

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS  
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTROLADORIA E  
CONTABILIDADE  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM CONTABILIDADE EM IFRS E  
CONTROLADORIA**

**THAÍS NERY DE ASSUNÇÃO**

**UM ESTUDO ACERCA DAS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DAS  
RECEITAS CONFORME PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47 NAS  
EMPRESAS DO SETOR DE CONSTRUÇÃO PESADA DO BRASIL**

**BELO HORIZONTE**

**2017**

**THAÍS NERY DE ASSUNÇÃO**

**UM ESTUDO ACERCA DAS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DAS  
RECEITAS CONFORME PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47 NAS  
EMPRESAS DO SETOR DE CONSTRUÇÃO PESADA DO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Contabilidade em IFRS e Controladoria.

Área de Concentração: Contabilidade Internacional

Orientador: Profa. Dra. Laura Edith Taboada Pinheiro

**BELO HORIZONTE**

**2017**

**RESUMO:**

Esta pesquisa analisou os principais efeitos provocados pela adoção da norma CPC 47- Receita de Contratos com Clientes, no reconhecimento da receita nas empresas de construção pesada no Brasil. O objetivo de qualquer entidade com fins lucrativos, é obtenção de lucros, quaisquer alterações de como executar e reconhecer as receitas refletem mudanças significativas em sua operação. Após comparação entre as normas atualmente seguidas pelas empresas de construção pesada, CPC 17, e a nova norma que será adotada em 1º de janeiro de 2018, CPC 47, foram obtidos indícios de que a nova norma não afetará apenas no reconhecimento da receita, mais sim todo o ciclo operacional. As entidades deverão atualizar os principais processos e controles em relação a todas as alterações requeridas na norma. Desta forma, pode-se concluir que o CPC 47 terá impactos relevantes no setor de construção pesada, alterando os métodos de reconhecimento atuais da receita e os controles internos.

**Palavras Chaves:** CPC 47. Receitas. Setor de Construção.

**ABSTRACT:**

This research proposes to investigate the main effects caused by the adoption of standard CPC 47 - Revenue from Contracts with Customers, in the recognition of revenue in heavy construction companies in Brazil. The goal of any for-profit entity is revenue making, any changes in how you execute and recognize revenues reflect significant changes in your operation. After comparing the standards currently followed by heavy construction companies, CPC 17, and the new standard to be adopted on January 1, 2018, CPC 47, evidence was obtained that the new standard will not only affect revenue recognition, but more Yes the whole operational cycle. The entities shall update the main processes and controls in relation to all changes required in the standard. In this way, it can be concluded that CPC 47 will have significant impacts on the heavy construction sector, altering the *current recognition methods of revenue and internal controls*.

**Keywords:** CPC 47. Revenue. Construction Sector.

## LSTA DE FIGURAS

Figura 1 Modelo 5 passos- Reconhecimento de Receita.....	22
Figura 2 Impactos CPC 47.....	42

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 Normas de reconhecimento da receita .....	15
Quadro 2 Definições de contratos .....	16
Quadro 3 Identificação dos contratos de construção.....	17
Quadro 4 Identificação dos contratos de construção.....	18
Quadro 5 Cálculo do POC.....	20
Quadro 6 Cálculo do avanço físico.....	20
Quadro 7 Custos relativos aos contratos de construção.....	21
Quadro 8 Critérios para adoção do Pronunciamento Técnico CPC 47.....	24
Quadro 9 Combinação dos Contratos.....	25
Quadro 10 Modificação dos Contratos.....	25
Quadro 11 Serviços e bens distintos.....	27
Quadro 12 Métodos adequados para estimar o preço de venda individual.....	29
Quadro 13 Métodos adequados para estimar a alocação de contraprestação variável.....	30
Quadro 14 Custos relativos aos contratos de construção.....	33
Quadro 15 Diferença entre contratos CPC 17 e CPC 47.....	37
Quadro 16 Reconhecimento de Receita CPC 17 e CPC 47.....	38
Quadro 17 Custos relativos aos contratos.....	39

## LISTA DE SIGLAS E TERMOS

POC	Percentage of completion
CPC	Comitê de Pronunciamento Técnico
CVM	Comissão de Valores Mobiliarios
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
ICPC	Interpretação do Comitê de Pronunciamento Técnico
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
PIB	Produto Interno Bruto
IASB	International Accounting Standards Board
ERP	Enterprise Resource Planning
TI	Tecnologia da Informação
<i>Enforcement</i>	Direito executável
<i>Bill-and-hold</i>	Há o faturamento e não há entrega
<i>Stage of Completion</i>	Estágio de execução

## Sumário

1. INTRODUÇÃO.....	10
1.1. Contextualização .....	10
1.2. Problema de pesquisa .....	11
1.3. Objetivos da pesquisa .....	11
1.4. Justificativa.....	11
1.5. Estrutura do trabalho .....	11
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	13
2.1. Setor de construção pesada.....	13
2.2. Reconhecimento das receitas.....	14
2.3 Norma cpc 17- contratos de construção .....	16
2.3.1 Contratos de construção .....	16
2.3.2 Reconhecimento das receitas.....	18
2.3.3 Reconhecimento dos custos.....	21
2.4 Norma cpc 47- contratos com clientes .....	22
2.4.1 Identificar o contrato com o cliente.....	23
2.4.2 Combinação de contratos.....	24
2.4.3 Modificação do contrato.....	25
2.4.4 Identificar as obrigações de desempenho .....	26
2.4.5 Determinar preço da transação .....	27
2.4.6 Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho .....	28
2.4.7 Satisfação das obrigações de desempenho .....	30
2.4.8 Reconhecimento do custo.....	33



3. METODOLOGIA.....	35
4. ANÁLISE DAS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DAS RECEITAS NO SETOR DE CONSTRUÇÃO PESADA COM O CPC 47 .....	36
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	44
REFERÊNCIAS .....	46

## **1. INTRODUÇÃO**

### **1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO**

Uma nova norma contábil referente ao reconhecimento das receitas será aplicada pelas empresas aos exercícios sociais que se iniciarem a partir de 1º de janeiro de 2018.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) divulgaram no dia 22 de dezembro de 2016 a aprovação do CPC 47 - Receita de Contratos com Clientes, que tem como objetivo a comparabilidade das práticas de reconhecimento de receitas entre os setores, a redução de complexidade da aplicação da norma, reduzindo o número de normas e interpretações sobre o assunto e estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis derivadas de contrato com cliente.

O CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente irá substituir e revogar os seguintes documentos: (a) CPC 17 – Contratos de Construção; (b) CPC 30 – Receitas; (c) Interpretação A – Programa de Fidelidade com o Cliente, anexa ao CPC 30; (d) ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário; (e) ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes; e (f) Interpretação B – Receita – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30.

Uma das principais mudanças que a nova norma se refere é o tratamento dado aos contratos de longo prazo. As empresas do setor de construção no país registram suas receitas através do método denominado POC, método da porcentagem completada, segundo as orientações do Pronunciamento Técnico CPC 17: contratos de construção, com a nova norma, o método de reconhecimento da receita será alterado.

O setor de construção no Brasil representava em 2015 o montante 5,51% de todos os bens e serviços produzidos no país. Conforme dados do IBGE, o país fechou no ano com o Produto Interno Bruto (PIB) em R\$ 5,904 trilhões (CÂMARA BRASILEIRA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO, 2016).

Apesar da crise econômica e política vigente no país, o setor de construção pesada tem importância significativa nos recursos gerados no Brasil, e as informações geradas possuem relevância para os usuários na tomada de decisões. Tais informações produzidas devem seguir os padrões das normas internacionais de contabilidade, em especial ao reconhecimento das receitas (MOTA, et.al., 2012).

## **1.2. PROBLEMA DE PESQUISA**

Assim, esta pesquisa busca uma resposta para a seguinte questão: Quais as principais alterações no reconhecimento das receitas após adoção do CPC 47- Receita de Contratos com Clientes nas empresas de construção pesada do Brasil?

## **1.3. OBJETIVOS DA PESQUISA**

Diante disso, o estudo tem como objetivo analisar os principais efeitos provocados pela adoção da norma CPC 47- Receita de Contratos com Clientes no reconhecimento da receita nas empresas de construção pesada no Brasil.

## **1.4. JUSTIFICATIVA**

O estudo se justifica pela modificação que a nova norma de reconhecimento provoca sobre as demonstrações financeiras. Os analistas de mercado devem analisar os impactos com a introdução do CPC 47, a fim de se preparar para que seja a norma absorvida pelo mercado de capitais de forma adequada. Tais mudanças terão influência na tomada de decisão dos usuários das informações contábeis, tais como analistas de crédito, analistas de mercado, acionistas, investidores, entre outros.

## **1.5. ESTRUTURA DO TRABALHO**

O trabalho está organizado da seguinte forma: o presente capítulo contém a introdução, com a contextualização, o problema de pesquisa, os objetivos da pesquisa e a justificativa. No segundo capítulo encontra-se a plataforma teórica onde são abordados os principais conceitos de reconhecimento da receita, e os principais pressupostos da norma CPC 17 e a nova norma CPC 47. No terceiro são descritos os procedimentos metodológicos adotados para o trabalho. No quarto capítulo é apresentada a comparação das duas normas, identificando as principais

mudanças que deverão ocorrer no reconhecimento da receita no setor de construção com a nova normativa. Finalmente, no quinto capítulo são apresentadas as considerações finais do trabalho bem como sugestões para futuras pesquisas sobre o tema.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1. SETOR DE CONSTRUÇÃO PESADA**

O setor da construção tem como atividade principal a construção de imóveis residenciais, não residenciais ou industriais, obras de engenharia como estradas e pontes, construção pesada para sistemas de serviços públicos e construção civil em geral (BM&FBOVESPA, 2017).

Diniz Filho (1995, p. 20) propõe as seguintes divisões para o setor da construção no Brasil: Empresas Imobiliárias, Empresas de Construção Cível e Empresas de Construção Pesada.

As empresas imobiliárias possuem como atividade de negócio a compra, venda, incorporação de imóveis, locação de imóveis de terceiros e administração de condomínios. As empresas de construção civil, seriam aquelas responsáveis pela construção própria, para futura comercialização; ou construção para terceiros, via empreitada ou administração. Por último as empresas construção pesada são aquelas de prestação de serviços de construção de grande porte, de longo prazo e têm principalmente como principal cliente os órgãos públicos. (DINIZ FILHO, 1995)

Já Bonizio (2001, p. 3) afirma que existem três formas básicas de atuação 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 atividade por conta do contratante; a execução por empreitada no qual a empresa contratada assume os riscos e os custos de construção e a contratante paga pelo preço predeterminado pela construção e por último a incorporação imobiliária, em que a empresa de construção é responsável pela construção e comercialização da unidade imobiliária.

O setor da construção está inserido no seguimento da economia no qual a elaboração do produto, ou prestação do serviço demandam, na maior parte dos contratos, mais que um período social. O contrato com o cliente desta forma é tido como um contrato de longo prazo, pois o ciclo operacional neste ramo de atividade ultrapassa um ano. (Ferreira e Theóphilo, 2007)

## 2.2. RECONHECIMENTO DAS RECEITAS

A Receita é definida pelo Comitê de Pronunciamento, CPC - Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, como “aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS, 2011)

De acordo com Mota et al (2012, p. 3), as receitas serão reconhecidas quando atenderem três critérios: existência de uma transação; valor mensurável dos ativos e existência substancial de recebimento.

Iudícibus (2013, p. 63) afirma que a receita está ligada à produção de bens e serviços, podendo ser estimada pela entidade com interferência do mercado. Carvalho et al (2006, p. 246) afirma que as receitas advindas das variações no contrato inicial somente serão reconhecidas quando sua efetivação é provável (por forte perspectiva de aprovação pelo cliente) e seu valor possa ser mensurado confiavelmente.

Já Rezende (2009, p. 34) assegura que receita é o valor de troca dos produtos bens ou serviços durante um determinado período. A autora também pondera que a receita deve ser reconhecida quando o processo lucrativo esteja completo ou quase completo e uma transação de troca a ele associado tenha ocorrido.

As normas emitidas pelo *International Accounting Standards Board* - IASB e pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, atualmente aplicáveis, distinguem o momento de reconhecimento das receitas, para as divisões dos setores da construção através de suas normas. O quadro 1 representa resumidamente o objetivo de cada norma.

**Quadro1: Normas de reconhecimento da receita**

<b>Norma</b>	<b>CPC Correlacionado</b>	<b>Objetivo</b>
IAS 11	CPC 17	Estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção.
IAS 18	CPC 30	Estabelecer o tratamento de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.
IFRIC 15	ICPC 02	Definir a contabilização das receitas e dos correspondentes custos das entidades que realizam a incorporação e/ou construção de imóveis diretamente ou por meio de subempreiteiras.
IFRIC 18	ICPC 11	Definir a contabilização através dos quais uma entidade recebe caixa de um cliente que deve ser direcionado tão-somente para construção ou aquisição de um item do imobilizado.

Fonte: Elaboração própria

CPC 17, indica o tratamento contábil a ser empregado pelas entidades no reconhecimento das receitas e custos associados aos contratos de construção.

Quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, a receita e a despesa (transferência do custo para o resultado) associada ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. (CPC 17, p. 8)

As receitas das empresas do setor de construção pesada são reconhecidas com base no estágio de execução dos serviços, ou seja, método POC, na qual se reconhece a receita de acordo com o percentual de execução do contrato. Segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição.

Como forma de unificar e padronizar as receitas, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, emitiu o CPC 47, contratos com clientes, correlacionado com a norma internacional IFRS 15, que prevê a contabilização específica de receitas provenientes de contratos de venda de bens ou prestação de serviços para um cliente. O CPC 47 substituirá o CPC 17, apresentando diferenças em relação à norma atual.

Para McConnell (2014), a nova norma de reconhecimento da receita poderá ou não trazer mudanças relevantes para as empresas, dependendo do setor em que atuam. Entretanto,

cabará a cada uma, em particular, avaliar os reais impactos da implementação da norma, principalmente no momento em que será efetuado o reconhecimento da receita.

Os novos princípios apresentados pelo CPC 47, podem ser significativos para aquelas empresas de construção, em consequência das alterações nos critérios para reconhecimento de receita ao longo do tempo.

Não somente as empresas de construção, mas todas as entidades, mesmo aquelas que não serão muito afetadas, precisarão avaliar a extensão do impacto do CPC contratos com clientes, de forma que possam identificar as consequências em seus negócios.

Os impactos dessa norma irão muito além do reconhecimento da receita, poderão ser afetados as características e modelos dos contratos, sistemas e processos, conformidade com cláusulas de dívida e programas de remuneração variável aos empregados. (KMPG, 2011).

## 2.3 NORMA CPC 17- CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

O objetivo do CPC 17 correlacionado com o IAS 11 é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas aos contratos de construção (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS, 2009).

### 2.3.1 CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Os contratos de construção são classificados de acordo com o pronunciamento técnico como contratos de preço fixo e contratos de custo mais margem. No quadro 2, são definidos os significados dos contratos de construção.

**Quadro 2- Definições de Contratos**

Termo	Definição
<i>Contrato de construção</i>	é um contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que sejam inter-relacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final



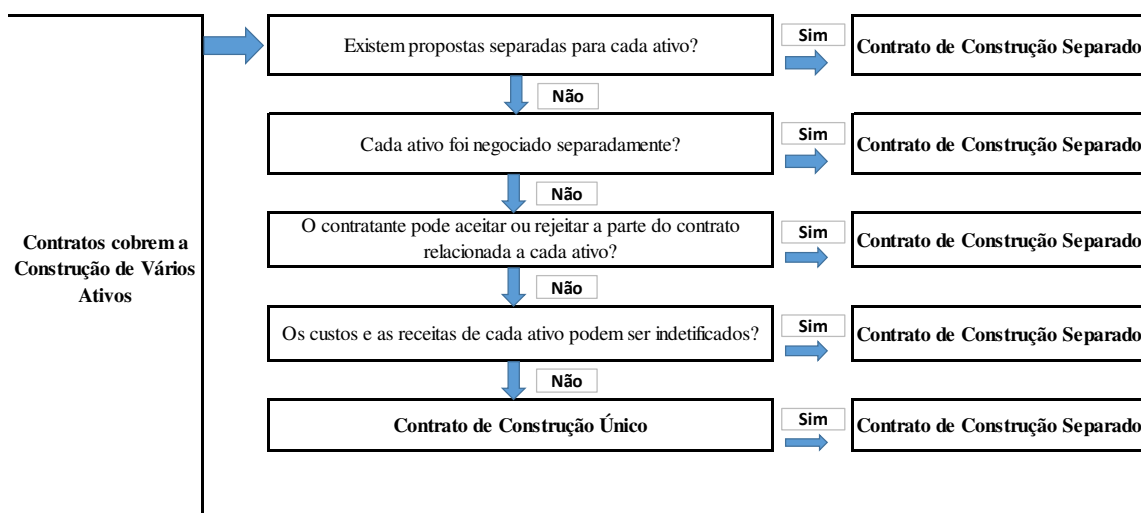
Continua	
<i>Contrato de preço fixo (fixed price)</i>	é um contrato de construção em que o contratante concorda com o preço pré-fixado ou com a taxa pré-fixada, por unidade concluída que, em alguns casos, estão sujeitos às cláusulas de custos escalonados.
<i>Contrato de custo mais margem (cost plus)</i>	é um contrato de construção em que o contratado é reembolsado por custos projetados e aprovados pelas partes – ou de outra forma definidos – acrescido de percentual sobre tais custos ou por remuneração pré-fixada.

Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 17

Nascimento (2007, p. 62) define ativo, como qualquer tipo de obra a ser executada, levando em consideração a essência sobre a forma.

O contrato para a construção de um ativo, poderá ser único ou separado, os componentes dos contratos devem ser identificados a fim de refletir a essência econômica de um contrato ou de um grupo de contratos. A identificação, quando o contrato contemplar vários ativos deverá ser conforme quadro 3.

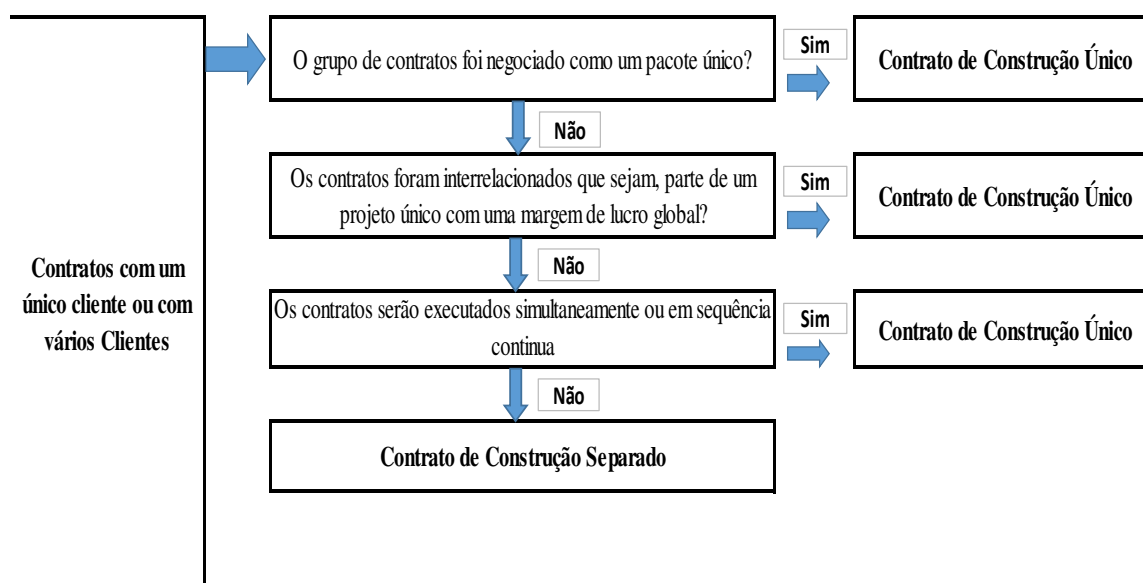
**Quadro 3- Identificação dos Contratos de Construção**



Fonte: Pronunciamento técnico CPC 17

Os contratos com um ou com vários clientes devem ser identificados conforme quadro 4:

**Quadro 4- Identificação dos Contratos de Construção**



Fonte: Pronunciamento técnico CPC 17

### 2.3.2 RECONHECIMENTO DAS RECEITAS

A receita de construção abrange a receita inicial acordada e as variações no trabalho contratado, reivindicações e pagamentos por incentivos, desde que sejam prováveis e mensurados com confiabilidade.

Para reconhecer a receita, de acordo com Mota et. al. (2012, p. 3) é necessário que os ativos existam, possam ser mensuráveis com confiabilidade e que sejam certos de recebimento.

O CPC 30 (2012, p. 7) define as receitas sendo a entrada de benefícios econômicos durante determinado período, provenientes do curso das atividades de uma entidade, sendo que estas entradas não sejam relacionadas com contribuição de capital próprio.

Carvalho et. al. (2006, p. 246) afirmam que as receitas advindas das modificações contratuais, isto é, do contrato inicial assinado, somente serão reconhecidas quando sua efetivação é provável e seu valor possa ser mensurado com confiabilidade.

O CPC 17 (2012, p. 7) indica que a receita do contrato de construção deverá ser reconhecida quando puder ser estimada com confiabilidade, e tomando como referência o estágio de execução (*stage of completion*).

A medida que o contrato de prestação de serviço de execução da obra, for completado, entregue, a receita deverá ser reconhecida, sendo o reconhecimento constante no tempo.

Dos Santos e Salotti (2013, p.5) indicam sobre os métodos de reconhecimento de Receita: “se o controle, riscos e benefícios forem continuamente transferidos de acordo com a evolução da obra, os contratos devem ser considerados contratos de construção, permanecendo assim o reconhecimento de receita pelo PoC (*stage of completion*).

Hendriksen e Breda (1999, p. 230) definem o *stage of completion*, ou estágio de execução, como o método que compara os custos incorridos totais em um período aos custos totais estimados no orçamento para o projeto. Esse é chamado de método custo-custo. A receita então é obtida através dos custos já incorridos.

Conforme indicado no CPC 17, o estágio de execução de um contrato pode ser determinado de três maneiras, a depender da natureza do contrato. A exequente do contrato deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado.

Os métodos indicados conforme a norma são:

- a) Proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, perante os custos totais estimados do contrato- Método da porcentagem completada, POC.
- b) Medição do trabalho executado- Receita limitada aos custos reembolsáveis; ou
- c) Evolução física do trabalho contratado- Método do Avanço físico.

Os métodos porcentagem completada e avanço físico, podem ser utilizados somente quando a entidade possuir orçamento confiável das receitas e custos totais.

Iudícibus (2013, p. 63 e 64) indica que para apurar a receita de um período contábil é necessário dividir os custos incorridos, pelos custos totais projetados, e a porcentagem obtida é multiplicada pelo total da receita do contrato, obtendo como resultado dessa operação a receita do período.

O reconhecimento da receita tendo como base a proporção dos custos incorridos é denominado como método da percentagem completada, POC. A utilização do POC permite informação útil sobre a evolução da construção, o comportamento da obra e do desempenho dos contratos, ao longo do período.

A receita do contrato de construção, pelo POC, a ser reconhecida no período pode ser obtida, conforme quadro 5.

**Quadro 5- Cálculo Método POC**

$$\text{Receita do Período} = \frac{\text{Custo Incorrido total}}{\text{Custo estimado total}} \times \text{Receita fixada no contrato}$$

Fonte: Pronunciamento técnico CPC 17

A receita do contrato de construção, pelo Método de avanço Físico a ser reconhecida no período pode ser obtida, conforme quadro 6:

**Quadro 6- Cálculo do Método do avanço Físico**

$$\begin{aligned} \text{Receita Reconhecida} &= \% \text{ de avanço Físico} \times \text{Receita fixada no contrato} \\ \text{Custo Reconhecido} &= \% \text{ de avanço Físico} \times \text{Custo estimado total} \end{aligned}$$

Fonte: Pronunciamento técnico CPC 17

A principal diferença entre o método de avanço físico e o POC é que o primeiro efetua ajuste contábil nas receitas e custos, enquanto o método POC atualiza somente as receitas.

Pelo método medição do trabalho executado, o cliente (contratante), irá aprovar, através de um laudo técnico de medição subscrito por um ou mais profissionais, habilitado na área de conhecimento específico, no qual irá conter todo o trabalho que já foi executado. Após o aceite a receita é reconhecida.

A empresa deverá divulgar nas suas demonstrações qual o método utilizado para determinar a receita do período.

### 2.3.3 RECONHECIMENTO DOS CUSTOS

Os custos do contrato de construção devem compreender todos os gastos inerentes para a execução do contrato específico.

De acordo com o CPC 17 (2012, p. 5) a entidade deve mensurar com confiabilidade os custos a serem incorridos por cada parte no que se refere ao ativo a ser construído, o pagamento a ser realizado, o modo e os termos da quitação.

A norma, CPC 17 (2012, p. 5) orienta que os custos do contrato de construção devem compreender: custos que se relacionem diretamente ao contrato de construção; custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato e possam ser identificados ao contrato; outros custos que sejam especificamente imputáveis ao cliente.

Para Tavares (2016, p. 27) deve-se reconhecer os custos de um contrato de construção somente custos que poderão ser atribuídos os esforços diretamente relacionados, tais como: custos de materiais e serviços, depreciação de ativos imobilizados e intangíveis utilizados e salários de pessoal produtivo.

Serão permitidos durante a execução do contrato, a revisão orçamentária das receitas e dos custos, à medida que possuam alterações nos trabalhos e ou que os preços praticados no mercado pelos fornecedores sejam alterados substancialmente. Tais alterações afetarão as margens de lucro do contrato a ser executado. No quadro 7, apresenta os custos que são relativos ao contrato de construção:

#### **Quadro 7- Custos Relativos aos contratos de construção**

Custos que se relacionem diretamente ao contrato de construção	(a) custos de mão de obra no local, incluindo supervisão no local;
	(b) custos de materiais usados na construção;
	(c) depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados no contrato;
	(d) custos para levar ou retirar do local os ativos fixos tangíveis e os materiais necessários à execução da obra;
	(e) custos de aluguel de instalações e equipamentos;
	(f) custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
	(g) custos estimados de retificação e garantia, incluindo os custos esperados de prestação de garantia futura;
	(h) Reivindicações de terceiros.

Continua	
Custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato e possam ser identificados ao contrato	(a) prêmios de apólice de seguro;
	(b) custos de concepção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionados a um contrato específico;
	(c) gastos gerais de construção (overhead).
Outros custos que sejam especificamente imputáveis ao cliente.	(a) custos gerais de natureza administrativa
	(b) custos de desenvolvimento para os quais o reembolso esteja previsto em disposições contratuais específicas.

Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 17

Os gastos não procedentes ao contrato de construção deverão ser classificados como despesas e não poderão ser utilizados para cálculo da receita. Tais gastos incluem despesas de venda, despesas com pesquisa e desenvolvimento, gastos administrativos não incluídos no contrato, depreciação de equipamentos que não sejam relacionados com o contrato, dentre outros.

Na utilização do modelo POC, somente serão considerados como custos incorridos aqueles custos do contrato que traduzam o trabalho executado até o final do período contábil. Custos que se relacionem com as atividades futuras do contrato, tais como os custos de materiais para posterior utilização, custos de equipamentos não instalados ou pagamentos antecipados a subcontratados não poderão ser considerados como custos incorridos.

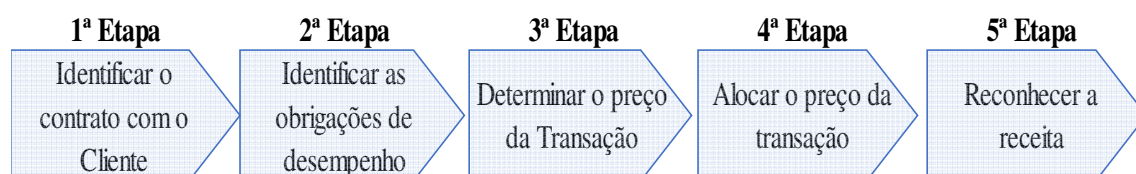
## 2.4 NORMA CPC 47- CONTRATOS COM CLIENTES

O objetivo do CPC 47 é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS, 2016).

A adoção do CPC 47 irá permitir maior clareza, as práticas adotadas entre os diversos setores no reconhecimento de receita serão comparativas, além simplificar a preparação de demonstrações financeiras e análise das mesmas.

A Ernst Young (2014, p. 4) afirma que o princípio fundamental da nova norma é que a entidade reconhecerá a receita por um valor que reflita a contraprestação que ela espera

receber pela transferência de bens ou serviços para um cliente. Os princípios do CPC 47 serão aplicados em cinco passos, conforme figura 1:



**Figura 1- Modelo 5 passos- Reconhecimento de Receita**

Fonte: Ernst Young, 2014

### 2.4.1 IDENTIFICAR O CONTRATO COM O CLIENTE

Souza et. al. (2015, p. 8) define cliente como parte que tenha contratado uma entidade para obter bens ou serviços que sejam produto das atividades ordinárias da entidade mediante contraprestação.

Para executar o modelo de reconhecimento de receitas a empresa deve inicialmente identificar o contrato de prestação de serviço ou fornecimento de bens com os clientes. As empresas de construção pesada deverão identificar quais serão os ativos ou o ativo que deverá ser construído.

Tavares (2016) afirma que a primeira mudança relevante na nova norma se refere à uniformização dos conceitos de “contrato” bem como os passos a serem seguidos no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Para os contratos de construção, não haverá uma norma exclusiva, como o CPC 17, os conceitos precisarão ser interpretados e aplicados.

O CPC 47 (2016, p.17) indica que para auxiliar as entidades a determinarem se seus contratos com clientes estão dentro do escopo da norma, as empresas deverão verificar se alguns critérios são obrigatoriamente seguidos. Se os critérios são atendidos na data do contrato com o cliente a entidade não revisa esses critérios, caso os critérios não sejam atendidos, o contrato não é considerado um contrato de receita com clientes, e novas exigências são aplicadas. O quadro 8 apresenta todos os critérios que deverão obrigatoriamente estar presentes:

**Quadro 8- Critérios para adoção do Pronunciamento técnico 47**

a) As partes aprovaram o contrato e assumiram o compromisso de desempenhar suas respectivas obrigações;	quando as partes do contrato aprovarem o contrato por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações; a entidade deve estar comprometida com o fornecimento dos bens ou serviços.
b) Os direitos de cada parte podem ser identificados	se os bens e serviços a serem fornecidos em razão do contrato não puderem ser identificados, não é possível concluir que a entidade possui um contrato que esteja incluído no escopo do CPC 47.
(c) Os termos de pagamento são identificados	a identificação de termos de pagamento não requer que o preço da transação seja fixado ou informado no contrato com o cliente. Desde que haja um direito exigível ao pagamento e o contrato contenha informações suficientes que permitam à entidade estimar o preço da transação.
(d) Substância comercial	quando o contrato possuir substância comercial ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato
(e) Capacidade de realização	quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 47

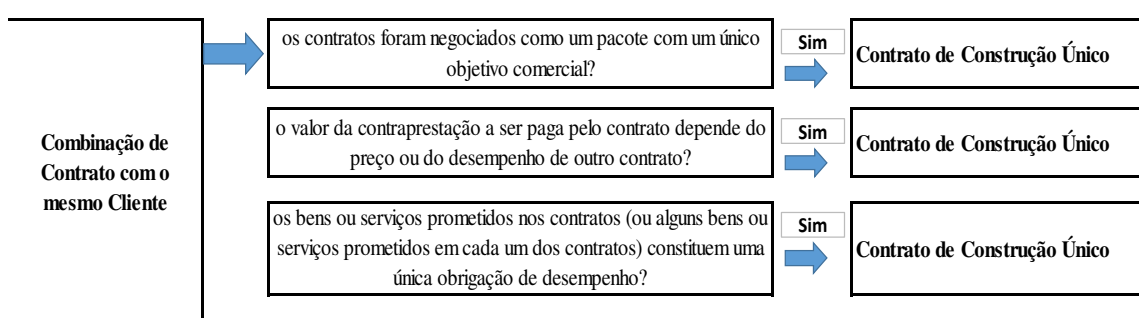
Se a entidade não atender um dos critérios, a receita não poderá ser reconhecida e os valores recebidos serão mantidos no passivo. Posteriormente a empresa precisará reavaliar se os critérios são atendidos. (KPMG, 2014)

**2.4.2 COMBINAÇÃO DE CONTRATOS**

A empresa deverá combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data, ou em datas próximas, com o mesmo cliente quando esses contratos atenderem a um ou mais dos seguintes critérios elencados no quadro 9:



Quadro 9- Combinação dos contratos



Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 47

Tavares (2016, p. 37) A nova norma permite a consolidação de Ativos quando existe relação de dependência entre eles no que se refere ao seu funcionamento.

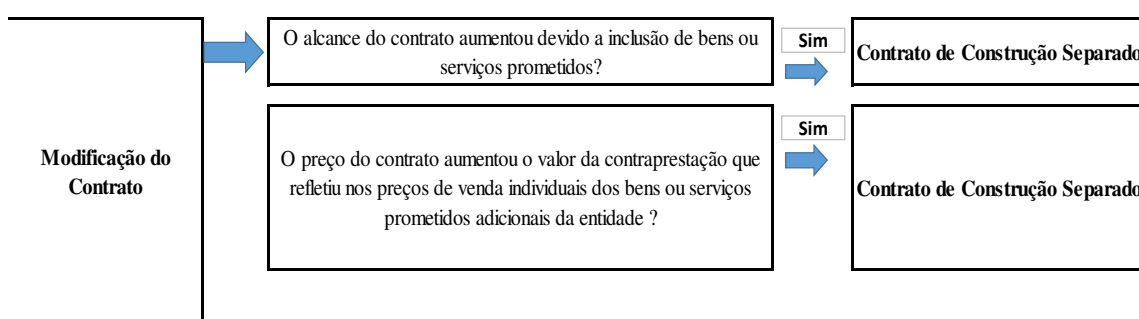
### 2.4.3 MODIFICAÇÃO DO CONTRATO

As partes podem acordar em modificar o serviço contratado ou o preço contido inicialmente no contrato, caso isso ocorra, a entidade deve verificar se a modificação gera um novo contrato ou se ela é contabilizada como parte do contrato já existente.

O CPC 47 (2016, p. 5) afirma que uma modificação contratual existe quando as partes do contrato aprovam uma modificação que gera para ela direitos e obrigações exigíveis novos ou altera os já existentes. Na mesma essência, a modificação poderá ser aprovada por escrito, verbal ou implicitamente de acordo com práticas comerciais usuais.

A entidade contabilizará uma modificação contratual como um contrato separado se estiverem presentes as duas seguintes condições, conforme quadro 10:

Quadro 10- Modificação dos contratos



Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 47

Quando a modificação contratual não atender aos critérios de um contrato separado as alterações serão consideradas mudanças no contrato original e não são tratadas como contratos separados.

#### **2.4.4 IDENTIFICAR AS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO**

A norma exige que a entidade identifique, na data da assinatura do contrato, todos os bens e serviços prometidos e verifique que esses bens ou serviços prometidos representam obrigações de desempenho separadas.

Obrigações de desempenho são promessas contidas no contrato com o cliente, que gera uma obrigação do contratado de realizar a entrega, ou a transferência de um bem ou um serviço, ou uma série de bens ou serviços distintos.

Um contrato celebrado com cliente caracteriza, os bens ou os serviços que a entidade garante entregar ao cliente. Não obstante, obrigações de fornecer bens ou serviços podem estar latente de acordo com as condutas comerciais usuais da entidade, desta forma, pode haver obrigação de desempenho fora do âmbito do contrato escrito.

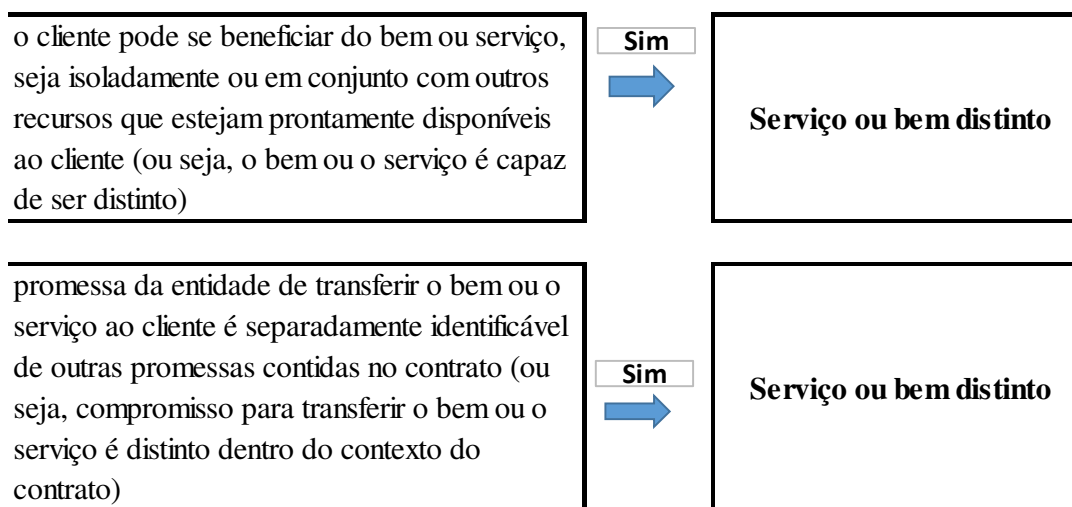
O CPC 47 (2016, p.7) elucida que as obrigações de desempenho não incluem as atividades que a entidade deverá realizar para cumprir o contrato. O cumprimento desses trabalhos, ou encargos, não transfere o serviço ao cliente à medida que esses deveres são executados, não sendo assim uma obrigação de desempenho. Desta forma não poderão ser considerados como receitas.

Após identificar os bens e serviços assegurados no contrato, a empresa verifica quais desses bens ou serviços serão tratados como obrigações de desempenho separadas.

Bens ou serviços deverão ser identificados como obrigações separadas se os bens ou serviços forem distintos ou se os bens e serviços forem parte de uma série de bens ou serviços distintos e que tenham o mesmo parâmetro de transferência para o cliente.

O CPC 47 (2016, p. 7) aborda duas etapas para determinar se um bem ou serviço é distinto, conforme quadro 11:

### Quadro 11- Serviços e bem distintos



Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 47

Ambos os critérios devem, necessariamente, ser atendidos para se concluir que o bem ou serviço é individualmente distinto. Se esses critérios forem atendidos, as unidades de conta individuais devem ser separadas.

Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto.

#### 2.4.5 DETERMINAR PREÇO DA TRANSAÇÃO

O preço da transação, ou o preço a ser praticado no contrato é o valor que a entidade espera ter o direito de receber para cumprir a obrigação contratual. Isto é, o preço da transação não deverá incluir possíveis reajustes, ou possíveis alterações contratuais, ou pedidos futuros, o preço deverá incluir a melhor estimativa para o contrato atual. Sendo assim o preço da transação será o valor ao qual a entidade tem direito, excluindo valores cobrados em nome de terceiros, como impostos sobre vendas. O valor contratual poderá incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

Ao considerar os preços da transação, a entidade deve estar consciente do efeito do montante considerado, pois esse valor é alocado às obrigações de desempenho identificadas e é reconhecido como receita à medida que essas obrigações de desempenho são satisfeitas.

Conforme CPC 47 (2016, p. 12) para determinar o preço da transação a entidade deve considerar os efeitos:

- (a) Contraprestação variável: A entidade deve estimar o preço da transação utilizando o método do “valor esperado” ou o método do “valor mais provável”. A entidade deve tomar a decisão com base no método que melhor estime o valor da contraprestação à qual ela terá direito.
- (b) Restrição de estimativas de contraprestação variável: A entidade tem de concluir que é “altamente provável” que não haja uma reversão significativa da receita nos períodos futuros.
- (c) Existência de componente de financiamento significativo no contrato: A entidade não precisa avaliar se o contrato contém um componente de financiamento significativo a não ser que o período entre o pagamento do cliente e a transferência pela entidade dos bens ou serviços seja superior a um ano;
- (d) Contraprestação não monetária: A entidade deverá mensurar o valor justo de qualquer contraprestação não monetária. Caso a entidade não possa estimar com confiabilidade o valor justo da contraprestação não monetária, ela mensura a contraprestação não monetária indiretamente com base na estimativa do preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos.
- (e) Contraprestação a pagar ao cliente: Contraprestação paga ou a pagar representa compras feitas pela entidade de bens ou serviços oferecidos pelo cliente que satisfazem uma necessidade do negócio da entidade. Em outros casos, a contraprestação paga ou a pagar representa incentivos dados pela entidade para estimular o cliente a comprar, ou a continuar comprando, seus bens ou serviços.

#### **2.4.6 ALOCAR O PREÇO DA TRANSAÇÃO ÀS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO**

Após identificadas as obrigações de desempenho distintas (ou separadas) e determinado o preço da transação, a norma requer que a entidade faça a alocação do preço da transação às obrigações de desempenho.

O CPC 47 (2016, p. 17) afirma que o objetivo ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de desempenho pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Para perfazer o objetivo de alocação, a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho identificada no contrato com base no preço de venda individual, ou contraprestação variável para atingir o objetivo de alocação.

A estimativa de preços de venda individual é calculada na data da assinatura do contrato e não é atualizada para refletir variações entre a data da assinatura do contrato e quando o desempenho é concluído.

A entidade pode utilizar como indício, o preço observável para um bem ou serviço equivalentes, nas mesmas condições, e para clientes similares. Tal preço praticado poderá ser a melhor estimativa de preço de alocação em um determinado período de tempo.

O CPC 47 (2016, p. 17) apresenta três métodos para estimar o preço individual, conforme demonstrado no quadro 12:

#### **Quadro 12- Métodos adequados para estimar o preço de venda individual**

Abordagem de avaliação de mercado ajustada – a entidade pode avaliar o mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços. Essa abordagem pode incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços similares e ajustar esses preços, conforme necessário, para refletir os custos e margens da entidade;

Abordagem do custo esperado mais margem – a entidade pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de desempenho e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço;

Abordagem residual – a entidade pode estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato. Contudo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar, venda individual de bem ou serviço somente se for atendido um dos seguintes critérios: a entidade vender o mesmo bem ou serviço a diferentes clientes por ampla gama de valores; ou (ii) a entidade ainda não estabeleceu o preço para esse bem ou serviço e o bem ou serviço não foi vendido anteriormente de forma individual.

Fonte: Pronunciamento técnico CPC 47

O pagamento prometido pelo cliente sendo variável pode ser atribuível ao contrato inteiro ou à parte específica do contrato, e somente deverá ser alocado um valor variável se forem atendidos ambos os seguintes critérios, conforme quadro 13:

**Quadro 13- Métodos adequados para estimar a Alocação de contraprestação variável**

Contraprestação Variável	Os termos de pagamento variável se referirem, especificamente, aos esforços da entidade para satisfazer à obrigação de desempenho ou transferir o bem ou serviço distinto (ao resultado específico da satisfação da obrigação de desempenho ou da transferência do bem ou serviço distinto)
	A alocação de todo o valor variável da contraprestação à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto for consistente

Fonte: Pronunciamento técnico CPC 47

### 2.4.7 SATISFAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO

De acordo com a norma CPC 47 (2016, p. 8), a entidade deve reconhecer receitas quando a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando o cliente obtiver o controle desse ativo.

A entidade deverá avaliar se no início do contrato a obrigação de desempenho será ao longo do tempo ou em um momento específico do tempo. Para as empresas de construção pesada, em grande parte dos seus contratos o desempenho é a longo prazo.

Conforme indicado no CPC 47, para identificar se a entidade satisfaz a obrigação de desempenho ao longo do tempo a entidade deve avaliar se:

- a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho;
- b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado;
- c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (*enforcement*) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.

Para satisfazer a obrigação de desempenho em um período específico do tempo, a entidade deverá avaliar se o cliente já possui o controle desse ativo, além disso a ela deverá considerar os indicativos de controle:

- a) a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo – se o cliente estiver presentemente obrigado a pagar pelo ativo, isso pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito à troca e de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios restantes desse ativo
- b) o cliente possui a titularidade legal do ativo – titularidade legal pode indicar qual parte do contrato tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal do ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se a entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não pagamento pelo cliente, esses direitos da entidade não impedem o cliente de obter o controle do ativo;
- c) entidade transferiu a posse física do ativo – a posse física do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle do ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, o cliente ou consignatário pode ter a posse física do ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold), a entidade pode ter a posse física do ativo que o cliente controla.
- d) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo – a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo para o cliente pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo prometido, a entidade deve excluir quaisquer riscos que deem origem à obrigação de desempenho separada adicional à obrigação de desempenho que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito à obrigação de desempenho adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido;
- e) o cliente aceitou o ativo – o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Para avaliar o efeito da cláusula contratual de aceite pelo cliente sobre quando o controle do ativo é transferido.

Para mensurar o valor da receita a norma define que a entidade deverá mensurar o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho.

A norma indica dois métodos para mensuração da receita ao longo do tempo, o método dos produtos ou saídas e o método de insumos ou entradas.

Não é permitida a alteração no método de contabilização da receita após escolha inicial, uma obrigação de desempenho é contabilizada usando o método que a entidade defina desde a data da assinatura do contrato até que seja completamente satisfeita.

O método de produtos é o método que determina a receita com no valor do ativo que será transferido ao cliente, prometidos de acordo com o contrato, até a data, em relação aos serviços remanescentes prometidos segundo o contrato. Sendo assim, esse método utiliza como base o valor dos produtos que estão sendo transferidos.

Quando uma empresa avalia a aplicação de um método de produtos para medir a sua evolução, ela deve considerar se os produtos selecionados retratariam fielmente o desempenho da entidade até a completa satisfação da obrigação de desempenho.

O CPC 47 (2016, p. 31) indica que umas das desvantagens de métodos de produto são que os produtos utilizados para mensurar o progresso podem não ser diretamente observáveis e as informações requeridas para aplicá-los podem não estar disponíveis à entidade sem um custo elevado. Para casos semelhantes seria mais apropriado o método dos insumos.

Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de desempenho, tais como recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos ou horas de máquinas utilizadas, referentes aos insumos esperados totais para a satisfação dessa obrigação de desempenho.

Uma falha de métodos de insumo é que pode não existir uma relação direta entre os insumos da entidade e a transferência de controle de bens e serviços ao cliente. Os custos de valores inesperados de desperdício de materiais, mão de obra ou outros recursos que foram incorridos para satisfazer à obrigação de desempenho devem ser excluídos do cálculo pelo método.

Quando uma entidade aplica um método de insumos que usa custos incorridos para medir a sua evolução até a conclusão, o custo incorrido pode nem sempre ser proporcional à evolução da entidade na satisfação da obrigação de desempenho.



Uma das desvantagens para o setor de construção pesada, na utilização do método de porcentagem de execução baseado nos custos incorridos para medir a sua evolução, é que este pode ser afetado pela entrega dos serviços resultando em um registro de receita a maior. Para reconhecer receita nessas situações, a entidade deve ajustar o método de insumo para reconhecer receita somente na medida desse custo incorrido.

#### **2.4.8 RECONHECIMENTO DO CUSTO**

O CPC 47 (2016, p, 20) preconiza o tratamento contábil dos custos que uma entidade incorre para obter e cumprir um contrato para fornecer bens e serviços a clientes, tanto para contratos obtidos como para contratos em negociação.

A entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:

- (a) os custos concernem diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar;
- (b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer obrigações de desempenho no futuro; e
- (c) espera-se que os custos sejam recuperados.

O quadro 14, apresenta os custos que se referem diretamente ao contrato com o cliente, os custos de devem ser classificados como despesas quando incorridos:

<b>Quadro 14- Custos Relativos aos contratos de construção</b>	
Custos que se relacionem diretamente ao contrato	(a) mão de obra direta;
	(b) materiais diretos;
Custos que se relacionem diretamente ao contrato	(c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato;
	(d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e
	(e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato.

Continua	
Custos que devem ser reconhecidos como despesas quando incorridos	(a) custos gerais e administrativos ;
	(b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato;
	(c) custos que se referem a obrigações de desempenho satisfeitas; e
	(d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas.

Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 47

### 3. METODOLOGIA

Creswell (2007) afirma que existem três estruturas para elaborar um projeto de pesquisa: técnicas quantitativas, qualitativas e os mistos.

De acordo com Gil (2002) a pesquisa quantitativa busca explicar em opiniões, números, demonstrações e em informações para classificá-los e analisá-los. A pesquisa qualitativa julga que há um vínculo intrínseco entre o objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. A pesquisa mista reúne dados quantitativos e qualitativos em um único estudo; com a inclusão de métodos múltiplos de dados e formas múltiplas de análise.

Para analisar os principais impactos com a introdução da norma CPC 47 no reconhecimento das receitas do setor de construção pesada, o estudo utilizou a forma qualitativa no que se refere à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos o presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa exploratória. De acordo com Godoy (1995) a pesquisa exploratória é constituída pelo exame de materiais que ainda não obtiveram um tratamento analítico ou uma interpretação e que oferecem uma base útil para novos estudos com enfoques diferenciados.

No próximo capítulo serão apresentadas as principais mudanças e a comparação entre as duas normas, CPC 47 contratos com clientes, e CPC 17 contratos de construção.

#### **4. ANÁLISE DAS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DAS RECEITAS NO SETOR DE CONSTRUÇÃO PESADA COM O CPC 47**

Com a alteração da norma CPC 17 para a nova norma CPC 47 as empresas do setor de construção pesada terão que avaliar as consequências advindas dos novos princípios.

A nova norma gera aumento da complexidade no reconhecimento de receita, pois aumentará o julgamento, terá maior aplicação de estimativas e a utilização de dispositivos atualmente inexistentes (TEIXEIRA JUNIOR, 2012).

As novas regras afetarão diferentes companhias, em diversos graus, no momento do reconhecimento da receita.

O mercado de um modo geral não está preparado para absorver essas mudanças, as companhias precisam se preparar, bem como os analistas de mercado precisaram se preparar para que a norma seja absorvida pelo mercado de capitais de forma adequada (TEIXEIRA JUNIOR, 2012).

De modo geral o modelo anterior de contabilização das receitas, caracterizado geralmente pelo registro único de um contrato nas receitas, um contrato com diversas obrigações para a transferência de bens ou serviços, chamadas de “obrigações de desempenho”, ao cliente deverá ser discriminado, e cada promessa terá de ser reconhecida, separadamente, no momento em que o controle sobre ela é passado ao cliente (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTO TÉCNICO, 2016).

O efeito da norma CPC 47 irá além do departamento financeiro e contábil, em alguns casos, pode afetar a forma como os relacionamentos com clientes são estruturados e mantidos. Assim, as entidades devem dar ênfase ao estabelecimento de políticas e práticas eficazes de reconhecimento de receita que forneçam uma base sólida para o futuro (Ernst Young, 2014).

##### **4.1. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO**

De acordo com o CPC 47 quaisquer contratos que criem direitos e obrigações exigíveis se enquadram no escopo da norma.

A determinação se o contrato será tratado como contrato único ou separado é primordial para obter o cálculo da receita de construção, sendo assim a entidade deverá verificar na assinatura do contrato se o mesmo será tratado como único ou separado.

O Quadro 15 indica como é tratado a identificação nas duas normas:

**Quadro 15: Diferença entre contratos CPC 17 e 47**

	CPC 17	CPC 47
Contrato Único	Um grupo de contratos, quer tenha sido celebrado com um único contratante (cliente) ou com vários contratantes (clientes), deve ser tratado como um contrato de construção único quando:	a Entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e deve contabilizar os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:
	. o grupo de contratos for negociado como um pacote único	. os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;
	. os contratos estiverem tão diretamente inter-relacionados que sejam, de fato, parte de um projeto único com uma margem de lucro global; ou	.o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
	. os contratos forem executados simultaneamente ou em sequência contínua.	.os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de desempenho.

Fonte: Elaboração Própria a partir da Pronunciamento Técnico CPC 47 (2016)

As exigências para manter o contrato como único ou separado são semelhantes nas duas normas. A principal diferença entre o CPC 17 e o CPC 47 é o critério descrito no item CPC 47.17(c), que remete que os bens ou serviços prometidos nos contratos constituem uma única obrigação de desempenho. Em contrapartida, a CPC 17 considera a execução simultânea ou sequencial dos contratos.

De forma geral, os novos critérios são consistentes com os princípios descritos na norma anterior no que diz respeito a combinação de contratos.

## 4.2. RECEITAS E CUSTOS

A nova norma dispõe que uma entidade apenas reconhece uma receita quando cumpre uma obrigação de desempenho, ou seja, transferindo um bem ou serviço prometido a um cliente. Um bem ou serviço é geralmente considerado transferido quando o cliente obtém o seu controle.

O cliente receberá os benefícios se o ativo puder ser utilizado, consumido, vendido por um montante superior ao valor de descarte ou mantido de forma que gere benefícios econômicos e obtiver seu controle. (TAVARES, 2016)

O tratamento dos “riscos e benéficos” é tratado de forma diferente na nova norma, o CPC 47 assegura que o controle de um ativo se refere à propensão de gerir o uso e obter consideravelmente todos os benefícios remanescentes do ativo. O controle dessa forma significa a capacidade de impossibilitar que outros coordenem o uso e recebam os benefícios de um bem ou serviço.

O quadro 16, aponta os critérios para reconhecimento da receita no CPC 17 e 47:

### Reconhecimento de receita CPC 17 e 47

CPC 17	CPC 47
<p><b>Momento do Reconhecimento da Receita:</b> Quando a conclusão de um contrato de construção puder ser estimada com confiabilidade, as receitas e os custos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, tomando como referência o estágio de execução (<i>stage of completion</i>) da atividade contratual ao término do período de reporte. A perda esperada com o contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa.</p>	<p><b>Momento do Reconhecimento da Receita:</b> A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.</p>

## Continuação

<p><b>Métodos de mensuração da Receita:</b> i) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, vis-à-vis os custos totais estimados do contrato; ii) medição do trabalho executado; ou iii) evolução física do trabalho contratado.</p>	<p><b>Métodos de mensuração da Receita:</b>  i) métodos de produto: reconhecem a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos bens ou serviços transferidos até a data em questão, referentes aos bens ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato; ii) métodos de insumo: Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de desempenho (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas).</p>
--	---

Fonte: Elaboração Própria

As empresas de construção pesada, que utilizam método da percentagem completada precisarão reavaliar se reconhecerão a receita ao longo do tempo ou em um momento específico do tempo. Ainda reconhecendo a receita ao longo do tempo, a maneira como o progresso para a conclusão, conforme indicado na norma, poderá ser alterado.

Os custos que se referem diretamente ao contrato, os custos que devem ser tratados como despesas, nas duas normas, CPC 17 e 47, é conforme quadro 17:

**Custos Relativos aos contratos**

	CPC 17	CPC 47
Custos que se relacionem diretamente ao contrato	(a) custos de mão de obra no local, incluindo supervisão no local;	(a) mão de obra direta;
	(b) custos de materiais usados na construção;	(b) materiais diretos;
	(c) depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados no contrato;	(c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato;
	(d) custos para levar ou retirar do local os ativos fixos tangíveis e os materiais necessários à execução da obra;	(d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato;

## Continuação

Custos que se relacionem diretamente ao contrato	(e) custos de aluguel de instalações e equipamentos;	(e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).
	(f) custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;	
	(g) custos estimados de retificação e garantia, incluindo os custos esperados de prestação de garantia futura;	
	(h) Reivindicações de terceiros.	
Custos que devem ser reconhecidos como despesas quando incorridos	(a) gastos gerais administrativos para os quais o reembolso não esteja previsto no contrato;	(a) custos gerais e administrativos (a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato);
	(b) despesas de venda;	(b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato;
	(c) despesas com pesquisa e desenvolvimento para os quais o reembolso não esteja previsto no contrato;	(c) custos que se referem a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas) do contrato (ou seja, custos que se referem ao desempenho passado);
	(d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados em um contrato em particular.	(d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas).

Fonte: Pronunciamento Técnico CPC 47



O CPC 17 contém uma exigência de que, quando o estágio de execução é determinado com base nos custos do contrato incorridos até a data, apenas esses custos do contrato que refletem o trabalho realizado devem ser incluídos. Os custos relativos a atividades futuras, como custos de materiais ou equipamentos, mas não ainda instalados, não fariam parte da avaliação dos custos incorridos até a data. A nova norma permite que qualquer margem relativa aos materiais não instalados seja atribuída aos bens e serviços e reconhecida conforme os custos desses bens e serviços quando incorridos.

### **4.3. IMPACTOS NOS CONTROLES INTERNOS**

O CPC 47 afetará o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de receita para várias entidades. A receita de uma empresa além ser uma medida de desempenho financeiro, é ela que determina a performance dos negócios. A receita, na visão financeira pode ser definida como a compensação dos esforços exercidos.

Tavares (2016, p. 54) afirma os impactos observados com a nova norma, tais como:

1. Criação de um projeto para mapeamento da norma;
2. Análise dos contratos vigentes após 31/12/2016;
3. Mapeamento das cláusulas restritivas;
4. Mudança na tempestividade do reconhecimento da receita;
5. Ajuste na precificação dos contratos;
6. Ajuste no ERP;
7. Replanejamento do processo de auditoria externa; e
8. Treinamento para as áreas envolvidas

O entendimento do efeito da norma, a comunicação entre os setores envolvidos, a comunicação aos acionistas, administradores e o planejamento prévio são fundamentais para o êxito da implementação da nova norma.

A Ernst Young (2014, p. 148) propõe um modelo comum para a implementação da mudança contábil em uma organização, que inclui as seguintes cinco fases:

1. Avaliação: Identificar diferenças contábeis, de apresentação financeira e de impostos e consequências sobre os processos de negócio e sistemas;
2. Desenho e planejamento: Implementar a infraestrutura do programa e do projeto, inclusive roadmap e estratégia de gerenciamento de mudança;
3. Desenvolvimento de solução: Identificar soluções, preparar plano de implementação e desenvolver soluções por meio dos fluxos de trabalho;
4. Implementação: Aprovar e implantar soluções por meio dos fluxos de trabalho;
5. Pós-implementação: Abordar itens diferidos e a transição para o modelo operacional.

As entidades deverão identificar quaisquer mudanças necessárias nas políticas, procedimentos, controles internos e sistemas para assegurar que as transações de receita são avaliadas apropriadamente de acordo com a norma.

O processo de implementação da nova norma deve ser abrangente e incluir vários departamentos, como os departamentos de informática, impostos, jurídico, vendas, marketing, recursos humanos, relacionamentos com os investidores e a alta administração. (Ernest Young, 2014)

Diversas concepções da nova norma diferem significativamente das atuais normas, as empresas deverão estudar as políticas internas, como forma de atualizar os princípios requeridos no CPC 47. Além disso, com o nível requerido de julgamentos e estimativas pela norma, as entidades provavelmente precisarão estabelecer políticas claras para implementar uma nova contabilização de receita, consistentemente em todas as suas operações.

A figura 2 demonstra os principais efeitos com a implantação do CPC 47:



**Figura 2: Impactos CPC 47**

Fonte: Adaptado Ernest Young (2014)

Além de captura de dados, coleta de dados e mudanças de TI, os processos de apresentação financeira e controles internos provavelmente também precisarão de revisão. As entidades deverão atualizar os principais processos e controles em relação as todas alterações requeridas na norma. Deverá desenvolver sistemas de TI e processos manuais para armazenamento de dados e exigências requeridas nas demonstrações financeiras, adicionar controles para os novos julgamentos e estimativas (Ernest Young, 2014).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou investigar os principais efeitos provocados pela adoção da norma CPC 47- Receita de Contratos com Clientes no reconhecimento da receita nas empresas de construção pesada no Brasil.

A nova norma tem como princípio fundamental o reconhecimento da receita após a transferência de bens ou serviços para os clientes, em um montante que reflita o desembolso que será recebido ou que se espera receber, em troca desses bens ou serviços.

Desta forma, com adoção da nova norma de reconhecimento da receita no Brasil, as mudanças requeridas no pronunciamento provocarão alterações substanciais no fluxo das receitas com contratos de construção de longo prazo.

O CPC 47 determina a utilização de um modelo único para situações similares e uma nova mensuração da progressão dos contratos ao final de cada período contábil. No modelo anterior, POC, as receitas acompanham os custos incorridos, enquanto que no reconhecimento pelo método indicado no CPC 47, a receita poderá ser reconhecida quando do cumprimento da obrigação de desempenho correspondente.

Para efeitos de cálculo da progressão da obra, podem ser considerados apenas os materiais e serviços que de alguma forma terão o controle transferido para o cliente ou incorreram em função da existência do contrato.

A adoção do CPC 47 para mensuração e reconhecimento da receita, trará mudanças além do âmbito da contabilidade. Os impactos poderão ser estendidos desde o início da operação até o pagamento dos dividendos aos acionistas.

As entidades deverão identificar as diferenças contábeis, demonstrações financeiras, impostos, processos de negócios e sistema. Com adoção obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2018, as entidades que ainda não aderiram o novo CPC, devem se planejar e se adaptar às novas normas.

Para futuras pesquisas, sugere-se avaliar qual o impacto no montante de receitas reconhecidas pelas empresas de construção pesada após adoção inicial, a fim de verificar se a nova norma

influenciará diretamente na diminuição ou aumento do volume de receitas com contratos de construção pesada.

## REFERÊNCIAS

BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS. Setores. Disponível em <[http://www.bmfbovespa.com.br/pt\\_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm](http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm)>. Acesso em 28 fevereiro de 2017.

BONIZIO, Roni Cleber. Um estudo sobre os aspectos relevantes da contabilidade e o seu uso em empresas do setor de construção civil. 2001. 189 f. 2001. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP, São Paulo.

CÂMARA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. *PIB Brasil e Construção Civil*. Disponível em: <<http://www.cbicdados.com.br/menu/pib-e-investimento/pib-brasil-e-construcao-civil>>. Acesso em: 30 abril 2016.

CARVALHO, José Eurico Costallat M. de. Avaliação patrimonial e do lucro em empresas de incorporação imobiliária: uma abordagem de gestão econômica. 2000. Dissertação (Mestrado em Administração, Economia e Contabilidade). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES; Shirlei; COSTA, Fábio Morais da. *Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005*. São Paulo: Atlas, 2006.

COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 17: contratos de construção. Brasília, CPC, 2009. Disponível em: <[www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2017.

COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 30: receitas. Brasília, CPC, 2012. Disponível em: <[www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)>. Acesso em: 12 de fevereiro de 2017.

COMITÊ, DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamento Técnico CPC 47: contratos com cliente. Brasília, CPC, 2016. Disponível em: <[www.cpc.org.br](http://www.cpc.org.br)>. Acesso em: 21 de março de 2017.

CRESWELL, J., W. Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

DINIZ FILHO, André. Uma contribuição para os aspectos gerais da contabilidade das empresas imobiliárias e de construção civil. 1995. Dissertação (Mestrado em Administração e Ciências Contábeis). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

DOS SANTOS, Fernanda Belmudes; SALOTTI, Bruno Meirelles. O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras? *Revista Com temporânea de Contabilidade*, v. 10, n. 21, p. 3 - 24, 2013.

ERNST YOUNG (2014). Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas. Recuperado em 05 de fevereiro de 2017 de: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia\\_IFRS\\_2015/\\$FILE/Guia\\_IFRS15\\_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)

FERREIRA, Amélia Rodrigues; THEÓPHILO, Carlos Renato. Contabilidade da construção civil: estudo sobre as formas de mensuração e reconhecimento de resultados. *RIC-Revista de Informação Contábil*, v. 1, n. 1, 2007.

GIL, A. C. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Arlida Schmidt. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de administração de empresas*, v. 35, n. 2, p. 57-63, 1995.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BRED, Michael F. Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, p. 230-267, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. In: Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. São Paulo: Atlas, 2013.

KPMG. IFRS em destaque. Dez. 2011. Disponível em: <  
[http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos\\_Analises/artigosepublicacoes/Documents/IFRS/IFRS\\_em\\_destaque\\_ED\\_Receita\\_Contratos\\_clientes.pdf](http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/IFRS/IFRS_em_destaque_ED_Receita_Contratos_clientes.pdf)>. Acesso em: 02 mar. 2017.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade internacional para graduação. São Paulo: Atlas, 2010.

LUCENA, Wenner Glaucio Lopes; DE SOUSA, Tamires Campos de Macêdo. Um Estudo das Empresas Listadas na BOVESPA do Setor de Construção Civil acerca do Reconhecimento das Receitas e dos Custos com base no CPC 17. In: Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC. 2012.

McCONNELL, Patricia. Revenue recognition: finally, a Standard approach for all. Investor Perspectives, London: IFRS Foundation, June 2014. Disponível em:  
<http://www.ifrs.org/Investor-resources/2014-Investor-Perspectives/Documents/Investor-Perspective-IFRS-15-June-2014.pdf> . Acesso em 04 mai. 2017.

MOTA, Renato Henrique Gurgel et al. Reconhecimento de receitas nos contratos de construção imobiliária: um estudo do exposure draft ED/2010/6-receita de contratos com clientes. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 17, n. 2, p. 89-103, 2012.



NASCIMENTO, Heider Josué de Aquino et al. Reconhecimento de receita e despesa em empresas de construção civil no Brasil: um estudo da aderência às normas contábeis. 2007. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Pontifícia Universidade Católica (PUC), São Paulo.

REZENDE, Isabelle Carlos Campos. Análise comparativa das normas contábeis brasileiras, norte-americanas e internacionais aplicáveis ao setor de construção civil: um estudo de caso numa empresa do estado da Paraíba. 2009. 112 p. Dissertação (Pós-Graduação em Ciências Contábeis) -Universidade Federal da Paraíba: João Pessoa, 2009.

TAVARES, Thiago Napolitano et al. A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção. 2016. Disponível em:  
<<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/2845/5/THIAGO%20NAPOLITANO%20TAVARES.pdf>>. Acesso em 04 mai. 2017)

TEIXEIRA JUNIOR, Sérgio Jose Aguiar. Reconhecimento de receitas – Aspectos práticos. IX Seminário Internacional CPC Normas Contábeis Internacionais. São Paulo, Dezembro, 2012. Disponível em:<<http://www.facpc.org.br/>>. Acesso em: 30 mai. 2017.