

1 INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, um novo ambiente econômico tem modificado os conceitos e métodos de gestão nas empresas. Uma concorrência cada dia mais acirrada obriga novos conceitos e métodos para adaptar as exigências do mercado, onde clientes buscam produtos e serviços diferenciados e de qualidade.

Como consequência, a gestão dos custos das empresas, que antes tinha menos enfoque, hoje se tornou um importante diferencial competitivo. No passado as empresas procuravam manter sigilo na divulgação das receitas sem se preocupar com a divulgação dos custos. Atualmente a preocupação é o de dar a menor divulgação possível aos custos, em função das atuais exigências do mundo competitivo.

Nesse ambiente, uma excelente gestão dos custos poderá auxiliar as empresas na busca de um maior controle de suas atividades. A sua correta mensuração e alocação permitirão que os gestores as utilizem para tomada de decisões.

O presente trabalho apresenta uma literatura sobre os conceitos dos sistemas de custeios existentes atualmente e apresenta a contabilização dos custos em uma empresa. Foi utilizada como modelo uma empresa de engenharia que atua na construção civil, nas cinco regiões do Brasil, (norte, centro-oeste, nordeste, sudeste e sul). Com o objetivo de resguardar a entidade, sua razão social será preservada.

Será abordado os aspectos contábeis, no intuito de verificar se o sistema adotado está de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

1.1 Justificativa

Com o aquecimento do mercado brasileiro, devido a diversos fatores internos, e eventos como a Copa do Mundo da FIFA, em 2014, as Olimpíadas de 2016, e a sustentabilidade econômica atual do país, faz com que a competitividade entre as empresas do setor, com destaque para a construção civil, seja maior a cada dia.

Os custos de produção necessitam atualmente de grande atenção, de estudos e análises diárias. É sem sombra de dúvida uma forma de garantir competitividade, principalmente em negócios em que a concorrência é mais acirrada.

É o caso do segmento da construção civil pesada, onde, o menor preço orçado para o projeto é quase sempre sinal de obtenção de conquistas para futuras obras. É visando sempre gerar lucro para entidade, que as empresas buscam formas de reduzir custos, no entanto, esta prática poderá, se inadequada, repercutir de forma negativa para a empresa. O produto ou serviço pode ter perda na qualidade, e diante deste impacto, irá perder clientes, e ainda, a empresa poderá ter prejuízos com despesas, como, peças e mão de obra para conserto e/ou reparos de produtos e serviços em garantia, ou ainda trocas destes produtos.

Esta análise visa apresentar uma literatura sobre conceitos de custos e sobre os critérios de custeios existentes, bem como, demonstrar através de um estudo de caso a influencia da contabilidade para a escrituração dos custos em uma empresa do ramo da construção civil pesada, de forma que ao final do trabalho, possa se conhecer o processo de mensuração e registro dos custos oriundos do negócio no qual a empresa atua, bem como analisar se atende às normas contábeis aplicadas no Brasil em convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade – *International Financial Reporting Standards* (IFRS), além de enriquecer o conhecimento teórico e prático através de um estudo de caso.

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Apresentar os aspectos contábeis relativos aos custos de uma empresa da construção civil e analisar como os custos podem auxiliar os gestores a gerir o negócio de forma satisfatória e proporcionar um melhor resultado econômico para a entidade.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Apresentar uma literatura pertinente aos conceitos de custos e os critérios de custeios existentes;
- Analisar na teoria quais critérios de custeios atendem à legislação tributária;
- Demonstrar os custos na empresa objeto de estudo de caso, bem como apresentar, de forma sintética, o plano de contas do grupo dos custos;
- Verificar se as informações contábeis com destaque aos custos podem permitir análises confiáveis do negócio.

1.3 Problema

Quais são os principais recursos consumidos que compõe os registros contábeis dos custos em uma empresa de Engenharia do segmento da construção civil pesada e como a contabilidade pode auxiliar os gestores na tomada de decisões?

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Antes de descrever sobre critério de custeio é importante citar o conceito de alguns termos denominados como “conceitos da terminologia contábil”. São palavras utilizadas no ambiente contábil que podem, se não empregadas corretamente, ter entendimentos inadequados e gerar um impacto negativo em função de sua interpretação. Visto que os fatos econômicos podem estar sendo registrados de forma equivocada, isto poderá influenciar de forma negativa nos custos da obra, por exemplo. Assim ocorrendo poderão ser identificados no trabalho de auditoria e necessitarão de acertos contábeis.

2.1 Conceitos da terminologia contábil

2.1.1 Gasto, investimento, desembolso, despesa e perda

2.1.1.1 Gasto

O gasto compreende renúncia de um ativo pela entidade para obtenção de um bem ou serviço, representada pela entrega ou promessa de entrega de bens ou direitos. O gasto se concretiza quando bens ou serviços no qual são adquiridos são prestados ou passam a ser de propriedade da empresa, conforme descreve Viceconti (2003).

Para Cardoso (2007, p.22), gasto é “esforço econômico com que a entidade arca na realização de uma atividade ou transação qualquer, representado pela entrega ou promessa de entrega de ativos (normalmente, dinheiro)”.

E ainda,

Termo usado para definir as transações financeiras nas quais a empresa utiliza recursos ou assume uma dívida, em troca da obtenção de algum bem ou serviço. É um conceito abrangente e pode englobar os demais itens. Por exemplo: um gasto pode ser relacionado a algum investimento (caso em que será contabilizado no ativo da empresa) ou alguma forma de consumo (como custo ou despesa, quando será registrado em conta de resultado). (Wernke, 2004, p.11).

Para a empresa exercer suas atividades necessita de aquisições de bens ou serviços, sejam para o negócio de fato ou para as demais áreas responsáveis em dar suporte ao negócio, como exemplo os materiais de uso e consumo no Departamento de Pessoal e os materiais de limpeza para toda a empresa. Para adquirir estes itens gera uma transação financeira ou uma dívida, denominadas como gastos.

2.1.1.2 Investimento

O Investimento pode ser conceituado da seguinte forma:

São os gastos que irão beneficiar a empresa em períodos futuros. Enquadram-se nessa categoria, por exemplo, as aquisições de ativos, como estoques e máquinas. Nesses casos, por ocasião da compra, a empresa desembolsa recursos, visando a um retorno futuro sob a forma de produtos fabricados. Convém salientar que o uso ou o respectivo desgaste das máquinas e o consumo dos estoques no processo fabril são considerados como custos de fabricação. (WERNKE, 2004, p.11).

Segundo Cardoso (2007) investimento é um gasto ativado em função de sua vida útil, por exemplo, as máquinas, constituem benefícios atribuíveis a períodos futuros, como impostos a recuperar.

Seguindo o mesmo entendimento, Viceconti (2003, p.12) enfatiza que investimento é “gasto com bem ou serviço ativado em função de sua vida útil ou de benefícios atribuíveis a períodos futuros”.

Entende-se que o investimento traduz em gastos que gere resultado futuro, é resultante de bens ou serviços adquiridos, onde a empresa terá um gasto elevado, por se tratar de bens com vida útil mais prolongada. A compra de uma máquina para produção, por exemplo.

2.1.1.3 Desembolso

O desembolso corresponde a uma transação financeira associada ao pagamento, resultante de uma saída de caixa, no qual sua origem, normalmente, é a aquisição de bem ou serviço. (Cardoso, 2007).

Para Viceconti (1948, p.11), desembolso corresponde a “pagamento resultante da aquisição de um bem ou serviço. Pode ocorrer concomitantemente com gasto (pagamento à vista) ou depois deste (pagamento a prazo)”.

O desembolso segundo definições acima é uma saída de caixa, que ocorre no pagamento efetuado a um fornecedor, prestador de serviço ou outro qualquer, oriundo de um gasto a vista ou que já ocorreu e está sendo quitado.

2.1.1.4 Despesa

A despesa para Cardoso (2007) é gasto com bens e serviços consumidos direta e indiretamente para obtenção de receita, manutenção da empresa e remuneração do capital de terceiros.

Para Viceconti (2003, p.12) despesa é o “gasto com bens ou serviços não utilizados nas atividades produtivas e consumidos com a finalidade de obtenção de receitas”.

A despesa, no entanto, são gastos necessários para que a empresa obtenha receita e que não relacionam com a operação principal da instituição, exemplo, o salário do pessoal administrativo corresponde a uma despesa, já que a administração é responsável pela manutenção das atividades e não pela produção.

2.1.1.5 Perda

A perda,

É um gasto não intencional decorrente de fatores externos fortuitos ou da atividade produtiva normal da empresa. No 1º caso, são considerados da mesma natureza que as despesas e são lançados diretamente contra o resultado do período. No 2º caso, onde se enquadram, por exemplo, as perdas normais de matérias-primas na produção industrial, integram o custo de produção do período. (VICECONTI, 2003, p. 33).

Trata-se de bem ou serviço consumido de forma anormal, que pode ser involuntária ou inesperada, que não tem a capacidade de gerar benefício no presente nem no futuro, conforme menciona Cardoso (2007).

Para Wernke (2004, p.12) “são os fatos ocorridos em situações excepcionais que fogem à normalidade das operações da empresa.”

Estes gastos ocorridos oriundo de perdas podem estar relacionados com o processo produtivo, contudo, devem ser considerados como custo no período.

2.1.2 Conceito de Custos

Viceconti (2003) enfatiza que a contabilidade de custos em seus primórdios, teve como principal função a avaliação dos estoques em indústrias, atividade complexa que envolve matéria-prima, salários, energia elétrica e diversos outros componentes que irá transformar ou beneficiar um produto.

Conforme o Guia IOB de Contabilidade (2002, p.21),

Custo é o gasto relativo à aquisição ou produção de um bem de venda ou de uso. Por exemplo.

- Para que uma empresa comercial venda uma mercadoria, ela primeiramente adquire essa mercadoria. O gasto com a aquisição da mercadoria comercializada é classificada como “custo da mercadoria vendida” (ainda que, inicialmente, a mercadoria adquirida seja registrada em conta de estoque);

- para que uma empresa industrial fabrique determinado produto, ela primeiramente adquire a respectiva matéria-prima, quando consumida (utiliza no processo de produção), representará um custo com a elaboração do produto e, assim, comporá o valor deste.

Para Iudícibus (2006, p.113) custos “refere-se claramente à fase em que os fatores de produção são retirados do estoque e colocados no processo produtivo.”

Cardoso (2007) menciona que custo é o gasto relativo ao consumo de recursos, que pode ser um bem ou serviço, utilizados na produção de outros bens ou serviços.

Segundo Beulke (2001, p.41),

Pode-se assim dizer que custo é a expressão monetária que deve ter uma menor quantidade final, boa, vendável de produtos/serviços para repor fisicamente, ao término de cada ciclo operacional, uma maior quantidade inicial de insumos e consumo do próprio ciclo.

Bornia (2002, p.39) enfatiza que “custo de fabricação é o valor dos insumos usados na fabricação dos produtos da empresa. Exemplo desses insumos são: materiais, trabalho humano, energia elétrica, máquinas e equipamentos, entre outros.”

Atkinson (2000) descreve que os custos refletem os recursos que a empresa usa para fornecer serviços ou produtos, e acrescenta que a empresa se torna mais eficiente quando realiza as mesmas coisas com menos recursos, ou seja, menor custo. O custo é importante devido à relação entre o custo do produto e seu preço. Contudo o preço recebido deverá cobrir os custos do produto, caso contrário a empresa deverá parar de produzir aquele produto. O autor menciona que “os clientes comprarão o produto com menor preço, se todas as outras coisas permanecem iguais, mantendo-se os custos em um mínimo, resultará numa empresa com uma poderosa vantagem competitiva.”

Conforme descreve os autores entende-se que “custo” é uma idealização contábil para se agrupar informações e obter mensuração do consumo de recursos.

2.1.3 Aspectos Legais

De acordo com a lei nº 6.404/76 (Lei das S.A.) em seu Art.183, estabelece que “no balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios”, item II do Art. 183 “os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior”.

Cabe ressaltar que a redação deste artigo não foi alterada com a publicação da lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007.

O Guia IOB de Contabilidade, parte nº 29 (2003, p.41) descreve que,

Essa lei determina que os “produtos”, quer acabados quer em elaboração, sejam avaliados pelo “custo de produção”, enquanto as mercadorias, as matérias-primas e os bens em almoxarifado (se comprados de terceiros), pelo custo de aquisição. Só são admitidas alterações de o valor de mercado ser inferior a esse custo de aquisição ou de produção.

Tratando do “custo de produção” a lei não faz explicitação, no entanto, em seu Art.177 determina “obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos.”

Desta forma fica estabelecido que na falta de um detalhamento da lei é necessário recorrer aos princípios e determinações dos critérios contábeis legalmente aceitos.

2.1.4 Aspectos Contábeis

Em função da convergência das normas internacionais de Contabilidade aplicadas no Brasil – *International Financial Reporting Standards* (IFRS), o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o pronunciamento CPC 17 – Contratos de Construção. O pronunciamento citado menciona que custos de contratos devem compreender:

- (a) os custos que se relacionem diretamente com um contrato específico;
- (b) os custos que forem atribuíveis à atividade de contrato em geral e puderem ser alocados ao contrato; e
- (c) outros custos que forem diretamente debitáveis ao cliente, nos termos do contrato. (CPC 17, 2009. P.6).

Os custos atribuíveis diretamente a um contrato específico incluem:

- (a) custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão;
- (b) os custos de materiais usados na construção;
- (c) a depreciação de ativos imobilizados utilizados no contrato;
- (d) os custos para levar ou retirar do local os ativos imobilizados e os materiais necessários à execução da obra;

- (e) os custos de aluguel de instalações e equipamentos;
- (f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- (g) os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- (h) reivindicações de terceiros. (CPC 17, 2009. P.6).

Conforme pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis os custos atribuíveis são aqueles que ocorrem desde a data de sua assinatura até a data de sua conclusão.

2.1.5 Custos diretos e indiretos

2.1.5.1 Custos diretos

Os custos facilmente identificáveis ao produto ou serviço que não é necessário rateio para diversos produtos são classificados como custos diretos.

Custos diretos são os gastos facilmente apropriáveis às unidades produzidas, ou seja, são aqueles que podem ser identificados como pertencentes a este ou aquele produto. Por sua natureza, características próprias e objetividade de identificação no produto são imputados por medições objetivas ou por controles individuais como a ficha técnica do produto, sem necessidade de rateios. (Werrnke, 2004, p.13).

Para Viceconti (2003) os custos diretos são aqueles que podem ser apropriados diretamente aos produtos fabricados, já que há uma medida objetiva de seu consumo nesta fabricação. Conforme exemplos abaixo:

- 1) **Matéria-prima:** Normalmente a empresa sabe a quantidade exata de matéria-prima que está sendo utilizada para a fabricação de uma unidade do produto. Sabendo-se que o preço da matéria-prima, o custo daí resultante está associado diretamente ao produto.
- 2) **Mão-de-obra:** Trata-se dos custos com os trabalhadores, utilizados diretamente na produção. Sabendo-se quanto tempo cada um trabalhou no produto e o preço da mão-de-obra, é possível apropriá-la diretamente ao produto.
- 3) **Material de embalagem.**

- 4) **Depreciação de equipamento** (quando este é utilizado para produzir apenas um tipo de produto).
- 5) **Energia elétrica das máquinas** (quando é possível saber quanto foi consumido na fabricação de cada produto).

CARDOSO (2007, p.44) enfatiza que “custos diretos a um objeto de custeio são os custos diretamente relacionados a esse objeto, isto é, que podem ser fácil e economicamente identificados ao objeto de custeio, sem qualquer rateio.”

Entende-se que os custos diretos são todos aqueles custos utilizados na produção do período que não necessitaram de rateios para que sejam alocados no produto ou serviço, ou seja, é de fácil identificação.

2.1.5.2 Custos indiretos

Segundo Horngren (2004, p.2) “custos indiretos de um objeto de custo específico são aqueles relacionados ao objeto de custo, mas que não podem ser a ele atribuídos de maneira economicamente viável.”

Para VANDERBECK (2007), quando a empresa é pequena e possui apenas um departamento de produção, os custos indiretos podem ser contabilizados de forma semelhante às despesas administrativas e de vendas. Contas separadas devem ser criadas para materiais indiretos, mão de obra indireta e para cada uma das outras despesas indiretas de manufaturas e devem ter títulos que descrevem claramente a natureza da despesa, abaixo alguns exemplos conforme cita o autor:

Quadro 1 - Custos indiretos

Água	Mão de obra indireta
Aluguel	Materiais indiretos
Aquecimento e iluminação	Prêmios por horas extras
Benefícios indiretos dos empregados	Produtos danificados
Combustível	Reparos
Depreciação	Segurança da fábrica
Energia	Seguro
Ferramentas pequenas	Seguro de acidentes de trabalho
Impostos prediais e territoriais	Serviço de zelador
Lubrificantes	Suprimentos
Manuseio de materiais	Telefone/fax
Manutenção	Produtos defeituosos

Fonte: Vandrebek (2007, p.161). (Adaptado pelo autor da Monografia).

O autor menciona que nas empresas com vários departamentos produtivos o sistema de contabilidade de custos deverá ser projetado para acumular custos por departamentos.

Ao contrário dos custos diretos, os custos indiretos não são facilmente identificáveis ao produto ou ao serviço, contudo, necessitariam de rateios para sua devida alocação.

2.1.6 Custos variáveis e fixos

Na produção de bens ou serviços os custos são classificados entre fixos e variáveis.

2.1.6.1 Custos variáveis

Iudícibus (2006) enfatiza que os custos variáveis são aqueles que variam na mesma proporção das variações ocorridas no volume de produção, como matéria-prima e mão de obra direta.

Os custos variáveis,

...são os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda. Quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais. São os valores consumidos ou aplicados que têm seu crescimento vinculado à quantidade produzida pela empresa. Têm seu valor determinado em função de oscilações na atividade da empresa, variando de valor na proporção direta do nível de atividade. (WERNKE, 2004, p.14).

Muitos custos para produção e de serviços são influenciados pelo nível de produção conforme destaca Cardoso (2007), o autor cita que a matéria prima é um exemplo de custo variável, pois, em uma fábrica que produz barras de Chocolate ao Leite, quanto mais barras se produzir, mais cacau, manteiga de cacau, leite e açúcar serão consumidos.

Para Wernke (2004, p.14) “custos variáveis são os que estão diretamente relacionados com o volume de produção ou venda.”

A matéria-prima consumida na produção de uma indústria que não fabrica por encomenda, pode possuir grandes distorções de quantidade utilizada em cada período, assim como diversos outros custos, visto que quanto mais se produz mais consumo terá.

2.1.6.2 Custos fixos

Quando o custo não se altera em função do volume de produção, segundo Viceconti (2003) este é classificado como custos fixos, pois, existem mesmo que não haja produção durante o período.

Para Vanderbeck (2007, p.154) “existem os custos que permanecem iguais, no total, quando os níveis de produção aumentam ou diminuem”.

Cardoso enfatiza que os custos fixos são aqueles que não variam em função de alterações do nível de produção, no entanto, dentro do intervalo relevante de capacidade instalada.

Suponha que o aluguel e o seguro do prédio onde funciona a fábrica de chocolates custem \$ 6 milhões por ano. Independentemente do volume de barras de chocolate ao leite produzidas em um determinado ano, a empresa incorrerá nos custos de aluguel e seguro da fábrica no valor de \$ 6 milhões. (Cardoso, 2007, p.49).

Conforme literatura citada, os custos que não se alteram em função do que se produz ou em relação à evolução do serviço executado, são classificados como custos fixos.

2.2 Critérios de custeio

Um critério de custeio implantado na empresa deverá ser bem estudado e elaborado. “O tipo de sistema de contabilidade de custos que uma empresa usa depende da natureza de suas operações” (Vanderbeck, 2007, p.236). O autor nos ensina que se deve ter atenção ao tipo de atividade operacional em que a empresa atua, visando a particularidade de cada segmento, para assim efetuar a implantação do sistema de custeio.

Contudo, os registros deverão atender aos princípios contábeis e desta forma atenderá às normas de auditoria.

Assim como todas as informações contábeis, as empresas utilizam o sistema de custeio, com o intuito de auxiliar na gestão, ou seja, possui também, antes de tudo, o caráter gerencial.

2.2.1 Custeio real por absorção

Este método de custeio segundo WERNKE (2004) é o método mais tradicional de custeio, é utilizado quando deseja atribuir todos os custos de produção aos produtos de forma direta ou indireta mediante critérios de rateio. Segundo o autor, o custeio por absorção atribui aos produtos todos os custos da área de fabricação, sejam esses definidos como custos diretos ou indiretos, ou como custos fixos ou variáveis, utiliza o procedimento de fazer com que cada produto absorva parcela dos custos diretos e indiretos relacionados à fabricação.

Abaixo relação em que o autor descreve os custos que devem integrar o custo do bem ou serviço vendido:

Quadro 2: Custos que integram ao Custeio por Absorção

- a) O custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção;
- b) O custo de pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produtos;
- c) Os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;
- d) Os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;
- e) Os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.

Fonte: Wernke (2004, p.20). (Adaptado pelo autor da Monografia).

Para Guia o IOB de Contabilidade, parte nº 29 (2003, p.43),

Custeio por Absorção significa a apropriação, aos produtos elaborados pela empresa, de todos os custos incorridos no processo de fabricação, quer estejam diretamente vinculados ao produto, quer se refiram à tarefa de produção em geral e só possam ser alocados aos bens fabricados indiretamente, isto é mediante rateio. Passam a integrar o valor contábil dos produtos feitos, então, tanto os custos que são variáveis (que só existem quando cada unidade é feita) quanto os fixos (que independem de cada unidade, relacionando-se mais com a criação das condições de se produzir).

Para Wernke (2004) entre as vantagens do custeio por absorção destacam-se:

- a) Atende à legislação fiscal e deve ser utilizado quando a empresa busca o uso do sistema de custos integrados à contabilidade;
- b) Permite a apuração do custo por centro de custos, visto que sua aplicação exige a organização contábil nesse sentido; tal recurso, quando os custos forem alocados aos departamentos de forma adequada, possibilita o acompanhamento do desempenho de cada área;
- c) Ao absorver todos os custos de produção, permite a apuração do custo total de cada produto.

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIEPECAFI, 2006, 344) enfatiza que,

Há inúmeros sistemas de custo e critério de avaliação da produção e dos estoques e dentro dos princípios fundamentais de contabilidade, consagrados pela Lei nº 6.404/76, o método de custeio real por absorção é o indicado.

Isso significa dizer que devem ser adicionados ao custo da produção os custos reais incorridos, obtidos pela contabilidade geral e pelo sistema de absorção, o que significa a inclusão de todos os gastos relativos à produção, quer diretos, quer indiretos com relação a cada produto.

Cardoso (2007) descreve que o custeio por absorção, também denominado custeio funcional ou custeio tradicional ou *full cost*, é o critério utilizado para fins de evidenciação legal do resultado, ou seja, como já mencionado pelo FIPECAFI utiliza os dados legais da contabilidade.

Para Beulke (2001) o custeio por absorção também denominado custeio integral se caracteriza pela apropriação de todos os custos aos produtos. Por consequência todos os custos de materiais diretos e também os operacionais são a eles agregados, comenta o autor.

No custeio por absorção integral, ou total, a totalidade dos custos (fixos e variáveis) são alocados aos produtos. Este sistema se relaciona com a avaliação de estoques, ou seja, com o uso da contabilidade de custos como apêndice da contabilidade financeira, que se presta para gerar informações para usuários externos à empresa. Assim, podemos, simplificadaamente, identificar esse princípio como o atendimento das exigências da contabilidade financeira para avaliação dos estoques. Muitas vezes, entretanto, suas informações são, também, utilizadas com fins gerenciais. (BORNIA, 2002 p.55)

O custeio por absorção visa alocar aos produtos todos os custos de produção. Um exemplo que Bornia (2002) descreve é o seguinte:

A empresa EX, em um determinado mês, produziu 80.000 unidades. Os custos totais do período atingiram \$ 1.400.000,00. Qual é o custo de acordo com o custeio integral / absorção?

Segundo o Autor o custeio integral alocaria \$ 17,50 ($\$1.400.000 / 80.000$) ao produto.

2.2.2 Custeio direto

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIPECAFI, 2006) enfatiza que o método de custeio direto não é ainda plenamente consagrado.

Neste sistema, somente são considerados na avaliação dos estoques em processo e acabados os custos variáveis, e os custos fixos são lançados diretamente nos resultados. Este critério possui restrições impostas pela legislação tributária, mas segundo o FIPECAFI esta metodologia possui inúmeros méritos, principalmente gerencial, por permitir melhor análise do desempenho empresarial.

Segundo Bornia (2002, p.55) “no custeio variável, ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período.”

Este método também é conhecido como custeio variável, e o Guia IOB de Contabilidade, parte nº 29 (2003, p.54) descreve que seu verdadeiro sentido, todavia, é a apropriação aos produtos tão somente dos custos variáveis de fabricação.

Com o uso do Custeio Variável pode-se ter, além de valor mais seguro e acreditável representando aquele montante que se gasta com cada unidade produzida a mais, uma idéia completa de quanto se gasta para se manter na empresa em condições de operar numa determinada faixa de volume. Ademais, deduzindo-se do preço de venda, além do custo variável do produto, também as despesas variáveis de vender e financiar (normalmente as administrativas são despesas fixas), tem-se o conceito fundamental para finalidades gerenciais e de análise que é o de Margem de Contribuição de cada unidade de cada produto. (GUIA IOB, parte nº 29, 2003 p.54).

Entende-se que o custeio direto é utilizado para apoiar nas decisões de curto prazo. Ou seja, todos os custos fixos nesse sistema de custeio não serão alocados ao produto, serão custo do período.

2.2.3 Custo padrão

Segundo a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIPECAFI, 2006) “o custo-padrão pode ser adotado na própria contabilidade, desde que sejam feitos os ajustes ao custo real por absorção, para efeito de publicação (lei societária) e atendimento à legislação fiscal”.

Beauke (2001) menciona que o custo padrão é estabelecido antes da realização da atividade, ou seja, os custos são estimados na tentativa de antecipar os custos reais. Estes custos estimados servem como orientação para a administração e são freqüentemente utilizados para o estabelecimento dos preços de venda de produtos, o autor acrescenta que “não se procura adaptar a realidade ao custo estimado, mas, sim, o contrário.” (Beauke, 298, p.298).

Para Atkinson (2000), sistemas de contabilidade de custo são necessários, freqüentemente, não apenas para medir os custos reais incorridos pela empresa no período passado, mas também, para projetar ou estimar como serão os custos no futuro.

Custos-padrão são parâmetros baseados em padrões projetados para: (1) a quantidade de recursos da atividade que devem ser consumidos por produto ou outra unidade de produção; e (2) o preço desses recursos. É possível estimar custos para diferentes níveis de produção e atividade com base em padrões estabelecidos para quantidades e preços. (ATKINSON, 2000, p.151)

Verifica-se que as empresas utilizam o custeio padrão no intuito de antecipar (estimar) os custos de produção. E na medida em que a produção for ocorrendo irão obtendo as informações dos custos para que sejam efetuados os comparativos que auxiliam nas providências a tomar.

2.2.4 Custeio baseado em atividades - ABC

O Custeio baseado em atividades, conhecido como ABC, é um método historicamente atual. Borna (2002) divulga que em 1988, Robin Cooper e Robert Kaplan publicaram um artigo intitulado *Measure Costs right: make the right decisions* (Custos na medida, tome as decisões corretas), no qual comunicaram que tinham um novo enfoque para o cálculo dos custos, que eles denominaram *activity-based costing* e assim praticamente assumiram a paternidade do ABC.

Atkinson (2000, p.308) menciona que o custeio baseado em atividades “desenvolve a ideia de direcionadores de custo que vincula, diretamente, às atividades executadas aos produtos fabricados. Esses direcionadores de custos medem o consumo médio ocorrido, em cada atividade, pelos vários produtos.”

A Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP, descreve que:

Conhecido como ABC (de activity-based costing, em inglês) esse método consiste em direcionar os custos indiretos aos produtos não por centro de custos ou por departamentos, mas por atividade. Para cada atividade relevante, identifica-se o fator pelo qual se passa a mensurar, da forma mais lógica possível, quanto de seu custo (da atividade) deve ser atribuído a cada produto. Esse fator, denominado direcionador de custo, por refletir a verdadeira relação entre os produtos e ocorrência dos custos, reduz sensivelmente as distorções causadas por rateios arbitrários dos sistemas tradicionais de custeio. (FIPECAFI, 2006 p.344)

Os custos das atividades segundo Atkinson (2000) são atribuídos aos produtos, na proporção do consumo que os produtos exerceram, em média, sobre as atividades.

Para Beulke (2001, p.56), “a característica básica do custeio por atividade é a apropriação de todos os custos e despesas diretos possíveis, sejam eles fixos ou variáveis, dos produtos, mercadoria e serviços”. E destaca os fatores que influenciaram no desenvolvimento do sistema ABC.

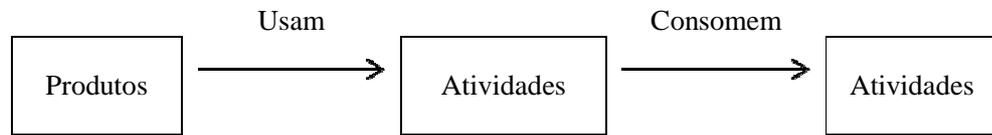
Quadro 3 - Fatores que influenciaram no desenvolvimento do custeio ABC

a) Informática	<ul style="list-style-type: none"> ● O ingresso da informática no cenário das empresas e das organizações em geral provocou profundas alterações nos sistemas gerenciais de informações para as decisões;
b) Estrutura de custos fixos e despesas fixas	<ul style="list-style-type: none"> ● Aumento da automação empresarial (com conseqüente aumento de custos com depreciação, seguro, ferramental, manutenção, etc); ● Aumento da estrutura de despesas fixas, em setores indiretos, especialmente de características administrativas. (Atividades de marketing por exemplo);
c) Globalização da economia	<ul style="list-style-type: none"> ● A globalização da economia implica que o preço de venda seja cada vez mais uma função de mercado (valor percebido pelo consumidor) e menos custo.
d) Mudanças nos modelos de produção	<ul style="list-style-type: none"> ● Recentemente ocorreram alterações nos modelos de suprimento, logística e produção. Até então prevalecia a denominada “produção em massa”. ● Atualmente a produção em pequenos volumes com características diferenciadas, substituiu a produção em massa.

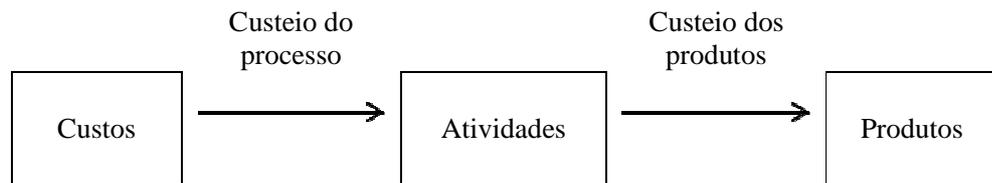
Fonte: BEAUKE (2001, p.56). (Adaptado pelo autor da Monografia).

O custeio baseado em atividades pressupõe que as atividades consomem recursos, gerando custos, e que os produtos utilizam tais atividades, absorvendo seus custos. Assim, os procedimentos do ABC consistem em seccionar a empresa em atividades, supondo-se que as mesmas gerarão os custos, calcular o custo de cada atividade, compreender o comportamento desta atividade, identificando as causas dos custos relacionados com elas, e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso. (BORNIA, 2002, p.122).

Na sequência, apresentamos figura esquematizando o enunciado de Bornia (2002).



(a) Lógica de funcionamento



(b) Modelo

Figura 1 – Fluxo do custeio ABC
Fonte: BORNIA (2002, P.122)

Conforme mencionado, a metodologia básica do ABC é analisar os custos das várias atividades da empresa e entender seu comportamento, e assim, encontrar bases que representem as relações entre os produtos e essas atividades.

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de pesquisa

Quanto aos fins a pesquisa em questão foi exploratória, para que se conheçam o sistema contábil das contabilizações dos custos em uma empresa do seguimento de construção civil pesada, observando na teoria e na prática a aplicação e a utilização do consumo de recursos.

Quanto aos meios a pesquisa foi um estudo de caso, onde, foi realizado um estudo específico sobre o tema, de modo a ampliar e aperfeiçoar o conhecimento. Foi circunscrito uma obra para demonstração da apuração contábil dos custos.

3.2 Pesquisa documental

Com a utilização de documentação hábil fornecida pela entidade, foi avaliada a veracidade das informações, e as regras e procedimentos para geração das mesmas.

3.3 Instrumento de coleta de dados

Foram coletadas informações de funcionários da empresa e observado o fluxo das rotinas diárias.

4 ESTUDO DE CASO

Desde muitos anos que o homem sentiu a necessidade de criar e elaborar mecanismos de encurtar caminhos através das pontes, ultrapassar barreiras com os viadutos e túneis e construir grandes edificações em um terreno com pequenas dimensões. Para Ferreira (2006) a empresa de construção civil é caracterizada como indústria, uma vez que se dispõe a transformar a matéria-prima em um novo produto acabado e pronto para a utilização.

Estes são os desafios da engenharia que a cada dia aprimora seus mecanismos para a eficácia da Construção Civil Pesada.

4.1 Caracterização da empresa

O presente trabalho será tratado em uma grande empresa da construção civil pesada. Como já foi ressaltado será preservada a razão social da empresa.

A empresa possui atuação desde 1953, nacional e internacional, e sua trajetória contempla uma história de sucessos, desafios e contínuos processos de crescimentos.

Sua atuação engloba diversos segmentos, como, construções ferroviárias e rodoviárias, saneamento, manutenção industrial, óleo e gás, hidrelétricas, e diversas outras atuações.

Esta empresa busca aprimorar constantemente a atuação dos seus negócios e na constante geração de resultados positivos, contribuindo sempre da melhor maneira possível com o crescimento socioeconômico de nosso país.

No ano de 2010 a empresa gerou uma receita pouco menor que R\$ 1,5 bilhões e possuía em 31 de dezembro um efetivo de aproximadamente oito (8) mil trabalhadores (somando os efetivos nos consórcios).

Para contribuir com o crescimento e melhor gerenciamento de seus ativos e recursos a empresa possui um *Enterprise Resource Planning* (ERP), isto é, sistema de gestão empresarial. Conhecido também como sistema integrado, onde, o mesmo software possui os módulos financeiros, gestão de pessoas, suprimentos e patrimônio integrado com a contabilidade. Este produto foi adquirido de um fornecedor atuante no mercado nacional.

Este *software* contribui para melhor desempenho dos processos garantindo maior agilidade e confiabilidade para que os gestores se utilizem das informações contábeis para a tomada de decisões.

O Setor de Planejamento e Controle é a área onde são executadas as consolidações contábeis. Este setor é o principal responsável para que a empresa tenha as informações precisas, com grande grau de confiabilidade e em tempo hábil, para decisões oportunas.

E destas informações destacam-se com grande importância, os custos das obras, através da contabilização do custo incorrido que pode ser elaborada numa melhor análise do desempenho do negócio (obra) no qual está sendo executado.

4.1.1 Estrutura organizacional

A administração da empresa ocorre de forma descentralizada. A FIG.2 a seguir apresenta sua estrutura organizacional.

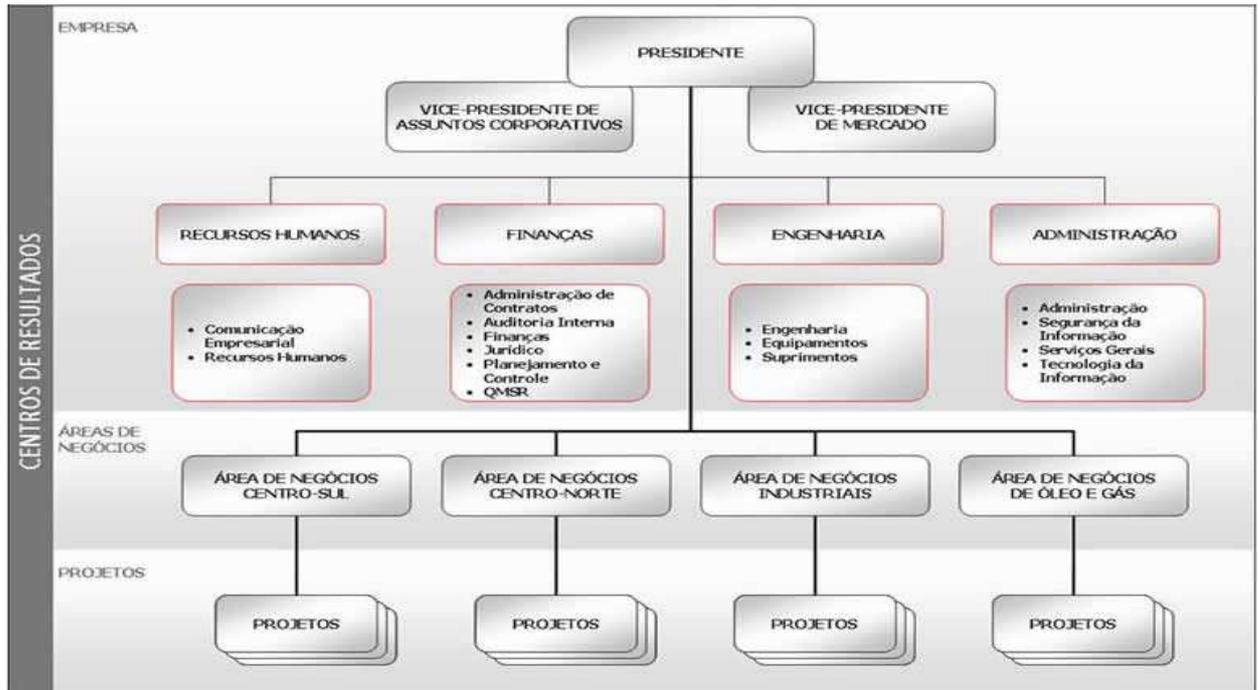


Figura 2- Estrutura organizacional
Fonte: Dados da pesquisa (2011)

Os “projetos” são as obras que a empresa executa. O país atualmente passa por uma fase de muitas obras de infra-estrutura devido aos eventos para os próximos anos, que são: a copa do mundo de futebol de 2014 e as olimpíadas em 2016. A empresa pesquisada está contribuindo com sua experiência para que o Brasil consiga cumprir seus prazos e obter sucesso na realização desses eventos esportivos.

4.2 Fluxo dos processos internos

Serão descritas de forma sucinta e resumida algumas etapas da execução de uma obra. Cabe ressaltar que cada obra possui sua particularidade, o intuito deste “fluxo” é a demonstração de forma geral, sem focar em detalhes. O custo do período será corretamente apurado quando os fatos econômicos forem devidamente registrados, respeitando os princípios contábeis, dentre eles, o Princípio da Competência, que permitirá uma correta análise do negócio.

4.2.1 Participação nas licitações

Para concorrer a uma obra, a empresa participa da licitação com diversas outras construtoras interessadas, e estas divulgam o preço que executará a obra, mediante o projeto determinado pelo cliente.

O preço que a empresa determina, sempre está definido com base em trabalho da engenharia, através da previsão do custo, ou seja, na determinação do CUSTO PADRÃO. Relembrando o conceito de custo padrão descrito no tópico 2.2.3, Beauke (2001) menciona que o custo padrão é estabelecido antes da realização da atividade, ou seja, os custos são estimados na tentativa de antecipar os custos reais.

Após avaliar o custo padrão, impostos e outras particularidades de cada projeto, aplica-se uma margem de lucro, para compor o “preço de venda”.

O menor preço determinará a empresa vencedora da concorrência e desta forma esta ficará com o compromisso da execução mediante o preço fixado e no prazo que o cliente estabelece.

4.2.2 Permissão e garantia para execução da obra

Passando, positivamente, pela etapa da licitação, a empresa passará pela 2ª etapa, e esta, a mais importante, que é a assinatura do contrato o qual será a garantia para a empresa que executará a obra.

4.2.3 Mobilização da obra

Depois de concluída as duas primeiras etapas, licitação e assinatura do contrato, a empresa poderá, imediatamente, iniciar a obra. No processo conhecido como mobilização de obra começará a preparação do ambiente, o “canteiro de obras”, efetuando toda a preparação inicial que permitirá acomodação da mão de obra, equipamentos, almoxarifado e outros.

Nesse momento a empresa começa de fato a contabilizar os custos da obra, estes custos já foram inicialmente previstos, na concorrência, ou seja, existe uma estimativa dos custos totais da obra.

Esta estimativa é utilizada para a empresa acompanhar o desempenho da obra entre o previsto e o real, a cada período e no acumulado do negócio.

4.3 Contabilização dos Custos

Como já mencionado anteriormente, a empresa objeto de estudo possui um sistema integrado (ERP) no qual, vários módulos são integrados no módulo da Contabilidade, são eles: Estoque, Contas a Pagar, Caixa e Bancos, Patrimônio, Folha de Pagamento. No fechamento mensal, são gerados lotes contábeis que irão integrar ao módulo contábil, sendo a Contabilidade quem irá responder por toda movimentação da empresa perante o fisco, com as declarações obrigatórias exigidas pela legislação. Citamos como exemplo: Sped, Livros Fiscais de Entrada, Saídas, Livro Diário, e diversos outros.

Na Construtora, as movimentações diárias ocorrem em cada módulo, acima mencionado. As principais ferramentas para a integração com a contabilidade são as contas contábeis. Foi elaborado na empresa estudo do plano de contas ideal para a contabilização de sua movimentação, obedecendo às práticas contábeis adotadas no Brasil.

O plano de contas da empresa em questão está estruturado conforme QUADRO 4:

Quadro 4 - Estrutura sintética do plano de contas

1-Ativo
2-Passivo
3-Custos e despesas
4-Receita

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

As contas analíticas possuem 8 (oito) dígitos, exemplo no QUADRO 5:

Quadro 5 - Demonstração de conta contábil analítica

1 Ativo
1.1 Ativo Circulante
1.1.1 Disponível
1.1.1.1 Caixa
1.1.1.1.0001 Fundo fixo da obra

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

O grupo 3 (três) é o grupo dos custos e despesas, o qual está sendo estudado. Apesar de possuir um mesmo grupo para custos e despesas, estes possuem definições diferenciadas, conforme já descrito nos itens “2.1.2 Conceito de Custos” e “2.1.1.4 Despesa”. A empresa faz a separação dos custos e despesas através das contas analíticas no grupo 3 (três). No QUADRO 6 será apresentado basicamente o plano de conta sintético do grupo dos custos.

Quadro 6 - Plano de contas dos custos

3	Custos e despesas
3.1	Custos
3.1.1	Serviços e obras
3.1.1.1	Serviços e obras - País
3.1.1.1.1000	Pessoal
3.1.1.1.2000	Materiais
3.1.1.1.3000	Serviços de terceiros
3.1.1.1.4000	Depreciação / Aluguel
3.1.1.1.5000	Outros custos

Fonte: Dados da pesquisa (2011).

Cada grupo de conta sintético acima possui diversas contas analíticas. Em função do sigilo das informações contábeis da entidade, não será apresentado a abertura das contas analíticas. Nos tópicos seguintes serão descritos sobre as contas sintéticas, conforme demonstrado no QUADRO 6.

4.3.1 Mão de obra

No custo de Pessoal são contabilizados os salários e encargos do pessoal produtivo das obras. Dependendo do tipo do serviço, o montante do custo de mão de obra pode representar 15% ou até 60% do total dos custos. A Mão de obra é sem sombra de dúvida um importante instrumento para a execução da obra, composto de muitos colaboradores na área de produção e alguns com responsabilidade técnica que é o caso dos engenheiros. Por isso a empresa possui um setor denominado QMSR que significa Qualidade, Meio Ambiente, Segurança-Saúde e Responsabilidade Social, no qual há investimento para que hajam adequadas condições de trabalho nas obras.

Os registros da folha de pagamento são integrados com a contabilidade (através do *software*, ERP) desta forma permite confiabilidades das informações referentes a estes custos.

Como já dito anteriormente, sobre o total de custos de pessoal se incorpora os encargos sobre a folha de pagamento.

A seguir apresentamos a demonstração dos encargos que são obrigatoriamente de responsabilidade da empresa (estes percentuais são apenas para exemplificação, podem ocorrer variações).

TABELA 1

Encargos sociais

Salarios e Encargos	Percentual
Salarios	
Horas Extras	
Férias	
13o. Salario	
INSS	20,00%
FGTS	8,00%
Salario Educação	2,50%
Inkra	0,20%
Senai	1,20%
Sesi	1,50%
Sebrae	0,60%
Total	34,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2011)

O plano de contas analítico da empresa possui contas de resultado para cada item acima.

4.3.2 Materiais

Para execução da obra são necessários diversos tipos de materiais, alguns destes em grandes quantidades. Como diversas construções possuem suas particularidades, os materiais utilizados também são diferenciados. Em cada obra há um profissional responsável por compras, este faz

cotação, em no mínimo três (3) fornecedores, e verifica o preço e a qualidade do produto a ser adquirido. Desta forma, os materiais e agregados comprados são registrados na conta de estoque a crédito de fornecedores. Na medida em que são requisitados, ou seja, que irão sendo utilizados, serão, nesse momento, baixados do estoque a débito de custo do período, conforme demonstramos a seguir:

Aquisição de Materiais

Débito – Ativo = Estoque
 Crédito – Passivo = Fornecedores

Requisições de Materiais

Débito – Resultado = Custo com materiais
 Crédito – Ativo = Estoque

Na medida em que são baixados do estoque, são automaticamente registrados no custo do período e ao final do mês é apurado o total do custo mensal dos materiais.

4.3.3 Serviços de terceiros

Alguns tipos de serviços são executados por subempreiteiros e prestadores de serviços, e estes são responsáveis pela execução total ou parcial dessas etapas. Os subempreiteiros são contratados mediante cotações e análises que definem preço, estudo da capacidade técnica e outros itens e deverão assinar contrato, onde assume a responsabilidade pela parte executada gerando assim direitos e obrigações. Desta forma a Construtora passa a ser um cliente do subempreiteiro e este terá que atender as exigências da contratante.

Uma destas exigências diz respeito às avaliações mensais, onde os subempreiteiros apresentarão as medições que serão aprovadas pela empresa construtora da obra. Estas medições são registradas na contabilidade em uma conta do resultado (custos), a crédito do passivo.

Avaliação de Subempreiteiros

Débito – Resultado = Serviços de PJ

Crédito – Passivo = Subempreiteiros/Avaliações

4.3.4 Depreciação / aluguel

Os equipamentos e máquinas utilizados na obra sofrem desgaste natural em função do tempo e/ou da exploração, desta forma contabilmente os bens serão mensalmente depreciados, e lançados a custo do período. O valor a ser depreciado será através de taxas que a empresa estabelece através de estudo do desgaste do bem.

Depreciação de bens imobilizados

Débito – Resultado = Depreciação

Crédito – Ativo = Depreciação acumulada

Os equipamentos ou outros itens alugados são registrados em contas analíticas do grupo 3.1.1.1.4000 a crédito de serviços de terceiros no passivo.

Alugueis de equipamentos

Débito – Resultado = Aluguel

Crédito – Passivo = Serviços de terceiros

4.3.5 Outros custos

No grupo de contas 3.1.1.1.5000 são registrados os demais custos da obra não mencionada anteriormente, tais como:

- Energia elétrica;
- Água e esgoto;
- Correios e telégrafos
- Despesas com viagens;
- Hospedagem;
- Refeições e lanches.

E diversos outros, sendo que alguns destes custos ocorrem à vista, ou seja, utilizando o fundo fixo, que se contabiliza da seguinte forma:

Gastos de pequeno valor, à vista

Débito – Resultado = Outros custos
 Crédito – Ativo (caixa) = Fundo fixo

Os gastos que são pagos a prazo (energia elétrica, por exemplo) são contabilizados a débito no custo e a crédito no contas a pagar.

Gastos gerais, a prazo

Débito – Resultado = Outros custos
 Crédito – Passivo = Contas a pagar

4.4 Composição contábil dos custos

A seguir serão apresentados os custos incorridos de uma obra, denominada como “Obra Fictícia”.

As movimentações diárias foram registradas e apuradas no final do período através da integração dos módulos para contabilidade, obtendo os seguintes valores dos custos:

QUADRO 7 - Composição contábil dos custos

Obra Fictícia Composição dos custos Mês XI/2011						
Descrição	Pessoal	Materiais	Serviço de Terceiros	Depreciação / Aluguel	Outros Custos	Total
Custo R\$	494.444,01	541.638,85	16.932,33	162.283,04	114.628,06	1.329.926,29
Percentual	37,18%	40,73%	1,27%	12,20%	8,62%	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2011)

Na obra em questão, os custos dos serviços de terceiros foram baixos, apenas R\$ 16.932,33, conclui-se que não houve neste período (mês) muitos serviços com subempreiteiros e outros serviços com pessoas jurídicas. O custo mais relevante desta obra é com materiais no valor de R\$ 541.638,85 que representa 40,73% do total dos custos. Abaixo gráficos para melhor demonstração:

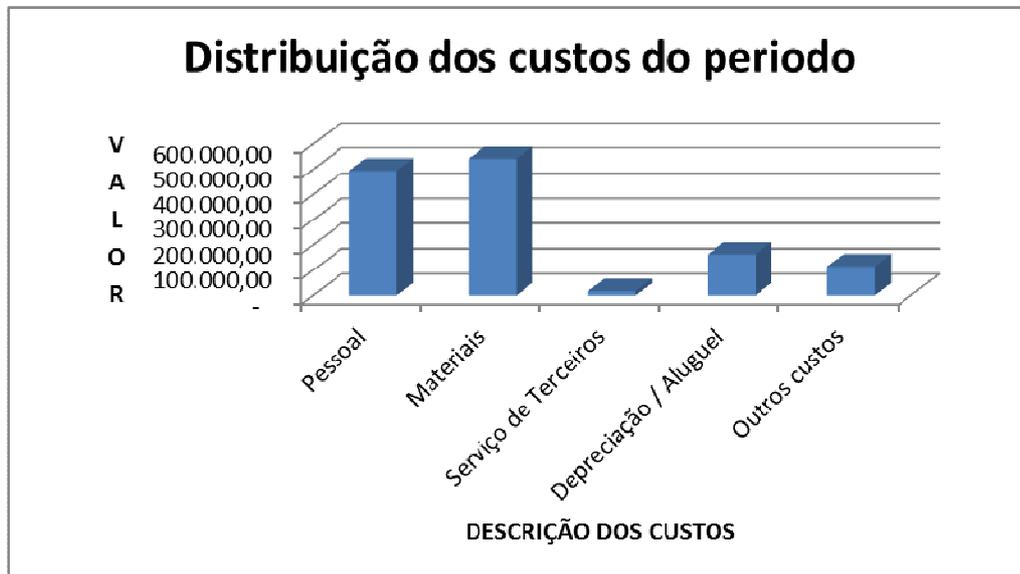


GRÁFICO 1 - Distribuição dos custos do período

Fonte: Dados da pesquisa (2011)

O gráfico abaixo, apresenta a proporção percentual dos custos.

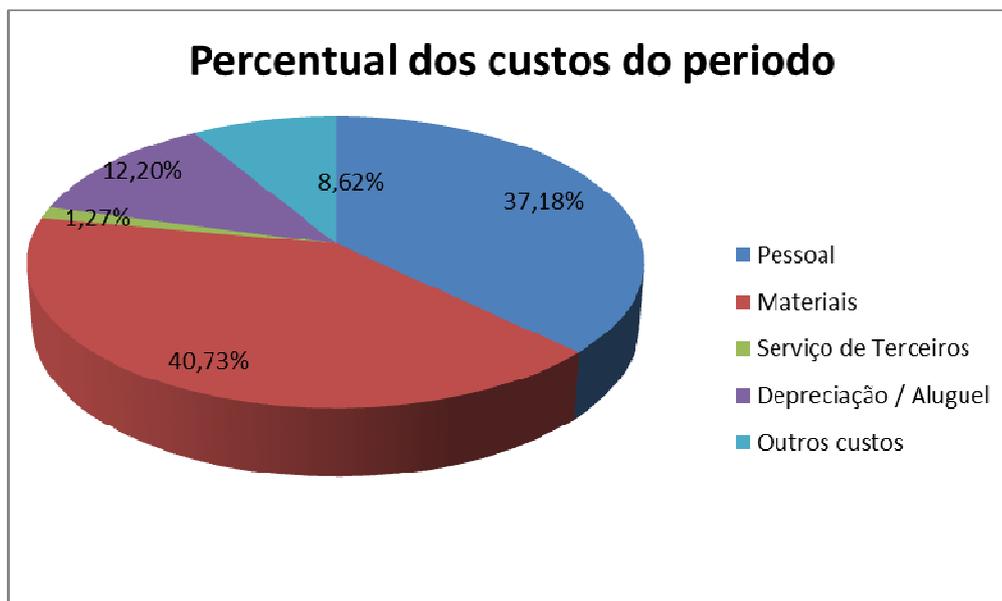


GRÁFICO 2 - Percentual dos custos do período
Fonte: Dados da pesquisa (2011)

Nota-se que o custo com pessoal também é elevado, representando 37,18% do total dos custos, sendo o valor de R\$ 494.444,01. Neste custo com pessoal, estão embutidos todos os encargos trabalhistas.

A demonstração do resultado do período (DRE) é uma peça contábil utilizada para análise do resultado da obra, o Quadro 8 demonstra a DRE da “Obra Fictícia”:

QUADRO 8 - Demonstração do resultado do período

Obra Fictícia	
Valores em reais	
DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO PERÍODO	
MÊS X1/2011	
Receita Operacional Bruta	1.600.126,20
Dedução da Receita Bruta	(90.407,13)
Receita Operacional Líquida	1.509.719,07
Custo operacional	(1.329.926,29)
Resultado Bruto	179.792,78
Despesas Administrativas	(2.804,00)
Despesas Tributárias	(70,11)
Despesas Financeiras	(218,39)
Resultado Operacional	176.700,28
Resultado Líquido do Exercício	176.700,28

Fonte: Dados da pesquisa (2011)

Houve neste período um resultado positivo no valor de R\$ 176.700,28. Com o resultado líquido dividido pela receita se obtém a margem de lucro, apresentada a seguir:

$$\text{Margem Bruta} \quad \frac{176.700,28}{1.600.126,20} = 11,04\%$$

$$\text{Margem Líquida} \quad \frac{176.700,28}{1.509.719,07} = 11,70\%$$

Analises das margens de lucro

- Quanto maior melhor;
- Deve ser comparada com a média do segmento da obra;
- Deve atender as expectativas do acionista.

A DRE demonstra a receita registrada no mês conforme o executado e ao final da obra o somatório das receitas mensais representarão o valor total dos serviços, conforme o contrato, não sendo maior nem menor. Já os custos devem ser bem controlados, o consumo maior que o previsto ocasiona a redução da margem de lucro estimada.

Além da DRE são geradas outras dezenas de relatórios econômicos e financeiros que são utilizados pela equipe interna da empresa como intuito de analisar o desempenho das obras e diversas outras análises.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

5.1 Resultados obtidos

Este estudo apresentou a composição do custeio em uma empresa da construção civil pesada. Conclui-se que, os recursos consumidos são registrados diariamente e ao final de cada período (mês), são totalizados para que se obtenha o montante dos custos. São totalizados através das contas contábeis do grupo dos custos, representadas no plano de contas da entidade nas contas 3.1.1.1, conforme demonstrado no tópico 4.3.

Através do fechamento contábil mensal, no qual se apura o total dos custos das obras, os gestores utilizam os demonstrativos contábeis e outros relatórios para análise do resultado e desempenho de cada obra. As análises compreendem os fatos econômicos e financeiros, confrontando o custo real com o custo previsto. Quando detectada anormalidades nos custos, as medidas tomadas para identificar essas anormalidades são imediatamente providenciadas, no intuito de mitigar qualquer aumento do custo.

Dentre os objetivos específicos, o primeiro propõe demonstrar uma literatura sobre o conceito de custos e os critérios de custos existentes. Os conceitos citados foram de diversos autores, de forma a aprofundar e enriquecer o conhecimento teórico. Dentre os custeios existentes, concluiu-se que o mais tradicional é o Custeio por Absorção. Verificou-se que o Custeio ABC, historicamente é o mais recente.

O segundo objetivo específico é o relativo ao critério de custeio que não atende à legislação tributária, constatou-se que o Custeio Direto possui restrições impostas por essa legislação, pois os custos fixos são lançados diretamente no resultado, ou seja, não são alocados através de rateios aos produtos.

O terceiro foi o de demonstrar na prática a contabilização do custeio em empresa específica. Ao iniciar a pesquisa descrevendo o referencial teórico foi verificado que os autores dão ênfase a custos em empresas industriais, pela complexidade da apuração e devido à importância do custo para a formação do preço de venda.

Verificou-se que os responsáveis pelos registros são treinados e possuem suporte para que os lançamentos sejam devidamente realizados e padronizados, nas devidas contas contábeis, e desta forma garante uma confiabilidade nos registros contábeis.

No entanto, pode-se constatar que na construção civil a formação de preço para concorrência deverá ser bem elaborada, uma vez que custos não previstos impactam negativamente no resultado esperado. Por isso um excelente controle é essencial para o acompanhamento do negócio e para um melhor planejamento em futuros projetos.

Por fim, nota-se que os registros contábeis, quando inadequados, impactam em uma análise incorreta para confronto dos custos previstos, prejudicando as análises. Análise esta que pode detectar desperdícios e desvios de materiais ocasionando elevação dos custos, e redução do lucro aos acionistas.

São estas as considerações finais sobre os custos em uma empresa da construção civil.

5.2 Sugestões para estudos complementares

Para o leitor que deseja desenvolver um trabalho acadêmico, como monografia ou artigo, sobre a construção civil ou custos, são sugeridos diversos assuntos, para estudos complementares.

Na construção civil existem diversos acordos comerciais, que exige da contabilidade atualização para atender às práticas contábeis adotados no Brasil, como: Consórcios, Sociedade

em Conta de Participações (SCP), Sociedade de Propósito Específico (SPE). São temas pouco discutidos que podem ser estudados.

Em relação aos custos, um trabalho acadêmico pode aprofundar em uma obra específica, demonstrando a composição dos itens de consumo em uma rodovia, por exemplo. Em questão da análise dos recursos consumidos, existe uma metodologia conhecida como Análise de Valor Agregado. Essa metodologia procura detalhar cada item consumido e fazer um comparativo entre o consumo real e o previsto.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony et al. **Contabilidade gerencial**. São Paulo, Atlas, 2000.

BEAULKE, Rolando. **Estrutura e análise de custos**. 1. Ed. São Paulo: Saraiva, 2011. 328p.

BORNIA, Antonio Cesar. **Análise gerencial de custos em empresas modernas**. Porto Alegre: Bookman, 2002. 203p.

BRASIL. **Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em 30/06/2011

BRASIL. **Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/111638.htm. Acesso em 30/06/2011

CARDOSO, Ricardo Lopes. **Contabilidade Gerencial: mensuração, monitoramento e incentivos**. São Paulo: Atlas, 2007. 429p.

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE E CONTROLADORIA DO DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DA UFGM. Formulários. **Manual de Normatização de trabalhos Científicos**: normas da ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias. Belo Horizonte, 2011. Disponível em: <http://cepcon.face.ufmg.br/noticias/manual-de-normalizacao-de-trabalhos-cientificos.php>. Acesso em: 13 fev. 2008.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 17 Contratos de construção**. Pronunciamento nº 17 de 28 de maio de 2009. Disponível em:

<http://www.cpc.org.br/pronunciamentosIndex.php>

FERREIRA, Ana Paula. Obrigações trabalhistas e previdenciárias na contratação de prestadores de serviços. 4º ed. São Paulo: IOB Thomson, 2006.754p.

GUIA IOB DE CONTABILIDADE. **Contabilidade de Custos**. Parte 29, atualização numero 4/2003, mês maio/2003. São Paulo: IOB-Thomson, 2003.

HORNGREN, Charles T; tradução Robert Brian Taylor. **Contabilidade de Custos: uma abordagem gerencial**. 11. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004. 310p.

IUDÍCIBUS, S.de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades**. 6. Ed. FINECAFI. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2006, 569p.

IUDÍCIBUS, Sergio de. **Contabilidade Gerencial**. 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2006. 332p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 2006.370p.

VANDERBECK, Edward j.; NAGY, Charles F; tradução Robert Brian Taylor. **Contabilidade de Custos**. 11. ed. São Paulo: Pioneira Thomson, 2003. 456p.

VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. **Contabilidade de custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase Editora, 2003. 272p.

WERNKE, Rodney. **Gestão de custos: uma abordagem prática**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004. 175p.