

**LIGA DE ENSINO DO RIO GRANDE DO NORTE
FACULDADE NATALENSE PARA O DESENVOLVIMENTO
DO RIO GRANDE DO NORTE**

ALESSANDRA ROBERTA LISBÔA CÂMARA

**A CONTROLADORIA INSERIDA NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL:
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA SEDIADA EM NATAL/RN**

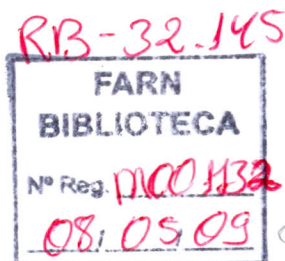
**NATAL/RN
2008**

ALESSANDRA ROBERTA LISBÔA CÂMARA

**A CONTROLADORIA INSERIDA NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA SEDIADA EM NATAL/RN**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Finanças com Ênfase em Controladoria da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte como requisito obrigatório para obtenção do grau de Especialista em Controladoria.

Orientador:
Joana D'arc Medeiros Martins, MSc.



688.15

C172C

2008

41:01

Catálogo na Publicação – Biblioteca da FARN
Setor de Processos Técnicos

Câmara, Alessandra Roberta Lisboa

A controladoria inserida no ramo da construção civil: estudo de caso em uma empresa sediada em Natal/RN / Alessandra Roberta Lisboa Câmara. – Natal: FARN, 2008.

52f.

Orientador: Joana D'arc Medeiros Martins (Ms.)

Monografia (Especialização em Finanças com Ênfase em Controladoria) – Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte.

1. Controladoria na Construção Civil – Monografia. 2. Contabilidade na Construção Civil – Monografia. 3. Legislação – Construção Civil – Monografia. 4. Administração Financeira – Monografia. 5. Título.

RN/FARN/BC

CDU 658.15

ALESSANDRA ROBERTA LISBÔA CÂMARA

**A CONTROLADORIA INSERIDA NO RAMO DA CONSTRUÇÃO CIVIL
ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA SEDIADA EM NATAL/RN**

Monografia apresentada ao curso de Especialização em Finanças com Ênfase em Controladoria da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, aprovada em ____ de ____ de ____ , pela banca examinadora composta pelos seguintes membros:

Joana D'arc Medeiros Martins, MSc.

Orientador

Dedico esta conquista as pessoas que estão sempre presentes em minha vida: aos meus pais, ao meu marido Cláudio e companheiro de todas as horas, ao meu filho querido Artur, aos meus irmãos, meus tios e tias, aos primos e primas, aos amigos presentes e ausentes.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a DEUS, pela vida e pela coragem que me deu para chegar a esta conquista. Depois de mais um ano e meio dedicado à Pós Graduação, resta olhar para o futuro sem esquecer o caminho trilhado e das pessoas especiais que fizeram parte dele.

Aos meus pais, dos quais herdo em vida valores fundamentais para uma vida com dignidade.

À Cláudio, meu esposo, que o tempo inteiro me incentivou a enfrentar o desafio e as cobranças principalmente nos momentos mais difíceis dessa caminhada.

Aos meus colegas de turma, que tiveram paciência e solidarizaram-se nos momentos de maiores dificuldades.

A professora e orientadora Joana D'arc, que sempre orientou com extrema dedicação e muita paciência.

Aos professores e coordenadora do curso de Especialização em Finanças com Ênfase em Controladoria, da Faculdade Natalense para o Desenvolvimento do Rio Grande do Norte, que acreditando em minhas possibilidades, exigiram o máximo de minha capacidade e, com isso, proporcionaram uma formação sólida.

Ao meu filho Artur, cuja existência irradia alegria e felicidade na minha vida motivando-me a enfrentar desafios como este.

RESUMO

O presente trabalho foi investigado os aspectos relevantes da contabilidade da empresa de construção civil, relacionados ao esclarecimento dos problemas existentes e os requisitos para que seja útil no apoio aos processos de tomadas de decisões. São também feitos comentários a respeito da importância da Controladoria para a tomada de decisão na empresa de Construção Civil. A pesquisa tem por objetivo demonstrar a importância da contabilidade na organização e as possíveis tomadas de decisão na contabilidade da construção civil, utilizando-se da ferramenta Controladoria. A Contabilidade da construção civil estuda o patrimônio individual, o empreendimento e sua importância. Tem o poder de controlar os relatos através das demonstrações contábeis: o balanço patrimonial; as demonstrações do resultado do exercício; as demonstrações das origens e aplicações de recursos; as demonstrações das mutações do patrimônio líquido; as demonstrações do valor adicionado; e a demonstração do fluxo de caixa. A Contabilidade das empresas de engenharia e construção civil é realizada através de controle mais rigoroso, porque se trata de execução de obra para terceiros sob administração ou sob empreitada. A metodologia quanto aos fins é considerada explicativa, pois tem como principal objetivo esclarecer que fatores contribuem para a ocorrência de determinado fato. Também é classificada como descritiva porque descreve os fatos ocorridos na empresa. Quanto aos meios é uma pesquisa bibliográfica com base em material publicado em livros, revistas, jornais entre outros, que abordem o assunto, além de ser, também, uma pesquisa documental e de campo. Conclui-se que a Contabilidade da Construção Civil muito abrangente e que a Controladoria veio para auxiliar na tomada de decisão impactando algumas contas, tais como o resultado do exercício futuro, o custo orçado, entre outros. A diferença verificada entre o custo orçado e o custo realizado final influenciará o resultado do exercício social em qual o empreendimento for concluído. Dessa forma é de grande valor o aprofundamento neste ramo da Contabilidade.

Palavras – chave: Controladoria. Contabilidade da construção civil. A importância dos Custos.

ABSTRACT

This work investigated the relevant aspects of the accounting firm of construction, related to the clarification of problems and requirements to be useful in supporting the processes of decision making. They also comments about the importance of the Controladoria for decision on in the company of Building Construction. The research aims to demonstrate the importance of accounting in the organization and the possible decision-making in accounts of the building, using the tool Controladoria. The accounting construction studies the individual assets, the enterprise and its importance. Has the power to control through the reports of the financial statements: the balance sheet, the statements of income for the year, the statement of sources and uses of resources, and statements of changes in equity and the statements of value added, and the demonstration of flow box. The accounting firms of engineering and construction is done through a more rigorous control, because it is carrying out work to third parties under administration or under contract. The methodology is considered as the explanatory purposes, it has as main objective to clarify which factors contribute to the occurrence of a given fact. It is classified as descriptive because it describes the events in the company. As to the means is a literature search based on material published in books, magazines, newspapers and others, addressing the issue, and also be a documentary research and field. We conclude that the Accounting Construction is very comprehensive and the Controller has to assist in decision-making impacting some accounts, such as the outcome of future performance, the budgeted cost, among others. The difference between the budgeted cost and the cost made final affect the outcome of the fiscal year in which the project is completed. So it is the great value in furthering the field of accounting.

Words - words: Controllershship. Accounts of the building. The importance of costs.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
1.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO	8
1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA OU OPORTUNIDADE	10
1.3 OBJETIVOS	10
1.3.1 Geral	10
1.3.2 Específicos	11
1.4 JUSTIFICATIVA	11
2 CONTABILIDADE E SUAS ESPECIALIZAÇÕES	13
2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DA CONTABILIDADE	13
2.2 A CONTROLADORIA E SUA IMPORTÂNCIA	14
2.3 CONTABILIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL	14
2.4 PLANEJAMENTO E DECISÕES NA CONTABILIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL	16
2.4.1 A Contabilidade na Construção Civil e o processo produtivo	18
2.4.2 Planejamento e estratégias na Contabilidade da construção civil	19
2.4.3 As decisões estratégicas na Contabilidade da construção civil	20
2.4.4 A ferramenta da Informática com o apoio da Contabilidade da Construção Civil	21
2.5 LEGISLAÇÃO APLICADA À CONSTRUÇÃO CIVIL	23
2.5.1 A Legislação Fiscais, societárias e Comerciais	23
2.5.2 O processo das permutas e suas operações	25
2.5.3 Diferenças entre o custo orçado e o custo realizado	27
2.5.4 Lucro presumido	28
2.5.5 Lucro real	30
2.5.6 Legislação Tributária	31
2.6 RESULTADO DO EXERCÍCIO FUTURO	32
2.7 INCENTIVO FISCAL ESPECÍFICO PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL	33
3 METODOLOGIA	36
3.1 TIPO DE PESQUISA	36
3.2 UNIVERSO E AMOSTRA	37
3.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS	37
4 ANÁLISE DOS RESULTADOS	39
4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	39
4.2 A PESQUISA	40
4.3 SISTEMA DE CONTROLADORIA	40
4.4 CUSTO DA OBRA MOZART ROMANO	44
4.4.1 Valores antes do sistema de Controladoria	45
4.4.2 Valores após implantação do sistema de Controladoria	46
4.4.3 Gráfico despesas serviços gerais	47
4.4.4 Gráfico despesas vale transporte	47
4.4.5 Gráfico despesas refeição	48
4.4.6 Gráfico despesas energia elétrica	48
4.5 ANÁLISE DOS CUSTOS APÓS IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLADORIA	49
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	50
REFERÊNCIAS	52

1 INTRODUÇÃO

1.1 CARACTERIZAÇÃO DA ORGANIZAÇÃO

O setor de construção civil tem uma representatividade significativa na economia, pois movimenta parcela substancial da renda de cada cidadão, além de atuar com produtos estratégicos do ponto de vista social: infra-estrutura e habitação.

O setor ainda contribui na inclusão de pessoas que, desprovidas de qualquer qualificação profissional, encontram fortes resistências para o acesso ao trabalho, à renda e à dignidade social.

A construção civil ainda apresenta algumas características específicas e, dentre elas, destaca-se uma principal: o fato de além de ser complexo, o ciclo operacional geralmente é concluído em mais de um ano.

Por apresentar essas peculiaridades, esse tipo de empresa requer estudos específicos, seja em seus aspectos econômicos, administrativos, estratégicos e/ou contábeis.

A pesquisa de campo foi realizada em uma empresa localizada na cidade de Natal-RN. Tem por finalidade a construção civil e está no mercado desde setembro 1996. Esta atuação refere-se principalmente a incorporação e construção de imóveis residenciais e de obras industriais, contratadas por clientes da iniciativa privada.

A empresa conta, também, com uma divisão de piso industrial, que executa serviços de pavimentação em postos de combustível, distribuidoras, indústrias, entre outros.

Apresenta fortes características de integridade, confiança e qualidade de seus empreendimentos, deixando sempre o cliente cada vez mais satisfeito e realizado.

Hoje, na empresa existe na administração central – escritório com aproximadamente sessenta funcionários, entre presidente, diretores administrativo, comercial e financeiro, setores de pessoal, financeiro, compras, sala técnica, setor de RH, que está se estruturando e estagiários. Existindo em cada setor pelo menos um estagiário e no setor de pessoal, dois menores aprendizes.

É uma empresa sólida, todos trabalham em harmonia, desenvolvendo bem suas atividades e mostrando no final de cada período as habilidades que cada um possui.

Em relação às obras a quantidade de funcionários é bem maior por se tratar de construção de empreendimentos, onde o volume de informações é bem mais amplo; existindo então o engenheiro responsável por cada obra a ser desenvolvida, supervisores de insumos, mestres de obras, pião de obra, almoxarifes técnicos e estagiários.

A empresa prima pela entrega dos empreendimentos nas datas programadas. Para isso, detém o controle dos fatos diários ocorridos nas obras que poderiam influenciar negativamente em sua programação, trabalha com a ferramenta do Lean Construction e está passando por uma fase bastante significativa de uma consultoria Ernst & Young, estruturando cada setor da empresa.

O presente trabalho é um estudo sobre a controladoria inserida no ramo da construção civil verificando onde existe o papel importante para atuar de maneira significativa para a tomada de decisão.

A empresa contratou o serviço de uma consultoria Ernst & Young, para levantar todos os processos existentes e consequentemente apontar o que está errado e o que pode ser melhorado. O trabalho começou por cada setor, conversando com cada pessoa envolvida, questionando como é feito o dia a dia. Foi levantado as oportunidades de melhorias, depois foi desenhado a visão futura através de workshop; feito isso faz o fluxo e em seguida senta com os donos de cada processo para avaliá-lo e analisar se está de acordo com a necessidade. Foi criado um plano de ação para cada setor acompanhar e consequentemente realizar. Esse trabalho foi realizado em vários setores dentre eles: setor financeiro, setor pessoal, setor comercial.

A consultoria SBL, também está realizando esse trabalho e está mais a frente do setor de suprimentos e parte das obras, fazendo um trabalho mais direcionado evitando assim maiores desperdícios e consequentemente menos trabalho.

1.2 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA OU OPORTUNIDADE

Inicialmente foi feita uma descrição do setor e da problemática de contabilização existente, a importância do acompanhamento dos custos para a tomada de decisão e qual o impacto da redução comparando dois anos. Posteriormente, foram apresentadas reflexões sobre os aspectos normativos e teóricos envolvidos.

A Contabilidade da construção civil é a ciência do patrimônio individual, o empreendimento em ação, a entidade, que estuda sua dinâmica e estática, quantitativa e qualitativamente, de forma a explicar suas causas e seus efeitos.

Tem o poder de controlar os relatos através das demonstrações contábeis: o balanço patrimonial; as demonstrações do resultado do exercício; as demonstrações das origens e aplicações de recursos; as demonstrações das mutações do patrimônio líquido; as demonstrações do valor adicionado; e a demonstração do fluxo de caixa.

Dessa forma é possível formular o seguinte problema: **Qual a influência da controladoria na redução dos custos em uma empresa do ramo da construção civil sediada em Natal/RN?**

O estudo de caso abordou os seguintes assuntos: a contabilidade na organização e sua importância; as possíveis ferramentas existentes na contabilidade da construção civil e a importância da controladoria para esse ramo.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Geral

Analisar a influência da controladoria na redução dos custos em uma empresa do ramo da construção civil sediada em Natal/RN.

1.3.2 Específicos

- Verificar o sistema de controladoria implantado na empresa;
- Analisar os custos de uma obra executada pela empresa;
- Verificar a influência nos custos antes e após a implantação do sistema de controladoria.

1.4 JUSTIFICATIVA

O assunto abordado foi escolhido principalmente para mostrar a aplicação da controladoria no ramo da construção civil e sua importância para o sucesso dessas atividades.

Através deste estudo foi possível identificar o quanto cada ramo de atividade necessita de um controle e interpretação dos fatos ocorridos no patrimônio das empresas, verificando e considerando o que cada um delas tem em comum, bem como as características que possuem.

É muito importante e interessante explicar dois tipos de atividades diferentes e suas principais características, separando o que cada uma delas tem de bom para acrescentar e aprimorar o dia-a-dia das empresas.

É também interessante ressaltar que a controladoria é um segmento da Contabilidade, mas também pode ser definida como ramo da Administração, dependendo do enfoque dado pelos gestores e contadores responsáveis pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão. Na prática profissional isso é muito comum ficar sob a égide de um único gestor (controller ou controlador). Ainda do ponto de vista contábil, em função desse relacionamento estreito com a Administração, a Controladoria pode ser considerada como pertencente ao ramo especializado da Contabilidade administrativa.

Ela utiliza primordialmente o controle e o processo de planejamento e orçamento como metodologias no desempenhos de suas funções.

O encarregado pela área de Controladoria em uma empresa é chamado de Controller ou Controlador. Tal área é considerado um órgão de staff, ou seja de assessoria e consultoria, fora da pirâmide hierárquica da organização.

A controladoria se apóia num sistema de informações e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, a fim de suprir de forma adequada as necessidades de informação dos gestores conduzindo-os durante o processo de gestão a tomarem melhores decisões. Por isso é que se exige dos profissionais da controladoria uma formação sólida e abrangente a cerca do processo de gestão organizacional.

2 CONTABILIDADE E SUAS ESPECIALIZAÇÕES

2.1 ASPECTOS CONCEITUAIS DA CONTABILIDADE

A Contabilidade é uma ciência que desenvolveu metodologia para captar, registrar e acumular; com finalidade maior de controlar o patrimônio, facilitando a apuração do resultado, podendo prestar as informações coerentes, necessárias e essenciais para as pessoas interessadas. (IUDÍCIBUS, 1998, p.21).

A contabilidade tem a finalidade de controlar e planejar muito bem as atividades de diversos setores dentro de uma organização seja na contabilidade comercial ou na contabilidade da construção civil.

A Contabilidade é uma ferramenta não só útil como indispensável às pessoas que de alguma forma se ligam à entidade, tais como seus proprietários, administradores, fornecedores, os bancos de uma forma geral e os órgãos públicos responsáveis pela arrecadação dos tributos.

A Contabilidade é regida por princípios claramente definidos e é composta de uma estrutura básica aplicável a todos os tipos de empresas, e das variações necessárias para a sua adequação às particularidades de cada ramo de atividade.

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

- a) controlar o 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. (NEVES, 2003, p.1).

A Contabilidade é uma ciência que desenvolveu metodologia especialmente para captar, registrar e acumular; com finalidade maior de controlar o patrimônio, apurando o resultado para assim poder prestar as informações necessárias e essenciais às pessoas responsáveis e as que tem interesse na avaliação dos resultados e da situação que as empresas se encontram; seja de que ramo ela pertença é importante atuar com a contabilidade para que não possa desperdiçar a aplicação dos recursos colocados à disposição da sociedade por acionistas e terceiros atingindo assim os objetivos sociais da entidade de forma a auferir lucro, podendo revelar no aumento do patrimônio da empresa. (IUDÍCIBUS, 1998, p. 21)

A Contabilidade das empresas de engenharia e construção civil é realizada através de controle mais rigoroso, porque se trata de execução de obra para terceiros sob administração ou sob empreitada. Nas obras sob administração é cobrado um percentual dos custos incorridos, valor fixado previamente entre o construtor e o contratante. Já nas obras sob empreitada, a empresa de engenharia e construção civil assume os custos de execução e cobra de seus clientes: medição dos serviços realizados, observando o progresso físico da obra, e 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. (COSTA, 2000, p. 9)

2.2 A CONTROLADORIA E SUA IMPORTÂNCIA

A controladoria se apóia num sistema de informações e numa visão multidisciplinar, sendo responsável pela modelagem, construção e manutenção de sistemas de informações e modelos de gestão das organizações, a fim de suprir de forma adequada as necessidades de informação dos gestores conduzindo-os durante o processo de gestão a tomarem melhores decisões. Por isso é que se exige dos profissionais da controladoria uma formação sólida e abrangente a cerca do processo de gestão organizacional.

A Controladoria é um segmento da Contabilidade, mas também pode ser definida como ramo da Administração, dependendo do enfoque dado pelos gestores e contadores responsáveis pelo suprimento de informações aos tomadores de decisão. Ainda do ponto de vista contábil, em função desse relacionamento estreito com a Administração, a Controladoria pode ser considerada como pertencente ao ramo especializado da Contabilidade administrativa.

2.3 CONTABILIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL

A Contabilidade da construção civil é a ciência do patrimônio individual, o empreendimento em ação, a Entidade, que estuda sua dinâmica e estática, quantitativa e qualitativamente, de forma a explicar suas causas e seus efeitos. A contabilidade tem sua utilidade

quando os usuários através de seus relatos tomam decisões, controlam suas ações. (COSTA, 2000, p. 9).

Esses relatos estão distribuídos nas demonstrações contábeis: o balanço patrimonial; a demonstração do resultado do exercício; a demonstração das origens e aplicações de recursos; a demonstração das mutações do patrimônio líquido; a demonstração do valor adicionado; e a demonstração do fluxo de caixa. (COSTA, 2000, p. 9).

A Contabilidade da construção civil é aplicada de forma diferente por se tratar do patrimônio individual. Logo a contabilidade das empresas de engenharia e construção civil tem o poder de evidenciar suas próprias características.

Pode destacar como definição para a contabilidade, um sistema de registro oficial dos atos e fatos administrativos ocorridos em uma entidade, ordenado de forma tal que possa dar respostas lógicas, imediatas e compreensíveis para quem se detém a examinar a situação econômica e financeira daquela determinada entidade.

É uma ferramenta não só útil como indispensável às pessoas que de alguma forma se ligam a uma entidade: seus proprietários, seus administradores, seus fornecedores, os bancos e os órgãos públicos responsáveis pela arrecadação dos tributos e assemelhados.

A ciência contábil é regida por princípios claramente definidos e composta de uma estrutura básica, aplicável a todos os tipos de empresas, e das variações necessárias para a sua adequação às particularidades de cada ramo de atividade.

À medida em que os avanços tecnológicos conquistados pela humanidade começam a se estender para as áreas administrativas, financeiras e de controle, isto é, quando o empresário começa a reconhecer que a competitividade, trazida pela globalização da economia empresarial, a contabilidade passa a adquirir a importância que realmente merece, inclusive nas pequenas e médias empresas.

A Contabilidade trata de um sistema de registro oficial dos atos e fatos administrativos ocorridos em uma entidade, ordenado de forma tal que possa dar respostas lógicas, imediatas e compreensíveis para quem se detém a examinar a situação econômica e financeira daquela entidade" (TEIXEIRA, 2003, p. 13).

Para que seja útil e indispensável, faz-se necessário que estes registros sejam feitos com exatidão, atualização e cronologia rigorosas.

A contabilidade aplicada à construção civil não é diferente neste aspecto. Obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade – PFC e as Normas Brasileira de Contabilidade – NBC do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, pois utiliza a estrutura básica aplicável a todos os tipos de empresas, entretanto tem particularidades, para que possa atender às necessidades deste ramo de atividade.

Conforme Silva(1999), a Contabilidade utiliza:

O Regime de competência, diz que uma receita é registrada nos livros de uma entidade quando a mesma é gerada, independente dos seus reflexos no caixa. Da mesma forma, uma despesa é registrada nos livros quando a mesma é incorrida, e não quando é paga.

Já o Regime de caixa, fala que uma receita é registrada nos livros de uma entidade quando a mesma é recebida. Da mesma forma, uma despesa é registrada quando a mesma é paga.

Apesar da regra geral determinar que se deva registrar as operações da entidade pelo regime de competência, existem algumas exceções onde se admite utilizar o regime de caixa. Pequenas empresas, com poucas compras a prazo e poucas vendas a prazo, podem utilizar o regime de caixa para sua contabilidade. Outra situação onde o regime de caixa é bastante utilizado é no registro de entidades sem fins lucrativos como condomínios, igrejas e, principalmente, na construção civil. Indivíduos também geralmente trabalham com o regime de caixa.

2.4 PLANEJAMENTO E DECISÕES NA CONTABILIDADE DA CONSTRUÇÃO CIVIL

À medida que se aproxima o fim do século XX, a construção civil vai delineando as formas de um processo produtivo mais adequado para os próximos anos. O aumento da concorrência e a evolução tecnológica pressionam as empresas para que reavaliem seus métodos e sistemas de produção em busca de produtividade e competitividade. No entanto, apesar dos objetivos semelhantes a todos, os meios de alcançá-los não são unânimes. Pelo contrário, muitas são as

perspectivas e idéias que surgem no setor para adaptar a produção aos novos tempos.

Lean O Lean Construction, também conhecido como construção enxuta, direciona suas ações para "enxugar" a obra de todas as atividades que não geram valor, resultando em desperdício de recursos. A proposta é reduzir custos sem necessidade de investimentos, somente através de uma melhor organização do processo, eliminando reservas de mão-de-obra ociosa e otimizando cada recurso disponível. Neste cenário, ganha importância o crescimento da produtividade da equipe, responsável pelo ritmo da obra, em relação ao controle da produtividade individual.

Logycal O engenheiro Antônio Sérgio Conti, da Logycal Systems, defendeu um planejamento visando à otimização do desempenho do empreendimento. Para ele, uma melhor alocação de mão-de-obra pode trazer grandes vantagens de custo, já que, em boa parte das obras, não se conhece com exatidão a capacidade de produção de um serviço em determinado período de tempo, gerando alto grau de incerteza que leva à contratação de um estoque de mão-de-obra. Desperdício puro, pois é criada uma reserva de homens na obra para garantir a execução de um trabalho dentro do prazo mesmo que, caso programado de forma adequada, possa ser feito por um número bem menor de operários.

Acadêmico Segundo o acadêmico, as decisões estratégicas de uma empresa não devem se sustentar em vender e lucrar, mas em adotar procedimentos capazes de agregar valor à empresa, garantindo desempenho no futuro e a qualificação continuada de seus processos. Assim, a competitividade está no núcleo das empresas, dependendo mais de suas ações estratégicas do que da postura empresarial na arena de competição. Receitas e resultados são parâmetros de referência válidos e esclarecedores para tomadas de decisão. Todavia, o planejamento estratégico deve procurar meios e táticos para manter a empresa capaz de sustentar ou expandir sua participação no mercado, além de conseguir resultados satisfatórios futuros.

Conclusão Embora existam diferenciais significativos entre todas as idéias, a grande maioria converge para fins comuns como estabilizar e garantir o fluxo de trabalho contínuo, ganhando velocidade para obter como resultado o desenvolvimento e o término da obra dentro das projeções de prazo e custo.

Para isso, o planejamento é essencial. Porém, ele nem sempre é feito de maneira coerente e realista, procurando atingir um nível de perfeição que acaba por torná-lo estático e inflexível. Um pouco mais de cuidado com os detalhes nunca é prejudicial, só que o tiro pode sair pela culatra se a dose for exagerada. O excesso de detalhes no planejamento torna mais rápido sua desatualização, dificultando a integração entre os diversos níveis da obra e aumentando a ocorrência de erros na programação dos recursos. Além disso, muitas das dificuldades surgem pelo enorme abismo existente entre quem planeja e o operário que executa o serviço, criando margem para distorções e perda de eficiência.

As principais sugestões para resolver esses problemas apontam para o estabelecimento de um vínculo entre o planejamento e a estratégia competitiva da empresa, considerando custo, tempo, flexibilidade e qualidade. As projeções de cenários econômicos e o conhecimento dos pontos vulneráveis da empresa podem auxiliar na formação de uma base de informações consistente para as tomadas de decisões.

Outra providência muito recomendada é evitar polarização entre os setores de planejamento e produção, privilegiando o trabalho em equipe, realizado de forma coordenada. Assim, com um planejamento mais executável e dinâmico, seu gerenciamento consiste em equilibrar e manejar o cotidiano do plano, ajustando os recursos para assegurar o fluxo da obra e cuidando para que o ambiente seja favorável ao cumprimento das metas.

2.4.1 A Contabilidade na Construção Civil e o Processo Produtivo

Segundo Costa, (2000, p.14) "A construção civil vai delineando as formas de um processo produtivo mais adequado para os próximos anos".

De acordo com Costa (2000, p.15) "O aumento da concorrência e a evolução tecnológica pressionam as empresas para que reavaliem seus métodos e sistemas de produção em busca de produtividade e competitividade".

No entanto, apesar dos objetivos semelhantes a todos, os meios de alcançá-los não são unânimes. Pelo contrário, muitas são as perspectivas e idéias que surgem no setor para adaptar a produção aos novos tempos.

Ganha importância o crescimento da produtividade da equipe, responsável pelo ritmo da obra, em relação ao controle da produtividade individual.

A Ciência contábil é regida por princípios claramente definidos e composta de uma estrutura básica, aplicável a todos os tipos de empresas, e das variações necessárias para a sua adequação às particularidades de cada ramo de atividade.

À medida que os avanços tecnológicos conquistados pela humanidade começam a se estender para as áreas administrativas, financeiras e de controle, isto é, quando o empresário começa a reconhecer que a competitividade, trazida pela globalização da economia, o obriga a abandonar gradativamente os métodos empíricos de administração empresarial, a contabilidade passa a adquirir a importância que realmente merece, inclusive nas pequenas e médias empresas.

2.4.2 Planejamento e Estratégias na Contabilidade da Construção Civil

O planejamento visando à otimização do desempenho do empreendimento, uma melhor alocação de mão-de-obra pode trazer grandes vantagens de custo, já que, em boa parte das obras, não se conhece com exatidão a capacidade de produção de um serviço em determinado período de tempo, gerando alto grau de incerteza que leva à contratação de um estoque de mão-de-obra.

As empresas de engenharia e construção civil executam obras para terceiros sob administração ou sob empreitada; muitas vezes assumem empreitadas de obras com duração menor que um ano. Na construção, em prazo inferior a um ano, de casas ou de outras obras civis, cujo conjunto maior esteja desdobrado em unidades, e o valor seja contratado em relação a cada unidade terminada, podendo controlar os custos em função de cada unidade em andamento e reconhecer a receita somente quando a unidade for terminada, logo é de inteira responsabilidade fazer um excelente planejamento.

Planejamento é desenvolver de forma clara e eficaz um processo para não desperdiçar tempo e materiais, sendo assim criada uma reserva de homens na obra para garantir a execução de um trabalho dentro do prazo mesmo que, caso programado de forma adequada, possa ser feito por um número bem menor de operários.

2.4.3 As Decisões Estratégicas na Contabilidade da Construção Civil

As decisões estratégicas de uma empresa não devem se sustentar em vender e lucrar, mas em adotar procedimentos capazes de agregar valor à empresa, garantindo desempenho no futuro e a qualificação continuada de seus processos.

Assim, a competitividade está no núcleo das empresas, dependendo mais de suas ações estratégicas do que da postura empresarial na arena de competição. Receitas e resultados são parâmetros de referência válidos e esclarecedores para tomadas de decisão.

Todavia, o planejamento estratégico deve procurar meios e táticas para manter a empresa capaz de sustentar ou expandir sua participação no mercado, além de conseguir resultados satisfatórios em suas operações futuras.

Embora exista diferencial significativo entre todas as idéias, a grande maioria converge para fins comuns como estabilizar e garantir o fluxo de trabalho contínuo, ganhando velocidade para obter como resultado o desenvolvimento e o término da obra dentro das projeções de prazo e custos.

Para isso, o planejamento é essencial. Porém, ele nem sempre é feito de maneira coerente e realista, procurando atingir um nível de perfeição que acaba por torná-lo estático e inflexível.

Um pouco mais de cuidado com os detalhes nunca é prejudicial, o excesso de detalhes no planejamento torna mais rápido sua desatualização, dificultando a integração entre os diversos níveis da obra e aumentando a ocorrência de erros na programação dos recursos.

Além disso, muitas das dificuldades surgem pelo enorme abismo existente entre quem planeja e o operário que executa o serviço, criando margem para distorções e perda de eficiência.

As principais sugestões para resolver esses problemas apontam para o estabelecimento de um vínculo entre o planejamento e a estratégia competitiva da empresa, considerando custo, tempo, flexibilidade e qualidade.

As projeções de cenários econômicos e o conhecimento dos pontos vulneráveis da empresa podem auxiliar na formação de uma base de informações consistente para as tomadas de decisões, prevendo eventuais dificuldades e possibilitando a adoção de mecanismos de defesa.

O caminho a ser percorrido é o desenvolvimento de planos estratégicos, concebidos sob uma perspectiva multidimensional, com um caráter de flexibilidade que confere maior dinamismo diante das incertezas.

2.4.4 A Ferramenta da informática como apoio na Contabilidade da Construção Civil

As construtoras podem optar por ferramentas de informática que ultrapassam o uso tradicional da tecnologia de informação, impulsionando a implantação de sistemas de planejamento e gestão integrados.

Até agora, as empresas vem investindo em informatização da contabilidade, geração de contatos e marketing.

As empresas deveriam visar à integração das informações empresariais, transferências de tecnologia e treinamento, construindo modelos de informação integrados que administram todas as variáveis do processo.

O cliente também teria mais vantagens, pois o avanço das tecnologias de informação tornaria possível um acompanhamento mais próximo e fácil das atividades da obra, do trabalho de projetistas e dos custos, além de abrir uma infinidade de opções de negócios.

O aparato eletrônico já está disponível, boa parte ainda precisa de desenvolvimentos e redução de custos, mas a dificuldade maior é criar a

mentalidade de compartilhar informações para toda a empresa e para todos os clientes.

Mas, nem mesmo as novidades tecnológicas podem escapar de um controle estratégico direcionado para a produtividade. A invenção nem sempre é a melhor solução para uma determinada empresa.

A adoção de novos procedimentos e técnicas deve considerar tecnologia, pessoas e a cultura da empresa em uma visão de conjunto.

Tudo tem que ser analisado e planejado sob a perspectiva do valor criado para o consumidor final e para o fluxo de produção. Assim, a utilização de uma inovação somente é vantajosa quando esta entra em harmonia com o produto e outros sistemas da obra, levando o desempenho e qualidades superiores sem aumentar o dispêndio de recursos.

Longe de constituir um caminho único, e de até mesmo ter esta pretensão, a lógica do valor começa a ganhar terreno na construção civil como uma forma de alcançar melhores índices de produtividade, que afetem significativamente a competitividade da empresa.

A ociosidade e o desperdício são os vícios de um modelo de produção que precisa ser adaptado à nova realidade do mercado. Vícios que precisam ser eliminados sob pena de inviabilizarem o negócio de muitas construtoras.

São apenas as primeiras conclusões de um esforço intelectual e empresarial que ainda vai render muitas boas idéias. Bases para a construção de novos paradigmas, cada qual dentro de suas características, rumo a uma nova era.

Diante da necessidade, foi criado um projeto para desenvolvimento de sistema específico para construtora. A empresa Corpore RM se propõe a desenvolver um sistema específico para a empresa, tendo como base as atuais necessidades, iniciando-se pelo setor de suprimentos.

Inicialmente foi feito o levantamento de todos os sistemas e módulos existentes na empresa onde se constatou a completa falta de integridade e confiabilidade dos dados.

Para melhor entendimento da proposta e situação em que se encontra a empresa em relação à tecnologia de informação adotada, apontamos os problemas e soluções, relacionados por módulos, descritos a seguir: Quadro de unidades (vendas x disponíveis x propostas, e demonstrativo de vendas).

O módulo comercial dispõe das principais funções: Cadastrar imóveis e seus respectivos preços, associar imóveis a corretores, revisar cadastro de corretores (usuários, senhas e direitos), emitirem tabela de preços dos imóveis, melhorarem o layout facilitando a alteração e ajuste de preços (solicitado pelo usuário).

Emitir notas promissórias; ver necessidade ainda não implantada; emitir automaticamente os contratos a partir das condições comerciais.

Necessidade de padronização dos modelos de contratos de acordo com o tipo de empreendimento. Ainda não analisado pelo setor comercial e jurídico. Atualizar as Contas a Receber, com dados referentes às condições comerciais.

Emitir contratos personalizados; mala direta (inadimplentes, aniversariantes, novos empreendimentos etc.). Criar impressão de etiquetas para inadimplentes; criar processo de envio automático; criação de relatórios adequados à situação da empresa.

Revisar todos os relatórios conforme solicitação da Diretoria.

Vendas por empreendimento; vendas por período; vendas por corretor; e por último às comissões.

2.5 LEGISLAÇÃO APLICADA À CONSTRUÇÃO CIVIL

2.5.1 A Legislação fiscais, societárias e comerciais

A Legislação tem como regra geral, o reconhecimento da receita e os seus consequentes efeitos tributários, como recolhimento do imposto sobre a renda e seus correlatos, em relação às pessoas jurídicas, acontece no momento em que a venda de seus produtos é formalizada através do documento apropriado, e a empresa vendedora ou recebe na hora o dinheiro correspondente, ou cria um direito de recebê-lo no futuro. O critério de contabilização adotado como procedimento padrão pelas Normas Brasileiras é o regime de competência.

Entretanto, com as empresas de construção sensível a essa realidade, o legislador brasileiro criou um regime especial de tributação para as empresas que

atuam neste setor. Através do decreto lei nº 1.598 de 26.12.77, regulamentado pela instrução normativa SRF nº 084 de 20.12.79, e aperfeiçoada pela instrução normativa SRF nº 25.03.83, permitiu que a receita tributável oriunda das vendas de imóveis a prazo pudesse ser diferida para o exercício fiscal em que as parcelas fossem recebidas.

Por coerência, os custos incorridos na construção das unidades vendidas receberam tratamento análogo.

A construção de imóveis poderá ser controlada sob o regime de empreitada, de administração ou realizada diretamente pelo construtor.

O custo do imóvel em construção poderá ser apurado através do sistema de contas criando um grupo transitório, cujas contas no fim do exercício, obrigatoriamente, devem ser encerradas. Para o seu encerramento deve ser observada a situação em que se encontra o imóvel, em parcela de custo das unidades não vendidas e parcelas de custo das unidades vendidas.

Na parcela de custo das unidades não vendidas deve-se considerar as quotas do terreno empreendimento em construção, contabilizando-as nas respectivas contas do circulante ou realizável, referente à obra em andamento.

Nas parcelas de custo das unidades vendidas, atendendo ao critério de reconhecimento de lucro na proporção das parcelas recebidas, deve-se contabilizar separadamente as parcelas de custo proporcional aos valores recebidos dos não recebidos, contabilizando em custo do exercício e em resultado de exercício futuros, respectivamente.

A legislação aplicada à construção civil e atividade imobiliária, quanto a seus aspectos contábeis, é aquela inserida na legislação do imposto de renda e na legislação comercial, quanto aos preceitos de escrituração, avaliação e demonstração.

A escrituração Comercial deve seguir os princípios e as técnicas ditadas pela contabilidade, com a utilização de livros exigidos pela legislação fiscal, bem como os relacionados abaixo:

Livros Comerciais;

Livros Exigidos pela Legislação do Imposto de Renda

Livros Exigidos pela Legislação do ICMS/IPI e do ISS

Os principais elementos inseridos na legislação do imposto de renda, condensados do decreto nº. 3.000 de 26/03/99, que interessam de fato, são aqueles relativos ao reconhecimento da receita e confrontação das despesas, tanto nos contratos de longo prazo quanto no exercício de atividade imobiliária (compra e venda loteamento, incorporação e construção de imóveis).

Já na legislação societária, os critérios de avaliação dos elementos do ativo e do passivo, e o conteúdo das demonstrações contábeis, são os pontos que se tornam relevantes para a compreensão dessas atividades (construção civil e transações imobiliárias).

A Legislação comercial exige a obrigatoriedade da escrituração contábil respalda-se, inicialmente, no Código Comercial que, entre outros aspectos, assim estabelece:

a) todos os comerciantes são obrigados a seguir uma ordem uniforme de escrituração e a ter os livros necessários a esse fim, além de encerrar anualmente um balanço patrimonial (art. 10);

b) a escrituração deve ser procedida de forma regular alcançando todas as operações, as quais devem ser registradas no Livro Diário (art. 11).

2.5.2 O Processo das permutas e suas operações

Existem basicamente, três formas para um imóvel ser adquirido: com pagamento em dinheiro, com permuta por outro imóvel ou outro bem qualquer, e com permuta e pagamento em dinheiro.

A permuta entre pessoas jurídicas não coligadas, poderá se dar com imóveis prontos, em construção ou a construir.

Em relação aos imóveis concluídos, a aquisição mediante permuta de imóveis poderá se dar com ou sem complementação em dinheiro. Nesta última hipótese, pressupõe-se que os permutantes atribuíram valores idênticos aos bens em transação.

A permuta também pode ser efetuada por imóveis concluído por unidade a construir, logo enquadra-se neste item as operações de permuta entre o terreno

sobre o qual será construído o prédio e algumas unidades deste mesmo empreendimento.

O processo de permuta está relacionado as atividades imobiliárias. O termo permuta poderá ser definido como uma operação que tenha por objeto a troca de uma ou mais unidades imobiliárias por outra ou outras unidades, podendo, inclusive, haver pagamento complementar por qualquer uma das partes, que aqui denominamos de torna.

Torna é o valor que alguém paga e, conseqüentemente, alguém recebe na operação de permuta. Para quem paga, a torna é o custo da nova unidade imobiliária, mais o custo da unidade permutada (velha), que juntos formam o custo total a ser declarado na unidade recebida - nova).

O permutante que recebe a torna, esta será receita de venda imobiliária, que deverá ser tributada, se for o caso, e o custo correspondente sairá do custo corrigido da unidade que a entrega em permuta, cuja forma de cálculo está definida nos exemplos práticos.

Ao verificar os aspectos relacionados as permutas é importante ressaltar a análise mais detalhada e cuidadosa nesse tópico. A permuta é definida como operação que tenha por objeto a troca de um ou mais unidades por outra ou por mercadoria, podendo haver pagamento complementar por qualquer uma das partes.

A permuta tem que ser registrada em cartório, onde nesse contrato tem que reger todo ele, especificando cada particularidade entre as partes. A contabilização é feita em conta de ativo e passivo (através de um controle); no caso de mercadoria é a troca da moeda (substituição), semelhante a venda normal.

Considera-se permuta a troca de unidade imobiliária por uma ou outras unidades imobiliárias, importante salientar que qualquer operação que não envolva imóveis de ambas as partes será considerada operação de compra e venda com todos os efeitos tributários, por exemplo, não se considera permuta troca de imóvel por automóvel, ou por ações, quotas e etc.

A diferença de tratamento tributário reside no fato de que, a permuta não é considerada como operação comercial, portanto não há resultado a ser tributado, exceto se houver torna. Torna é a parcela em dinheiro paga por uma das partes permutantes.

Ex: Empresa X – Faz uma Troca de um terreno de R\$ 100.000,00, por um Apartamento e recebe de torna R\$ 50.000,00, então ela contabiliza:

D – Estoque de Imóveis – Apartamento

C – Estoque de Imóveis – Terreno ----- R\$ 100.000,00

E como houve torna:

D – Caixa/Bancos

C – Receita de Imóveis Permutados ----- R\$ 50.000,00

2.5.3 Diferenças entre o custo orçado e o custo realizado

O custo orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos do imóvel vendido será controlado por meio da utilização de conta específica do passivo circulante ou do passivo exigível a longo prazo.

A diferença verificada entre o custo orçado e o custo realizado final influenciará o resultado do exercício social em que o empreendimento for concluído.

Ao ser contratada a venda de uma unidade não concluída, além dos gastos já realizados até a ocasião da venda, poderá ser computado no custo do imóvel vendido à estimativa de custo necessário à conclusão do empreendimento. Esta estimativa é denominada de custo orçado e é importante para que a comparação entre a receita de venda e o custo da unidade vendida seja mais realista.

O cálculo do custo orçado se dá da seguinte forma:

Custo total previsto da obra - custos pagos, incorridos ou contratados até a data da opção pelo custo orçado = custo orçado para a conclusão das obras ou melhoramentos.

A Contabilidade só pode registrar os custos para as unidades vendidas.

A opção para computar o custo orçado no custo do imóvel vendido poderá ser feita até a data em que se der o reconhecimento do lucro bruto da venda de unidade isolada ou primeira unidade do empreendimento que compreenda duas ou mais unidades distintas.

Se adotada o custo orçado deverá ser computado na apuração individual do lucro bruto de todas as unidades do empreendimento.

A opção pelo custo orçado será feita para cada empreendimento, separadamente.

O valor do custo orçado poderá ser modificado em decorrência de alterações no projeto, nas especificações do empreendimento, desde que se relacionem com a quantidade ou qualidade dos materiais, bens, obras ou serviços ou com a natureza dos encargos ou despesas estipulados no orçamento.

a) O Custo orçado do imóvel vendido deverá ser creditado à conta específica do Passivo Circulante ou do Passivo Exigível a longo prazo, na data da efetivação da venda, em contra partida a um dos seguintes débitos:

- Resultado do Exercício – Débito a conta de custo das unidades vendidas
- Resultado de Exercícios Futuros – Débito a conta própria deste grupo (Custos Diferidos)

b) 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 período base em que o empreendimento for concluído.

Quando o custo orçado for superior ao custo realizado p/ a conclusão do empreendimento, a diferença constatada entre eles é chamada pela IN nº 84/79 de Insuficiência de custo realizado.

Se ao contrário, o custo orçado for inferior ao custo realizado para conclusão das obras ou melhoramentos, a diferença verificada será intitulada de “Excesso de custo Realizado”.

2.5.4 Lucro Presumido

Lucro Presumido é uma forma de tributação onde se usa como base de cálculo do imposto, o valor apurado mediante a aplicação de um determinado percentual sobre A partir de 01/01/97, as pessoas jurídicas não obrigadas à apuração do lucro real poderão optar pela tributação com base no lucro presumido,

cujas apuração será trimestral, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Segundo este conceito, parte-se da presunção de que cada ramo de negócio apresenta um determinado percentual de lucro líquido sobre o valor das suas vendas e ou serviços.

A opção, a partir de 01/01/99 será considerada como definitiva para todo o ano calendário, e será manifestada com o pagamento da primeira quota ou quota única do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração (RIR/99, art. 516, §§ 1º e 4º).

Podem optar as pessoas jurídicas que:

A) no ano-calendário anterior tiverem receita bruta total que, acrescida das demais receitas e dos ganhos de capital, não seja superior a R\$ 24.000.000,00, (RIR/99, art. 516).

B) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

C) as demais pessoas jurídicas que não se enquadrem nas condições a que se refere o item "B" anterior, observado o limite de receita bruta, poderão, a partir de 01/01/99, exercer a opção pela sistemática do lucro presumido, inclusive:

C.1 as sociedades civis de profissão regulamentada;

C.2 as pessoas jurídicas que explorem atividade rural;

C.3 as sociedades por ações, de capital aberto;

C.4 as empresas que se dediquem à compra e à venda, ao loteamento, à incorporação ou à construção de imóveis e à execução de obras da construção civil;

C.5 as empresas que tenha sócio ou acionista residente ou domiciliado no exterior;

C.6 as empresas constituídas sob qualquer forma societária, de cujo capital participem entidades da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

C.7 que sejam filiais, sucursais, agências ou representações, no país, de pessoas jurídicas com sede no exterior;

C.8 as empresas que vendam bens importados, qualquer que seja o valor da receita auferida com a venda desses produtos.

C.9 as corretoras de seguro, por serem consideradas empresas de intermediação de negócios.

2.5.5 Lucro Real

O Lucro Real significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente.

De acordo com o artigo 247 do RIR/99, lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das leis comerciais.

O lucro real será determinado a partir do lucro líquido do período de apuração obtido na escrituração comercial (antes da provisão para o imposto de renda) e demonstrado no LALUR, observando-se que:

Serão adicionados ao lucro líquido:

- a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

Poderão ser excluídos do lucro líquido (RIR/99, art. 250):

- a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração (Exemplo: depreciação acelerada incentivada);
- b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real.

Poderão ser compensados, total ou parcialmente, à opção do contribuinte, os prejuízos fiscais de períodos de apuração anteriores, desde que observado o limite

máximo de 30% do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária.

O prejuízo compensável é o apurado na demonstração do lucro real e registrado no LALUR (parte B). (Lei nº 8.981/1995, art. 42).

Dependendo da movimentação das construtoras, elas têm muitas edificações provavelmente terão muitas despesas, então fica viável a opção pelo Lucro Real, já que o IRPJ incide sobre o resultado (Lucro), onde as despesas abatem da base de cálculo reduzindo assim o valor do imposto a pagar.

Caso contrário uma boa opção seria pelo lucro presumido, onde consiste na determinação, a cada trimestre ou mensal, aplica-se um percentual sobre a receita bruta da empresa, determinando assim um valor de "lucro" que é mera presunção, atualmente existem inúmeras empresas no ramo da construção civil com grandes serviços exclusivos de prestação de serviço (mão de obra) fazendo esta opção e podendo inclusive através do presumido utilizar o regime de caixa.

2.5.6 Legislação Tributária

O código tributário nacional, ao tratar da escrituração contábil, estabelece que os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos direitos tributários decorrentes das operações a que se refiram (art. 195, Parágrafo Único).

Quanto a Legislação do imposto de renda, a empresa sujeita a tributação com base no lucro real devem manter sua escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (art. 197 do RIR/94). Já as optantes pelo Lucro Presumido, também obrigado à escrituração contábil nos termos da legislação comercial, podem, opcionalmente, para efeitos fiscais, proceder à escrituração apenas do Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária. (Lei nº. 8.981/95, art. 45, I e II).

Há de se observar, porém, que esta dispensa da escrituração contábil completa para as empresas optantes pelo lucro presumido produz efeitos

unicamente para fins do Imposto de Renda, não se estendendo à legislação comercial, societária, previdenciária entre outras.

As particularidades tributárias: Incorporação imobiliária, segundo Teixeira; Pantaleão (2003) comenta que a lei nº 4.591, de 16/12/1964, em seu artigo 28, define as incorporações imobiliárias como sendo “a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas”.

Já o artigo 29 da mencionada lei considerada incorporador, a pessoa física ou jurídica, comerciante ou não, embora não efetuando a construção, compromisse ou efetive a venda de frações ideais de terreno objetivando a vinculação de tais frações a unidades autônomas, em edificações a serem construídas ou em construção sob regime condominial, ou que meramente aceite propostas para efetivação de tais transações, coordenando e levando o termo à incorporação e responsabilizando-se, conforme o caso, pela entrega, em certo prazo, preço e determinadas condições, da obras concluídas.

As Sociedades em conta de participação, apesar de não possuírem personalidade jurídica própria, estão equiparadas, para efeitos da tributação do imposto sobre a renda, às demais pessoas jurídicas. Assim dispõe o Art. 7º do Decreto – lei nº 2.303 de 21/11/1986.

Portanto, a apuração, a tributação e a distribuição dos resultados obedecerão às normas aplicáveis às pessoas jurídicas convencionais. Estas regras foram instituídas pela IN – SRF nº 179/87, de 30/12/1987.

Embora a SCP não esteja sujeita a inscrição individualizada no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), seus resultados deverão ser apurados, em cada período-base, com a observância da legislação fiscal aplicável às demais pessoas jurídicas.

2.6 RESULTADO DO EXERCÍCIO FUTURO

O grupo de contas denominado Resultados de Exercícios Futuros fica no balanço entre o passivo Exigível em longo prazo e o Patrimônio Líquido. São contas

de aplicação restrita as situações muito específicas, de acordo com o art. 181 da Lei 6.404/76 o Resultado do Exercício Futuro corresponde as Receitas do Exercício Futuro diminuídas dos custos e das despesas a elas correspondentes.

Já para as empresas no ramo da construção de imóveis, na venda a prazo ou em prestações, com pagamentos após o término do ano calendário da venda, o lucro bruto, para efeito de determinação do lucro real, pode ser reconhecido nas contas de resultados de cada período de apuração proporcionalmente à receita de venda recebida. Para tanto devem ser observadas entre outras que o Lucro Bruto deve ser registrado em conta específica de Resultado de Exercícios Futuros, para qual serão transferidos a receita de venda e o custo do imóvel, inclusive o orçado, se for o caso.

2.7 INCENTIVO FISCAL ESPECÍFICO PARA A CONSTRUÇÃO CIVIL

Existem vários incentivos fiscais para a construção civil, foi considerado apenas dois deles. Tais como:

Prefeitura: Através da Base Legal LO 3882/89 art. 66 § 7, as construtoras podem deduzir em até 40% do valor da nota fiscal (referente o material utilizado) o valor da base de cálculo para o ISS, sendo assim, considera como efeito de cálculo 60% d valor da Nota Fiscal.

Receita Federal: O Percentual a ser aplicado sobre a receita bruta para apuração da base de cálculo do Lucro Presumido na atividade de Construção Civil é de 32%, quando houver emprego unicamente de mão de obra, mas quando houver emprego de matérias em qualquer quantidade, esse percentual cai para 8%. (ADN Cosit nº. 6, de 1997).

Os Estados modernos preocuparam-se, sobretudo a partir do sexto decênio do século XX, em substituir o Imposto Geral Sobre o Volume de Vendas que possuíam - cada qual, obviamente, com sua denominação própria - por um Imposto Sobre o Valor Acrescido.

Esse novo imposto, diga-se por oportuno, não é cumulativo, pois consiste basicamente em aplicar aos bens e serviços um imposto geral sobre o consumo

exatamente proporcional ao preço dos bens e serviços qualquer que seja o número de transações que intervenham no processo de produção e de distribuição anterior à fase da sua imposição. Assim, embora atingindo várias operações da circulação econômica, o imposto pago na operação anterior é sempre dedutível. Foi a fórmula encontrada para combater os efeitos econômicos deletérios do imposto até então existente que incidia sobre o "volume de vendas", dando também aos "serviços" uma concepção econômica de produto.

O novo imposto sobre o valor acrescentado foi rápida e amplamente difundido, com boa aceitação nos países da Comunidade Econômica Européia que, em geral, em uma única lei, instituíram um único tributo sobre a venda de mercadorias e de serviços, destacando-se a da França (Lei n.º 102, de 31 de março de 1967), a da República Federal Alemã (Lei n.º 545, de 29 de maio de 1967), a da Holanda (Lei de 29 de junho de 1968), a da Bélgica (Lei de 03 de julho de 1969), a de Luxemburgo (Lei de 05 de agosto de 1969) e as da Itália (Lei n.º 825, de 09 de outubro de 1971, e Lei n.º 633, de 26 de outubro de 1972).

A América Latina, por sua vez, adotou de pronto a idéia, sendo exemplo disto, entre outras, a legislação do Uruguai (Lei n.º 13.637, de 21 de dezembro de 1967), do Equador (Decreto n.º 469, de 12 de maio de 1970), do Peru (Decreto-lei de 21 de novembro de 1972) e a da Argentina (Lei n.º 20.63, de 27 de dezembro de 1973).

O Brasil, diferentemente dos demais países, optou por onerar as vendas de mercadorias e de serviços com dois impostos diversos: o primeiro, batizado inicialmente de ICM - Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias -, e o segundo de Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN, ambos criados respectivamente pelos artigos 12 e 15, da Emenda Constitucional n.º 18, de 1965⁽⁶⁾. Optou ainda por instituir competências tributárias distintas para arrecadá-los: aos Estados, coube o primeiro, e aos Municípios, o último.

A situação anterior à reforma tributária de 1965 evidencia que a prestação de serviços, como atividade tributável, era alcançada pelos seguintes impostos, admitidos pela Constituição de 46: a) Imposto Sobre Transações (estadual), recaindo sobre certos serviços, como hospedagem, construção civil etc; b) Imposto de Indústrias e Profissões (municipal), incidente sobre o efetivo exercício de atividade lucrativa, abrangendo, dentro de sua área, a indústria, o comércio e a

profissão, inclusive todos e quaisquer serviços; e, c) Imposto Sobre Diversões Públicas (municipal), sobre os jogos e as diversões públicas.

Após a mudança de regime ocorrida em 1964, adveio a já mencionada reforma tributária, principiada pela Emenda Constitucional n.º 18, de 01 de dezembro de 1965, que objetivou integrar a política tributária existente com a política econômica do novo Governo, esta última voltada, como se sabe, para uma expectativa de desenvolvimentismo econômico e consolidação de uma unidade nacional.

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia possui o propósito de explicitar de que forma foi desenvolvida a tarefa, logo, é uma regra básica da pesquisa científica o fato de demonstrar os meios com os quais se chega aos resultados.

Para definir o tipo de pesquisa a ser realizada foi utilizada a tipologia apresentada por Vergara (1998, p. 44), podendo ser quanto aos fins e quanto aos meios.

Quanto aos fins a pesquisa foi considerada explicativa, pois teve como principal objetivo esclarecer que fatores contribuem para a ocorrência de determinado fato, visando, portanto, esclarecer quais fatores contribuem, de alguma forma, para a ocorrência de determinado fenômeno.

A pesquisa em questão foi também classificada como descritiva porque descreve os fatos ocorridos na empresa, mostrando a importância da contabilidade Controladoria na busca de reduzir os custos ao máximo. A importância da contabilidade da construção civil e explicações sobre as demonstrações contábeis, descrevendo, analisando, e interpretando a problemática da elaboração e utilização das demonstrações contábeis para essa empresa.

Quanto aos meios foi uma pesquisa bibliográfica que é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais entre outros que abordem o assunto, artigos e material acessível ao público em geral, além de ser, também, uma pesquisa documental e de campo.

Trata-se de um estudo de caso, onde buscou-se informações em uma empresa de construção civil. Os dados foram coletados através de entrevistas e aplicação de questionários, os quais foram passados para o Diretor corporativo financeiro e para a Diretoria Administrativa. Diante de resultados obtidos através do questionário e entrevista foi analisado os dados e foi feita uma comparação dos custos apurados em dois anos do exercício de 2006 e 2007. O estudo de caso foi abordado da seguinte maneira, primeiramente aplicação do questionário e uma

entrevista onde foram coletados dados da empresa, bem como uma análise dos custos do escritório central e de uma obra piloto escolhida para analisar com se comportava e depois do comitê de custos como e quais estratégias foram criadas para minimizar esse custos.

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

Segundo Vergara (2000, p. 49), O universo e amostra tratam-se de definir toda a população amostral. Existem dois tipos de amostra: probabilística, baseada em procedimento estatística, e não probabilística. As informações necessárias para se realizar uma avaliação de desempenho financeiro, serve para dar retorno para a empresa em análise. Quanto ao universo desta pesquisa envolveu os profissionais contábeis. As entrevistas foram realizadas no local de trabalho dos contadores.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

De acordo com Vergara (1998), na coleta de dados, o leitor deve ser informado como pretende obter os dados de que precisa para responder ao problema. Nesta pesquisa, os dados foram coletados através de livros, revistas, páginas da rede mundial de computadores, publicação diversas a respeito do tema em questão, além de documentos internos da empresa e o resultado da entrevista.

Os dados foram utilizados para obter informações essencialmente necessárias, através de pessoas que tiveram a disponibilidade de passar as informações precisas e importantes para uma análise dos dados, e através destas, chegar às reflexões, argumentações, interpretações, análise e conclusões.

Os dados podem ser tratados de forma quantitativa, isto é, utilizando-se procedimentos estatísticos, como o teste de hipóteses, e de forma qualitativa. No caso do estudo em questão foi de forma qualitativa.

O processo da coleta de dados foi realizado na sede da empresa de construção civil. Para a aplicação do questionário, utilizou-se a ferramenta do Excell para tratar os resultados das respostas do questionários.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

A empresa comporta quase 900 novecentos funcionários, dentre escritório central, centro de vendas e obras diversas. Os colaboradores estão inseridos em diversos setores. É composta por vários diretores, dentre eles a Diretora Presidente, o Diretor Corporativo Financeiro, Diretor de Suprimentos, Diretor Financeiro e Diretora Administrativa. Existem os gerentes de cada setor específico, para facilitar e organizar melhor cada setor. A empresa busca melhorias dentre muitas já existentes, foi criado recentemente um comitê de custos. Tem como principal objetivo racionar os custos de maneira inteligente. Na tentativa de minimizar os custos, sabe-se que é de inteira responsabilidade administrá-los, foi elaborado o Comitê de Custos, que irá promover de forma criativa redução dos mesmos, garantindo sempre a qualidade de nossas atividades. Pretende-se sanear as despesas. Semanalmente, existem reuniões, onde participam todos os membros, inclusive a Diretora Administrativa, na busca constante da redução dos custos. As reuniões existem para saber o que está sendo feito o que realmente é importante e até que ponto as pessoas estão contribuindo para realização desse trabalho. Foram confeccionados vários banners na busca de maior divulgação e também para chamar atenção dos funcionários, tornando-se mais comprometidos. Toda sexta-feira, as pessoas do comitê se reúnem para buscar cada dia mais essa redução, a principio começa pelo escritório, mas, se prolongou para uma determinada obra com a intenção de acompanhar mais de perto o que pode reduzir os custos. Sabe-se que na obra há uma possibilidade de minimizar os custos. Neste sentido, foi criado e é analisada mês a mês a planilha de acompanhamento dos custos da obra escolhida para fazer essas análises. É feita uma comparação de um ano anterior, e conseqüentemente, após esse tempo um estudo de melhorias com a implantação desse trabalho.

4.2 A PESQUISA

A pesquisa foi realizada na empresa de construção civil, tendo como principal objetivo analisar como acontece a redução de custos. Foi conversado com algumas pessoas responsáveis pela empresa sobre como é feito para reduzi-los. No escritório central está sendo realizado esse trabalho, onde existe um comitê para acompanhar e divulgar a empresa. Observou que os custos também poderiam ser reduzidos nas obras, onde o volume maior de atividades estão concentrados na própria obra. L levantou-se que na obra seria o local mais interessante de esta reduzindo a maior parte dos custos, pois, é lá que esta concentrado o maior gasto de uma contrutora, devido aos materiais e como eles são utilizados.

4.3 SISTEMA DE CONTROLADORIA

O sistema de informação de gestão econômica GECON está voltado à mensuração dos resultados econômicos das atividades empresariais e se estrutura a partir do seguinte conjunto de premissas fundamentais:

A empresa é constituída sob o pressuposto da continuidade. A garantia da continuidade da empresa só é obtida quando as atividades realizadas geram um resultado líquido no mínimo suficiente para assegurar a reposição de todos os seus ativos consumidos o processo de realização de tais atividades. Todas as estratégias, planos, metas e ações que a empresa implementar, devem orientar em última instância a otimização do lucro. O lucro, portanto, á a melhor e a mais consistente medida da eficácia da organização. Neste contexto o sistema GECON utiliza-se de um conjunto de conceitos voltados à correta mensuração do lucro e do patrimônio da empresa na premissa que o valor do patrimônio líquido tem que expressar o efetivo valor da empresa e não quanto custa ou quanto custou (CATELLI, 2001).

Tendo em vista a importância do conceito de lucro, uma questão fundamental que se coloca é como o lucro é formado. O lucro é gerado a partir da execução do conjunto de atividades da empresa. O GECON parte da premissa que as atividades

não geram somente custos, mas sim resultados (custos e receitas). A informação de quanto custa uma atividade é muito pobre. A informação do resultado econômico gerado por uma atividade permite a identificação da formação do lucro, ou seja, quais atividades contribuem mais ou menos para a formação do resultado econômico global da empresa, qual atividade vale a pena terceirizar, qual atividade vale a pena manter, e qual a perda econômica pela manutenção de atividades estratégicas deficitárias (CATELLI, 2001).

O lucro é gerado pelas diversas atividades e a responsabilidade pela geração do lucro é exatamente dos responsáveis pelas diversas atividades, ou seja, dos gestores. A análise da contribuição das atividades e dos gestores para a formação do lucro da empresa tem sido um desafio das administrações modernas e raramente são efetuadas a contento pela ausência de instrumental adequado que forneça as informações necessárias. Muito embora todas as atividades desenvolvidas pela empresa, bem como todos os gestores contribuem para a formação do lucro da empresa, observa-se que pela utilização de sistemas de informações concebidos sob base conceitual tradicional, simplesmente não são identificadas como as atividades analíticas contribuem no lucro global, e a performance dos gestores é medida por parâmetros físicos e por valores de "custo" invés de resultados econômicos. O sistema GECON efetua uma "amarração" entre as atividades e áreas de responsabilidade da estrutura de organização da empresa. Assim a empresa é subdividida em áreas de responsabilidades (AR), centros de resultados (CR) e centros de custos (CC). Dessa forma o desempenho das atividades tanto a nível de planejamento quanto a nível do realizado é identificado com as áreas e gestores responsáveis (CATELLI, 2001).

Com base nas premissas que o lucro é a melhor medida da eficácia da empresa e que os gestores são os responsáveis pela geração do lucro, entendemos que os gestores são os responsáveis pela eficácia da empresa. Como o próprio nome esclarece, os gestores são os responsáveis pela gestão, administração ou processo de tomada de decisões. A gestão corresponde analiticamente ao processo de planejar, executar e controlar. Os gestores não devem se limitar apenas à execução das atividades sob sua responsabilidade, mas também planejá-las e controlá-las. Os gestores além de se envolverem com todas as etapas do processo decisório, não podem furtar-se aos três aspectos intrínsecos a qualquer atividade, ou

seja, o operacional, o econômico e financeiro. Os gestores competentes necessitam conhecer como está se desenvolvendo a sua performance e normalmente desejam conhecer como o seu desempenho está contribuindo para o desempenho global da empresa. Os gestores na maioria das vezes têm uma grande preocupação no sentido de que o seu desempenho não seja influenciado pelas ações de outros gestores, ou de variáveis fora do seu controle.

Como são avaliados pelos resultados no seu âmbito de atuação, os gestores tendem a dar mais importância aos interesses específicos de sua área, em detrimento dos interesses globais da organização. A empresa como um empreendimento coletivo, exige para o seu sucesso, a definição de parâmetros que orientem a atuação das partes em benefício do todo, principalmente considerando que a maximização dos resultados setoriais não conduz necessariamente à otimização do resultado global da empresa.

Neste contexto o sistema GECON assegura que o sistema de informação reflita a realidade física/operacional da atividade sob responsabilidade do gestor. Por outro lado o sistema GECON não se limita somente aos eventos realizados, contempla os eventos desde o nível do planejamento estratégico, da fase de pré-planejamento, do planejamento anual, dos replanejamentos mensais, das transações efetivamente ocorridas, finalizando com a evidenciação das causas das variações do desempenho face aos planos, políticas e padrões assumidos pela empresa. Em outras palavras o GECON procura subsidiar o gestor de uma atividade de informações necessárias a cada uma das etapas do processo de gestão. O modelo conceitual no nível de sistema de processamento de dados é de Banco de Dados (CATELLI, 2001).

Os gestores têm uma grande dependência do recurso "informação". A informação é a matéria-prima do processo de tomada da decisão. A informação útil é aquela que atende as necessidades específicas dos gestores, segundo as áreas que atuam, operações que desenvolvem e conceitos que lhes façam sentido lógico. Os sistemas de informações contábeis devem ser configurados de forma a atender eficientemente as necessidades informativas de seus usuários, bem como incorporar conceitos, políticas e procedimentos que motivem e estimulem o gestor a tomar as melhores decisões para a empresa. A informação deve ter um sentido lógico para o

gestor, portanto os conceitos de mensuração aplicados no sistema não podem ser dogmáticos e sim racionais.

Um sistema de informação contábil eficaz não pode trabalhar com conceitos gerenciais fracos e insuficientes, dentre os quais destacamos: soma de moeda de diferente poder aquisitivo; valor de um bem influenciado pela condição de pagamento; valores históricos defasados; não avaliação do impacto dos custos e receitas financeiros das atividades operacionais; não operacionalização da análise da contribuição dos produtos para o lucro; reconhecimento da receita e do lucro somente por ocasião da venda, inibindo o reconhecimento de resultados das diversas atividades produtivas da empresa; avaliação incorreta de desempenho das áreas em função de rateios arbitrários de gastos. O sistema GECON utiliza uma base de mensuração e de apuração de resultados de forma a refletir o valor econômico o mais correto possível dos recursos, produtos e serviços. A nível dos centros de resultados e das áreas de responsabilidade é efetuada a avaliação de desempenho através da aplicação do conceito de custo de oportunidade (CATELLI, 2001).

Em cada atividade desenvolvida pela empresa observa-se três aspectos interdependentes. O primeiro diz respeito à qualidade, quantidade e cumprimento de prazo, que denominamos operacional. Essas atividades para serem realizadas consomem recursos e geram sempre algum tipo de benefício na forma de produtos e serviços. Aos recursos consumidos e aos produtos e serviços gerados, podem ser associados valores econômicos (custos dos recursos e receitas dos produtos e serviços), o que caracteriza o aspecto econômico da atividade. Finalmente as operações envolvem prazos de pagamentos e recebimentos dos valores envolvidos, o que caracteriza o aspecto financeiro da atividade. Evidentemente os valores a prazo acarretam juros, os quais por sua vez impactam o resultado econômico da atividade. O GECON contempla esses aspectos mensurando o resultado financeiro e o resultado operacional das diversas atividades empresariais inclusive o resultado da própria área financeira (CATELLI, 2001).

O sistema de controladoria foi implantado na empresa em setembro de 2005. Tendo como GECON o modelo de atuação empresarial mais apropriado para desenvolvimento e implantação de uma Controladoria voltada à otimização do resultado econômico da organização, objetiva identificar através da utilização do

conhecimento da teoria geral de sistemas, o modelo de Controladoria para as empresas de construção civil, edificações. Para tanto, é apresentada a fundamentação teórica necessária para o suporte ao modelo. São discutidos aspectos tais como; o modelo GECON, a eficácia empresarial, o resultado como medida de eficácia e a Controladoria considerada sob dois vértices: ramo de conhecimento e área de responsabilidade. Através do estudo da empresa de construção civil, edificações, são apresentadas aspectos em relação a sua evolução e antecedentes históricos, caracterizando e identificando suas particularidades, bem como, suas principais transações. O modelo proposto considera a Controladoria como uma área de responsabilidade, com missão definida e composta por todos os subsistemas do sistema empresa, que interagem para consecução de seus objetivos. Neste aspecto, é responsável por desenvolver ações visando à otimização do resultado econômico da organização, a minimização de riscos e incertezas e salvaguarda patrimonial. O estudo apresenta, portanto, a visão de cada subsistema que compõe a Controladoria de forma que a empresa, ao identificar a necessidade de implantação desta área, identifique suas características primordiais (CATELLI, 2001).

4.4 CUSTOS DA OBRA MOZART ROMANO

A obra que foi escolhida dentre as diversas existentes na empresa, é a obra Mozart Romano. Esse empreendimento tem como construção de um prédio de uso multifamiliar (Mansão Mozart Romano), composto por uma torre. A área construída totaliza 3.564,60 m², subsolo, térreo e 12 pavimentos tipo, a área do lote é de 759,97 m², a ser edificado em Zona Adensável segundo estabelece o Plano Diretor da Cidade do Natal/RN. Está localizada a Rua Pinto Martins – s/n, Petrópolis – Natal/RN.

Essa obra foi escolhida para esse estudo pelo porte e desenvolvimento que ela possui. Também pelo simples fato de que tem maiores despesas e conseqüentemente maiores trabalhos em relação a controladoria.

4.4.1 Valores Antes do Sistema de Controladoria

Acompanhamento dos custos de Janeiro à Dezembro/2006

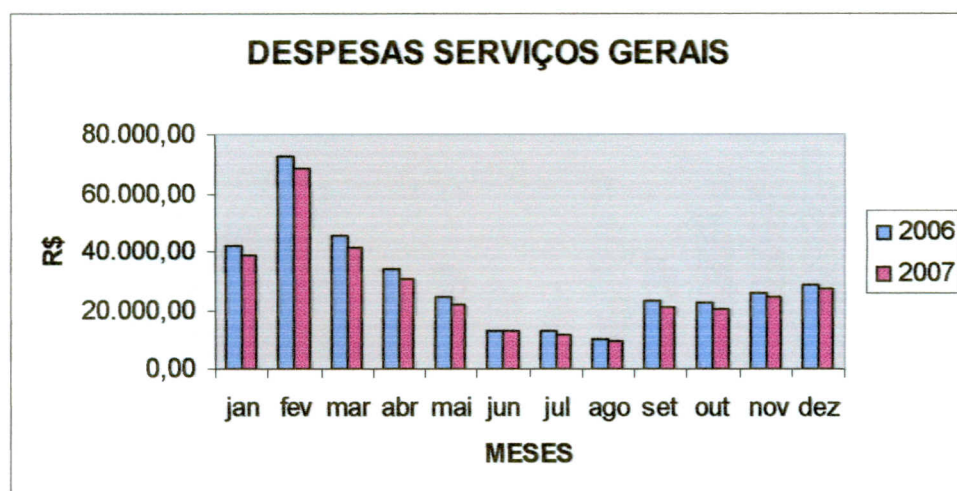
DESPESAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
Serviços gerais	8.905,00	10.934,00	12.670,00	14.912,00	12.704,00	4.650,00	4.674,00	958,00	2.091,00	6.412,00	8.932,00	10.230,00	98.072,00
	29.929,00	40.119,00	7.974,00	8.542,00	8.161,00	1.866,00	2.229,00	5.725,00	12.300,00	12.582,00	7.564,00	8.541,00	145.532,00
	3.434,00	21.409,00	24.635,00	10.680,00	3.494,00	6.542,00	5.992,00	3.259,00	8.814,00	3.300,00	9.580,00	9.970,00	111.109,00
	42.268,00	72.462,00	45.279,00	34.134,00	24.359,00	13.058,00	12.895,00	9.942,00	23.205,00	22.294,00	26.076,00	28.741,00	354.713,00
DESPESAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
vale transporte	4.275,00	3.146,00	4.919,00	3.654,00	3.544,00	1.902,00	3.842,00	3.395,00	6.256,00	2.962,00	2.996,00	2.814,00	43.705,00
	2.806,00	1.248,00	3.949,00	4.017,00	3.413,00	1.764,00	2.276,00	2.610,00	5.171,00	2.423,00	5.426,00	5.989,00	41.092,00
	7.081,00	4.394,00	8.868,00	7.671,00	6.957,00	3.666,00	6.118,00	6.005,00	11.427,00	5.385,00	8.422,00	8.803,00	84.797,00
	9.292,00	5.503,00	11.106,00	10.498,00	8.582,00	4.508,00	7.645,00	7.761,00	15.626,00	7.311,00	10.339,00	10.053,00	108.224,00
DESPESAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
Refeição	3.660,00	1.276,00	2.068,00	2.693,00	2.483,00	2.996,00	2.814,00	2.067,00	4.152,00	10.756,00	12.550,00	15.230,00	62.745,00
	6.621,00	4.226,00	5.161,00	3.657,00	7.650,00	5.426,00	5.989,00	19.846,00	8.189,00	6.432,00	6.890,00	7.800,00	87.887,00
	9.695,00	5.167,00	3.580,00	2.467,00	2.738,00	1.917,00	1.250,00	2.246,00	1.514,00	2.205,00	3.500,00	4.980,00	150.632,00
	19.976,00	10.669,00	10.809,00	8.817,00	12.871,00	10.339,00	10.053,00	24.159,00	13.855,00	19.393,00	22.940,00	28.010,00	191.891,00
DESPESAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
energia eletrica	45.251,00	41.368,00	28.381,00	12.562,00	11.980,00	12.500,00	12.890,00	11.202,00	10.980,00	12.000,00	16.503,00	15.320,00	230.937,00
	31.251,00	28.961,00	36.898,00	21.320,00	22.560,00	22.100,00	23.500,00	22.360,00	21.980,00	20.123,00	22.010,00	24.900,00	297.963,00
	32.116,00	28.953,00	12.256,00	13.520,00	14.210,00	13.890,00	14.520,00	10.420,00	11.250,00	13.520,00	14.980,00	15.980,00	528.900,00
	108.618,00	99.282,00	77.535,00	47.402,00	48.750,00	48.490,00	50.910,00	43.982,00	44.210,00	45.643,00	53.493,00	56.200,00	724.515,00

4.4.2 Valores Após Implantação do Sistema de Controladoria

Acompanhamento dos custos de Janeiro à Dezembro/2007

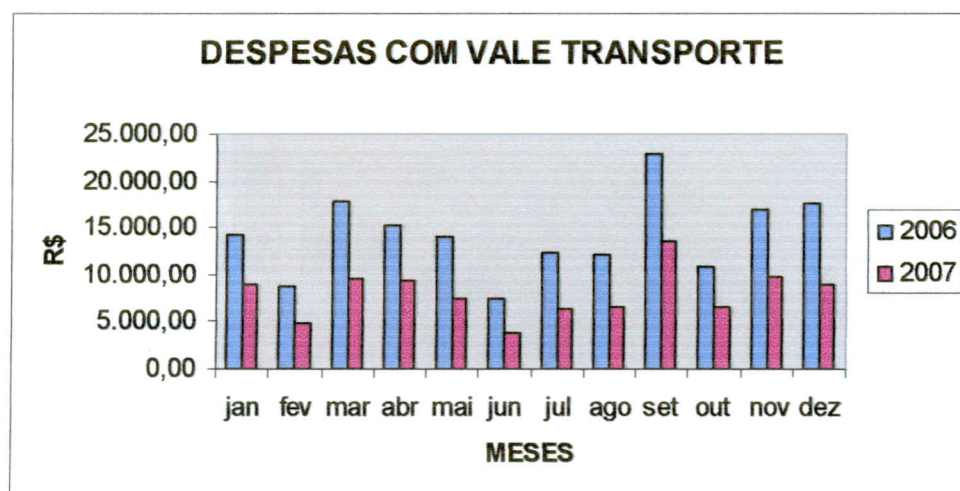
DESPEASAS	jan/07	fev/07	mar/07	abr/07	mai/07	jun/07	jul/07	ago/07	set/07	out/07	nov/07	dez/07	total obras
Serviços gerais	7.250,00	9.850,00	11.230,00	13.100,00	11.230,00	5.680,00	4.620,00	980	1.980,00	6.100,00	8.350,00	9.820,00	90.190,00
	28.350,00	38.500,00	7.205,00	7.820,00	7.520,00	1.703,00	2.050,00	5.230,00	11.350,00	10.980,00	7.120,00	8.120,00	135.948,00
	3.120,00	20.120,00	23.120,00	9.850,00	3.120,00	5.320,00	5.102,00	3.120,00	7.580,00	2.950,00	9.230,00	9.055,00	101.687,00
	38.720,00	68.470,00	41.555,00	30.770,00	21.870,00	12.703,00	11.772,00	9.330,00	20.910,00	20.030,00	24.700,00	26.995,00	327.825,00
DESPEASAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
vale transporte	3.650,00	2.980,00	4.510,00	3.120,00	3.150,00	1.598,00	3.050,00	2.850,00	5.420,00	2.750,00	2.740,00	2.751,00	38.569,00
	3.100,00	1.005,00	2.980,00	3.840,00	2.987,00	1.603,00	1.975,00	2.305,00	4.870,00	2.139,00	5.120,00	4.987,00	36.911,00
	2.100,00	980	1.985,00	2.305,00	1.369,00	705	1.365,00	1.487,00	3.210,00	1.756,00	1.796,00	1.098,00	20.156,00
	8.850,00	4.965,00	9.475,00	9.265,00	7.506,00	3.906,00	6.390,00	6.642,00	13.500,00	6.645,00	9.656,00	8.836,00	95.636,00
DESPEASAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
Refeição	3.421,00	1.107,00	1.098,00	2.450,00	2.103,00	2.405,00	1.750,00	1.987,00	3.980,00	8.950,00	11.306,00	13.250,00	53.807,00
	5.980,00	3.987,00	4.980,00	3.480,00	6.840,00	4.987,00	4.987,00	14.250,00	7.098,00	5.980,00	5.740,00	6.480,00	74.789,00
	9.520,00	4.963,00	3.478,00	2.140,00	2.150,00	1.678,00	1.065,00	2.098,00	1.230,00	2.100,00	2.980,00	3.650,00	37.052,00
	18.921,00	10.057,00	9.556,00	8.070,00	11.093,00	9.070,00	7.802,00	18.335,00	12.308,00	17.030,00	20.026,00	23.380,00	165.648,00
DESPEASAS	jan/06	fev/06	mar/06	abr/06	mai/06	jun/06	jul/06	ago/06	set/06	out/06	nov/06	dez/06	total obras
energia eletrica	44.210,00	39.850,00	27.520,00	10.985,00	10.974,00	11.200,00	11.200,00	10.520,00	9.870,00	11.500,00	15.230,00	14.210,00	217.269,00
	29.870,00	28.941,00	36.520,00	20.840,00	21.630,00	19.852,00	21.980,00	22.020,00	19.560,00	18.970,00	21.300,00	22.310,00	283.793,00
	33.210,00	19.870,00	11.250,00	12.600,00	13.560,00	12.650,00	13.210,00	9.870,00	9.870,00	13.098,00	13.210,00	13.980,00	176.378,00
	107.290,00	88.661,00	75.290,00	44.425,00	46.164,00	43.702,00	46.390,00	42.410,00	39.300,00	43.568,00	49.740,00	50.500,00	677.440,00

4.4.3 Gráfico despesas serviços gerais



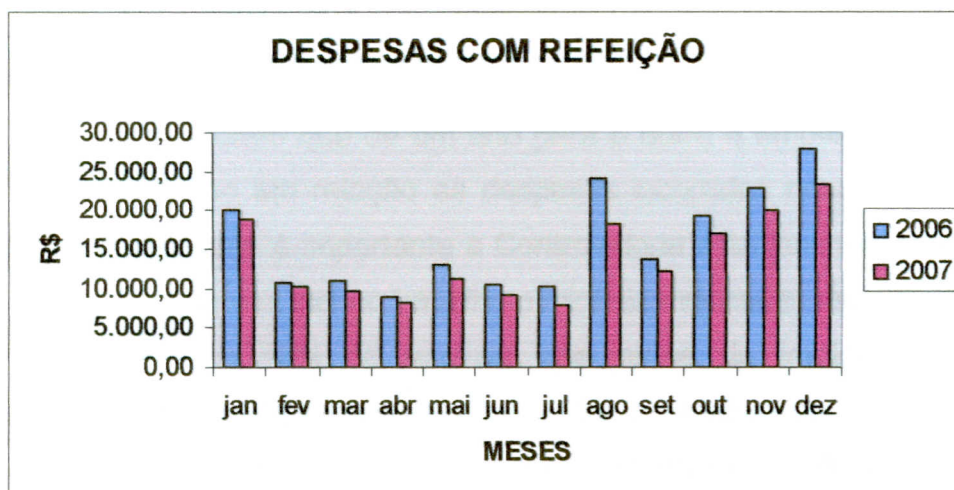
Foi observado que as despesas com serviços gerais em relação ao ano de 2006 e 2007, a empresa conseguiu reduzir o valor de R\$ 26.888,00. Os meses de maior redução desses custos foram em fevereiro R\$ 3.992,00 e em março R\$ 3.724,00.

4.4.4 Gráfico despesas vale transporte



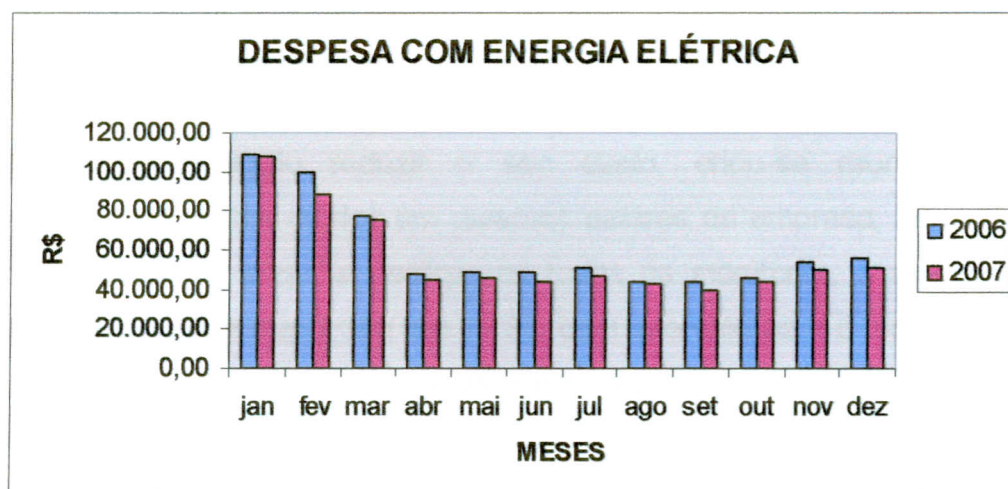
Em relação às despesas com vale transporte, totalizou ao final do ano uma redução de R\$ 73.958,00, maior redução em comparação com as demais despesas. Os meses que mais conseguiu reduzir foram setembro R\$ 9.354,00 e dezembro R\$ 8.770,00.

4.4.5 Gráfico despesas refeição



Com relação as despesas com refeição, foi observado que em apenas dois meses conseguimos reduzir significativamente. O mês de agosto R\$ 5.824,00 e em dezembro R\$ 4.630,00. Totalizando uma redução de R\$ 26.243,00.

4.4.6 Gráfico despesas energia elétrica



Em relação as despesas com energia elétrica, foi observado que o mês de fevereiro obteve uma maior redução R\$ 10.621,00 e o segundo mês foi dezembro com apenas R\$ 5.700,00, totalizando um valor de R\$ 47.075,00 comparando os dois anos.

4.5 ANÁLISE DOS CUSTOS APÓS IMPLANTAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLADORIA

Foi analisado que de um ano para o outro a empresa obteve um percentual muito proveitoso em relação as despesas incorridas nesses anos. Ficou claro de observar o quanto é importante a Controladoria está inserida dentro das empresas, facilitando cada vez mais o trabalho e minimizando muito mais os custos.

Logo fica fácil de analisar que antes da implantação do sistema de controladoria as despesas escolhidas foram analisadas e observadas que é de extrema importância a presença de um controlador para efetuar esse trabalho.

Foi feita uma comparação no ano de 2006 e 2007. As despesas escolhidas foram, serviços gerais, despesas com vales transportes, refeição e energia elétrica.

A análise feita, foi a seguinte: no ano de 2006, de janeiro a dezembro em relação as despesas de serviços gerais foi gasto R\$ 354.713,00 em 2006 e em 2007 passou para R\$ 327.825,00, a empresa teve uma redução nas despesas de R\$ 26.888,00. Outro tipo de despesa que foi analisado foi com vale transporte. Utilizou-se a estratégia de fazer uma locação com ônibus, facilitando o transporte e consequentemente reduzindo o custo. Quanto a despesa com refeição essa sim foi obtido um valor bem significativo, pois, pode se reduzido o valor considerável de R\$ 26.243,00. A despesa com energia elétrica em 2006, foi gasto em torno de R\$ 724.515,00 e em 2007 um valor de R\$ 677.440,00. Logo, foi a despesa que mais a empresa conseguiu reduzir o seu custo, criou-se reuniões e eram feitos acompanhamentos diários em diversos setores da empresa, bem como ao sair da sala apagar as luzes e desligar os todos os monitores, a empresa começava a trabalhar a partir das 7:30h até 17:30, com intervalo para o almoço de 1 hora, e era exatamente nesse intervalo que já começava a redução dos custos. A empresa criou uma politica de começar um pouco mais cedo as 7:00 e terminar as 17:00h, sem que pudesse ficar nenhum funcionário após o horário, coisa que vinha acontecendo com muita frequência em 2006, com isso conseguimos reduzir e chegar ao valor equivalente R\$ 67.075,00.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho expôs os principais aspectos envolvidos na contabilidade de uma determinada empresa no ramo de construção civil, apontando do ponto de vista da empresa quanto do ponto de vista do usuário e de suas informações.

Na prática, foi observado o quanto é importante a presença da controladoria na empresa de construção civil, devido existir muitas despesas significantes para obter um resultado satisfatório.

Verificou o custo por empreendimentos, dos valores computados como custo orçado de cada unidade vendida, bem como dos efeitos de atualização monetária e de alterações nas especificações do orçamento, independente do quadro demonstrativo do custo orçado e além dos livros acima citados, deve ser incluído o Livro para Registro permanente de Estoque, que é específico para pessoas jurídicas que exerçam atividades de compra e venda de imóvel.

Mais do que isso, o trabalho evidenciou e demonstrou que a regulamentação vigente permite, em situações semelhantes, a aplicação de práticas contábeis diferentes, o que elimina uma importante característica qualitativa de informação contábil: a comparabilidade; o estudo comparativo entre as diversas despesas .

O trabalho mostrou ainda que os recursos disponíveis em termos de normas contábeis, podem ajudar para o embasamento diante dos conceitos fundamentais, sendo também úteis para os usuários externos, desde que as informações relevantes sejam evidenciadas.

O presente trabalho demonstrou ainda que, na situação específica de empresas de construção civil, podem-se extrair das informações contábeis importantes análises complementares às convencionais já existentes, tanto do ponto de vista do usuário externo e interno.

Demonstra também que as características qualitativas da informação contábil, além de demonstrar a importância da contabilidade como um instrumento de apoio às decisões, são úteis para o balizamento da investigação sobre a utilidade da própria contabilidade, servindo como um conjunto de pré-requisitos para a caracterização desse tipo de informação.

Quanto ao resultado final observou que as despesas, quando entendida em seu sentido amplo, demonstra ainda as principais mudanças existentes.

Foi observado a análise dos custos no ano de 2006 em comparação ao ano de 2007 e foi bastante relevante para a empresa. Observou-se que ao final do ano de 2006 as despesas de serviços gerais totalizaram em R\$ 354.713,00 e em 2007 R\$ 327.825,00. Em relação as despesas com vale transporte totalizou em R\$ 108.224,00 EM 2006 e em 2007 R\$ 95.636,00, uma redução de mais de R\$ 10.00,00. As despesas com refeição 191.891,00 em 2006 e em 2007 R\$ 165.648,00, conseguiu reduzir a mais de R\$ 25.000,00. E a última despesa que foi analisada, energia elétrica em 2006 foi gasto 724.515,00, reduzindo para R\$ 677.440,00 em 2007.

REFERÊNCIAS

- COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. São Paulo: Editora Atlas, 2000.
- TEIXEIRA, Paulo Joni; PANTALEÃO, Milton J. **Construção civil – aspectos tributários e contábeis**. 3. ed. Porto Alegre: Alternativa Editora Cultural, 2003.
- TEIXEIRA, Paulo Joni; PEREIRA, Carin Fernandes. **Atividades imobiliárias – práticas contábil e fiscal – legislação tributária**. 2 ed. São Paulo. Alternativa, 2003.
- CFC. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade**. 2. ed. Brasília: CFC, 2000.
- GARRISON, Ray H; NOREEN, Eric W. **Contabilidade gerencial**, 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.
- BLATT, Adriano. **Análise de balanços: Estrutura e avaliação das demonstrações financeiras e contábeis**. São Paulo: Makron Books, 2001.
- TEIXEIRA, Paulo Joni; PANTALEÃO, Milton J. **Construção civil – aspectos tributários e contábeis**. 3. ed. Porto Alegre: Alternativa Editora Cultural, 2003.
- GITMAN, Lawrence J. **Princípios de administração financeira**. São Paulo: Harba Ltda., 1987.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; GELBCKE, E.R. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- SILVA, César Augusto Tibúrcio; TRISTÃO, Gilberto. **Contabilidade básica**. São Paulo: Atlas, 1999.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade básica e estrutura das demonstrações financeiras**. 11 ed. São Paulo: Frase, 2003.
- NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo E. V. **Contabilidade avançada e Análise das demonstrações financeiras**. São Paulo: Frase, 1996.
- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 2 ed. São Paulo: Editora Atlas, 1998.
- CATELLI, Armando. **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica GECON**. São Paulo: Editora Atlas, 2001.