

EC/ECO-321

CONTABILIZAÇÃO DE PROVEITOS NA EMPRESA GAMA, S.A.

Sázia Guilhermina Ruas Ribeiro

Maio de 2008

Trabalho de Licenciatura em Contabilidade e Finanças

Faculdade de Economia

Universidade Eduardo Mondlane

Maputo, Moçambique

ÍNDICE	Páginas
DEDICATÓRIA.....	I
AGRADECIMENTOS.....	II
LISTA DE TABELAS.....	IV
LISTA DE ABREVIATURAS.....	V
GLOSSÁRIO.....	VI
RESUMO.....	VIII
1. INTRODUÇÃO.....	1
1.1. PROBLEMA.....	3
1.2. HIPÓTESE.....	3
1.3. OBJECTIVOS DO TRABALHO.....	3
1.3.1. Objectivo geral.....	3
1.3.2. Objectivos específicos.....	4
1.4. JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO TEMA.....	4
1.5. METODOLOGIA.....	6
1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO.....	8
2. INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO.....	9
2.1. CARACTERIZAÇÃO DA INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO.....	9
2.2. TÉCNICAS DE PREPARAÇÃO DOS PLANOS.....	10
2.3. CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE PLANEAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO DE INDÚSTRIAS DE CONSTRUÇÃO.....	11
2.3.1. Elaboração do plano de longo prazo.....	11
2.3.2. Elaboração do plano de curto prazo.....	12
2.4. PROGRAMAÇÃO DE RECURSOS.....	13
2.5. CONCEITOS DE PROVEITOS E CUSTOS.....	14
2.5.1. Proveitos.....	14
2.5.2. Custos.....	16
2.6. PRINCÍPIO DE RECONHECIMENTO DOS PROVEITOS.....	18
2.6.1. Reconhecimento de proveitos conforme a teoria de contabilidade.....	22

2.6.2. Reconhecimento de proveitos conforme os princípios contabilísticos.....	23
2.6.3. Reconhecimento dos proveitos conforme a legislação fiscal.....	24
3. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	26
3.1. CONCEITOS.....	26
3.2. RECONHECIMENTO DE PROVEITOS E CUSTOS DO CONTRATO DE CONSTRUÇÃO.....	27
3.2.1. Conceitos.....	28
3.2.2. Vantagem e desvantagem do método do contrato terminado.....	29
3.2.3. Vantagem e desvantagem do método da percentagem de acabamento.....	30
3.2.4. Contabilização segundo as normas do IACS.....	36
3.2.4 1. Mensuração de Proveito.....	37
3.2.4 2. Reconhecimento de proveitos e custos.....	38
3.2.4 3. Divulgação.....	40
3.2.5. Contabilização segundo as normas do FASB.....	41
4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS.....	42
4.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO.....	43
4.1.1. Aspectos relacionados com a actividade da empresa após ganho o concurso público.....	43
4.2. CONTABILIZAÇÃO DE PROVEITOS NA EMPRESA GAMA, S.A.....	44
4.2.1. Reconhecimento de proveito segundo a empresa Gama, S.A.....	45
4.2.2. Reconhecimento de proveitos segundo as NICs.....	45
5. CONCLUSÕES.....	49
6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICA.....	50
APÊNDICE– Questionário de Pesquisa.....	54

Declaração da autora

Declaro que este trabalho é da minha autoria e resulta da minha investigação. Esta é a primeira vez que o submeto para obter um grau académico, numa instituição educacional.

Maputo, 10 de Maio de 2008
Sázia Guilhermina Ruas Ribeiro
(Sázia Guilhermina Ruas Ribeiro)

Aprovação do Júri

Este trabalho foi aprovado com a classificação de Bom e expressão numérica de 14,00 valores no dia 10 de maio de 2008 por nós, membros do júri examinadores da Universidade Eduardo Mondlane.

[Assinatura]
(Presidente do Júri)

[Assinatura]
(Arguente)

[Assinatura]
(Supervisor)

DEDICATÓRIA

À Deus, meu porto seguro.

*Aos meus pais e irmãos que, sempre estiveram ao meu lado
apoiando-me em todos os momentos...*

Agradeço-vos com três palavras: Eu vos amo!!!

AGRADECIMENTOS

À Deus, o meu fiel protector, pela vida e por todas as realizações até aqui alcançadas.

A empresa Gama, S.A, pela oportunidade cedida para realização da pesquisa, pelo tempo dedicado ao questionário e entrevista bem como pelo fornecimento de informações que muito enriqueceram o trabalho.

Ao Doutor Ângelo Macuácuá pela oportunidade, confiança, supervisão, ensinamentos e paciência que demonstrou durante a realização deste trabalho.

Ao doutor Estácio Rajá pela oportunidade, paciência e ensinamentos transmitidos ao longo do trabalho.

A ANE pela disponibilização imediata de informações relevantes para o trabalho.

A todos os meus professores, desde o ensino primária ao universitário, por tudo que representaram e/ou representam no processo da minha aprendizagem.

Aos meus pais, Mita e Silvério Ribeiro, dos quais herdo em vida valores indispensáveis para uma vida com dignidade, além do exemplo de perseverança e honestidade.

Aos meus irmãos Edite, Ana, Albano, Vitorino e Aurélio Ribeiro; e a vovó Lígia, por tudo que fizeram, fazem e farão por mim de modo incondicional e sem qualquer recompensa.

Ao doutor Orlando, senhor Celso, senhor João, senhor Hugo e a senhora Ângela pela ajuda prestada e paciência demonstrada durante a realização do meu trabalho.

Aos meus familiares, amigos e colegas pela convivência, amizade, companheirismo e solidariedade nos momentos mais difíceis.

A todas as pessoas que directa e indirectamente contribuíram na concretização deste trabalho.

A todos muito Obrigada!

LISTA DE TABELAS	Páginas
Tabela 1. Dados do contrato de construção.....	32
Tabela 2. Cálculo do resultado estimado e real.....	32
Tabela 3. Comparação dos resultados de 3 anos.....	36
Tabela 4. Resumo das vantagens e desvantagens de cada um dos métodos de acordo com a norma do FASB.....	42
Tabela 5. Reconhecimento de proveito segundo a empresa Gama, S.A.....	45
Tabela 6. Cálculo do lucro estimado.....	46
Tabela 7. Comparação dos resultados de 3 anos.....	47
Tabela 8. Reconhecimento de proveito segundo as NICs.....	48
Tabela 9. Mapa comparativo.....	48

LISTA DE ABREVIATURAS

ANE – Administração Nacional de Estradas

CIRPC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CPM – Critical Path Method

IACS – International Accounting Standards Committee

FASB – Financial Accounting Standards Board

GA – Grau de Acabamento

NICs – Normas Internacionais de Contabilidade

PERT – Program Evaluation and Review Technique

PGC – Plano Geral de Contabilidade

GLOSSÁRIO

C

Cronograma Físico-Financeiro

Cronograma de barras ou diagrama de Gantt que aloca um valor monetário aos períodos de execução das macroactividades de plano de longo prazo. O valor monetário alocado corresponde ao valor orçado dos serviços que serão executados no período estabelecido no plano de longo prazo.

CPM

CPM - Critical Path Method (Método do Caminho Crítico) é uma técnica de preparação de planos segundo o qual o empreendimento é dividido em actividades singulares que são vinculadas através de uma determinada lógica construtiva.

P

Pagamentos de incentivos

São quantias adicionais pagas ao contratador se os níveis de desempenho específicos forem atingidos ou executados.

PERT

O PERT - Program Evaluation and Review Technique (Técnica de avaliação e revisão de programa) é uma técnica de preparação de planos representada através de um diagrama de flechas que compõem as conhecidas técnicas de rede.

R

Reivindicação

É uma quantia que o contratador procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato.

Retenções

São quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificadados.

V

Variação

É uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato.

RESUMO

O presente trabalho tem como objectivo compreender como é feita a mensuração e contabilização das devidas proporções de proveitos nos contratos de construção em Moçambique e avaliar até que ponto o tratamento aplicado aos proveitos em Moçambique se conformam com as normas internacionais de contabilidade. A motivação da escolha deste tema foi apoiada por um conjunto de dois objectivos: o primeiro por se tratar de um tema de importância fundamental na vida financeira da empresa, e o segundo, o de contribuir para a discussão mais generalizada de um tema que não tem merecido o tratamento que a sua actual importância exige.

O trabalho baseou-se no estudo de um caso particular, a empresa Gama, S.A, tendo como um dos objectivos identificar o método usado pela empresa na contabilização de proveitos associados aos contratos de construção.

Para a busca das informações sobre contabilização dos proveitos neste sector, foram aplicadas pesquisa bibliográfica e a pesquisa a Internet, incluindo as múltiplas técnicas de colectas de dados como aplicação de questionário, entrevistas e análise documental.

Os resultados da pesquisa revelaram que o método usado pela empresa Gama, S.A na contabilização de proveitos associados aos contratos de construção é o da percentagem de acabamento, de acordo com o CIRPC moçambicano, artigo 19, nº 1, alínea a).

As principais limitações deste trabalho formam: o número de empresas pesquisadas, poucos estudos empíricos sobre a prática da contabilização de proveitos nas empresas de construções; impendendo, a realização de uma análise comparativa dos dados obtidos nessa pesquisa e a dificuldade do acesso a informações na empresa analisada. Contudo, para que se tenha uma opinião satisfatória ou se obtenha conclusões gerais sobre o problema traçado no trabalho, recomenda-se ampliação do tamanho da amostra e reapplicar este estudo para outras partes do país com vista a obter uma informação abrangente do sector.

1. INTRODUÇÃO

A indústria de construção engloba actividades que vão desde a construção de grandes obras públicas (construção de pontes, estradas, barragens, navios e outros similares) a construção de pequenas obras imobiliárias (residenciais ou comerciais).

Além dessa classificação, existem três formas básicas de actuação das empresas de construção:

- ❖ A prestação de serviços, em que a empresa de construção recebe uma remuneração fixa ou variável pela execução da obra, ficando os riscos da actividade por conta do contratante;
- ❖ A execução por empreitada, em que a empresa de construção assume os riscos dos custos de construção e o contratante paga um preço predeterminado pela construção;
- ❖ A incorporação imobiliária, em que a empresa de construção toma a iniciativa da construção e comercialização da (s) unidade (s) imobiliária.

(<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15112001-122042/>).

Este sector actua como um importante instrumento no desenvolvimento do país no que respeita aos enfoques económico e social, pois contribui na inclusão social de pessoas, que desprovidas de qualquer qualificação profissional, encontram fortes resistências para o acesso ao trabalho, a renda e a dignidade social (<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15112001-122042/>).

A indústria de construção quer a nível internacional quer em Moçambique em particular, apresenta certas características específicas, destacando-se uma principal: o facto do ciclo operacional transcender o exercício económico. Este facto tem causado vários pontos de interrogação aos profissionais de contabilidade quanto a mensuração e contabilização das devidas proporções de proveitos nos contratos de construção.

Geralmente, a maior parte das actividades comerciais e industriais tem como característica comum o ciclo operacional concluído em curto prazo, facto que permite que a contabilidade reconheça, mensure e evidencie os proveitos obtidos seja numa venda, produção, e prestação de serviços de forma consistente com a realidade física e operacional do negócio.

O presente trabalho é um estudo sobre a contabilização de proveitos na indústria de construção em Moçambique e que tem por objectivo exploração do assunto no sentido de procurar a melhor forma a adoptar no tratamento contabilístico de proveitos associados a contratos de construção.

1.1. PROBLEMA

Este trabalho visa buscar uma resposta teórica e prática sobre a seguinte questão:

- ❖ Será que as formas adoptadas para o tratamento contabilístico de proveitos associados aos contratos de construção em Moçambique se conformam com as normas internacionais de contabilidade?

1.2. HIPÓTESE

- ❖ O tratamento contabilístico de proveitos associados aos contratos de construção em Moçambique não se conforma com as normas internacionais de contabilidade.

1.3. OBJECTIVOS DO TRABALHO

O trabalho aborda, especificamente, a contabilização de proveitos na indústria de construção em Moçambique, propondo-se a alcançar os seguintes objectivos:

1.3.1. Objectivo geral

Este trabalho tem como objectivo geral:

- ❖ Compreender como é feita a mensuração e contabilização das devidas proporções de proveitos nos contratos de construção em Moçambique tendo em conta os períodos contabilísticos e avaliar até que ponto o tratamento contabilístico dispensado aos proveitos nos contratos de construção em Moçambique se conformam com as normas internacionais de contabilidade.

1.3.2. Objectivos específicos

Na perspectiva de alcançar os objectivos gerais, este trabalho pretende:

- ❖ Identificar o tratamento contabilístico aplicado pela teoria da contabilidade, as normas e a legislação fiscal nas empresas cujo ciclo operacional transcende o exercício económico.
- ❖ Mostrar quando é que os proveitos devem ser reconhecidos nas demonstrações dos resultados bem como se estes devem ser determinados periodicamente ou na conclusão do contrato.
- ❖ Identificar que método é usado em Moçambique para contabilização de proveitos na indústria de construção.
- ❖ Avaliar a viabilidade dos critérios de reconhecimentos usados na indústria de construção em Moçambique.

1.4. JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO TEMA

Na indústria de construção o grande desafio dos contabilistas gira em torno da questão relacionada com a contabilização dos proveitos, pois, neste sector o ciclo operacional transcende o exercício económico. Por outro lado, qualquer informação contabilista deve ser útil a quem actue em diversas capacidades dentro e fora da entidade envolvida. Deve ser útil na formulação dos objectivos, na tomada de decisões ou na direcção e controlo dos recursos para conseguir os objectivos. E esta utilidade da informação radica-se no seu poder de reduzir a incerteza para o utente.

Actualmente vive-se num mundo onde a qualidade da informação e situação financeira da empresa não só é do interesse dos usuários internos mais também dos usuários externos, e em Moçambique tem se verificado isso. Os proveitos obtidos neste sector estão entre essas informações como centro principal.

Note-se que conhecer os proveitos obtidos pela indústria de construção durante o processo de construção é fundamental para fins gerenciais, pois permite, além do controle financeiro do processo, o conhecimento dos proveitos globais da empresa para períodos futuros, informações essas de grande importância para o gestor que conduz os negócios em direcção a satisfação das necessidades dos investidores.

No entanto, o facto de não contabilizar-se os proveitos durante esses períodos intermédios, e contabilizá-lo ao final do processo de construção, prejudica a qualidade da informação contabilística para fins de gestão, pois o processo decisório demanda informações sobre o desempenho da actividade durante o processo de execução e não apenas depois desse processo.

O presente trabalho tem a finalidade de buscar conhecimentos referentes contabilização de proveitos na indústria de construção em Moçambique, através do estudo de caso de uma empresa de construção, cujo, a razão social será mantida em sigilo. Segundo (Yin, 2001), o estudo de caso é uma pesquisa empírica que investiga um facto contemporâneo dentro do seu contexto real; a necessidade de se utilizar esta estratégia deve nascer do desejo de entender um fenómeno complexo.

Esta busca não significa a solução dos problemas enfrentados por estes sectores, mais sim, uma evidência de como uma adequada contabilização dos proveitos pode mudar e fazer diferença na vida de uma empresa.

A motivação da escolha deste tema foi apoiada por um conjunto de dois objectivos: o primeiro por se tratar de um tema de importância fundamental na vida financeira da empresa, e o segundo, o de contribuir para a discussão mais generalizada de um tema que não tem merecido o tratamento que a sua actual importância exige.

1.5. METODOLOGIA

Para o alcance dos objectivos estabelecidos neste trabalho, a metodologia utilizada consistiu na pesquisa bibliográfica e Internet.

Pesquisa bibliográfica

Essa serviu para reunir os aspectos teóricos para a compreensão do tratamento dispensado aos proveitos nas empresas cujo ciclo operacional transcende o exercício económico. Através desta pesquisa, foram identificadas várias formas de reconhecimento de proveitos tais como: conforme a teoria de contabilidade, os princípios contabilísticos geralmente aceites, as normas internacionais de contabilidade do IASC, as do FASB e a legislação fiscal moçambicana.

Também, através deste método foi possível conhecer os dois métodos de reconhecimento de proveitos e custos usuais nas empresas de construção no geral e em Moçambique, em particular. Baseado na pesquisa bibliográfica foi elaborado um questionário, que visa responder ao problema exposto no capítulo 1. A essência da pesquisa está no questionário, pois as respostas as questões formuladas esclarecerão o problema da pesquisa.

Pesquisa a Internet

Essa foi útil para o estudo, pois, através dela foi possível recolher informações relevantes sobre a indústria de construção no geral bem como a consulta de várias teses que abordavam problemas e objectivos semelhantes ao do trabalho.

Após estas etapas procedeu-se a recolha de dados na empresa em questão, para tal foram utilizados certos métodos, como a análise documental, aplicação de questionário dirigidos ao pessoal da contabilidade e ao engenheiro de obra e entrevistas, o que permitiu obter

subsídios necessários para a realização da pesquisa, procedendo-se em seguida à análise e interpretação dos resultados.

Análise documental

Essa técnica permitiu o conhecimento da empresa e suas actividades, possibilitando o contacto com as informações formais que circulam na empresa, e materiais relacionados com a legislação das obras de carácter plurianual.

Aplicação de questionário

Serviu para recolher informações dentro da empresa no que concerne ao tratamento contabilístico dispensado aos proveitos nos contratos de construção. Este questionário foi dirigido ao pessoal da contabilidade e ao engenheiro de obras. Os resultados recolhidos permitiram obter respostas ao problema traçado no trabalho.

Entrevistas

Serviram mais para obter junto dos entrevistados alguns aspectos que não estavam bem claras nas respostas obtidas na aplicação de questionário dirigidos ao pessoal da contabilidade e ao engenheiro de obras.

O presente trabalho foi desenvolvido no quotidiano de uma empresa de construção, actuante em Moçambique, com objectivo de comparar o lado prática com a teoria de modo a obter uma melhor compreensão sobre o tratamento dispensado a contabilização de proveitos.

1.6. ESTRUTURA DO TRABALHO

Além do primeiro capítulo, que trata da introdução, o presente trabalho encontra-se estruturado em cinco capítulos.

- ❖ O segundo capítulo aborda sobre a indústria de construção no geral, apresentando a sua caracterização e funcionamento. Também, neste capítulo são apresentados os conceitos de proveitos e custos, segundo o PGC, a legislação fiscal, a IASC e o FASB; e o seu reconhecimento conforme a teoria de contabilidade, os princípios contabilísticos e a legislação fiscal.
- ❖ O terceiro capítulo apresenta de forma detalhada, sobre os contratos de construção, sua classificação e os métodos utilizados para a sua contabilização, bem como a contabilização segundo as normas do IASC e do FASB sobre os contratos de construção.
- ❖ O quarto capítulo é reservado a análise e interpretação dos resultados, onde é apresentada a caracterização da empresa em estudo e contabilização de proveitos na empresa Gama, S.A.
- ❖ O quinto capítulo apresenta as conclusões e recomendações.

Além desses cinco capítulos, encontram-se as referências bibliográficas e o apêndice.

2. INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO

2.1. CARACTERIZAÇÃO DA INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO

A indústria de construção está incluída numa pequena parcela da economia cujo ciclo operacional transcende o exercício económico. Este sector, em função da sua heterogeneidade ocasionada pela variabilidade do padrão concorrencial e do processo produtivo, apresenta inúmeras classificações relativas ao segmento.

Segundo os analistas do mercado, a indústria de construção encontra-se dividida em dois subsectores: o sector de construção de grandes obras (estradas, barragens, pontes, etc.) e sector imobiliário, que normalmente lida com obras cujos prazos de construção e os valores envolvidos são menores (<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15112001-122042/>).

Além dessa classificação, este sector actua de três formas básicas: prestação de serviços, execução por empreitada e fornecimento de bens/ incorporação imobiliária. O enfoque deste estudo incidirá sobre a execução por empreitada.

A indústria de construção revela particularidades que a distinguem da indústria de transformação. Cabe destacar alguns aspectos:

- ❖ O produto construído não segue um padrão de produção, já que cada obra é única;
- ❖ Há interferência do cliente durante a concepção e execução do empreendimento;
- ❖ As obras e os projectos são planeados separadamente;
- ❖ O processo construtivo sofre dependência de factores climáticos;
- ❖ O processo produtivo é disposto por etapas autónomas e sucessivas no tempo;
- ❖ O planeamento possui um alto grau de incerteza e pouco feedback das avaliações pós-ocupação; etc.

A caracterização deste sector é diferente do observado numa produção em série. O processo relata uma sucessão de fases com coordenações distintas, com relações bilaterais entre os agentes (projectista e construtor, cliente e construtora), com grande dispersão de responsabilidades e pouca integração entre os agentes

(http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_092.pdf).

2.2. TÉCNICAS DE PREPARAÇÃO DOS PLANOS

Na indústria de construção as técnicas de preparação dos planos mais comum são:

❖ CPM

Essa técnica consiste no desenvolvimento de uma rede de actividades na qual são realizados os cálculos simples com o intuito de se explicar datas de início e de término de cada actividade. Para a utilização do CPM parte-se de uma lista de actividades a serem desenvolvidas na obra. A partir dessa lista, procura-se realizar sequencialmente com vinculações lógicas entre as actividades.

❖ PERT

O cálculo do PERT envolve estimativas estatísticas segundo as quais as datas de cada actividade são calculadas em patamares optimistas, pessimistas e mais prováveis. Esse cálculo envolve um grande número de dados referentes às durações de cada actividade a ser executada na obra.

❖ Diagrama de Precedências

Nessa técnica as actividades são representadas por eventos. Esses eventos são indicados com setas que têm como objectivo indicar o tipo de relacionamento necessário à vinculação entre actividades.

❖ Linha de Balanço

Embora menos utilizado pelo facto da limitação do seu foco de actuação, isto é, empreendimentos repetitivos, essa técnica tem como vantagem apresentar num único gráfico todos os principais componentes necessários à programação: o que deve ser executado, quem deve executá-lo, onde fazer e quando executar.

❖ Diagrama de Gantt

Essa técnica é considerada uma das mais antigas para a preparação de uma programação, sendo uma das mais utilizadas na construção civil dada a facilidade de construção e interpretação. A técnica mostra a unidade de tempo para o controle e as actividades que serão desenvolvidas.

2.3. CARACTERÍSTICAS DOS SISTEMAS DE PLANEAMENTO E CONTROLE DA PRODUÇÃO DE INDÚSTRIAS DE CONSTRUÇÃO

Este sector possui característica distinta quanto à sua área de actuação no mercado, o número de funcionários, entre outros. Apesar dessas características distintas, os seus processos de planeamento e controle de produção costumam a ser relativamente similares, dividindo-se em dois níveis hierárquicos: um nível de longo prazo e um outro de curto prazo.

2.3.1. Elaboração do plano de longo prazo

Dependendo da indústria de construção e da forma como está organizada, a elaboração do plano de longo prazo cabe ao director técnico ou ao engenheiro responsável pela obra, existindo casos em que o director assume também a função de engenheiro de obras dependendo do porte dessas obras.

Em alguns casos, a actividade da preparação do plano de longo prazo pode ser dividida entre o director técnico e o engenheiro de obras.

A elaboração do plano de longo prazo tem por base o orçamento da obra e cronograma físico-financeiro, que é preparada através da análise dos projectos disponíveis e da utilização de índices de produtividade.

Normalmente, após a preparação do cronograma este é enviado ao director ou o engenheiro da obra, e isto acontece quando o orçamento é elaborado por um funcionário ou uma terceira empresa, onde depois é enviado para o director da empresa de construção.

Caso contrário, este pode ser feito pelo director ou engenheiro da obra, existindo casos que, o director técnico assume a actividade de elaboração do orçamento.

Em geral, a negociação e a compra de recursos são realizadas pelo director técnicos da empresa, existindo caso em que os engenheiros de obra têm uma certa autonomia na tomada de decisão, e algumas vezes com auxílio dos directores. Iniciada a obra, as metas fixadas no plano de longo prazo são actualizadas através de informações sobre o andamento dos serviços que estão sendo executados (Moreira, 2003:56).

2.3.2. Elaboração do plano de curto prazo

Este plano também é desenvolvido em indústria de construção, com a particularidade de que a sua elaboração tem por base, a troca de informações verbais, plano este que não é feito com base nos dados colectados da produção, mais apenas contando com a experiência e a percepção do engenheiro e o mestre de obra.

O facto de não existir uma lista de tarefas a serem executadas, as metas estabelecidas são cumpridas, fixadas pela directoria ou pelo engenheiro da obra, através da gestão do trabalho das equipas de produção.

Normalmente, as metas são designadas para os subempreiteiros e para as equipas de produção pelo mestre-de-obras, e estas são dadas através de contactos individuais e pode ocorrer tanto no escritório do canteiro como no próprio local de trabalho do funcionário ou subempreiteiro (Moreira, 2003:57).

As indústrias de construção que tem um plano de curto prazo, normalmente esse plano só serve para indicar ao mestre-de-obras as datas de término das actividades. E no caso de contratação de mão-de-obra o engenheiro e o mestre-de-obras solicitam o funcionário responsável pelo sector de recursos humanos.

Esta solicitação ocorre de acordo com as necessidades específicas de cada obra, e, em geral, a comunicação parte do mestre, para o engenheiro que faz a solicitação para o sector de recursos humanos.

Em relação aos materiais e equipamentos a serem adquiridos, geralmente o engenheiro e o mestre-de-obras tem autonomia para comprar desde que os valores não sejam consideravelmente altos e que a falta deste esteja também interrompendo o andamento da produção, como por exemplo lâmpada ou extensão eléctrica.

E no caso em que a obra necessita de determinado recurso com urgência, o engenheiro ou mestre-de-obras pode solicitar do director técnico uma autorização para compra do mesmo, sendo analisada pelo director para de seguida ser autorizado o processo de compra, e existindo caso em que a solicitação para compra é enviada para o sector de compra.

2.4. PROGRAMAÇÃO DE RECURSOS

Na indústria de construção a gestão de recursos deve ocorrer nos três níveis de planeamento que são: planeamento de longo prazo, planeamento de médio prazo e de curto prazo. Nesse caso, os recursos podem ser programados em momentos específicos durante a execução do empreendimento, podendo ser classificados em três classes distantes:

Recursos classe 1: são aquelas cuja programação de compra, aluguer e/ou contratação deve ser realizada a partir do planeamento do longo prazo, caracterizando-se, geralmente, por longo ciclo de aquisição e baixa repetitividade desse ciclo. Nesse caso, o lote de compra corresponde, geralmente, ao total da quantidade de recursos a serem utilizados.

Recursos classe 2: são aqueles cuja programação de compra, aluguer e/ou contratação deverá ser realizada a partir do planeamento tático de médio prazo e que se caracterizam, geralmente, por um ciclo de aquisição a 30 dias e por um a frequência média de repetição desse ciclo. Os lotes de compra são, geralmente, fracções da quantidade total do recurso.

Recursos classe 3: são aqueles cuja programação pode ser realizada em ciclos relativamente curtos. Em geral, a compra desses recursos é realizada a partir do controle de stock da obra. Caracterizam-se, geralmente, por um pequeno ciclo de aquisição e pela alta repetitividade desse ciclo.

A não disponibilização de recursos em tempo hábil para a execução trás como consequência directa a paralisação da obra e, indirectamente, dificulta um desenvolvimento adequado das funções de recrutamento, selecção, aquisição, contratação e treinamento. Nesse sentido, o processo de aquisição de recursos pode ser considerado o maior potencial individual de melhoria da qualidade em empresas de construção (Moreira, 2003:23).

2.5. CONCEITOS DE PROVEITOS E CUSTOS

2.5.1. Proveitos

Segundo o PGC (*Plano Geral de Contabilidade*) consideram-se proveitos as quantias recebidas ou a receber como contrapartida de fornecimento de mercadorias, da produção acabada, produção em curso ou materiais da prestação de serviços ou de outras vantagens concedidas pela empresa ou excepcionalmente sem contrapartida relativas à exploração e ao exercício em curso.

De acordo com o CIRPC, artigo 20, alíneas a) à j) consideram-se proveitos ou ganhos os derivados de qualquer natureza em consequência de uma acção normal ou ocasional, básica ou meramente acessória, e designadamente os resultantes de:

- a) Vendas ou prestações de serviços, descontos, bónus e abatimentos, comissões e corretagens;
- b) Rendimentos de imóveis;
- c) Rendimentos de carácter financeiro, tais como juros, dividendos e outras participações em lucros, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio e prémios de emissão de obrigações;

- d) Remunerações auferidas pelo exercício de cargos sociais;
- e) Rendimentos de bens ou valores mantidos como reserva ou para fruição;
- f) Rendimentos de propriedade industrial ou outros análogos;
- g) Prestações de serviços de carácter científico ou técnico;
- h) Mais-valias realizadas;
- i) Indemnizações auferidas, seja a que título for
- j) Subsídios ou subvenções de exploração.

O “IASC” define proveitos como os aumentos nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de influxos ou aumentos de activos ou de diminuições de passivos que resultem em aumentos do capital próprio, que não sejam os relacionados com as contribuições dos sócios (Costa, 2001:129).

Segundo a perspectiva conceptual tanto do IASC assim como do FASB o conceito de proveitos assume um aspecto amplo, na medida em que engloba os réditos e os ganhos. Os réditos são aqueles que resultam da actividade normal de uma empresa e que provêm das vendas, das prestações de serviços, honorários, juros, dividendos, royalties rendas e outros, enquanto que os ganhos são habitualmente identificados como aumentos dos benefícios económicos decorrentes da alienação de activos não correntes. Apesar de se manter esta diferença entre os réditos e os ganhos eles não apresentam naturezas diferentes entre si, razão porque são sempre considerados no seu conjunto e não separadamente.

Segundo o PGC e a legislação fiscal, esta distinção nítida entre réditos e ganhos não se verifica, sendo denominada pelo PGC a classe 7 – Contas de proveitos e na legislação fiscal por proveitos ou ganhos.

2.5.2. Custos

Segundo o PGC consideram-se custos todos os gastos ou encargos que se reportam à exploração do exercício em curso.

De acordo com o CIRPC, artigo 22, alíneas a) à j) consideram-se custos ou perdas os que comprovadamente forem indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto ou para a manutenção da fonte produtora, nomeadamente, os seguintes:

- a) Encargos relativos à produção ou aquisição de quaisquer bens ou serviços, tais como os respeitantes às matérias utilizadas, mão-de-obra, energia e outros gastos gerais de fabricação, conservação e reparação;
- b) Encargos de distribuição e venda, abrangendo os de transportes, publicidade e colocação de mercadorias;
- c) Encargos de natureza financeira, tais como juros de capitais alheios aplicados na exploração, descontos, ágios, transferências, diferenças de câmbio, gastos com operações de crédito, cobrança de dívidas e emissão de acções, obrigações e outros títulos, e prémios de reembolso;
- d) Encargos de natureza administrativa, tais como remunerações, ajudas de custo, pensões ou complementos de reforma, material de consumo corrente, transportes e comunicações, rendas, contencioso, seguros, incluindo os de vida e operações do ramo vida, contribuições para perdas de poupança-reforma, contribuições para fundos de pensões e para quaisquer regimes complementares da segurança social;
- e) Encargos com análises, racionalização, investigação e consulta;
- f) Encargos fiscais e parafiscais a que estiver sujeito o contribuinte, sem prejuízo do disposto no artigo 43;
- g) Reintegrações e amortizações;
- h) Provisões;
- i) Menos-valias realizadas;
- j) Indemnizações resultantes de eventos cujo risco não seja segurável.

De acordo com o "IASB", os custos são diminuições nos benefícios económicos durante o período contabilístico na forma de exfluxos ou de redução de activos ou na incorrência de passivos que resultem em diminuições do capital próprio, que não sejam as relacionadas com as distribuições aos sócios (Costa, 2001:130).

Para "IASB", custos são exfluxos ou outros gastos (consumo) de activos ou incorrências de passivos (ou a combinação de ambos) durante um período, derivados da entrega de produção de bens, prestação de serviços, ou executar outras actividades que constituem as operações principais continuadas ou centrais da empresa (Machado, 1998:1189).

Também de acordo com a perspectiva conceptual do IASB e do IASB, o conceito de custos assume um aspecto amplo uma vez que engloba as perdas e gastos.

As Perdas são as diminuições no capital próprio (activos líquidos) derivados das transacções periféricas ou acidentais de uma entidade e de todas as outras transacções e outros eventos e circunstancias que afectem a entidade durante um período excepto os que resultem de gastos ou distribuições a detentores (Machado, 1998:110).

São exemplo de perdas as situações derivadas de tragédias naturais tais como incêndios e inundações.

Os Gastos são os exfluxos ou outros consumos de activos ou incorrências de passivos (ou a combinação de ambos) derivados da entrega ou da produção de bens, prestação de serviços ou de levar a efeito outras actividades que constituam as operações principais ou centrais contínuas da entidade (Machado, 1998:109).

Temos como exemplos de gastos os custos das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, os salários e as amortizações. Estes (perdas e gastos) são sempre considerados no seu conjunto, uma vez que não existem naturezas diferentes as perdas e os gastos.

Também neste caso, tanto o PGC e a legislação fiscal não fazem uma distinção nítida entre perdas e gastos, sendo integrando no PGC como a classe 6- Contas de custos e na legislação fiscal por custos ou perdas.

2.6. PRINCÍPIO DE RECONHECIMENTO DOS PROVEITOS

O Princípio de reconhecimento de proveitos está intimamente relacionado com o conceito de realização.

A realização de proveitos é uma alteração nos activos líquidos no período, que seja suficientemente definida e objectiva para que se justifique o seu reconhecimento, proveniente da transferência para os clientes do agregado de produtos gerados efectivamente pela empresa (Machado, 1998:1213).

É de notar que reconhecimento não é o mesmo que realização, se bem que algumas vezes possa haver, na prática, o uso não clarificado das diferenças. Por outro lado, os objectivos do princípio da realização, estão ligados aos da mensuração do valor adicionado de cada período contabilístico.

A realização dos proveitos implica portanto que tenham sido gerados e transferidos para outrem; a empresa tenha recebido em troca um outro activo ou tenha um certo grau de confiança de que seja recebível e os activos recebidos sejam de mensuração definida, objectiva e verificável.

Portanto, as duas questões centrais para o reconhecimento dos proveitos são:

- a) A tempestividade do seu reconhecimento e
- b) A determinação da sua quantia.

❖ A determinação da quantia (mensuração)

Neste ponto pretende-se definir porquanto é que deve ser mensurado o proveito.

Os proveitos são mensurados pelo preço estabelecido na transacção com o cliente após serem feitas as deduções apropriadas para quaisquer períodos prolongados de cobrança.

Todos os descontos, deduções comerciais, ou outras reduções de preços facturados devem ser tratados como ajustamentos das quantias a que se aplicam. Logo, a mensuração é objectivamente definida pela quantia líquida expressa na documentação legal imanente à transacção que é um preço-agregado relativamente verificável.

❖ A tempestividade do reconhecimento

Os proveitos são reconhecidos na demonstração de resultados quando tenha surgido um aumento de benefícios económicos futuros relacionados com um aumento num activo ou com uma diminuição de um passivo e que possam ser quantificados com fiabilidade. Isto significa que o reconhecimento dos proveitos ocorre simultaneamente com o reconhecimento de aumentos em activos ou com diminuições em passivo (por exemplo um aumento em activos provenientes de uma venda de bens ou de serviços ou a diminuição em passivos provenientes do perdão da dívida a pagar).

Em linha gerais, os proveitos devem ser reconhecidos no momento da venda no caso em que for fornecido um produto ou serviço pela empresa aos seus clientes. No caso de fabricação de elementos especiais numa base contratual, os proveitos podem ser reconhecidos segundo o progresso dos trabalhos e nos termos do contrato.

Se a empresa fornecer um serviço, os proveitos devem ser geralmente reconhecidos no momento da execução. Essa execução pode ser identificada com a passagem do tempo, com um acto específico, ou com uma combinação de tempo e acto específico.

Na prática, segundo o FASB, a tempestividade do reconhecimento de proveito dá-se no momento da venda (método das vendas), no momento da produção e entrega (método da produção), enquanto decorre a produção, pela passagem de tempo (ou na base do tempo), no momento do completamento da produção, no momento do completamento da transacção, e no momento do recebimento do dinheiro.

❖ No momento da venda (método das vendas)

As duas condições exigidas neste método são de que o proveito esteja gerado e adicionalmente realizado. Estas condições surgem geralmente quando as mercadorias ou os produtos sejam entregues e/ou os serviços sejam prestados aos compradores.

Assim, os proveitos das actividades de produção e venda são geralmente reconhecidos no momento da venda que geralmente significa entrega. Desde que não haja esforços adicionais a seguir à venda, para que o processo de geração de proveito se complete é

apropriado e, geralmente aceite, reconhecer a consecução total que esteja reflectida na quantia da venda.

O reconhecimento no momento da venda é usado porque a maior parte das incertezas respeitantes ao processo de geração de proveito são removidas e torna-se conhecido o preço de troca.

❖ **No momento da produção e entrega (método da produção)**

Quando se verifica uma encomenda total com entregas parciais de unidades separáveis e uma venda ou recebimento do dinheiro (ou ambas) preceda a produção e a entrega, o proveito é reconhecido como gerado e na ocorrência da entrega, não na data da venda, ou da cobrança do dinheiro. Isto dá-se, por exemplo com as empresas que publicam revistas. Dado que a consecução da produção e entrega derivada das encomendas pode ser associada, neste, caso com unidades separáveis e identificáveis é presumido que o princípio da realização é satisfeito com a produção e entrega parcial, sendo reconhecida como proveito uma quantia proporcional da subscrição total.

O processo de reconhecimento continuará até que a empresa efectue todas as entregas parciais. O modelo de proveito obtido por este método dá uma indicação mais perfeita da consecução periódica da empresa do que esperar pela entrega completa.

❖ **Enquanto decorre a produção**

Pelo método da percentagem de acabamento (versus método do contrato terminado).

Segundo o método da percentagem de acabamento, os proveitos são reconhecimento enquanto decorre o processo produtivo, isto é, advogando-se que a empresa de construção gera proveitos, enquanto executa os trabalhos do contrato.

No método do contrato terminado o reconhecimento do proveito dá-se de acordo com a interpretação do momento da venda. Isto é, nenhum proveito é reconhecido, até que a produção esteja completa e aceite pelo cliente e todos os custos incorridos na actividade

da produção são acumulados e diferidos até que a entrega seja feita. O reconhecimento de proveito via este método distorce significativamente a consecução relatada pela empresa no decorrer do tempo.

❖ **Pela passagem de tempo (ou na base do tempo)**

Neste caso os proveitos podem ser reconhecidos enquanto gerados pela passagem do tempo se os serviços forem prestados ou os direitos ao uso dos activos se estenderem continuamente no tempo e mensuração fiáveis baseadas em preços contratuais estiverem de antemão estabelecidos e geralmente disponíveis.

A norma 18 do IASC, Rédito, diz que os proveitos proveniente do uso por outros, de activos da empresa produzindo juros, royalties e dividendos, deve ser reconhecidos quando:

- a) for provável que os benefícios inerentes à transacção fluirão a empresa; e
- b) a quantia do proveito possa ser fiavelmente mensurada.

❖ **No momento do completamento da produção, do crescimento natural e do envelhecimento**

Este método é geralmente aplicado a certas indústrias extractivas, como seja a extracção de metais e de pedras preciosas que tenham mercado e preços assegurados. Neste caso os proveitos são reconhecidos se os produtos forem prontamente comercializáveis por preços cotados que não sejam influenciados pelo produtor.

No caso em que os produtos ou outros activos estiverem prontamente realizáveis porque são inquestionavelmente vendáveis por preços fiável e prontamente determináveis sem qualquer esforço significativo como, por exemplo, certos produtos agrícolas, metais preciosos, os proveitos, e algumas perdas, podem ser reconhecidos no momento do completamento da produção ou quando se alterem os preços dos activos.

❖ **No momento do completamento da transacção**

Neste caso se os produtos, serviços, ou outros activos forem trocados por activos não monetários que não sejam prontamente convertíveis em dinheiro, os proveitos ou ganhos ou perdas, podem ser reconhecidos com o fundamento de que eles foram gerados e a transacção está completada. Também os ganhos ou as perdas podem ser reconhecidas se activos não monetários forem recebidos ou distribuídos em transacções não recíprocas. Em qualquer dos casos, o reconhecimento depende da circunstância em que a tempestividade e o justo valor dos recursos não monetários recebidos, ou a serem recebidos, possam ser estimados com segurança.

❖ **No momento do recebimento do dinheiro**

Se a cobrança dos recursos recebidos não puder ser fiavelmente estimada, os proveitos são reconhecidos logo que o dinheiro seja recebido; este é o método das vendas a prestações. Aqui o reconhecimento do proveito é definido até ao momento em que seja recebido o dinheiro e não no momento da venda, o que conduz ao reconhecimento do respectivo resultado no período da cobrança e não no período da venda, dado quer os proveitos quer os custos das vendas serem reconhecidos no período da venda.

2.6.1. Reconhecimento de proveitos conforme a teoria de contabilidade

O reconhecimento de proveitos e apropriação de custos estão intimamente ligados. Geralmente, não se deve reconhecer o proveito sem associar a despesa a ela correspondente, mesmo que seja por estimativa. A essência da evidenciação é de apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, a fim de propiciar uma base adequada de informação ao usuário.

O reconhecimento de proveito e custos durante a produção é aceito para contratos de longo prazo, sendo estabelecido um preço firme baseado num contrato ou em condições gerais de negócio, ou na existência de preços de mercado em vários estágios da produção.

Esse procedimento é justificado com base na concepção de que o lucro ocorreu, efectivamente.

<http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewPDFInterstitial/14/5>.

2.6.2. Reconhecimento de proveitos conforme os princípios contabilísticos

A função principal da contabilidade é a de acumular e comunicar informação essencial à compreensão das actividades das empresas, grandes ou pequenas, anónimas ou não, públicas ou privadas. Para desempenhar esta função mais eficazmente a contabilidade desenvolve-se dentro de um campo definido de conceitos e princípios.

Os princípios contabilísticos são regras e guias da contabilidade que se debruçam sobre assuntos tais como mensuração (valorimetria) de activos e passivos, o momento do reconhecimento dos proveitos e dos custos e a especialização (ou o acréscimo) dos mesmos.

São princípios fundamentais da contabilidade: princípio da continuidade; da consistência; da especialização (ou do acréscimo); da prudência; da substância sobre a forma; da materialidade, do custo histórico; da não compensação de saldos; da correspondência de balanços sucessivos; do balanceamento; da entidade económica; da unidade monetária; e do reconhecimento/ realização de proveito. Serão aqui abordados os princípios da especialização (ou do acréscimo); o princípio do balanceamento e o princípio do reconhecimento de proveito, devido à proximidade de ambos com o assunto tratado neste estudo.

O princípio da especialização (ou do acréscimo) determina que os proveitos e os custos são acrescidos, isto é, reconhecidos quando obtidos ou incorridos e não quando são recebidos ou pagos e são apresentados nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

Segundo o princípio do balanceamento os custos devem ser reconhecidos quando contribuírem para os correspondentes proveitos. Geralmente os custos são reconhecidos quando os bens ou serviços dêem a sua contribuição para o reconhecimento dos proveitos

e não quando sejam pagos. Assim sendo, o reconhecimento dos custos está intimamente associado ao reconhecimento dos proveitos.

Desde logo, só os custos que tenham sido considerados como gerando proveitos inerentes são considerados custos devendo ser balanceados, para efeitos de determinação de resultados, com os proveitos a que deram origem. Ou seja, são balanceados os esforços (custos) com os proveitos.

O princípio do reconhecimento de proveito determina que o proveito deve ser reconhecido quando o processo de obtenção esteja completo ou virtualmente completo, e quando a quantia e o montante do proveito sejam razoavelmente determinados. E no caso em que a produção demanda longo espaço de tempo, os proveitos devem ser reconhecidos segundo o progresso dos trabalhos e nos termos do contrato.

Conforme os princípios contabilísticos, definidos acima, os proveitos e os custos decorrentes de contratos de longo prazo devem ser reconhecidos no exercício em que ocorreram, independentemente do recebimento do valor do contrato ou transferência do bem. Estes princípios contabilísticos ainda apontam que a maneira mais correcta é reconhecer os proveitos proporcionalmente aos esforços dispendidos por custos (reais ou estimados) ou etapas concluídas.

2.6.3. Reconhecimento dos proveitos conforme a legislação fiscal

A legislação fiscal moçambicana estabelece como obrigações contabilísticas das empresas, a dispor de uma contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, e, para o apuramento do resultado líquido a contabilidade deverá estar organizada de acordo com o plano geral de contabilidade e outras disposições em vigor para o respectivo sector de actividade

Segundo nº1, artigo 18, do CIRPC (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) dispõem que os proveitos e os custos assim como as outras componentes positivas ou negativas do lucro tributável são imputáveis ao exercício a que digam respeito, de acordo com o princípio da especialização dos exercícios.

Para efeitos de aplicação do princípio da especialização dos exercícios, os proveitos e custos de actividades de carácter plurianual poderão ser periodizados tendo em consideração o ciclo de produção ou o tempo de construção.

Conforme CIRPC, no seu artigo 19, dispõe que a determinação de resultados em relação a obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano, poderá ser efectuado da seguinte forma:

- a) Pelo critério da percentagem de acabamento, ou
- b) Pelo critério de encerramento da obra.

A utilização do critério da percentagem de acabamento é obrigatória:

- ❖ Quando se verificarem facturações parciais de preço do estabelecido na realização de obras públicas ou privadas efectuadas em regime de empreitada, ainda que não tenham carácter sucessivo e as mesmas tenham atingido o grau de acabamento correspondente aos montantes facturados.
- ❖ No caso de obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente, à medida que forem sendo concluída e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas.

Para efeitos de aplicação do critério de encerramento da obra, esta é considerada concluída:

- ❖ se o grau de acabamento da obra for igual ou superior a 95% e o preço estabelecido no contrato ou sendo conhecido o preço da venda;
- ❖ Quando, nos casos de obras públicas em regime de empreitada, tenha lugar a recepção provisória nos termos da legislação vigente.

A referida legislação dispõe que grau de acabamento de uma obra, para efeito do disposto nos números anteriores, é dada pela relação entre o total dos custos já incorporados na obra e a soma desses custos com os custos estimados para completar a execução da mesma, e no caso em que sejam apurados os resultados relacionados com obras, cujos custos totais necessários para o seu acabamento, ainda não tenham sido suportados,

poderá ser considerado como receita antecipada a parte dos proveitos correspondente aos custos estimados a suportar.

Como se verifica a legislação fiscal prevê o reconhecimento dos proveitos e custos em decorrência da evolução da obra.

3. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

3.1. CONCEITOS

Um contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou inter-dependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Os contratos de construção são formulados de várias maneiras mas segundo as norma internacionais de contabilidade são classificados como: contrato de preço fixo e contrato de «cost plus».

- ❖ Um contrato de preço fixo é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output, que nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.
- ❖ Um contrato de «cost plus» é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou por uma remuneração fixada.

No que se refere à classificação dos contratos, podem os mesmos ser classificados quanto ao direito aplicável e quanto à forma de retribuição do construtor. Interessa-nos particularmente esta última, a qual pode assumir qualquer uma das seguintes modalidades: por preço global; por série de preços; e por percentagem.

Das classificações acima descrita, a modalidade adoptado pela empresa em questão é *por série* de preços e a sua actuação é a execução por empreitada em que o contratante paga um preço predeterminado pela construção.

De salientar ainda que, para efeitos contabilísticos, os contratos de construção são muitas vezes objecto de combinação e segmentação, encontrando-se o tratamento dado nos parágrafos 8, 9 e 10 da NIC11.

Assim, a norma sugere que os contratos sejam classificados separadamente quando:

- ❖ São propostas separadas de construção;
- ❖ Cada activo tenha sido sujeito a negociação separada;
- ❖ Os custos e proveitos de cada activo possam ser identificados.

Também um grupo de contratos pode ser tratado como contrato de construção único quando:

- ❖ São negociados como um pacote único;
- ❖ Estejam intimamente interrelacionados e façam parte de um projecto único com uma margem de lucro global; e
- ❖ São executados simultaneamente ou numa sequencia contínua.

3.2. RECONHECIMENTO DE PROVEITOS E CUSTOS DO CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

A indústria de construção tem enfrentado problemas relacionados com a mensuração e contabilização das obras de contrato plurianual. Este é um assunto que há muito que vem merecendo o interesse por partes dos principais organismos internacional de contabilidade, nomeadamente o IASC e o FASB.

No decorrer do trabalho vários métodos foram apresentados, mais basicamente existem dois métodos para a contabilização dos contratos de construção:

- ❖ O método do contrato terminado e
- ❖ O método da percentagem de acabamento.

Sendo o primeiro método eliminado pela IASC na sua última revisão da NIC 11, por considerar de um método híbrido em que os proveitos são reconhecidos pela mesma quantia dos custo incorridos, embora prevendo a possibilidade de que no caso de grandes

incertezas não ser possível determinar o lucro, mesmo que se adopte o método da percentagem de acabamento. Analisar-se-a com maior detalhe cada um dos métodos.

3.2.1. Conceitos

O **método do contrato terminado** é um método que permite que o balanceamento dos proveitos e custos sejam apurados no final da obra, conduzindo a não existência da relação entre os resultados registado no exercício e a actividade desenvolvida nesse mesmo exercício.

O **método da percentagem de acabamento** é um método que permite reflectir de forma sistemática o desempenho da actividade efectivamente desenvolvida pela empresa.

De acordo com a Norma Internacional de Contabilidade nº 18, Reconhecimento réditos:

O **método do contrato terminado** é definido como um método de contabilização que reconhece o proveito na demonstração de resultados somente quando a venda dos bens ou a prestação de serviços sob contrato estiver completo ou substancialmente completo.

O **método da percentagem de acabamento** como um método de contabilização que reconhece o proveito nas demonstrações de resultados proporcionalmente ao grau de acabamento de bens ou serviços sob contrato.

Segundo as Normas Internacionais de Contabilidade 11-“Contratos de construção” :

O **método do contrato terminado** significa que somente se esperam trabalhos menores, sendo os custos e os pagamentos progressivos recebidos acumulados no decurso do contrato, mas o proveito não é reconhecido senão até que as operações sob contrato estejam substancialmente completadas.

E em relação ao **método da percentagem de acabamento**, o proveito é reconhecido enquanto as operações sob contratos progridem, sendo os custos incorridos, para atingir o estágio de completamento, balanceados com aquele proveito, cuja consequência é o relato de resultados que podem ser atribuídos à proporção do trabalho completado (Machado, 1998:472).

3.2.2. Vantagem e desvantagem do método do contrato terminado

O método do contrato terminado deve ser aplicado sempre que não haja possibilidade de estabelecer-se estimativas fiáveis. No caso de a obra se encontrar substancialmente concluída, os custos que faltarem para a conclusão devem ser acrescidos com base em estimativas adequadas. As perdas potenciais quer referentes ao trabalho já realizado quer os relativos ao trabalho a realizar, devem dar origem à constituição das respectivas provisões.

A principal vantagem deste método está no facto de que é baseado nos resultados como determinados quando o contrato esteja completo ou substancialmente completo e, portanto, é mais objectivo e mais prudente pois que o lucro não é reconhecido senão quando os proveitos e custos do trabalho sejam conhecidos.

Este método não se baseia em estimativas que possam requerer ajustamentos subsequentes em resultado dos custos não previstos e possíveis prejuízos, sendo minimizado o risco de reconhecimento dos lucros que possam não ter sido obtidos.

A contabilização segundo este método não oferece qualquer dificuldade. No caso de um contrato por preço global os custos incorridos são acumulados e apresentados no activo como produtos e trabalhos em curso, enquanto que os pagamentos fraccionados efectuados pelos clientes são apresentados no passivo como adiantamentos de clientes.

E a principal desvantagem deste método reside pelo facto de que a determinação e reconhecimento do lucro periódico não relatado não reflecte o nível de actividade dos contratos durante o período de construção, isto é, o não suficiente balanceamento entre custos e proveitos. De facto, se bem que a maior parte do trabalho físico possa ter sido completado antes do período contabilístico em que a construção seja dada como completa, todo o lucro é relatado neste último período contabilístico (Machado, 1998:473).

3.2.3. Vantagem e desvantagem do método da percentagem de acabamento

Este método é hoje considerado, nacional e internacionalmente, como sendo o mais apropriado, desde que se verifiquem certas condições, na medida em que permite reflectir de forma sistemática, o desempenho da actividade efectivamente desenvolvida pela empresa (Costa, 2001:554).

No método da percentagem de acabamento a quantia de proveito reconhecida é determinada e evidenciada pela contabilidade à medida do desenvolvimento físico da obra. A aplicação deste método exige que o desfecho do contrato possa ser fiavelmente estimado.

A vantagem deste método de contabilização dos proveitos dos contratos é a de reflectir o proveito no período contabilístico, durante o qual foram executadas as operações para obter tal proveito; isto é, o proveito é reconhecido como obtido em cada período que dura a construção.

De outra forma, o proveito é reconhecido como realizado de acordo com o prosseguimento da produção. Porém, alguns peritos contabilistas consideram este método deficiente, porque o resultado durante o período de construção é subjectivamente determinado na base de estimativas do trabalho efectuado e no custo estimado total da construção.

Como o proveito real do contrato não será reconhecido senão no seu completamento, deve ser feita uma estimativa do mesmo em cada ano. A quantia estimada de proveito é então imputada a cada período na base da percentagem do total do contrato completado durante o período.

O estágio de completamento usado para determinar o proveito a ser reconhecido nas demonstrações financeiras pode ser mensurado da seguinte forma:

- ❖ Pelo cálculo da proporção dos custos incorridos até à data para os custos totais estimados do contrato: este é o mais usual;
- ❖ Por revisões de engenharia que meçam o trabalho executado;
- ❖ Por completamento de uma proporção física dos trabalhos do contrato; e
- ❖ Pela combinação de modos.

É importante salientar que tanto os recebimentos de facturação progressiva como os adiantamentos recebidos não reflectem o estágio de acabamento do contrato e, portanto, não são equivalentes à mensuração dos proveitos obtidos.

Relativamente aos custos de contrato, e quando se trabalha pelo estágio de acabamento, há que ter em atenção que só são incluídas na demonstração do resultado estimado os custos que reflectam operações executadas, necessitando em alguns casos, de ajustamentos, por exemplo:

- ❖ Custos de matérias-primas e materiais que tenham sido comprados para um contrato específico mas que não tenham sido utilizados ou instalados no momento de mensuração da execução do contrato para efeitos de determinação do resultado estimado periódico.
- ❖ Pagamento da subcontratadores até ao ponto em que não reflectam a quantia de trabalho executado pelo subcontrato (Machado, 1998:474).

Exemplo

O exemplo abaixo mostra a principal diferença entre o método do contrato terminado e o método da percentagem de acabamento.

O preço do contrato é de 1 000 000,00 Mts, com o prazo de construção é de 3 anos, tendo iniciado em 1 de Janeiro de 2005.

Tabela 1. Dados do contrato de construção (Valores em metcais)

Ano	2005	2006	2007	Total
Prazo de construção				3 anos
Valor do contrato				1 000 000,00
Custos incorridos	270 000,00	380 000,00	305 000,00	955 000,00
Custos estimados para concluir a obra	660 000,00	285 000,00	—	
Proveitos Líquido				45 000,00
Facturação em cada ano	200 000,00	325 000,00	475 000,00	1000 000,00
Cobranças em cada ano:				
2005 - 25% sobre o preço	250 000,00			
2006 - 40% sobre o remanescente		320 000,00		
2007 - o restante			430 000,00	

Fonte: Machado, 1998:475.

Tabela 2. Cálculo do resultado estimado e real (Valores em metcais)

Ano	2005	2006	2007
Preço do contrato	1 000 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00
Custos:			
Reais à data	270 000,00	650 000,00	955 000,00
Estimados para concluir à data	660 000,00	285 000,00	—
Custo totais: reais à data + estimados para concluir	930 000,00	935 000,00	955 000,00
Resultado estimado: preço estimado - custos totais	70 000,00	65 000,00	—
Resultado real	—	—	45 000,00

Fonte: Machado, 1998:475.

Determinantes dos resultados pela percentagem de acabamento

P — preço do contrato

n — vida do contrato em anos

i — ano corrente do contrato (i = 1,2,3,..., n)

e_i — estimativa de custo de completar no ano i

C_j — custo histórico incorrido no projecto nos anos j = 1,2,3,..., i

RE — resultado estimado para o ano i/ proveitos imputáveis ao exercício

$\sum_{j=1}^i C_j$ — custo histórico total dos anos i (C₁+C₂+...C_i)

$\sum_{j=1}^i C_j + e_i$ — custo estimado total do contrato no ano i

Fórmula do resultado estimado para o ano i

$$RE_i = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} RE_j$$

Fonte: Machado, 1998:486

ANO 1

$$GA = \frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times 100\%$$

Sendo: 2005 considerado o ano do inicio da obra, o $\sum_{j=1}^i RE_j = 0$

Segundo a tabela 2: $\sum_{j=i}^i C_j = 270.000,00$

$$e_i = 660.000,00$$

$$GA = \frac{270.000,00}{270.000,00 + 660.000,00} \times 100\%$$

$$GA = \frac{270.000,00}{930.000,00} \times 100\%$$

$$GA = 29,03\%$$

Proveitos imputáveis ao exercício (REi)

$$REi = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} REj$$

$$REi = \left[\left(\frac{270.000,00}{270.000,00 + 660.000,00} \times 1.000.000,00 \right) - 270.000,00 \right] - 0$$

$$REi = 20.322,58065 \approx 20.323,00$$

ANO 2

$$GA = \frac{\sum_{j=i}^i C_j}{\sum_{j=i}^i C_j + e_i} \times 100\%$$

$$GA = \frac{650.000,00}{935.000,00} \times 100\%$$

$$GA = 69,52\%$$

Proveitos imputáveis ao exercício (REi)

$$REi = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} REj$$

$$REi = \left[\left(\frac{650.000,00}{935.000,00} \times 1.000.000,00 \right) - 650.000,00 \right] - 20.323,00$$

$$REi = 24.864,16578 \approx 24.864,00$$

ANO 3

$$GA = \frac{\sum_{j=i}^i C_j}{\sum_{j=i}^i C_j + e_i} \times 100\%$$

$$GA = \frac{955.000,00}{955.000,00} \times 100\%$$

$$GA = 100\%$$

Proveitos imputáveis ao exercício (REi)

$$REi = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} REj$$

$$REi = \left[\left(\frac{955.000,00}{955.000,00} \times 1.000.000,00 \right) - 955.000,00 \right] - 20.323,00 + 24.864,00$$

$$REi = (187,00)$$

Tabela 3. Comparação dos resultados de 3 anos

Ano	Método do contrato terminado	Método da percentagem de acabamento
2005		20 323,00
2006		24 864,00
2007	45 000,00	(187,00)
Total	45 000,00	45 000,00

Como se verifica, os dois métodos produzem o mesmo resultado, somente com a diferença de que o método da percentagem de acabamento acresce resultados nos períodos anteriores.

3.2.4. Contabilização segundo as normas do IACS

O IASC é um organismo independente que iniciou a sua existência em 29 de Junho de 1973 como resultado de um acordo entre associações profissionais da Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e Irlanda.

Os seus objectivos são de formalizar e publicar, no interesse público, normas contabilísticas a serem apresentadas nas demonstrações financeiras e promover a sua aceitação e observância mundial bem como operar para melhoria e harmonização dos regulamentos, normas e procedimentos contabilísticos relacionados com a apresentação das demonstrações financeiras.

Neste órgão, vários assuntos contabilísticos são discutidos, como o caso de indústria de construção civil, com a finalidade de obter-se uma norma que possa ser aplicada ou utilizada a nível mundial.

Dessa forma, o IASC é uma fonte importante na discussão proposta neste trabalho, o que permitirá as comparações entre as normas actualmente vigentes no país e as que são proposta pelo IASC.

O IASC em 1978 aprovou a NIC 11 que prescreve o tratamento contabilístico de proveitos e custos associados aos contratos de construção, a qual foi reformulada em 1993 para entrar em vigor em 1 de Janeiro de 1995. A nível internacional deve dizer-se

que o IASC, na última revisão da NIC 11, eliminou o método do contrato terminado, prevalecendo apenas o método da percentagem de acabamento.

3.2.4 1. Mensuração de Proveito

Um dos aspectos a ser abordado em indústrias de construção é a dificuldade de determinar quanto de proveito alocar a cada exercício económico, e isso acontece porque em geral, as actividades de construção têm um ciclo operacional superior ao exercício económico.

Na perspectiva conceptual do IASC, mensuração é o processo de determinar as quantias monetárias pelas quais as classes das demonstrações financeiras devem ser reconhecidas nas demonstrações do balanço e de resultados.

Os valores referentes aos proveitos dos contratos decorrentes entre a indústria de construção e o contratante são afectados por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. Por isso, a quantia do proveito do contrato podem ser acrescidos ou reduzidos por vários motivos, como os pagamentos de penalidades provenientes dos atrasos na execução da obra, recebimento de incentivos pela conclusão antecipada do contrato, variações e reivindicações acordada entre o contratador e o contratado, etc.

Em qualquer dos casos os proveitos reconhecidos devem incluir essas diferenças (a mais ou a menos) quando dois requisitos fundamentais são atendidos:

- ❖ É provável o desfecho que causa o diferencial;
- ❖ O valor do diferencial possa ser fiavelmente mensurada.

Estes acréscimos ou reduções também se verificam na quantia de custos contratuais que são: os custos de mão-de-obra, custos de materiais necessárias para a construção, depreciações de activos fixos tangíveis utilizados no contrato, custos de aluguer de instalações e equipamentos, reivindicações de terceiras partes, seguros, gastos gerais de construção, etc.

Várias alternativas de mensuração de proveitos são sugeridas, porém nenhuma delas pode ser considerada definitivamente como objectiva, pois em sentido amplo, numa abordagem restrita de conceito de objectividade da mensuração qualquer mensuração pode ser considerada subjectiva. Isso significa que quaisquer dos métodos utilizados são meras aproximações do resultado verdadeiro, pois este depende de variáveis cujos valores não são conhecidos com precisão, são apenas esperados (<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15112001-122042/>).

No parágrafo 30 da NIC 11 são apresentados três métodos ou critérios que podem ser utilizados individualmente ou de maneira combinada, dependendo da natureza do contrato. Estes critérios são:

- ❖ Proporção dos custos incorridos no trabalho executado em relação ao custos estimados totais do contrato.
- ❖ Levantamentos do trabalho executado;
- ❖ Medições físicas do andamento da obra.

Nenhum desses critérios expressa objectivamente os proveitos de facto ocorridos, pois estes apenas são utilizados como um indicador da evolução do empreendimento para fins de apropriação da proporcionalidade dos proveitos totais do empreendimento ao período decorrido. Os proveitos devem ser reconhecidos à medida que são feitos os esforços para a sua execução, então, estes indicadores devem representar esses esforços feitos para servirem como meta na definição da parcela de proveitos que cabe a cada período.

3.2.4 2. Reconhecimento de proveitos e custos

Segundo o IASC, reconhecimento é o processo de incorporar nas demonstrações (da conta) de balanço e (da conta) de resultados um elemento que satisfaça a definição de uma classe e os dois critérios de reconhecimento que são indicados abaixo:

- ❖ Seja provável que quaisquer benefícios económicos futuros inerentes ao elemento fluirão para a empresa ou para fora dela; e
- ❖ O elemento tenha um custo que possa ser mensurado fiavelmente.

Uma outra questão importante levantada na contabilidade da indústria de construção é quando reconhecer o proveito obtido pelas actividades. O reconhecimento dos proveitos e custos contratuais devem ser feito com base no estágio de evolução da obra e isso deve ser feito quando os proveitos e os custos referentes aos contratos puderem ser fiavelmente estimados. Esta afirmação encontra-se no parágrafo 22 da NIC 11:

“Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o proveito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como proveito e despesas respectivamente com referência à fase de acabamentos da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecido imediatamente como uma despesa de acordo com o parágrafo 36.”

“O parágrafo 36 diz que quando for provável que os custos totais do contrato excedam o proveito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como uma despesa.”

As quantias das referidas perdas são determinadas independentemente da fase de acabamento da actividade do contrato e de ter ou não começado o trabalho do contrato.

O reconhecimento de proveito e de custos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como método da percentagem de acabamento, pois este proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período.

Pelo método da percentagem de acabamento, o proveito do contrato é reconhecido como proveito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado e os custos do contrato são reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam sejam aplicados.

A aplicação do método da percentagem de acabamento exige, que o desfecho do contrato possa ser fiavelmente estimado.

No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:

- ❖ O proveito possa ser fiavelmente medido;
- ❖ Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a empresa;
- ❖ Tanto os custos para completar o contrato como a fase de acabamento na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados;
- ❖ Os custos atribuíveis ao contrato sejam claramente identificados e fiavelmente mensurados, podendo ser comparados com estimativas prévias.

Tratando-se de um contrato de «cost plus», o desfecho pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas as seguintes condições:

- ❖ Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a empresa;
- ❖ Os custos atribuíveis ao contrato, reembolsáveis ou não, sejam claramente identificados e fiavelmente mensurados.

E no caso em que o desfecho não possa ser estimado com fiabilidade:

- ❖ O proveito apenas deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis;
- ❖ Os custos do contrato devem ser reconhecidos como gastos no período em que são incorridos.

3.2.4 3. Divulgação

A NIC 11 salienta ainda aspectos a serem divulgados, a saber:

- ❖ A quantia de proveitos do contrato reconhecida como proveito do período e os métodos utilizados para o seu reconhecimento;
- ❖ A quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos até à data;

- ❖ Os adiantamentos recebidos e as retenções feitas pelo cliente em função de algum critério a ser satisfeito no futuro;
- ❖ Apresentar como um activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato, isto é, os valores de construção em andamento que decorrem do facto da fase de andamento da construção ser mais adiantada do que o cronograma de recebimento dos clientes;
- ❖ Apresentar como passivo, a quantia bruta devida a clientes relativas aos trabalhos do contrato decorrente do facto da fase de andamento da construção ser menos adiantada do que o cronograma de recebimento dos clientes.

3.2.5. Contabilização segundo as normas do FASB

Dos diversos pronunciamentos dos organismos reguladores das práticas contabilísticas nos Estados Unidos, destaca-se como principal a ARB-45 (Accounting Research Bulletin nº 45) pois é o pronunciamento que o FASB (Financial Accounting Standards Board) assume como conjunto de princípios que norteiam as práticas contabilísticas adoptadas na contabilização de contratos de construção de longo prazo.

[\(http://www.teses.usp.br/teses/disponivei/12/12136/tde-15112001-122042/\)](http://www.teses.usp.br/teses/disponivei/12/12136/tde-15112001-122042/)

Esta norma (ARB-45) tem como centro fundamental o método de reconhecimento dos resultados na contabilização de contratos de contrato de longo prazo, que são:

- ❖ **O método da percentagem de acabamento** – segundo este método o proveito é reconhecido de acordo com a evolução da obra.
- ❖ **O método do contrato terminado** - neste método não se reconhecem quaisquer proveitos antes do contrato se encontrar concluído ou substancialmente concluído.

De acordo com esta norma (ARB-45), o método da percentagem de acabamento deve ser usado sempre que se verificar estes dois requisitos:

- ❖ Os custos a serem incorridos possam ser estimados fiavelmente;
- ❖ Exista o indicador que permita mensurar o progresso da obra.

Caso estes dois requisitos não se verifiquem, deve-se recorrer o método do contrato terminado, pois este, método deve ser aplicado sempre que não haja possibilidade de se estabelecerem estimativas fiáveis. O ARB-45 determina que o método utilizado deve ser evidenciado em notas explicativas.

A escolha do método a utilizar pode ainda ser feita segundo as vantagens e desvantagens decorrentes do uso de cada um deles.

Tabela 4. Resumo das vantagens e desvantagens de cada um dos métodos de acordo com a norma do FASB

Método	Vantagem	Desvantagem
Contrato terminado	Baseado em resultados finais, não dependendo de estimativas	Execuções superiores a um exercício económico-reconhecimento de resultados irregulares, distantes da realidade.
Percentagem de acabamento	Reconhecimentos de resultados mais próximos da realidade.	Reconhecimento dos resultados depende de estimativas de esforços ainda não executados.

Fonte: (<http://www.teses.usp.br/teses/disponivei/12/12136/tde-15112001-122042/>)

4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo são apresentados os resultados obtidos na pesquisa, a partir do emprego de múltiplas técnicas de colectas de dados, tais como: análise documental, entrevista e aplicação de questionário dirigido ao pessoal da contabilidade e engenheiro de obra.

4.1. CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA EM ESTUDO

A empresa estudada actua no mercado de construção a mais de quatro décadas e a sua actividade tem vindo a diversificar-se, sendo responsável pela execução de empreendimentos, nas mais diversas áreas como transportes, habitação, comércio, desporto, indústria e turismo.

Em geral, a empresa tem como foco principal de actuação obras de longo prazo. Cabe ressaltar que razão social da entidade será mantida em sigilo, passando a ser denominada como "*Empresa Gama, S.A.*".

A principal razão da escolha desta empresa de construção prende-se com o facto dela ser uma das empresas de referência no sector de engenharia civil das obras publicas tanto no seu país de origem e em Moçambique em particular, bem como, o vasto currículo de projectos realizados em várias partes do mundo, particularmente em Moçambique.

4.1.1. Aspectos relacionados com a actividade da empresa após ganho o concurso público

A empresa Gama, S.A antes de iniciar com trabalho, elabora um plano de actividade que vai desde o estudo do projecto e a preparação do terreno, a compra do material para a execução da obra, o lugar onde serão aprovisionados as matérias-primas, a mão-de-obra a contratar.

Nesta empresa cada projecto inicia com preparação de um mapa que indica a local da obra, a planta a executar, o orçamento da obra e cronograma físico-financeiro, que é preparada através da análise dos projectos disponíveis e da utilização de índices de produtividade.

Durante o processo de execução da obra esta é fiscalizada por pessoas independentes designadas pelo contratante que tem por objectivo vigiar e verificar o exacto cumprimento do projecto e suas alterações, do contrato, dos documentos de concurso e do plano de trabalhos.

Antes de proceder a entrega da obra, os fiscais nomeados pelo contratante fazem à vistoria para efeitos de recepção provisória da obra e concluída esta vistoria é feita a recepção definitiva, e o prazo de garantia varia de um a cinco anos e essa variação depende do tipo de obra, a dimensão bem como a especificidades de cada obra.

4.2. CONTABILIZAÇÃO DE PROVEITOS NA EMPRESA GAMA, S.A.

O presente trabalho tem como objectivo geral compreender como é feita a mensuração e contabilização das devidas proporções de proveitos nos contratos de construção em Moçambique tendo em conta os períodos contabilísticos e avaliar até que ponto esse tratamento contabilístico dispensado aos proveitos nos contratos de construção em Moçambique se conformam com as normas internacionais de contabilidade. Como forma de obter respostas aos objectivos traçados no trabalho foram utilizados certos métodos, como a análise documental, entrevistas e aplicação de questionário dirigido ao pessoal da contabilidade e o engenheiro de obras. Vários aspectos foram investigados como por exemplo: as normas usadas pela empresa, o período de determinação de proveitos e sua alocação, método usado para reconhecimento de proveitos e custos, etc.

Em relação as normas usadas para o tratamento contabilístico dos contratos de construção, a pesquisa obteve que *Empresa Gama, S.A.* utiliza o PGC, o CIRPC, e o CIVA alegando que estas são de carácter obrigatório em Moçambique, sendo ainda, revelado que os proveitos são determinados periodicamente, mediante autos de medição (quantificação do trabalho realizado) e que a facturação do trabalho realizado é feito no momento da apresentação do auto de medição ou situação de trabalhos.

No que concerne a alocação de proveitos em cada exercício contabilístico a pesquisa apurou que estes são feitos segundo o método da percentagem de acabamento, de acordo com o CIRPC moçambicano, artigo 19, nº 1, alínea a). Ainda, constatou-se que os proveitos referentes ao desfecho de um contrato que não possa ser estimado fiavelmente, somente são reconhecidos até ao ponto em que os custos do contrato incorridos serão

reconhecidos e que estes custos também devem ser reconhecidos como gastos no período em que sejam incorridos. E esses proveitos e custos devem ser imputados segundo o princípio de especialização. No caso de perdas esperadas num contrato de construção estas são reconhecidas imediatamente como gastos.

Para além das respostas obtidas na entrevista e na aplicação de questionário é apresentada uma tabela que mostra como são reconhecidos os proveitos na *Empresa Gama, S.A.* Os dados obtidos são referentes ao concurso ganho pela empresa para reabilitação das ruas degradadas na cidade de Maputo, sendo concluída e entregue em 2007.

O valor de adjudicação foi de 526.172.341,00 meticais, com um custo estimado de 394.629.256,00 meticais sendo feito um adiantamento de 66.050.872,00 meticais.

4.2.1. Reconhecimento de proveito segundo a empresa Gama, S.A.

Segundo as respostas obtidas tanto na aplicação de questionário bem como nas entrevistas foi revelado que os proveitos são reconhecidos periodicamente mediante autos de medição (quantificação do trabalho realizado) e que as normas usadas pela empresa na sua contabilidade são: o PGC, o CIRPC, e o CIVA. A tabela abaixo mostra como é feito o reconhecimento de proveito nesta empresa.

Tabela 5. Reconhecimento de proveito segundo a empresa Gama, S.A.

Descrição	2004	2005	2006	2007	Total
Proveitos		79.629.048,00	434.619.505,00	11.923.788,00	526.172.341,00
Custos		77.602.500,00	239.330.034,00	77.696.722,00	394.629.256,00
Margem		2.026.548,00	195.289.471,00	(65.772.934,00)	131.543.085,00
Adiantamento	66.050.872,00				66.050.872,00
Recebimentos		80.500.000,00	289.475.300,00	90.146.169,00	460.121.469,00

4.2.2. Reconhecimento de proveitos segundo as NICs

Neste ponto são apresentados os cálculos para o reconhecimento de proveitos segundo as NICs. O objectivo é verificar se os valores obtidos pela empresa no que concerne ao

reconhecimento de proveitos tendo em conta que as normas utilizadas por ela são, o PGC, o CIRPC, e o CIVA serão os mesmos se usar-se as fórmulas recomendadas pelas NICs.

Tabela 6. Cálculo do lucro estimado

Descrição	2005	2006	2007
Proveitos	526.172.341,00	526.172.341,00	526.172.341,00
Custos totais: incorridos + estimados	394.629.256,00	394.629.256,00	394.629.256,00
Custos incorridos anualmente	77.602.500,00	316.932.534,00	394.629.256,00
Custos estimados para concluir	317.026.756,00	77.696.722,00	0,00
Lucro estimado	131.543.085,00	131.543.085,00	131.543.085,00
Grau de Acabamento	20%	80%	100%

ANO 2005

Proveitos imputáveis ao exercício (REi)

$$REi = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} REj$$

Sendo: 2005 considerado o ano do inicio da obra, o $\sum_{j=i}^i REj = 0$

Segundo a tabela 6: $\sum_{j=i}^i C_j = 77.602.500,00$

$$e_i = 317.026.756,00$$

$$REi = \left[\left(\frac{77.602.500,00}{77.602.500,00 + 317.026.756,00} \times 526.172.341,00 \right) - 77.602.500,00 \right] - 0$$

$$REi = 25.867.499,93 \approx 25.867.500,00$$

ANO 2006**Proveitos imputáveis ao exercício (REi)**

$$REi = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} REj$$

$$REi = \left[\left(\frac{316.932.534,00}{394.629.256,00} \times 526.172.341,00 \right) - 316.932.534,00 \right] - 25.867.500,00$$

$$REi = 79.776.677,73 \approx 79.776.678,00$$

ANO 2007**Proveitos imputáveis ao exercício (REi)**

$$REi = \left[\left(\frac{\sum_{j=1}^i C_j}{\sum_{j=1}^i C_j + e_i} \times p \right) - \sum_{j=1}^i C_j \right] - \sum_{j=1}^{i-1} REj$$

$$REi = \left[\left(\frac{394.629.256,00}{394.629.256,00} \times 526.172.341,00 \right) - 394.629.256,00 \right] - 105.644.178,00$$

$$REi = 25.898.907,00$$

Tabela 7. Comparação dos resultados de 3 anos

Ano	Método do contrato terminado	Método da percentagem de acabamento
2005		25.867.500,00
2006		79.776.678,00
2007	131.543.085,00	25.898.907,00
Total	131.543.085,00	131.543.085,00

Tabela 8. Reconhecimento de proveito segundo as NICs

Descrição	2005	2006	2007	Total
Proveitos	103.470.000,00	319.106.712,00	103.595.629,00	526.172.341,00
Custos	77.602.500,00	239.330.034,00	77.696.722,00	394.629.256,00
Lucro	25.867.500,00	79.776.678,00	25.898.907,00	131.543.085,00

Tabela 9. Mapa comparativo

Ano	Empresa Gama, S.A.			NICs		
	Proveitos	Custos	Lucro	Proveitos	Custos	Lucro
2005	79.629.048,00	77.602.500,00	2.026.548,00	103.470.000,00	77.602.500,00	25.867.500,00
2006	434.619.505,00	239.330.034,00	195.289.471,00	319.106.712,00	239.330.034,00	79.776.678,00
2007	11.923.788,00	77.696.722,00	(65.772.934,00)	103.595.629,00	77.696.722,00	25.898.907,00
Total			131.543.085,00			131.543.085,00

5. CONCLUSÕES

Segundo o mapa fornecido pela empresa Gama, S.A. mostra que a contabilização de proveitos é feita segundo o método da percentagem de acabamento e que os proveitos são determinados periodicamente, isto é, enquanto são executados os trabalhos do contrato. Vale salientar que o método da percentagem de acabamento usado pela empresa é o mais viável, apesar dos dois métodos produzirem o mesmo valor, somente o método da percentagem de acabamento mostra os proveitos obtidos em cada exercício económico.

No que refere-se ao tratamento contabilístico aplicado pela teoria da contabilidade, os princípios contabilísticos, as normas internacionais e a legislação fiscal nas empresas cujo ciclo operacional transcende o exercício económico, foi de que os proveitos e os custos decorrentes de contratos de longo prazo são reconhecidos no exercício em que ocorreram, independentemente do recebimento do valor do contrato ou transferência do bem, isto é segundo o princípio de especialização. De acordo com as normas do IACS assim como do FASB para que os proveitos sejam reconhecidos tem que se ter em conta dois aspectos: seja provável que quaisquer benefícios económicos futuros inerentes ao elemento fluirão para a empresa ou para fora dela; e o elemento tenha um custo que possa ser mensurado fiavelmente.

Em relação as normas usadas para o tratamento contabilístico dos contratos de construção na Empresa Gama, S.A. a pesquisa revelou que esta utiliza o PGC, o CIRPC, e o CIVA. Também, a pesquisa identificou que não existe uma conformidade quando usados os valores da empresa Gama, S.A recorrendo as formulas das NICs. Possivelmente esteja na origem desta divergência o facto da empresa Gama, S.A. subvalorizar os proveitos com a finalidade de reduzir ou estar isenta de tributação. Assim, a hipótese apresentada no trabalho rejeita-se, pois, o tratamento contabilístico de proveitos associados aos contratos de construção em Moçambique se conforma com as normas internacionais de contabilidade.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Wanda do. *Guia para apresentação de teses, dissertações, trabalhos de graduação*. 2ª edição revista. Maputo: Livraria Universidade, 1999. 83 p.

BOLKESTEIN, Frederick. Membro da Comissão. *Jornal Oficial da União Europeia*. Regulamento (CE) nº 1725/ 2003 da comissão. Bruxelas, 29 de Setembro de 2003. 420p.

CÓDIGO IVA E DO IMPOSTO SOBRE CONSUMOS ESPECIFICOS. 2ª edição. Maputo: Moçambique editora, Lda, Maio de 2002. 187 p.

BONIZIO, Roni Cleber. *Um estudo sobre os aspectos relevantes da contabilidade e o seu uso em empresas do setor de construção civil*. São Paulo, Janeiro de 2000. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-15112001-122042/>. Acessado em: 27 de Fevereiro de 2008.

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia. *Contabilidade financeira*. 3ª.edição.Lisboa: Reis dos Livros, 1999. 1133 p.

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia. *Contabilidade financeira*. 4ª.edição.Lisboa: Reis dos Livros, Outubro de 2001. 1105 p.

COSTA, Carlos Baptista da; ALVES, Gabriel Correia. *Contabilidade financeira*. 5ª.edição.Lisboa: Publisher Team, Janeiro de 2005, p.563-576.

CÓDIGO DO IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLECTIVAS (CIRPC), aprovado pelo decreto nº 21/ 2002, de 30 de Julho. 62 p.

CUAMBE, Lino Almeida Muchangane. *O reconhecimento do proveito na empresa de construção Teixeira Duarte, Lda*. Trabalho de licenciatura em contabilidade e auditoria no ISPU. Maputo, 2006, p.49-56.

FASB - *Financial Accounting Standards Board*. Original pronouncements. New York: John Wiley & Sons, 2000.

FERREIRA, Amélia Rodrigues; Théophilo, Carlos Renato. *Contabilidade da construção civil: Estudo sobre as formas de mensuração e reconhecimento de resultados*. Belo Horizonte-Brasil, 2006. Disponível em: <http://www.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/viewPDFInterstitial/14/5>. Acessado em: 13 de Fevereiro de 2008.

LOURENÇO, João Cabrito. *Auditoria fiscal*. 2ª edição. Lisboa: Vislis editores, Lda, Julho de 2000. 635 p.

LOURENÇO, Maria Acácia Ernesto. *Guia para elaboração do trabalho de conclusão de curso*. 1ª Edição. Maputo: Expresso Gráfica, Lda, 2006. 49 p.

MACHADO, José Fernandes; BENTO, José. *O plano oficial de contabilidade explicado*. De acordo com a nova versão do Plano Oficial de Contabilidade. Decreto-lei nº 410/89, de 21 de Novembro. Decreto-lei n.º 238/91, de 2 de Julho. 22ª edição, Lisboa: Porto, Lda, Setembro de 1992. 512 p.

MACHADO, José Rita Braz. *A contabilidade e o Plano oficial*. Aspectos básicos da teoria e das técnicas. Lisboa: rei dos livros, Fevereiro de 1979, p.423-484.

MACHADO, José Rita Braz, Contabilista Revisor. *Contabilidade financeira*. Gráfica European, 1998. 1465 p.

MONTEIRO, Martin Noel. *Colecção " Economia & finanças ": Teoria relativista da contabilidade*. Lisboa: Portugalia, p.137.

MONTEIRO, Martin Noel. *O plano oficial de contabilidade: Comentado e anotado*. Porto: Avis, p.134.

MONTEIRO, Martin Noel. *A contabilidade e o seu mundo: Manual enciclopédico de cultura e técnica contabilística*. Portugalia, p.185-208.

MOREIRA, Maurício; BERNANDES, Silva. *Planejamento e controle da produção para empresas de construção civil*. Rio de Janeiro: LTC- Livros Técnicos e Científicos Editora, S.A., p.190.

PLANO GERAL DE CONTABILIDADE, aprovado pelo decreto n.º 36/2006, de 25 de Julho. Maputo: plural editores. 72 p.

PEREIRA, João Manuel Esteves. *Curso de contabilidade. TOMO I. Contabilidade básica*. 10.ª edição. Plátano, 1989. 391 p.

RAJÁ, Estácio Denazarte Omar. *LIDERANÇA NAS ORGANIZAÇÕES. Relevância do papel da liderança na iniciativa e sucesso empresarial. O caso da Impacto-projecto e estudos de impacto ambiental, Lda*. Trabalho de licenciatura em gestão, Faculdade de Economia-Universidade Eduardo Mondlane, Maputo, Junho de 2002. 49 p.

SEVERINO, Antônio Joaquim. *Metodologia do trabalho científico*. 22ª edição revista. e ampliada. São Paulo: Cortez editora, 2002. 335 p.

STEPPAN, Adriana Isabel Backes. *Investigação das práticas de contabilidade gerencial no setor da construção civil da cidade do Natal-RN*. Natal-RN-Brasil, 2006. Disponível em: http://www.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_092.pdf
Acessado em: 05 de Abril de 2008.

YIN, Robert K. *Estudo de caso: planejamento e métodos*. Tradução da 2. edição. Porto Alegre: Bookman, 2001, p. 21.

Apêndice

QUESTIONÁRIO

Dados do entrevistado

1. Nome:
2. Nacionalidade:
3. Profissão:
4. Local de trabalho:

Dados gerais

Relacionados à empresa

5. Quais são as actividades principais e secundárias da empresa?
6. Qual é a modalidade de realização das actividades da empresa?
Prestação de serviço *Execução por empreitada* *Incorporação imobiliária*
7. Qual é a contribuição de cada uma das modalidades em proveitos?
Prestação de serviço *Execução por empreitada* *Incorporação imobiliária*
8. Na área de construção são normalmente celebrados contratos de preço fixo e contratos de “cost plus” Quais são os mais usuais na empresa e porque?
9. A celebração do contrato tem relação com a modalidade de realização das actividades da empresa?

Dados pertinentes a prática contabilística adoptadas pela empresa

10. Quais das seguintes normas contabilísticas são usadas para o tratamento contabilístico dos contratos de construção:
IASB FASB PGC CIRPC CIVA OUTROS
11. Os proveitos são determinados periodicamente ou determinados na conclusão do contrato?
12. Na emissão da factura, em que momento ocorre a facturação do trabalho realizado?

13. As facturas emitidas num exercício económico são contabilizadas como proveitos desse exercício?
14. Qual é o tratamento contabilístico dos adiantamentos de obras? Os documentos emitidos e as contas movimentadas?
15. O que é feito quando o desfecho de um contrato não pode ser estimado fiavelmente?
16. No caso de perda esperada num contrato de construção como é feito o seu reconhecimento?
17. No caso de uma obra levar mais de 1 ano para ser concluída, como é feita a alocação dos proveitos em cada exercício contabilístico?
18. “Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificadas.” Segundo a afirmação acima, como é feito o reconhecimento das retenções?
19. “Na área de construção tem-se verificado adiantamentos, isto é, quantias recebidas pelo contratador antes que o respectivo trabalho seja executado.” Como é feito o reconhecimento destes adiantamentos?
20. “A Reivindicação é uma quantia que o contratador procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Por exemplo, as demoras causadas por clientes, erros nas especificações, etc.” Segundo a afirmação acima, como é feito o reconhecimento da reivindicação?
21. “Um contrato pode permitir um pagamento de incentivos ao contratado pela conclusão do contrato mais cedo.” Dada a afirmação acima, como é feito o reconhecimento desses incentivos?
22. No caso de penalizações provenientes de atrasos causados pelos contratados na conclusão da obra, qual é o tratamento contabilístico aplicado a este facto?
23. Qual é o tratamento contabilístico dado ao reembolso do IVA, tendo em conta a demora por parte do Estado no pagamento?

24. Será que em Moçambique o uso das NICs na preparação das demonstrações de resultados é indispensável? Se não que mecanismo devem ser usados para a sua implementação?