

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

Wenner Glaucio Lopes Lucena (UFPB) - wdlucena@yahoo.com.br

Tamires Campos de Macêdo de Sousa (FACISA) - tamirescms@hotmail.com

Resumo:

O objetivo principal do artigo é verificar se as empresas do setor de construção civil reconhecem não só suas receitas como também seus custos com base no Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de construção. Para atingir os objetivos da pesquisa foi realizada uma Análise de Conteúdo nas Notas explicativas no período de 2009 e 2012 de 22 empresas do setor de construção civil listadas na BOVESPA a fim de investigar se estas estão atendendo os requisitos do CPC 17 no tocante ao reconhecimento das Receitas e Custos. A pesquisa é classificada como descritiva e bibliográfica. Nos achados foram encontrados que 100% das empresas não apresentaram a modalidade de (cost plus), porém, 68% utilizam o Método da Percentagem Completada (POC), segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição; 41% das empresas apresentaram os valores dos custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão e os custos de materiais usados na construção. Desta forma, conclui-se que 59% atenderam a 2 (dois) dos subitens analisados no que tange ao Reconhecimento dos Custos, no entanto, mais de 50% atenderam aos requisitos da OCPC 01 que trata da formação do custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária. Por fim, no tocante a Divulgação das Informações observou-se que nenhuma das empresas divulga suas receitas e custos com base nos subitens do CPC 17.

Palavras-chave: *Construção Civil. Notas Explicativas. Reconhecimentos dos Custos.*

Área temática: *Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor*

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

Resumo

O objetivo principal do artigo é verificar se as empresas do setor de construção civil reconhecem não só suas receitas como também seus custos com base no Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de construção. Para atingir os objetivos da pesquisa foi realizada uma Análise de Conteúdo nas Notas explicativas no período de 2009 e 2012 de 22 empresas do setor de construção civil listadas na BOVESPA a fim de investigar se estas estão atendendo os requisitos do CPC 17 no tocante ao reconhecimento das Receitas e Custos. A pesquisa é classificada como descritiva e bibliográfica. Nos achados foram encontrados que 100% das empresas não apresentaram a modalidade de (*cost plus*), porém, 68% utilizam o Método da Percentagem Completada (POC), segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição; 41% das empresas apresentaram os valores dos custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão e os custos de materiais usados na construção. Desta forma, conclui-se que 59% atenderam a 2 (dois) dos subitens analisados no que tange ao Reconhecimento dos Custos, no entanto, mais de 50% atenderam aos requisitos da OCPC 01 que trata da formação do custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária. Por fim, no tocante a Divulgação das Informações observou-se que nenhuma das empresas divulga suas receitas e custos com base nos subitens do CPC 17.

Palavras-chave: Construção Civil. Notas Explicativas. Reconhecimentos dos Custos.

Área Temática: Custos aplicados ao setor privado e terceiro setor.

1 Introdução

O setor de Construção civil vem cada vez mais se destacando na economia do país. Segundo dados da Câmara Brasileira da Indústria da Construção - CBIC (2012), entre os anos de 1991 e 2004 a construção civil cresceu a uma taxa de 0,9% ao ano, em 2005 o PIB do setor foi de R\$ 126,2 bilhões e atualmente existem 118.993 empresas de construção no país, responsáveis pela ocupação formal de 1.462.589 trabalhadores. Na composição da cadeia produtiva do setor de construção civil, em 2010, a construção representou 65% em relação aos demais elos da cadeia CBIC (2012).

Porém, assim como as demais atividades, a construção civil apresenta alguns problemas, entre eles está à aderência aos novos padrões das normas internacionais de contabilidade, especialmente no tocante ao reconhecimento das Receitas e a composição dos Custos e Despesas que integram o resultado.

Diante da necessidade da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade, sabendo-se que assim os usuários da contabilidade de todo o mundo terão acesso a informações confiáveis e transparentes para a tomada de decisão, a Deliberação da Comissão de Valores Mobiliários – CVM nº 520, de 15 de maio de 2007 dispõe sobre a aceitação pela CVM dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e a Instrução CVM nº 457, de 13 de julho de 2007 dispõe sobre a elaboração das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão

contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* – IASB. Ambas são destinadas às sociedades anônimas de capital aberto. Também o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, através da Resolução CFC nº 1.152/2009 aprovou a NBC TG 13 (NBC T 19.18) que diz respeito à adoção inicial da Lei nº 11.638/2007 e a Medida Provisória nº 449/2008. Esta Resolução foi alterada pela Resolução nº 1.329/2011.

Por sua vez, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção, que faz correlação a Norma Internacional IAS 11. Com isso o objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das Receitas e Despesas associadas aos Contratos de Construção.

Nesse contexto surge o seguinte problema de pesquisa: **Estarão as empresas listadas na BOVESPA do setor de Construção Civil atendendo os requisitos do pronunciamento técnico do CPC 17 no tocante ao Reconhecimento das Receitas e dos Custos?**

No Brasil existem alguns estudos sobre o setor de construção civil, bem como o reconhecimento das receitas e custos deste setor, como, por exemplo, o de Rezende (2009), o de Niyama, Cavalcante e Rezende (2010), Campos e Mota (2012), entre outros. Porém este trabalho busca verificar de forma mais detalhada se as empresas do setor de construção civil reconhecem não só suas receitas como também seus custos com base em cada item do Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção, o estudo também se justifica pela importância do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, que minimiza as divergências entre as demonstrações contábeis de países diferentes, melhora a informação contábil e atraem mais investidores.

Para atingir os objetivos da pesquisa foi realizada uma Análise de Conteúdo nas Notas explicativas de 22 empresas do setor de construção civil listadas na BOVESPA a fim de investigar se estas estão atendendo os requisitos do CPC 17 no tocante ao reconhecimento das Receitas e Custos.

2 Referencial Teórico

2.1 Normas Internacionais de Contabilidade

Segundo Rezende (2009) *apud* (WEFFORT, 2005) a busca de padrões contábeis internacionais vem contribuir e facilitar o exercício da comunicação e a redução de incertezas entre os usuários, minimizando as divergências entre eles e melhorando a qualidade da informação contábil.

Outros estudos como o de Antunes, Antunes e Penteado (2007) afirmam que a adoção de normas internacionais de contabilidade pelas empresas mundiais está associada a benefícios econômicos concretos na forma de atração de maior volume de investimentos, uma vez que o processo de globalização trouxe para primeiro plano a demanda por informações contábeis confiáveis e comparáveis para suportar a variedade de transações e operações deste mercado. Entende-se que, quanto maior a transparência, clareza e compreensibilidade das informações financeiras das empresas — qualidades primordiais às boas práticas de governança corporativa —, menor será o risco percebido por um investidor à sua aplicação de recursos e menor será o retorno exigido para o seu investimento, em benefício da redução do custo de capital das empresas.

No Brasil, o início das mudanças dos padrões contábeis para os padrões internacionais ocorreu com a criação da Lei 11.638/07 que altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76, que dispõe em seu § 5º que as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários. O Brasil adota os padrões internacionais do IASB.

O *International Accounting Standards Board* – IASB é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo de padrões contábeis, com sede em Londres, Grã-

Bretanha. É formado por um Conselho de Membros, constituído por representantes de 140 entidades profissionais de todo o mundo, inclusive o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) E Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Um dos principais benefícios esperados pelo IASB é de que seja viabilizada a comparabilidade das informações contábeis produzidas pelas empresas situadas em países distintos, permitindo, assim, a compreensão e interpretação de dados gerados por entidades de diferentes economias e tradições. (NIYAMA, 2010, p. 39-40).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, criado pela Resolução CFC 1.055/05 tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos técnicos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visado à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”. O CPC foi idealizado a partir da união de esforços da ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, CFC, FIPECAFI e IBRACON, em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis, centralização na emissão de normas dessa natureza e representação e processo democrático na produção dessas informações.

O *Financial Accounting Standards Board* – FASB é o órgão internacional norte-americano que tem como missão estabelecer e melhorar os padrões de contabilidade e relatórios financeiros que promovam a informação financeira por entidades não governamentais que prevê a tomada de decisões úteis aos investidores e outros usuários de relatórios financeiros.

As normas estabelecidas pelo FASB são oficialmente reconhecidas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC).

Nos Estados Unidos da América, o formato e o conteúdo das demonstrações financeiras das companhias abertas são regulados pela *Securite Exchance Commisson* – SEC, que é a comissão de valores mobiliários norte-americana, de forma similar à CVM brasileira. Não obstante o fato de que a SEC tenha delegado muitas de suas responsabilidades ao *Financial Accounting Standardy Board* – FASB, ela frequentemente acrescenta outras solicitações. (SCHIMIDT, SANTOS e FERNANDES, 2007, p.13).

De acordo com Campos e Mota (2012), as IFRS que tratam as receitas com contratos de construção do setor imobiliário são: *International Accounting Standards* (IAS 11) – Contrato de construção; IAS 18 – Receitas e a *International Financial Reporting Interpretations Committe* IFRIC 15 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário.

| NORMA | ESCOPO |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| IAS 11 | Prescrever o tratamento contábil de receitas e custos associados a contratos de construção. |
| IAS 18 | Estabelecer o tratamento de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos. |
| IFRIC 15 | Definir se se o contrato enquadra-se no alcance da IAS 11 (Contratos de construção) ou da IAS 18 (Receitas) e, o momento que a receita de construção de imóveis deve ser reconhecida. |

Fonte: Adaptado de Campos e Mota (2012)

Quadro 1 – Normas que tratam do Setor Imobiliário

O CPC 17 – Contratos de construção, Pronunciamento Técnico emitido pelo CPC, faz correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 11 tem como objetivo estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção.

Este Pronunciamento utiliza os critérios de reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Conceitual Básico deste CPC denominado Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis para determinar o momento em que a receita do contrato e a despesa a ela relacionada devem ser reconhecidas da demonstração do resultado.

2.2 Construção Civil

De acordo com Niyama, Cavalcante e Rezende (2010) *apud* (Costa, 2005, p. 19) o setor de construção civil tem como atividade-fim a compra, venda e incorporação de imóveis, loteamentos, condomínios residenciais, e desmembramento de terrenos, sendo que, na qualidade de ramo especial, o destaque é voltado para o setor imobiliário. Tal atividade, também conhecida como construção civil, apresenta-se como um fator categórico para o crescimento econômico do Brasil.

Segundo a Câmara Brasileira da Indústria da Construção – CBIC (2011), a construção vem registrando incremento consistente em suas atividades desde 2004, deixando para trás décadas de dificuldades. Em 2010 atingiu desempenho recorde, o que se configurou como uma base de comparação elevada. Em 2011 os números, como esperado, entraram em um patamar de maior equilíbrio e sustentabilidade, significando que o ciclo virtuoso iniciado em 2004 continua. A Construção Civil permanece registrando resultados positivos (apesar de inferiores a 2010) e crescimento de atividades.

Como todo e qualquer outro setor da atividade econômica, as entidades que fazem parte do ramo de construção civil obtêm seu resultado econômico (lucro ou prejuízo) através do cotejamento de receitas e despesas, os quais refletem as suas atividades operacionais. No particular, quanto à formação das receitas (não se pode deixar de enfatizar a dificuldade de, também, mensurá-las) do setor, nota-se que elas advêm principalmente de contratos de venda de imóveis, à vista ou a prazo, caracterizados por obras sob empreitada, como também da construção de centros comerciais, Niyama, Cavalcante e Rezende (2010) *apud* (COSTA, 2005, p.19).

Em relação à normatização do setor de construção civil, o CFC através da resolução 1.154 de 27 de janeiro de 2009, aprovou o Comunicado Técnico CTG 01 que dispõe sobre as Entidades de Incorporação Imobiliária no que diz respeito às práticas contábeis adotadas por estas.

Também o Comitê de pronunciamentos Contábeis – CPC emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção que estabelece o tratamento contábil da Receitas e despesas deste setor. Este pronunciamento faz correlação ao IAS 11 – Contratos de Construção (preparado pela Fundação IFRS), que prescreve o tratamento contábil das Receitas e Custos dos contratos de construção. Em relação ao FASB, o *Statement* nº 66 é a norma que trata da contabilização da venda de imóveis.

3. Metodologia

A metodologia utilizada neste trabalho foi a utilização da Análise de conteúdo. “A análise de conteúdo é uma técnica de investigação que tem por finalidade a descrição objetiva, sistemática e quantitativa do conteúdo manifesto da comunicação” (MARTINS, 2005).

Quanto aos objetivos a pesquisa é classificada como descritiva. Segundo Gil (2010, p. 27), as pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população. Quanto aos procedimentos a pesquisa é classificada como bibliográfica e documental.

De acordo com Martins e Lintz (2007, p. 15), a pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos, etc. A pesquisa documental, de acordo com Martins e Lintz (2007, p. 22), se assemelha à pesquisa bibliográfica, todavia não levanta material editado, como livros, periódicos etc., mas busca material editado, como cartas, memorandos, correspondências e outros tipos, avisos, agendas, propostas, relatórios, estudos, avaliações etc. Para a condução de uma pesquisa, a possível utilização de documentos é fundamental para corroborar e valorizar evidências coletadas por outros instrumentos e outras fontes.

Quanto a problemática a pesquisa é classificada como qualitativa. Para Silva (2006, p. 29), com o crescimento das investigações nas ciências humanas, as abordagens qualitativas procuraram consolidar procedimentos que pudessem superar os limites das análises meramente qualitativas, e o que difere uma abordagem da outra é o fato de o paradigma qualitativo não empregar dados estatísticos como centro do processo de análise de um problema.

O estudo foi realizado nas notas explicativas de 22 (vinte e duas) empresas do setor de construção civil com capital aberto na Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA através de uma análise de conteúdo. A técnica escolhida foi a análise de conteúdo justamente pelo fato de ter sido feita uma análise no conteúdo das notas explicativas das empresas. As demonstrações contábeis analisadas foram referentes aos exercícios de 2009 e 2010.

4. Análise dos Resultados

Tabela 1 – Reconhecimento da receita do contrato com base no CPC 17.

| ITENS | SIM | SIM (%) | NÃO | NÃO (%) |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|-----|---------|
| 1. A receita do contrato deve compreender: | | | | |
| a) A quantia inicial da receita do contrato; | 1 | 5% | 21 | 95% |
| b) As variações decorrentes de solicitações adicionais, as reclamações e os pagamentos de incentivos contratuais: | | | | |
| (i) Na extensão em que for provável que venham a resultar em receita; e | 1 | 5% | 21 | 95% |
| (ii) Estejam em condições de serem confiavelmente mensurados. | 1 | 5% | 21 | 95% |
| 2. A receita do contrato é medida pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. | | | | |
| a) Contratante e contratado podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam a receita do contrato em período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado; | 5 | 23% | 17 | 77% |
| b) A quantia da receita acordada em contrato de preço fixo pode aumentar em consequência de cláusulas de aumento de custos; | 5 | 23% | 17 | 77% |
| c) A quantia da receita do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos imputáveis ao contratado relativos à conclusão do contrato; ou | 5 | 23% | 17 | 77% |
| d) Quando o contrato de preço fixo está relacionado à conclusão de cada unidade, a receita do contrato aumenta na proporção das unidades concluídas. | 5 | 23% | 17 | 77% |
| 3. No caso de contrato de preço fixo, a conclusão da construção pode ser confiavelmente estimada quando estiverem satisfeitas | | | | |

| | | | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|-----|-----|------|
| todas as seguintes condições: | | | | |
| a) A receita do contrato puder ser mensurada confiavelmente; | 3 | 14% | 19 | 86% |
| b) For provável que os benefícios econômicos fluirão para a empresa; | 3 | 14% | 19% | 86% |
| c) Os custos para concluir o contrato, tanto quanto a proporção executada até a data do balanço, puderem ser confiavelmente mensurados; e | 2 | 10% | 20 | 90% |
| d) Os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 4. Para contratos na modalidade custo mais margem (<i>cost plus</i>), sua conclusão pode ser confiavelmente mensurada quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições: | | | | |
| a) For provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) Os custos atribuíveis ao contrato, sejam ou não reembolsáveis, puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 5. Quando o encerramento do contrato de construção não puder ser confiavelmente estimado: | | | | |
| a) A receita deverá se reconhecida até o ponto que for provável que os custos incorridos do contrato serão recuperados; e | 3 | 14% | 19 | 86% |
| b) Os custos do contrato deverão ser reconhecidos como despesa do período em que forem incorridos. | 3 | 14% | 19 | 86% |
| | | | | |

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Em relação ao que deve compreender a receita do contrato com base no CPC 17 observou-se que quase a totalidade das empresas observadas (95%), não apresenta os itens acima em suas demonstrações contábeis. Em relação às variações decorrentes de solicitações adicionais, as reclamações e os pagamentos de incentivos contratuais, 95% das empresas também não divulgaram valores, na extensão em que for provável que venham a resultar em receita e estejam em condições de serem confiavelmente mensurados. Apenas 1 (uma) empresa que representa 5% da amostra divulgou os valores de suas receitas observando todas as premissas do item 1. Diante desses valores observa-se que a maioria das empresas observadas na amostra não divulgam corretamente os valores das receitas dos contratos com base no CPC 17.

No que diz respeito à medição da receita do contrato, pode ser medida pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber, a mensuração da receita do contrato pode ser afetada por incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros, 23% das empresas fazem a medição da receita do contrato com base neste item, nos outros 77% não foi observado como é feita a medição e a mensuração da receita.

O item 3 diz respeito aos contratos de preço fixo, onde a conclusão da construção pode ser confiavelmente estimada quando: A receita do contrato pode ser confiavelmente mensurada, neste caso, 14% das empresas mencionam este item em suas notas explicativas, 86% não apresenta esta informação, ou seja, não o fazem; um outro questionamento é em torno dos prováveis benefícios econômicos que poderiam fluir para a entidade, 14% das empresas apresenta esta informação, 86% não; em uma outra análise o artigo verificou se os custos para concluir o contrato, tanto quanto a proporção executada até a data do balanço, podem ser confiavelmente mensurados, sobre este item 10% das empresas o fazem, 90% não; Em um outro achado, os custos atribuíveis ao contrato não podem ser claramente

identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores, a respeito deste item observou-se que 100% das empresas não o fazem.

Uma preocupação encontrada na análise é que as principais modalidades sobre os contratos de Custo mais Margem ou os chamados (*Cost Plus*), foi verificado se a conclusão poderia ser confiavelmente mensurada quando for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade e os custos atribuíveis ao contrato sejam ou não reembolsáveis, puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados, neste caso, 100% das empresas não apresentaram essa modalidade de custo (*cost plus*), porém, 68% utilizam o Método da Percentagem Completada (POC), segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição.

Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho do contratado durante a execução do contrato. Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato é reconhecida na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado, o mesmo ocorrendo com as despesas (transferência do custo para o resultado) do trabalho com os quais se relaciona. Os outros 32% das empresas não apresentaram informações sobre qual método é utilizado para avaliar os custos.

Acerca do encerramento do contrato de construção, quando este não puder ser confiavelmente estimado, a receita deverá ser reconhecida até o ponto em que for provável que os custos incorridos do contrato serão recuperados, e os custos do contrato deverão ser reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos, 14% das empresas assim o fazem, encerrando o contrato de construção quando este não puder ser confiavelmente mensurado, 86% não obedecem a este critério.

Ainda falando sobre receitas, observa-se na pesquisa que algumas empresas obedecem a um dos itens do Pronunciamento Técnico CPC 30, que diz que as receitas provenientes da venda de unidades concluídas são reconhecidas quando há transferência de posse e risco, que normalmente se dá com a entrega das chaves e emissão da escritura.

Tabela 2 – Divulgação das receitas e custos com base no CPC 17.

| ITENS | SIM | SIM (%) | NÃO | NÃO (%) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|-----|---------|
| 1. A entidade deve divulgar: | | | | |
| a) O montante do contrato reconhecido como receita do período; | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) Os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| c) Os métodos usados para determinar a fase de execução dos contratos em curso. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 2. A entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso na data do balanço: | | | | |
| a) A quantia agregada de custos incorridos e lucros incorridos (menos perdas reconhecidas) até a data; | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) A quantia de adiantamentos recebidos; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| c) A quantia de retenções. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 3. A entidade deve apresentar: | | | | |
| a) No ativo, a quantia bruta devida pelo contratante relativa aos trabalhos do contrato; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) No passivo, a quantia bruta devida ao contratante relativa aos trabalhos do contrato. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 4. A quantia bruta devida pelo contratante relativa aos trabalhos do contrato é igual a: | | | | |
| a) Custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos | 0 | 0% | 22 | 100% |

| | | | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------|---|----|----|------|
| b) O somatório das perdas reconhecidas e dos montantes faturados. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 5. A quantia bruta devida ao contratante relativa aos trabalhos do contrato é igual a: | | | | |
| a) Custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) O somatório de perdas reconhecidas e dos montantes faturados. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| | | | | |

Fonte: Elaboração própria, 2012.

Em relação à tabela 2, que trata sobre a divulgação das receitas do contrato, observou-se que nenhuma das empresas analisadas divulgam o montante dos contratos reconhecidos como receita do contrato, assim como não divulgam os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período e a fase de execução dos contratos em curso. Porém, em suas demonstrações contábeis é apresentada uma conta chamada “Receita de incorporação e vendas imobiliárias”, onde estão registradas as “Receitas de unidades em construção” e as “Receitas de unidades concluídas”, que representam as receitas advindas dos contratos de construção, que são tratados nas notas explicativas das empresas como “Empreendimentos imobiliários”.

A entidade também deve divulgar o que se segue para os contratos em curso na data do balanço a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até a data, a quantia de adiantamentos recebidos e a quantia de retenções, acerca destes itens 100% das empresas não fizeram sua divulgação. As empresas também não apresentaram no ativo a quantia bruta devida pelo contratante relativa aos trabalhos do contrato e no passivo a quantia bruta devida ao contratante relativa aos trabalhos do contrato.

Os dois últimos itens tratam sobre a quantia bruta devida pelo contratante e a quantia bruta devida ao contratante relativa aos trabalhos do contrato, a análise destes dois itens fica prejudicada pelo fato de não se ter os valores, sejam individuais, sejam totais, dos custos incorridos de cada contrato.

Tabela 3 – Reconhecimento dos Custos com base no CPC 17.

| ITENS | SIM | SIM (%) | NÃO | NÃO (%) |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|-----|---------|
| | | | | |
| 1. Os custos do contrato devem compreender: | | | | |
| a) Os custos que se relacionem diretamente com um contrato específico; | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) Os custos que forem atribuíveis à atividade de contratos em geral e puderem ser alocados ao contrato; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| c) Outros custos que forem diretamente debitáveis ao cliente, nos termos do contrato. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 2. Os custos atribuíveis diretamente a um contrato específico incluem: | | | | |
| a) Custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão; | 09 | 41% | 14 | 59% |
| b) Os custos de materiais usados na construção; | 09 | 41% | 14 | 59% |
| c) A depreciação de ativos imobilizados utilizados no contrato; | 0 | 0% | 22 | 100% |
| d) Os custos para levar ou retirar do local os ativos imobilizados e os materiais necessários à execução da obra; | 0 | 0% | 22 | 100% |
| e) Os custos com aluguel e instalações de equipamentos; | 0 | 0% | 22 | 100% |
| f) Os custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato; | 0 | 0% | 22 | 100% |

| | | | | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----|----|------|
| g) Os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| h) Reivindicações de terceiros. | 0 | 0% | 22 | 100% |
| 3. Quando o contrato tiver por base os custos incorridos até a data, somente os custos do contrato que reflitam o trabalho executado deverão ser considerados até essa data. São exemplos de custo de contrato que não devem ser considerados como incorridos: | | | | |
| a) Custos que se relacionem com as atividades futuras do contrato, tais como: materiais que tenham sido entregues no local da obra ou reservados para posterior utilização, mas que não foram instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que tais materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e | 0 | 0% | 22 | 100% |
| b) Pagamento antecipado a subcontratados por trabalho a ser executado segundo um subcontrato. | 0 | 0 | 22 | 100% |

Fonte: Elaboração própria, 2012.

A tabela 3 trata sobre os custos do contrato. Os custos do contrato devem compreender os custos que se relacionem diretamente com um contrato específico, os custos que forem atribuíveis à atividade de contratos em geral e puderem ser alocados ao contrato e outros custos que forem diretamente debitáveis ao cliente, nos termos do contrato. 100% das empresas não cumprem estes itens. As demonstrações contábeis das empresas apresentam uma conta chamada “Estoque de imóveis a comercializar”, nesta conta são registrados os custos de aquisição de terrenos, de construção e outros custos relacionados aos projetos de construção cujas unidades ainda não foram vendidas.

O segundo item diz respeito ao que inclui os custos atribuíveis diretamente a um contrato específico, neste caso verificou-se que algumas empresas divulgaram os valores dos custos totais, como por exemplo, 41% das empresas apresentaram os valores dos custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão e os custos de materiais usados na construção, 59% não apresentaram estes valores.

A depreciação foi apresentada de forma geral nas demonstrações, não foi rateado o valor da depreciação de ativos imobilizados utilizados no contrato. Os demais custos como aluguel de instalações e equipamentos, custos de concepção e assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato, os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia e reivindicações de terceiros também não foram apresentados por nenhuma das empresas.

Por fim, o terceiro item trata sobre quando o contrato tiver por base os custos incorridos até a data, somente os custos do contrato reflitam o trabalho executado deverão ser considerados até essa data, 100% das empresas não apresentam nenhum dos itens descritos.

Tabela 4 – Divulgação das receitas com base no ICPC 02.

| ITENS | SIM | SIM (%) | NÃO | NÃO (%) |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|-----|---------|
| 1. Quando a entidade reconhecer a receita pelo percentual de evolução da obra, satisfazendo continuamente todos os critérios do item 14 do pronunciamento técnico CPC 30 – Receitas, à medida que a construção avança (item 17 desta Interpretação), a entidade deve divulgar: | | | | |
| a) Os critérios utilizados nos contratos que atendem a todos os requerimentos do item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 30 | 3 | 14% | 19 | 86% |

| | | | | |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----|----|-----|
| – Receitas; | | | | |
| b) O valor da receita proveniente desses contratos no período; e | 1 | 5% | 21 | 95% |
| c) Os métodos usados para determinar o percentual de evolução da obra. | 1 | 5% | 21 | 95% |
| 2. Com relação aos contratos descritos no item 1, que estiverem em andamento na data do relatório, a entidade também deve divulgar: | | | | |
| a) O valor total dos custos incorridos e dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até aquela data; e | 1 | 5% | 21 | 95% |
| b) O valor dos adiantamentos recebidos. | 1 | 5% | 21 | 95% |

Fonte: Elaboração própria, 2012.

A tabela 4 trata sobre quando a entidade reconhece a receita pelo percentual de evolução da obra (Método da percentagem completada - POC), satisfazendo todos os critérios do item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, à medida que a construção avança (item 17 desta interpretação), a entidade deve divulgar os critérios utilizados nos contratos que atendem a todos os requerimentos do item 14 do Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, 14% das empresas atendem a todos esses requerimentos, 86% não, a entidade também deve divulgar o valor da receita desses contratos no período e os métodos usados para determinar o percentual de evolução da obra, apenas 5% divulga o valor das receitas e os métodos utilizados, 95% não divulgam.

Para entender melhor a tabela 4 foi descrito abaixo o que diz o item 17 da Interpretação Técnica ICPC 02:

“A entidade pode transferir ao comprador o controle, os riscos e os benefícios da propriedade do imóvel em construção em seu estágio atual de acordo com a evolução da obra. Nesse caso, se todos os critérios do item 14 do pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas forem continuamente atendidos à medida que a construção avança, a entidade deve reconhecer a receita pelo percentual de evolução da obra. As exigências do Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção aplicam-se, em geral, ao reconhecimento da receita e dos correspondentes custos e despesas”.

O último item da tabela 4 fala com relação aos contratos descritos no item 1, que estiverem em andamento na data do relatório, a entidade também deve divulgar o valor total dos custos incorridos e dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até aquela data e o valor dos adiantamentos recebidos, apenas 5% das empresas divulgam esses valores, 95% não divulgam.

Tabela 5 – Formação do custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária com base na OCPC 01.

| ITENS | SIM | SIM (%) | NÃO | NÃO (%) |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|---------|-----|---------|
| 1. O custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária compreende todos os gastos incorridos para a sua obtenção, independentemente de pagamento, e abrange: | | | | |
| a) Preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização; | 10 | 45% | 12 | 55% |
| b) Custo dos projetos; | | | | |
| c) Custos diretamente relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno, canteiro de obras e gastos de melhorias nas áreas comuns; | | | | |
| d) Impostos, taxas e contribuições não recuperáveis que envolvem o empreendimento imobiliário, incorridos durante a | 1 | 5% | 21 | 95% |

| | | | | |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|----|-----|----|-----|
| fase de construção; | | | | |
| e) Encargos financeiros diretamente associados ao financiamento do empreendimento imobiliário. | 10 | 45% | 12 | 55% |

Fonte: Elaboração própria, 2012.

A tabela 5 trata sobre a formação do custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária, que compreende todos os gastos incorridos para sua obtenção, independentemente de pagamento, e abrange preço do terreno, inclusive gastos necessários à sua aquisição e regularização, 45% das empresas incluem este item na formação do custo do imóvel, 55% não.

Os custos dos projetos e os custos diretamente relacionados à construção, inclusive aqueles de preparação do terreno, canteiro de obras e gastos de benfeitorias nas áreas comuns não foram citados como incluídos na formação do custo do imóvel. 5% das empresas incluem os impostos, taxas e contribuições não recuperáveis que envolvem o empreendimento imobiliário, incorridos durante a fase de construção e, os encargos financeiros diretamente associados ao financiamento do empreendimento imobiliário fazem parte da formação do custo de 45% das empresas.

As empresas que atendem aos requisitos da Orientação Técnica OCPC 01 apresentam as seguintes informações em suas notas explicativas:

“O custo incorrido das unidades vendidas, incluindo o custo do terreno, é apropriado integralmente ao resultado. É apurado o percentual do custo incorrido das unidades vendidas, incluindo o terreno, em relação ao seu custo total orçado, sendo esse percentual aplicado sobre a receita das unidades vendidas, ajustadas segundo as condições dos contratos de venda, sendo assim determinado o montante das receitas a serem reconhecidas. Os custos referentes a juros e encargos financeiros, de financiamento das obras e aquisição de terrenos são contabilizados como custo dos imóveis na rubrica “imóveis a comercializar” e apropriado ao resultado utilizando o método do percentual de conclusão de cada empreendimento, não interferindo no percentual apurado do custo corrigido”.

5. Considerações Finais

O objetivo deste trabalho foi investigar se as empresas listadas na BOVESPA do setor de Construção Civil estavam atendendo os requisitos do pronunciamento técnico do CPC 17 no tocante ao Reconhecimento das Receitas e dos Custos.

A análise das Notas Explicativas foi feita com base nos itens do CPC17, da ICPC 02 e da OCPC 01, foram eles: 1) Reconhecimento da receita do contrato; 2) Divulgação das receitas e custos; 3) Reconhecimento dos custos; 4) Divulgação das receitas e 5) Formação do custo do imóvel, objeto da incorporação imobiliária.

Quanto ao item 1 (um) observou-se que poucas empresas reconheceram suas receitas com base nos subitens analisados.

Na análise do item 2 (dois) observou-se que nenhuma das empresas divulgam suas receitas e custos com base nos subitens do CPC 17, apesar de apresentarem em suas demonstrações as contas “ Receita de incorporação e vendas imobiliárias” e “Estoque de imóveis a comercializar”, onde são registrados as receitas de unidades em construção e de unidades concluídas e, os custos de aquisição com terrenos, construção e outros custos relacionados aos projetos em construção.

Com relação ao item 3 (três) a quantidade de empresas que atenderam a este item foi pouca em relação a quantidade de subitens analisados, porém, 59% atenderam a 2 (dois) dos subitens analisados.

Sobre o item 4 (quatro) o índice de não atendimento também foi alto, quase 100% das empresas não obedecem aos requisitos da ICPC 02.

Por fim, com relação ao item 5 (cinco), em média, mais de 50% atenderam aos requisitos da OCPC 01.

Referências

ANTUNES, Jeronimo; ANTUNES, Guilherme Marinovic Brscan; PENTEADO, Isis Malusá. A convergência contábil brasileira e a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade: O IFRS-1, 2007. Disponível em:

<<http://www.ead.fea.usp.br/Semead/10semead/sistema/resultado/trabalhosPDF/30.pdf>>. Acesso em: 16/05/2012.

BOVESPA. **Demonstrações Financeiras**. Disponível em: <http://www.bovespa.com.br>. Acesso em: 10/02/2012.

BRASIL. Lei 11.638, de 27 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2007/lei/11638.htm. Acesso em: 22/05/2012.

CAMPOS, Saulo José de Barros; MOTA, Renato Henrique Gurgel. Análise das modificações propostas pelo IASB e FASB no Reconhecimento de Receitas nos Contratos de Construção Imobiliária: Um estudo do Exposure Draft ED/2010/6 – Receita de contratos com clientes. In: **CONGRESSO ANPCONT**, 6., 2012, Florianópolis. Anais eletrônicos do VI Congresso ANPCONT. Florianópolis: FURB, 2012. Disponível em: <http://www.furb.br/especiais/download/488424-594188/CUE%20319.pdf>. Acesso em: 11/06/2012.

CBIC – CÂMARA DA INDÚSTRIA DA CONSTRUÇÃO. **Indústria da Construção Civil**. Disponível em: <<http://www.cbicdados.com.br/constructnumeros2.asp>>. Acesso em: 02/05/2012.

_____. **Composição da Cadeia Produtiva da Construção Civil – 2010**. Disponível em: <<http://www.cbicdados.com.br/textos.asp?tipo=6>>. Acesso em: 02/05/2012.

_____. **Desempenho em 2011 – Dados gerais**. Disponível em: <http://www.cbicdados.com.br/files/textos/064.pdf>. Acesso em: 22/05/2012.

CFC – CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.152, de 27 de janeiro de 2009. Aprova a NBC T 19.18 – Adoção inicial da Lei nº 11.638 e da Medida Provisória nº 449/08. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo2009/001152>. Acesso em: 06/05/2012.

_____. Resolução CFC nº 1.154
CPC – COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Origem, criação e objetivo. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/oque.htm>>. Acesso em: 18/05/2012.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de construção. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_17.pdf>. Acesso em: 06/05/2012.

_____. Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_30.pdf. Acesso em: 06/05/2012.

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. Instrução CVM 457 de 13 de julho de 2007. Dispõe sobre a elaboração e divulgação das demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional emitido pelo International Accounting Standards Board – IASB. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos/inst/inst457.doc>. Acesso em: 06/05/2012.

_____. Deliberação 520 de 15 de maio de 2007. Dispõe sobre a audiência pública e a aceitação pela CVM dos pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Disponível em: http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli520.doc. Acesso em: 06/05/2012.

FASB – FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS. The Mission of the Financial Accounting Standards Boards. Disponível em: <http://www.fasb.org./facts/index.shtml#mission>. Acesso em: 06/05/2012.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar Projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2010.

ICPC 02 – INTERPRETAÇÃO TÉCNICA ICPC 02. Contrato de Construção do setor Imobiliário. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/ICPC_02.pdf. Acesso em: 06/05/2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de Monografias e Trabalhos de conclusão de curso**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Análise de conteúdo**. USP, 2005. Disponível em: <http://www.eac.fea.usp.br/eac/observatorio/metodologia-analise-conteúdo.asp>. Acesso em: 06/06/2012.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

NIYAMA, Jorge Katsumi; CAVALCANTI, Paulo Roberto Nóbrega; REZENDE, Isabelle Carlos Campos. Normas Contábeis Brasileiras, Norte-Americanas e Internacionais aplicáveis ao setor de Construção Civil: Uma análise comparativa numa empresa do Estado da Paraíba. In: **CONGRESSO ANPCONT**. 4., 2010, Natal. Anais eletrônicos do IV Congresso ANPCONT. Natal: FURB, 2010. Disponível em: <http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE197.pdf>. Acesso em: 22/05/2012.

OCPC 01 – ORIENTAÇÃO TÉCNICA OCPC 01 (R1). Entidades de Incorporação Imobiliária. Disponível em: http://www.cpc.org.br/pdf/OCPC_01_R1.pdf. Acesso em: 06/05/2012.

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. 174 f. Dissertação

(Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (UNB, UFPB e UFRN). João Pessoa. Disponível em: http://www.cca.unb.br/images/dissert_mest/mest_dissert_174.pdf. Acesso em: 04/04/2012.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. **Contabilidade Internacional Avançada**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa aplicada à contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.