 1 x mm 2	R\$ 43.266,80	0,26%
Transformadores, Luminárias Opalo completa com reator, braço, fotocélula e	R\$ 210.000,00	1,26%
Lâmpadas Vapor de sódio 250W	R\$ 24.610,00	0,15%
Tubo PVC PBA DN 50 DE 60 mm	R\$ 42.204,80	0,25%
Joelho PVC Esgoto 45 x 150 mm	R\$ 16.429,44	0,10%
Tubo de Esgoto Ocre 150 mm	R\$ 72.238,40	0,43%
Cabeamento Telefônico	R\$ 35.000,00	0,21%
Central de Distribuição	R\$ 17.500,00	0,11%
Aparelhos Telefônicos	R\$ 6.525,00	0,04%
Tubo Polietileno 40 mm	R\$ 12.319,20	0,07%
Tubo Polietileno 50 mm	R\$ 15.738,46	0,09%
Tubo Polietileno 63 mm	R\$ 11.575,80	0,07%
Fita Sinalização	R\$ 12.732,30	0,08%
Cabine de Medição de Gás	R\$ 8.800,00	0,05%
Telha Colonial Branca	R\$ 7.272,18	0,04%
Forro em PVC	R\$ 3.152,10	0,02%
Massa única	R\$ 742.124,68	4,45%
Cerâmica 20 x 30 cm	R\$ 325.268,33	1,95%
Piso Cerâmico PEI 30 x 30 cm	R\$ 55.068,75	0,33%
Piso em concreto polido esp: 8 cm FCK 20 mpa	R\$ 26.287,04	0,16%
Telha Cerâmica	R\$ 520.226,66	3,12%
Estrutura Madeira Cobertura Cerâmica	R\$ 755.355,30	4,53%
Gesso sobre paredes	R\$ 253.539,00	1,52%

Gesso sobre forros	R\$ 97.824,87	0,59%
Látex Acrílico gesso	R\$ 235.044,74	1,41%
Textura sobre paredes externas	R\$ 202.908,80	1,22%
Outros	R\$12.149.534,31	72,90%
	16.666.039,87	100%

TOTALIZADOR GERAL	R\$ 24.431.233,87	100%
-------------------	-------------------	------

COMPARATIVO DE CUSTO ORÇADO X CUSTO INCORRIDO

CUSTO	VALOR
ORÇADO	R\$ 24.431.233,87
INCORRIDO	R\$ 17.786.688,66

O estudo de caso realizado no empreendimento Cidade das Flores evidenciou que o custo orçado totalizou o valor de R\$ 24.431.233,87, em contrapartida o estudo do custo incorrido na mesma obra baseado em dados reais extraídos dos registros contábeis, demonstrou o valor de R\$ 17.786.68,66. Através do estudo verificou que orçamento não se adequou ao que prevê a legislação que atribui uma margem de erro de ate 15%, e que nestas condições a empresa teria problemas sérios nos aspectos tributários e gerencias, mas, em virtude da obra ainda não esta finalizada foi possível verificar todos os dados e corrigir as informações sem trazer problemas de controles nem impactos de ordem tributaria para empresa, e neste ponto o trabalho foi de grande valia para empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste trabalho monográfico, buscou-se analisar a composição e o impacto dos custos em uma empresa de construção civil, com o objetivo de demonstrar as vantagens e desvantagens do custo orçado e do custo incorrido, para posterior verificação de qual melhor se encaixa com as condições da empresa analisada, para isso foram considerados os dados elaborados pelo engenheiro.

Com relação ao objetivo geral que era analisar o conhecimento dos empresários do setor da de construção civil sobre a necessidade e importância de trabalhar a contabilidade com os custos orçados e incorridos. Caso a contabilidade for feita pelo custo orçado, os empresários terão uma margem de lucro real, em qualquer estágio da obra. Assim, a situação espelhada será sempre a real. Caso os empresários optem pelo custo incorrido, este não poderá trazer uma margem de lucro real, pois o custo incorrido trabalha pela efetivação, ou seja, quando ocorrer sua realização.

Já no que diz respeito ao primeiro objetivos específicos que era conceituar os custos orçados, custos incorridos, apuração e apropriação do custo, identificar a função do custo orçado e incorrido, diferenciar custo orçado de incorrido e analisar o impacto dos custos no resultado da empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda., a pesquisa fornecerá subsídios de grande valia para a contabilização da empresa, fazendo com que o gestor consiga analisar, mensurar e interpretar as informações para a sua melhor tomada de decisão.

Dessa forma, com a presente pesquisa pode-se concluir que a Composição e o Impacto dos custos são de grande importância para as empresas do ramo da construção civil, pois com a implementação deste modelo de contabilização a empresa possuirá mais recursos de gestão para continuarem no mercado, sendo assim não interrompendo tão prematuramente sua continuidade. Assim sendo, com a implantação da Contabilidade Custos na empresa, os gestores terão que estar aptos a utilizá-la, para que assim possam auxiliá-los na tomada de decisão de sua empresa.

Sendo assim, a hipótese levantada no início deste trabalho monográfico, foi confirmada, pois os empresários da empresa Pel Construtora e Incorporadora Ltda têm o conhecimento da variação dos custos, deste a sua composição e impacto no empreendimento Cidade das Flores.

REFERÊNCIAS

AUGUSTO, C. T. S. **Contabilidade Geral**. Capes 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. Orientação CPC 01, Entidades de Incorporação Imobiliária. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC01R1.pdf>>. Acesso em: 17 Jul. 2012.

COSTA, M. A. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. São Paulo: Atlas, 2000.

COSTA, M. A. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. Editora Atlas, 2ª edição, 2010.

CUNHA, A. S. **Análise de custos**. 2ª edição, Palhoça, 2007.

DUTRA, R. D. **Custos Uma Abordagem Prática**. São Paulo, Editora Atlas, 6ª Edição, 2009.

Instrução Normativa SRF nº 84 de 20 de Dezembro de 1979.

Instrução Normativa SRF nº 67, de 21 de Abril de 1988.

Instrução Normativa SRF nº 23, de 25 de Março de 1983.

Instrução Normativa, SRP nº 03, 04 de Julho de 2005.

Lei 4.506/64.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. Editora Atlas S.A, 10ª edição, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo, Editora Atlas, 10ª Edição, 2010.

MARTINS, R. B. **Metodologia científica: como tornar mais agradável a elaboração de trabalhos acadêmicos**. Curitiba: Juruá, 2005.

MULLER, A. N.; OLIVEIRA, A. **Contabilidade Empresarial**. Coleção Gestão Empresarial. NPC 2 - Pronunciamento Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IBRACON nº 2 de 30/04/1999.

PESQUISA DOCUMENTAL. Disponível em: <<http://www.pesquisadocumental.blogspot.com.br/p/o-conceito-de-pesquisa-documental.html>>, acesso em: 19 de Jul. 2012.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 18 Jul, 2012.

PRESTES, M. L. M. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico: do planejamento aos textos, da escola à academia**. 4ª edição São Paulo: Rêspel, 2011.

SANTOS, A. R. **Metodologia Científica: a construção do conhecimento**. 3ª edição, Rio de Janeiro: DP&A, 2000.

SANTOS, J. J. **Contabilidade e Análise de Custos**. São Paulo, Editora Atlas, 5ª edição, 2009.

SCHERRER, A. M. **Contabilidade Imobiliária: Abordagem Sistêmica, Gerencial e Fiscal**. Editora Atlas, 2ª edição, 2009.

SIMOCELLI, S. **Introdução a Contabilidade: entendendo o Mundo dos Negócios**.

Disponível em: < <http://www.portaleducacao.com.br/contabilidade/artigos/11241/introducao-a-contabilidade-entendendo-o-mundo-dos-negocios/>>. Acesso em: 22 Abr. 2013.

TREVISAN, V. **Custo orçado e realizado**. Disponível em:

<<http://empreendedorismoms.wordpress.com/2009/03/18/custo-orcado-e-realizado/>>. Acesso em: 18 Jul. 2012.

<<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>>. Acesso em: 15 de Maio de 2013.

YIN, R. K. **Estudo de Caso. Planejamento e Métodos**. Editora Bookman Companhia ED, 3ª edição, 2005.