

Reconhecimento da Receita nos Contratos de Construção Civil com a Adoção do CPC 47: Percepção dos Contadores sobre a Implementação da Norma

Rafaella Duarte Miranda, Mestranda em Controladoria e Contabilidade
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
rafaellamiranda.rm@gmail.com

Luiza Monique de Castro Faria, Mestranda em Controladoria e Contabilidade
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
luizamonique.castro@gmail.com

José Roberto de Souza Francisco, Doutor em Contabilidade
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
jroberto@face.ufmg.br

Laura Edith Taboada Pinheiro, Doutora em Contabilidade
Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)
ltaboada@face.ufmg.br

Resumo

Esta pesquisa buscou verificar a percepção dos contadores sobre a implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil, tendo em vista a incipiência do tema neste setor. Para tanto, foi formulado um questionário considerando 17 aspectos relacionados às mudanças advindas do CPC 47. Este foi enviado para escritórios de contabilidade de 8 cidades de Minas Gerais que detêm em sua cartilha de clientes empresas do ramo de construção civil, totalizando no final 45 respondentes, entre eles sócios e empregados. Foi possível observar que das quatro habilidades sugeridas como resposta para a importância atribuída sobre aspectos relacionados à adoção do CPC 47, todas tiveram aceitação por parte dos respondentes. Ressalta-se a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios, a qual todos os sócios assinalaram como habilidade e competência essencial; e a necessidade de um conhecimento maior do negócio entendida como necessária para 83,33% dos empregados. Por fim, por meio da análise dos resultados efetuada pela escala “*Best-Worst*”, foi possível concluir que na perspectiva dos contadores, todos os 17 aspectos relacionados à implementação do CPC 47 apresentaram um índice de influência acima de 0,50; portanto, considerando os elementos deste estudo, não há aspectos compreendidos como não impactantes em relação à implementação do CPC 47.

Palavras-chave: Reconhecimento de receita; Construção Civil; Mudanças contábeis; CPC 47; Percepção dos contadores.

1. Introdução

Tentando minimizar a questão das diferenças internacionais e a crescente complexidade do mercado, a harmonização das normas contábeis tornou-se um fato notório e incontestável, que exige uma gama cada vez maior de informações de natureza contábil (ROCHA, 2006). Em 19 de Julho de 2002, o Parlamento da União Européia (UE) iniciou a exigência da implementação das Normas Internacionais de Informação Financeira (IFRS - *International Financial Reporting Standard*) ao requerer que todas as empresas listadas na UE adotassem o IFRS. O que resultou em uma mudança essencial no ambiente de negócio de vários países. A Lei 11.638/07 determinou a harmonização contábil com o IFRS, alinhando o

Brasil ao processo de internacionalização da Contabilidade.

A adoção dos padrões IFRS na preparação das demonstrações contábeis auxilia na redução da assimetria informacional. Isso porque, uma vez que é exigido das organizações maior grau de transparência e confiabilidade das informações publicadas, permite-se aos usuários comparações, interpretações e análises para tomada de decisões de modo a mitigar os riscos das operações (HENDRIKSEN; VANBREDA, 1999; SANTOS; SALOTTI, 2013). No entanto, segundo Soderstrom e Sun (2007), a melhoria no ambiente de informação após a alteração às IFRS depende de pelo menos dois fatores: primeiro, a melhoria baseia-se na premissa de que a mudança para as IFRS constitui uma alteração de um GAAP, que leva a um relatório financeiro de maior qualidade. Em segundo lugar, o sistema de contabilidade é um componente complementar do sistema institucional do país, e também é determinado pelos incentivos das empresas para o relatório financeiro, com isso, é necessário que as normas sejam adaptadas à realidade de cada país, para que de fato a implementação resulte em qualidade de informação (BALL, 2001). Estudos evidenciam que empresas que adotam as IFRS reduzem as práticas de gerenciamento de resultado, o reconhecimento de perda são mais tempestivas, há maior expressão no valor dos ganhos, e aumentam a relevância e a capacidade da informação contábil no mercado (BARTH; JANGOLINZER; RIEDL, 2010; LOPES, 2009).

Quanto à harmonização contábil de uma forma geral, é possível perceber que organismos internacionais como o *International Accounting Standards Committee* (IASB) e o *Finacial Accouting Standards Board* (FASB) demonstram veemente a necessidade de harmonização entre as normas, com o intuito de promover de forma mundial a aceitação das novas regras para readequação contábil em uma linguagem universal (LEITE, 2002). No Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é responsável por preparar e divulgar pronunciamentos técnicos contábeis (CPCs) alinhados com as normas internacionais, os quais posteriormente são aprovados pelos órgãos reguladores como o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), entre outros.

O IASB e o FASB emitiram, em maio de 2014, uma norma que versa sobre o tratamento das receitas de contratos com clientes, o IFRS 15 - *Receitas de Contratos com Clientes* (*Revenue from Contracts with Customers*). A norma substitui praticamente todas as regras para reconhecimento de receitas segundo IFRS e US GAAP (IFRS FOUNDATION, 2014). Nesse sentido, em 04 de Novembro de 2016, foi aprovado o CPC 47 que traduziu os fundamentos estabelecidos pela IFRS 15. Até o final de dezembro de 2017 a conversão à norma é facultada, tornando-se obrigatória a partir de janeiro de 2018.

O CPC 47 trará mudanças primordiais ao conteúdo do CPC 17 - *Contratos de Construção* no âmbito da construção de um ativo (será revogado também o CPC30, IPCP02 e IPCP11), regulamentando principalmente que receitas, custos e despesas, sejam contabilizados de acordo com a evolução da execução da construção. Este método, conhecido como *Percentage of Completion (PoC)* determina que a receita seja reconhecida proporcionalmente aos custos incorridos do período, utilizando-se como base as medições físicas de evolução ou a proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais orçados no projeto (PIROLO; SANTOS; SANCHES; GONÇALVES 2016).

Estudos realizados sobre a implementação da nova norma no Brasil apontam as principais mudanças que ocorrerá no país, principalmente no ramo da construção civil. Mota (2013) verificou que a adoção da norma pode provocar significantes alterações no reconhecimento de receitas das organizações e, conseqüentemente na distribuição de lucros. Esse fato poderá afetar a avaliação de desempenho econômico das organizações, com reflexo no seu valor de mercado, bem como no custo de capital próprio e/ou de terceiros. Destaca-se que, com a adoção do CPC 47 ocorrerá uma melhoria da informação, pois provocará um alinhamento no reconhecimento da receita de contratos com clientes, incluindo os contratos

do setor imobiliário. Tavares (2016) em seu estudo identificou mudanças importantes trazidas pela execução da norma IFRS 15, principalmente no processo de reconhecimento de receita, já que exigirá maior atenção das cláusulas contratuais e da essência dos contratos sob a ótica contábil. As principais alterações identificadas pelo autor foram: mudanças das obrigações de desempenho; modificação da utilização de fator limitante para reconhecimento de receita da parcela variável dos contratos; e alteração da identificação de componentes financeiros.

A adesão do IFRS 15 no Brasil através do pronunciamento contábil de número 47, cuja obrigatoriedade ocorrerá em 2018, trará grandes mudanças às quais proporcionam uma maior qualidade da informação e grande impacto no ramo da construção civil. Diante disso, este trabalho possui a seguinte questão como norteadora da pesquisa: **qual a percepção dos contadores frente à implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil?** Por conseguinte, o objetivo geral deste trabalho consiste em verificar a percepção dos contadores sobre a implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil.

A relevância deste estudo reporta-se as vantagens da análise de antecipação das possíveis dificuldades que a implementação do CPC 47 pode trazer para as empresas brasileiras, considerando que um dos benefícios desta norma é solucionar problemas de registro e reconhecimento no setor de construção civil. Pensando em desenvolvimento e melhoria por meio do conhecimento das regras contábeis exigidas para este setor da economia, o estudo do tema tem valor, não somente para os professores e alunos de ciências contábeis, mas também para toda a comunidade acadêmica, profissionais de contabilidade e da sociedade de um modo geral. Afinal, o contexto da construção civil necessita de informações diferenciadas e tratamentos contábeis específicos, tendo as pesquisas nesta área papel importante, pois desenvolvem o conhecimento sobre o assunto e auxiliam na sua propagação.

Portanto, este estudo pretende colaborar com a adesão das diretrizes do CPC 47, apresentando a percepção dos profissionais contábeis quanto aos aspectos importantes para a adoção deste CPC pelas empresas de construção civil. Espera-se demonstrar a necessidade de preparação sistêmica, intelectual e gerencial para convergência a esta norma, bem como fomentar pesquisas sobre este assunto.

2. Revisão da Literatura

2.1. O CPC 47 e as Alterações no Reconhecimento de Receita nos Contratos de Construção Civil

O IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes (*Revenue from Contracts with Customers*), publicado em 28 de maio de 2014 pelos órgãos IASB e FASB, modifica a forma de reconhecer as receitas e substitui o SIC 31, IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15 e IFRIC 18, que correspondem no Brasil aos Pronunciamentos Técnicos CPC 17, CPC 30 e ICPC 02. A unificação das normas, segundo os reguladores, propiciará maior detalhamento para operações complexas, possibilitará melhor comparabilidade para operações similares, além de tornar mais simples a divulgação dos requerimentos adotados para o reconhecimento de receita, devido ao fundamento em uma única diretriz. Destaca-se como preceito do IFRS 15: estabelecer princípios para divulgar informação útil aos usuários das demonstrações financeiras acerca da natureza, montante, tempestividade e incerteza das receitas e fluxos de caixa dos contratos das empresas com os clientes (IFRS 15, 2014).

No Brasil, o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) aprovou em novembro de 2016 o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente – correlato a Norma Internacional de Contabilidade – IFRS 15. O presente CPC irá substituir os CPCs: 30 (Receitas) e 17 (Contratos de Construção). Esta norma é aplicável a todas as organizações que assumem

contratos de fornecimento de bens e serviços para os clientes, exceto: contratos de *Leasing*; Contratos de Seguros; Instrumentos financeiros e outros direitos e obrigações com o escopo no CPC 48, CPC 36, CPC 19, CPC 35 e CPC 18; e permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais (CPC 47, 2016). A data para adoção do referido CPC é 1 de janeiro de 2018, o extenso prazo esta relacionado a necessidade de um tempo maior para adaptação às modificações propostas.

Conforme o item 35 (alíneas b, c) do CPC 47, para a organização reconhecer a receita ao longo do tempo é preciso que a transferência do controle do bem ou serviço também ocorra durante o prazo de execução do projeto. Portanto, a transferência do controle do bem ou serviço ocorre durante a vigência do contrato, se etapas intermediárias cumpridas pela organização criam ou melhoram o ativo; e/ou quando as atividades prestadas pela organização não geram um ativo com uso alternativo. Para que a receita possa ser reconhecida, é preciso que o contrato também estabeleça o direito exequível ao pagamento pelas etapas concluídas.

As entidades que atualmente utilizam os métodos de fase de conclusão/porcentagem deverão reanalisar se reconhecerão a receita com o passar do tempo (percentual de conclusão) ou em um determinado momento do projeto. Ou seja, a receita será reconhecida com a satisfação da obrigação de desempenho (obrigação da empresa vendedora em transferir bens ou serviços aos seus clientes), assim as empresas devem segregar suas obrigações de desempenho, caso estas sejam distintas, reconhecendo receita por cada tipo de obrigação.

Uma das principais mudanças identificável na norma refere-se à uniformização dos conceitos de “contrato” bem como os passos a serem seguidos no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Mais especificamente, para os contratos de construção, não haverá uma norma exclusiva, como o CPC 17, e sim, uma serie de conceitos e passos detalhados que precisão ser interpretados e aplicados.

No CPC 17 não há a determinação específica para reconhecimento de um contrato de construção, tão somente existe sua determinação e classificação em: contrato de preço fixo ou contrato de custo mais margem (CPC 17, 2012). Em contra partida, dentre os novos requisitos do IFRS 15, está à definição de cinco passos que devem ser avaliados pela entidade ao celebrar um contrato: identificação do contrato com cliente; identificação das obrigações contratuais; determinação do preço da transação; alocação do preço de transação para cada obrigação entregue, e reconhecimento da receita quando do cumprimento das obrigações (Souza, 2015).

Outra alteração relevante do IFRS 15 em relação ao CPC 17 está relacionada com a consolidação de ativos no mesmo contrato. O CPC 17 permite a consolidação de ativos quando existe relação de dependência entre eles no que se refere ao seu funcionamento, e também estabelece o tratamento individual quando for possível identificar receitas e despesas de cada ativo, ou as negociações tenham sido conduzidas de forma separadas permitindo que o cliente tenha a opção de optar pelos ativos (CPC 17, 2012). O IFRS 15 traz um conceito mais simples em relação a este tema, sendo competência de cada empresa avaliar, não mais um ativo ou conjunto de ativos, mas um conjunto de contratos ou obrigações de *performance* semelhantes. Sendo permitida nesta situação a contabilização conjunta se não houver impacto material para as demonstrações financeiras entre apresentar conjunta ou separadamente (IFRS 15, 2014).

Embora seja de grande relevância explorar minuciosamente todos os conceitos da norma. Esta pesquisa irá analisar a percepção dos contadores quanto ao processo de transição do CPC 17 e 30, ICPC 02 e 11 para o CPC 47, investigando o impacto da adoção deste CPC no reconhecimento das receitas dos contratos de construção civil.

2.2. Pesquisas Anteriores

No contexto brasileiro, estudos como Piroló, Sanches e Gonçalves (2016); Alencar, Severino e Garcia (2017); Dani, Dos Santos, Panucci Filho e Klann (2017); e Teixeira, Lopes e Slavov (2017), avaliaram as diretrizes e a implementação do CPC 47, bem como do IFRS 15.

Piroló *et al.* (2016) analisaram os efeitos da norma IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Consumer* - no reconhecimento das receitas de empresas de construção civil, verificando as notas explicativas de 2014 e o primeiro trimestre de 2015 de 15 empresas do setor de construção civil listadas na BM&FBOVESPA. O trabalho evidenciou que todas as empresas seguem o reconhecimento das receitas pelo método *Percentage of Completion* (PoC) nos dois anos. 100% estão cientes das mudanças advindas da IFRS 15, e 60% em 2014 e 76% em 2015 analisaram os efeitos da norma, no entanto nenhuma empresa divulgou informações de valores ou estudos dos possíveis efeitos. Três empresas aguardavam o correspondente normativo no âmbito brasileiro da nova IFRS 15, para realizarem os estudos sobre os possíveis efeitos.

Alencar *et al.* (2017) buscaram identificar os principais obstáculos que podem ser enfrentados pelos preparadores das demonstrações financeiras no momento da adoção das diretrizes da IFRS 15 no Brasil. Foram realizadas entrevistas com preparadores das demonstrações financeiras, através das quais identificaram as seguintes dificuldades de implementação do novo método de reconhecimento de receita: a) adequação dos processos internos das empresas; b) mudanças nos sistemas de informação; c) necessidade de desenvolver controles internos que possibilitarão a integridade dos relatórios que serão base para determinação dos preços de transação, bem como do reconhecimento da receita; d) análise e modificação das cláusulas contratuais; e) necessidade de avaliação dos impactos nos indicadores financeiros devido à antecipação ou postergação da receita; f) elaboração de nova estratégia de vendas considerando as obrigações de desempenho; e g) mudanças na preparação das demonstrações contábeis, uma vez que a nova norma requer divulgações mais extensivas.

Dani *et al.* (2017) verificaram a relação entre a qualidade da informação contábil e a adoção antecipada da IFRS 15 pelas empresas brasileiras de construção civil, listadas na BM&FBovespa, analisando dados trimestrais de 2013 a 2015 de 23 empresas. Os autores concluíram que a adoção antecipada da IFRS 15 auxilia a reduzir o viés de não comparabilidade e possíveis inconsistências que poderiam existir anteriormente, devido à adoção de diferentes critérios de contabilização das receitas derivadas dos contratos de construção. Além disso, as organizações que adotam voluntariamente a norma, na tentativa de contabilizar e reconhecer corretamente receitas de contratos de clientes, possuem maior relevância informacional, bem como atendem às expectativas do mercado.

Teixeira *et al.* (2017) tiveram como objetivo de pesquisa descrever os potenciais impactos fiscais das mudanças de critérios de reconhecimento de receitas devido ao CPC 47, com base na análise das demonstrações financeiras de empresas de Telecomunicação no ano de 2016. O estudo evidenciou que as empresas as quais divulgaram suas expectativas em relação ao Pronunciamento CPC 47 preveem sensíveis mudanças em suas práticas contábeis. Porém, não relataram os potenciais efeitos tributários de tais mudanças.

3. Metodologia

Este estudo, a fim de identificar as percepções dos contadores frente à nova norma de reconhecimento de receita advinda do CPC 47 pelas empresas de construção civil, é classificado quanto aos seus objetivos como descritivo, pois busca examinar os dados,

registrar-los, analisá-los e interpretá-los. Quanto à abordagem do problema é uma pesquisa quantitativa já que utiliza de metodologia estatística para medir o grau de interação entre as variáveis (Lakatos & Marconi, 2007; Martins & Theóphilo, 2009).

O levantamento dos dados foi realizado por meio da aplicação de questionário em escritórios de contabilidade de 8 cidades de Minas Gerais que detêm em sua cartilha de clientes empresas do ramo de construção civil. Os profissionais receberam via e-mail o link do questionário no formato Google Docs, no período de setembro de 2017 a dezembro de 2017. Foram enviados 82 e-mails, dentre esses 63 questionários foram respondidos e 45 foi o total de respostas consideradas, devido aos questionários com respostas incompletas.

Em virtude da complexidade do CPC 47 a amostra foi intencional, sendo selecionados apenas contadores do setor de construção civil para responderem o questionário. Acredita-se que tais profissionais possuem maior conhecimento das normas deste setor em relação aos demais, justificando, portanto, a seleção da amostra.

O questionário foi adaptado de Beck, Kreuzberg, Dani, Krespi, Pedro e Silva (2014) e dividido em duas partes, sendo a primeira responsável por descrever o perfil dos respondentes, e a segunda responsável por verificar a percepção dos profissionais contábeis em relação aos aspectos concernentes às mudanças advindas do CPC 47.

O quadro 1 apresenta a estrutura do questionário.

Quadro 1 – Estrutura do Questionário

CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES	
1ª Parte	Gênero
	Faixa Etária
	Categoria do registro no CRC
	Tempo exercendo a profissão de contador
	Tempo de trabalho em escritório de contabilidade
	Posição no escritório
	Formação acadêmica
	Ciência da conversão das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade
	Competências e habilidades dos profissionais nesse momento de transição
ASPECTOS RELACIONADOS ÀS MUDANÇAS ADVINDAS DO CPC 47	
2ª Parte	Influência da legislação fiscal
	Subjetividade das orientações do CPC 47
	Influências do proprietário/gestor da empresa
	Qualificação dos profissionais contábeis
	Responsabilidade profissional do contabilista
	Questões institucionais (normalização e fiscalização órgãos reguladores)
	Falta de orientação detalhada para aplicação do CPC 47
	Profissionais contábeis e administrativos com resistência a mudanças
	Dificuldades de treinamento (falta de instrutores e programas de treinamento específico)

2ª Parte	Necessidade de conscientização do aperfeiçoamento profissional dos contadores
	Deficiências no ensino de contabilidade
	Oportunidades de valorização da profissão contábil
	Influência do sistema jurídico (conflito entre o sistema contábil, baseado em princípios, e o sistema jurídico, baseado em regras)
	Envolvimento dos setores da empresa para a correta mensuração e evidenciação das informações contábeis
	Custos para implementação das mudanças

Fonte: Elaborado pelos autores.

Os dados da pesquisa foram compilados por meio de uma planilha eletrônica, e a análise estatística das respostas foi realizada por meio da escala *Best-Worst* na averiguação das informações que dizem respeito ao processo de interpretação e adoção do CPC 47. A escala *Best-Worst*, consiste na atribuição de importância a determinado atributo. Para Beck e Rausch (2012), o grau de importância contido nas combinações entre os valores aplicados aos atributos, pode não ser observado diretamente, no entanto é possível extrair essa informação através da diferença entre o par *Best-Worst*.

Assim, a escala *Best-Worst*, também denominada de *Maximum Difference Scaling*, representa a atribuição de importância a determinado atributo, sendo esta importância medida pela diferença entre as frequências “*best*” e “*worst*” (Samartini, 2006), conforme a equação 1.

$$W_i = \frac{\text{frequência "Best"} - \text{frequência "Worst"} + N}{2N} \quad \text{eq. 1}$$

Em que:

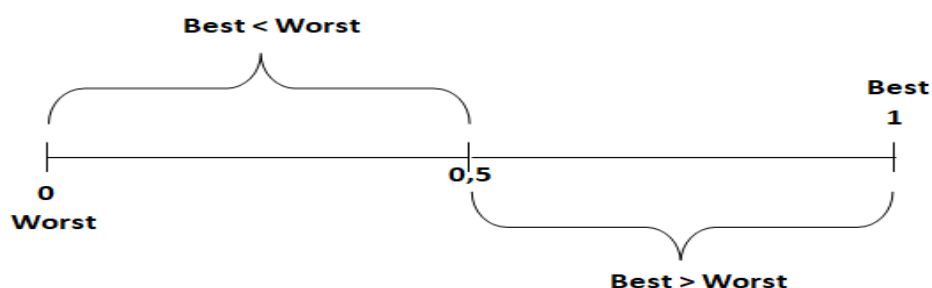
Frequencia “Best” = número de vezes que o atributo é indicado como mais importante.

Frequencia Worst = número de vezes que o atributo é indicado como menos importante.

N = dimensão da amostra.

Para Beck e Rausch (2012) por meio da escala é possível verificar que quanto mais próximo de um o “grau” de importância estiver, maior é a importância atribuída àquela afirmação, ou vice-versa. Portanto, a leitura da Figura 1 demonstra que quanto maior o índice encontrado, ou seja, mais próximo de 1, maior é a importância atribuída a este fator. Por outro lado, quanto menor o índice encontrado, ou seja, mais próximo de 0, menor é a importância atribuída.

Figura 1 – Escala Best-Worst



Fonte: elaborada pelos autores.

4. Análise dos Resultados

Na expectativa de atingir o objetivo deste trabalho, o qual consiste em verificar a percepção dos profissionais contábeis quanto aos aspectos importantes para implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil, esta seção apresenta os resultados alcançados na pesquisa. Os resultados são apresentados, conforme o instrumento de coleta utilizado, em duas partes. Assim, a primeira parte caracteriza os respondentes da pesquisa e a segunda parte expõe a percepção dos profissionais contábeis quanto ao “grau” de importância atribuídos aos aspectos relacionados à adoção do CPC 47.

Desta forma, demonstra-se na Tabela 1 o número de respondentes por gênero segregado pelas faixas etárias.

Tabela 1 – Estrutura do Questionário

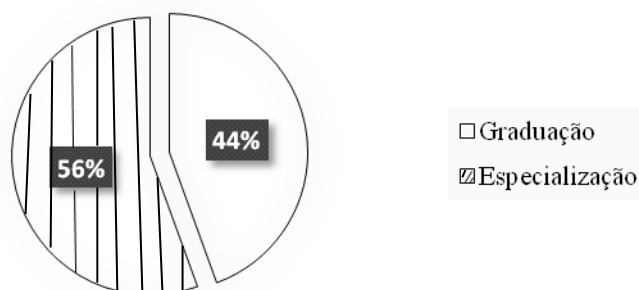
Faixa Etária (Anos)	Gênero		Total
	Feminino	Masculino	
18 a 29	13	10	23
30 a 40	7	3	10
41 a 50	3	1	4
acima de 51	1	7	8
Total	24	21	45

Fonte: Elaborada pelos autores.

Destarte, como apresentado pela Tabela 1, pode-se identificar que a maioria dos respondentes do questionário está sob a faixa etária entre 18 a 29 anos, sendo composta por um número maior de respondentes do sexo feminino, contudo essa variação é apenas de 3 respondentes. Já o gênero masculino concentra-se em maior número na faixa etária acima de 51 anos. Diante desta análise, pode-se notar que a amostra observada apresentou um aumento da participação laboral de profissionais contábeis do gênero feminino e um rejuvenescimento dos profissionais, visto que a maior concentração de respondentes está composta na menor faixa etária. Segundo a pesquisa de Cardoso e Aquino realizada para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2014), os profissionais têm, em média, 40 anos de idade. Nesse estudo, os autores destacaram que dados de 2008/2009 apresentaram 48,5% dos respondentes com menos de 40 anos de idade; na edição de 2014 esse número já subiu para 78,1%. Nesta mesma pesquisa fica evidenciada a superioridade do sexo masculino, sendo composta por 66,1%. Contudo, comparado com 2009 é possível notar uma diminuição entre as diferenças de homens e mulheres profissionais contábeis. Conforme analisado, a amostra da presente pesquisa apresentou um perfil inusitado, já que o número de respondentes mulheres foi maior que os de homens.

Dentro deste cenário, também foram analisados a titulação dos respondentes apresentado pelo Gráfico 1. Sendo que, dos respondentes analisados, 56% possuem especialização na área contábil, o restante da amostra, 44%, apresentaram como titulação apenas graduação. Nesta amostra, não houve respondentes técnicos, mestres, doutores ou pós-doutores. Porém, um maior número de respondentes tendo especialização demonstrou como característica desta amostra uma busca pelo conhecimento profissional. O aprimoramento profissional pode levar a uma recepção maior às mudanças na área. O que pode justificar o fato de todos os respondentes terem apresentado conhecimento da conversão das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

Gráfico 1 – Titulação dos respondentes
Formação acadêmica em Ciências Contábeis



Fonte: Elaborado pelos autores.

A seguir, na Tabela 2, foi analisada a posição ocupada pelos respondentes nos escritórios onde trabalham, considerando os anos de experiência.

Tabela 2- Posição ocupada pelos respondentes no escritório e o tempo de atuação profissional

Experiência profissional	Posição Ocupada		Total
	Empregados	Sócios	
Entre 1 e 5 anos	25	0	25
Entre 6 e 10 anos	5	0	5
Entre 11 e 20 anos	0	0	0
Entre 21 e 30 anos	0	10	10
Acima de 31 anos	0	5	5
Total	30	15	45

Fonte: Elaborada pelos autores.

Pode-se perceber que a maioria dos respondentes são empregados, e possuem pouco tempo exercendo a profissão contábil. Ao contrário daqueles que são sócios dos escritórios, os quais o tempo de experiência variara entre 21 e acima de 31 anos. Cabe destacar que todos são contadores, mesmo sendo empregados. Assim, foi possível identificar a percepção dos profissionais quanto aos aspectos importantes para implementação do CPC 47, tanto do ponto de vistas dos sócios, quanto dos empregados. Também foram analisadas na tabela 3 quais as competências e habilidades que os respondentes acreditam ser necessárias para o entendimento e implementação do CPC 47.

Tabela 3 – Competências e habilidades necessárias para entendimento e implementação do CPC 47

Competências e habilidades dos profissionais	Posição Ocupada			
	Empregados	%	Sócios	%
Capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios	5	16.67	15	100
Postura pró-ativa	15	50.00	5	33.33
Conhecimento multidisciplinar (finanças, economia, direito, etc.)	20	66.67	5	33.33
Maior conhecimento do negócio da empresa	25	83.33	15	100
Outras	0	0	0	0

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na tabela 3 é possível identificar que das cinco habilidades sugeridas como resposta, todas tiveram uma boa aceitação por parte dos respondentes. Destaca-se a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios e um maior conhecimento da área, a qual

todos os sócios assinalaram como habilidade e competência essencial para o entendimento e a implementação do CPC 47. O entendimento sobre a competência de um conhecimento maior do negócio, também foi entendida como necessária para 83,33% dos empregados. O que pode ser justificado pelo fato do CPC 47 propor mudanças específicas para o ramo de construção civil, e pelo nível de detalhamento que será necessário analisar. Outro destaque necessário está na habilidade de conhecimento multidisciplinar, a qual 66,67% dos empregados acreditaram ser importante para o entendimento e a implementação do CPC 47, fato perceptível neste CPC, quando, por exemplo, são propostos alguns conceitos trabalhados no direito, como as modificações dos contratos e direitos de devolução.

Por fim, apresenta-se na Tabela 4, a escala “*best-worst*” calculada para verificar o “grau” de importância atribuído pelos respondentes aos aspectos relacionados à implementação do CPC 47.

Tabela 4 – Escala *Best-Worst*

Aspectos relacionados à implementação do CPC 47	Frequência “Best”	Frequência “Worst”	W
1 Influência da legislação fiscal	25	10	0.67
2 Subjetividade das orientações do CPC 47	15	5	0.61
3 Influências do proprietário/gestor da empresa	5	5	0.50
4 Qualificação dos profissionais contábeis	15	5	0.61
5 Responsabilidade profissional do contabilista	20	10	0.61
6 Questões institucionais (normalização e fiscalização dos órgãos reguladores)	10	5	0.56
7 Falta de orientação detalhada para aplicação do CPC 47	15	5	0.61
8 Profissionais contábeis e administrativos com resistência a mudanças	10	5	0.56
9 Dificuldades de treinamento (falta de instrutores e programas de treinamento específico)	15	5	0.61
10 Necessidade de conscientização do aperfeiçoamento profissional dos contabilistas	15	5	0.61
11 Deficiências no ensino de contabilidade	10	5	0.56
12 Oportunidades de valorização da profissão contábil	15	5	0.61
13 Influência do sistema jurídico (conflito entre o sistema contábil, baseado em princípios, e o sistema jurídico, baseado em regras)	15	5	0.61
14 Envolvimento dos setores da empresa para a correta mensuração e evidenciação das informações contábeis	15	5	0.61
15 Custos para implementação das mudanças	10	10	0.50

Fonte: Elaborada pelos autores.

A delimitação dos principais aspectos, ou seja, os mais importantes em se tratando da implementação do CPC 47, pontua-se conforme a métrica empregada na identificação dos índices que mais se aproximaram de (1) na escala *Best-Worst* (explicada na Figura 1). Nesse sentido, verifica-se, que na perspectiva dos contadores, todos os 17 aspectos relacionados à implementação do CPC 47 apresentaram um índice de influência acima de 0,50. Portanto,

observa-se que não há aspectos compreendidos como não impactantes em relação à implementação do CPC 47.

Dessa forma, foi atribuída pelos respondentes a característica de maior relevância à influência da legislação fiscal (0,67), não sendo surpreendente, já que muito tem-se discutido sobre a implementação da IFRS 15, uma vez que, ao se alterar a forma de reconhecimento de receitas, poderá ser alterada a base de cálculo de vários tributos. Sendo necessário alinhar os pontos entre critérios contábeis e aspectos tributários para que possam eliminar o gargalo entre as diferenças de informações existentes sobre a contabilidade e o fisco. A questão acerca desse fato é se realmente essa revisão já foi feita para que a implementação ocorra em 2018.

Similar ao estudo de Teixeira *et al.* (2017), a presente pesquisa demonstra a expectativa de sensíveis mudanças na contabilização da receita nos contratos de construção civil em função dos aspectos fiscais com a adoção do CPC 47. Também se ressalta o estudo de Pirolo *et al.* (2016), o qual identificou, consoante a este estudo, que a implementação do pronunciamento CPC 47 desencadeará relevantes impactos no processo de contabilização das receitas de empresas de construção civil.

Por fim, Alencar *et al.* (2017), identificou semelhantes dificuldades para implementação do novo método de reconhecimento de receitas conforme o presente trabalho, sendo essas: necessidade de adequação dos processos internos das empresas; mudanças nos sistemas de informação; necessidade de desenvolver controles internos com base na nova norma; necessidade de avaliação dos impactos nos indicadores financeiros devido à antecipação ou postergação da receita; e mudanças na preparação das demonstrações contábeis.

5. Considerações Finais

O IASB e o FASB emitiram, em maio de 2014, uma norma que versa sobre o tratamento das receitas de contratos com clientes, denominada IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes. A norma substitui praticamente todas as regras para reconhecimento de receitas segundo IFRS e US GAAP. Nesse sentido, em 04 de Novembro de 2016, foi aprovado o CPC 47 que traduziu os fundamentos estabelecidos pela IFRS 15. Até o final de dezembro de 2017 a conversão à norma é facultada, tornando-se obrigatória a partir de janeiro de 2018. Considerando as possíveis mudanças advindas desta regulamentação, este estudo objetivou verificar a percepção dos profissionais contábeis, neste momento de transição entre a busca pelo conhecimento da norma e a sua implementação, sobre os aspectos mais e menos importante a serem considerados neste processo.

Utilizou-se para tanto uma amostra final de 45 respondentes. A maioria dos respondentes do questionário está sob a faixa etária entre 18 a 29 anos, sendo composta por um número maior de respondentes do sexo feminino, contudo essa variação é apenas de 3 respondentes. Já o gênero masculino concentra-se em maior número na faixa etária acima de 51 anos. Diante desta análise, pode-se notar que a amostra observada apresentou um aumento da participação laboral de profissionais contábeis do gênero feminino e um rejuvenescimento dos profissionais, já que a maior concentração de respondentes está composta na menor faixa etária.

Conforme os resultados da pesquisa, verificou-se, inicialmente, o grau de importância atribuído pelos contadores aos aspectos relacionados à adoção do CPC 47. Observou-se que das quatro habilidades sugeridas como resposta, todas tiveram aceitação por parte dos respondentes. Ressalta-se, a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios, a qual todos os sócios acreditam ser habilidade e competência essencial; e a necessidade de um conhecimento maior do negócio entendida como necessária para 83,33% dos empregados. Outro destaque necessário está na habilidade de conhecimento

multidisciplinar, a qual 66,67% dos empregados acreditaram ser importante para o entendimento e a implementação do CPC 47. Competências que foram bem aceitas pelos respondentes, mas que não existem sem aperfeiçoamento científico.

Por fim, por meio da análise dos resultados efetuada pela escala “*Best-Worst*”, foi possível concluir que na perspectiva dos contadores, todos os 17 aspectos relacionados à implementação do CPC 47 apresentaram um índice de influência acima de 0,50. Portanto, refletindo que não há aspectos compreendidos como não impactantes em relação à implementação do CPC 47.

O aspecto ao qual foi atribuída pelos respondentes a característica de maior relevância foi a influência da legislação fiscal (0,67), não sendo surpreendente, uma vez que, ao se alterar a forma de reconhecimento de receitas, poderá ser alterada a base de cálculo de vários tributos. Sendo necessário alinhar os pontos entre critérios contábeis e aspectos tributários para que possam eliminar o gargalo entre as diferenças de informações existentes sobre a contabilidade e o fisco.

Portanto, é importante que as diretrizes sejam adaptadas a realidade de cada país, para que de fato a implementação das normas contábeis internacionais resulte em qualidade de informação. Para a adoção da IFRS 15 no Brasil o CPC 47 traduziu os fundamentos estabelecidos por esta norma para a realidade brasileira. Até o final de dezembro de 2017 a conversão à norma é facultada, tornando-se obrigatória a partir de janeiro de 2018, contudo ainda é incerta a definição sobre a tributação das empresas do setor de construção civil devido a tais mudanças.

Como recomendações para futuras pesquisas, sugere-se que sejam realizados outros estudos empíricos, verificando-se a percepção dos respondentes de diferentes estados brasileiros. Além disso, é de grande valia analisar a percepção dos contadores após janeiro de 2018, momento em que a regulamentação expressa pelo CPC 47 torna-se obrigatória.

Referências

ARMSTRONG, Chris et al. Market Reaction to the Adoption of IFRS in Europe. 2009.

BALL, Ray. Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure. **Brookings-Wharton papers on financial services**, v. 2001, n. 1, p. 127-169, 2001.

BECK, Franciele et al. Percepção dos profissionais contábeis do Vale do Itajaí frente a adoção das IFRS pelas PMES de Santa Catarina. **Revista da UNIFEPE**, v. 1, n. 14, 2014.

BERETTA, Sergio; BOZZOLAN, Saverio. Quality versus quantity: the case of forward-looking disclosure. **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, v. 23, n. 3, p. 333-376, 2008.

BRASIL, Lei nº 11.638 de 28/12/2007. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações - CPC. Brasília. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

DANI, A. C., DOS SANTOS, C. A., PANUCCI FILHO, L., & KLANN, R. C. Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. **Enfoque: Reflexão**

Contábil, v. 36, n. 2, 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDÁ, Michael F. Teoria da contabilidade; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. **São Paulo: Atlas**, p. 277-297, 1999.

IFRS FOUNDATION. IFRS Application Around The World: Jurisdictional Profile. United Kingdom, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Usearoundtheworld/Pages/Jurisdictionprofiles.aspx>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

LANG, Mark H.; LUNDHOLM, Russell J. Voluntary disclosure and equity offerings: reducing information asymmetry or hyping the stock?. **Contemporary accounting research**, v. 17, n. 4, p. 623-662, 2000.

LANZANA, Ana Paula. **Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras**. 2004. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Normas contábeis internacionais: uma visão para o futuro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 136, p. 85-97, 2002.

LOPES, Carlos António Rosa. As recentes alterações das normas contabilísticas no âmbito da concentração de actividades empresariais (SNC e IFRS). **Revista TOC**, n. 117, p. 44-50, 2009.

MAPURUNGA, V. R.; PONTE, P.R; COELHO, V. M. D. & MENESES, A. C. Determinantes do nível de disclosure de instrumentos financeiros derivativos em firmas brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, p. 263-278, 2011.

MARCONI, M. A, & LAKATOS, E. M. Fundamentos da metodologia científica: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 2007.

MARTINS, G. D. A.; THEÓPHILO, Carlos Renato. Metodologia da investigação científica. **São Paulo: Atlas**, 2009.

MOTA, R. H. G. Capacidade preditiva das informações contábeis com a adoção das IFRS: um estudo em empresas não financeiras do setor regulado brasileiro com ações listadas na BM & F Bovespa. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/13209>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

NAKAYAMA, Wilson Kazumi; SALOTTI, Bruno Meirelles. Fatores determinantes do nível de divulgação de informações sobre combinações de negócios com a entrada em vigor do pronunciamento técnico CPC 15. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 66, p. 267-280, 2014.

PIROLO, G. M., SANTOS, E. O., SANCHES, S. L. R., & GONÇALVES, M. N. O IFRS 15 no reconhecimento das receitas em empresas de construção civil listadas na bm&fbovespa. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/42650192-O-ifrs-15-no-reconhecimento-das-receitas-em-empresas-de-construcao-civil-listadas-na-bm-fbovespa.html>>. Acesso em: 23 Jun. 2017,

PONTE, Vera Maria Rodrigues. MAPURANGA, Patrícia Vasconcelos Rocha. Determinantes do nível de disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**. 2013.

ROCHA, D. F. J. Harmonização Internacional das Práticas Contábeis – Uma necessidade do mundo globalizado. 2006. Disponível em: <http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/3/derilda.pdf>. Acesso em: 10 maio 2017.

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

SEVERIANO, Larissa Sales; DE ALENCAR, Roberta Carvalho; DA ROCHA GARCIA, Editinete André. ADOÇÃO DA IFRS 15–REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS EM EMPRESAS BRASILEIRAS: PRINCIPAIS OBSTÁCULOS. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 17, n. 32, p. 146-166.

SODERSTROM, Naomi S.; SUN, Kevin Jialin. IFRS adoption and accounting quality: a review. **European Accounting Review**, v. 16, n. 4, p. 675-702, 2007.

SOUZA, E. P. Contabilidade de Contratos de Construção e de Incorporação Imobiliária – de acordo com as IFRS. **São Paulo. Editora Atlas**. 2015.

SOUZA, Maíra Melo de; ROVER, Suliani; BORBA, José Alonso. Determinantes do nível de disclosure das combinações de negócios realizadas pelas empresas brasileiras de capital aberto. **RACE-Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 15, n. 3, p. 945-968, 2016.

TEIXEIRA, M. C.; LOPES, I. C. & SLAVOV, T. B. Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações. Congresso UNB de Contabilidade e Governança, 3. 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/viewFile/6091/1609>>. Acesso em: 27 dez. 2017.