

O processo de convergência às Normas internacionais de Contabilidade: um estudo sobre a adoção inicial do Pronunciamento Técnico CPC 17 na área da construção civil

The process of convergence to the Accounting International Norms: a study on the initial adoption of CPC 17 Technical Pronouncement in the area of civil construction

Nivia Pais de Oliveira

UNIUBE. Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIUBE
e-mail: monicaapferreira@hotmail.com

Roberta Borges de Sene Amâncio

UNIUBE, Bacharel em Ciências Contábeis pela UNIUBE
e-mail: monicaapferreira@hotmail.com

Mônica Aparecida Ferreira

UNIUBE, Professora da Faculdade de Ciências Contábeis na FACIC/UFU
Colaboradora do Grupo de Pesquisas Governança Ética e Responsabilidade Social na UFU.
e-mail: monicaapferreira@hotmail.com

Vidigal Fernandes Martins

Professor da Faculdade de Ciências Contábeis – FACIC/UFU; Coordenador do Núcleo de Auditoria, Perícia e Governança Corporativa – FACIC/UFU; Coordenador do Grupo de Trabalhos International Financial Reporting Standards (IFRS) CRC/MG; Líder do Grupo de Pesquisas Governança Ética e Responsabilidade Social na UFU.
e-mail: vidigalfgv@gmail.com; vidigal@ufu.br

Carlos Roberto Souza Carmo

Professor da Faculdade de Ciências Contábeis – FACIC/UFU; Membro do Grupo de Trabalhos International Financial Reporting Standards (IFRS) CRC/MG; Pesquisador do Grupo de Pesquisas Governança Ética e Responsabilidade Social na UFU.
e-mail: carlosjj2004@hotmail.com

Igor Gabriel Lima

UNISEPE/Registro; Professor e Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da UNISEPE/Registro –SP. e-mail: cienciascontabeis@scelisul.com.br

Resumo: A partir da publicação das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, importantes mudanças aconteceram nos procedimentos contábeis em geral. Sendo que, desde então, os pronunciamentos técnicos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis têm por objetivo maior promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às normas internacionais. Nesse contexto, o pronunciamento contábil CPC 17 definiu as normas e procedimentos aplicáveis à contabilização das receitas e despesas oriundas dos contratos de construção, normalmente de longa duração. Com base na relevância e na obrigatoriedade da adoção do CPC 17, o presente estudo teve por objetivo analisar qualitativamente as informações adicionais publicadas em Notas Explicativas consideradas obrigatórias a partir do primeiro ano da vigência daquele pronunciamento, portanto, já no exercício social de 2010. Assim, a partir da abordagem proposta, foram analisados demonstrativos contábeis de todas as empresas do segmento de “construção pesada” com ações negociadas na BM&FBOVESPA, naquele exercício social. Ao concluir o estudo, foi possível constatar que todas as integrantes da amostra de pesquisa atenderam ao que determina o pronunciamento CPC 17, no que tange à divulgação de informações adicionais por meio de Notas Explicativas. Contudo, apesar de aquelas empresas cumprirem o que foi estabelecido por aquele pronunciamento, faz-se necessário acrescentar que elas o fizeram de formas distintas, o que não descaracteriza a adoção e aplicação do CPC 17 já no primeiro ano da sua vigência.

Palavras-chave: Pronunciamento CPC 17. Contabilidade. Convergência. Contratos. Construção.

Abstract: Since the publication of Laws 11.638/2007 and 11.941/2009, important changes have occurred in the accounting procedures in general. Since then, the technical pronouncements emitted by the Accounting Pronouncements Committee have aimed at promoting the convergence of the Brazilian Accounting Norms to the international norms. In this context, the CPC 17 Accounting Pronouncement has defined the norms and procedures applicable to the accountancy of incomes and expenses that come from the contracts of construction, usually of long duration. Considering the relevance and the obligatoriness of the adoption of CPC 17, the present study aimed at analyzing qualitatively the additional information in Explanatory Notes, considered obligatory, since the first year of validity of that pronouncement, that is, since 2010. This way, considering the proposed approach, we analyzed accounting demonstratives of all enterprises in the segment of “heavy construction”, with actions negotiated at BM&FBOVESPA, in that year. While concluding the study, it was possible to evidence that all the members of the researched sample attended to what determines the CPC 17, in what is related to publicizing of additional information through Explanatory Notes. However, though those enterprises accomplish what was established by that pronouncement, it is necessary to add that did in different ways, what does not deprive the characteristics of the adoption and application of CPC 17, in the first year of its validity.

1. Introdução

Em 1976, foi sancionada a Lei 6.404/1976, a chamada Lei das Sociedades Anônimas. Para muitos estudiosos, esta lei foi a principal intervenção legislativa aplicada à contabilidade brasileira. Conforme o mercado foi evoluindo, a contabilidade também seguiu essa premissa, e, mediante a necessidade, outras importantes leis foram publicadas. Dentre essas, destacam-se mais recentemente a Lei 11.638/2007 e a Lei 11.941/2009, caracterizando-se como as principais leis responsáveis pelas mudanças ocasionadas na contabilidade brasileira na atualidade.

É importante destacar que as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009 têm funções importantes com relação aos processos contábeis. A partir delas, procedimentos e demonstrativos, antes obrigatórios, passaram a ser facultativos, e ainda alguns demonstrativos tornaram-se obrigatórios. Com o advento daquela legislação, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) ganhou força e tornou-se um dos mais importantes órgãos reguladores das normas e pronunciamentos contábeis no Brasil.

O CPC foi criado em função das prerrogativas das leis 11.638/2007 e 11.941/2009, e foi instituído pela Resolução CFC 1055/2005. Assim, o CPC se tornou o principal órgão regulamentador de normas procedimentos a serem adotados no Brasil. Importante ressaltar que os pronunciamentos emanados pelo CPC têm como tendência a convergência às normas internacionais. O CPC mediante a resolução CFC 1055/55 surgiu em 2005 a partir da união de importantes entidades, como APIMEC Nacional, Bovespa, CFC, FIECAFI, IBRACON, ABRASCA, e outras convidadas, como CVM, BACEN, SUSEP, SRF, entre outros.

O CPC, em seu pronunciamento 17, doravante denominado apenas de CPC 17, apresenta as normas inerentes aos contratos de construção. Esse pronunciamento tem como objetivo estabelecer normas e procedimentos para a contabilização das receitas e despesas oriundas do contrato de construção. O assunto primordial referente à contabilização dos contratos de construção é o reconhecimento da receita e da despesa alcançadas pelas empresas contratadas ao longo dos períodos de execução da obra. O contrato de construção é negociado especificamente para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que sejam interrelacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Conforme trata o CPC 17, existem dois tipos de contratos de construção. O primeiro é denominado como Contrato de Preço Fixo; este tipo de contrato é caracterizado pelo preço que é pré-fixado entre o contratado e o contratante. Antes do início da construção já é acordado o preço. Em algumas situações, podem existir no contrato cláusulas de custos relacionados.

O outro tipo de contrato é denominado Contrato de Custo mais Margem; esse tipo de contrato estabelece que o contratado deverá ser reembolsado por custos relacionados originados no decorrer da obra. Em alguns casos, são estabelecidos percentuais que são acrescidos no preço previamente fixado.

O CPC 17 estabelece que o reconhecimento da despesa e da receita somente será possível quando puder ser estimado de modo confiável o término da obra. A receita e a despesa associada ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando com base a proporção do trabalho executado até a data do balanço.

Com base na relevância e na obrigatoriedade da adoção do CPC 17, o presente estudo teve por objetivo analisar qualitativamente as informações adicionais publicadas em Notas Explicativas consideradas obrigatórias a partir do primeiro ano da vigência daquele pronunciamento, portanto, já no exercício social de 2010. Assim, a partir da abordagem proposta, este estudo será aplicado aos demonstrativos contábeis de todas as empresas do segmento de “construção pesada” com ações negociadas na BM&FBOVESPA, naquele exercício social.

2. Justificativa

É interessante destacar que a contabilidade nos últimos anos vem passando por mudanças significativas. As evoluções mercadológicas e a capacitação técnica pessoal vêm contribuindo para isso. A tendência é evoluir cada vez mais; com isso, o profissional contábil está em crescente valorização. Cabe a este profissional interpretar e colocar em prática as novas normas contábeis.

Com o advento das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, muitos aspectos mudaram na contabilidade brasileira. Assim, regularmente, o Comitê de Pronunciamento Contábil emite pronunciamentos, normas e procedimentos que vão de encontro àquela convergência. Nesse conceito, o CPC 17 introduziu importantes regras e preceitos que devem ser observados na contabilização dos contratos de construção.

Assim, em função dos fatores apontados e da relevância dessa temática para a contabilidade como um todo, a escolha do CPC 17 baseou-se na sua importância para os aspectos contábeis e comerciais próprio do segmento escolhido para esta pesquisa qualitativa de natureza empírica. Sendo que, se ponderado que o setor de construção civil está aquecido e atualmente contribui muito para a economia nacional, a presente investigação assume maior relevância ainda.

3. Problematização

Mediante a publicação das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, importantes mudanças aconteceram nos procedimentos contábeis em geral. Pode-se determinar que mediante os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC, medidas estão sendo implementadas nas organizações para atender às normas estabelecidas por esses pronunciamentos.

Considerando que o presente estudo tem como principal objeto o CPC 17 (Contratos de Construção), a presente pesquisa tem como questionamento direcionador a seguinte problemática: com relação específica às informações adicionais a serem prestadas por meio de notas explicativas, as empresas do segmento de construção pesada, com ações negociadas na BM&FBOVESPA, aplicaram corretamente o Pronunciamento Técnico CPC 17, já no primeiro ano da sua obrigatoriedade, portanto, no exercício social de 2010?

4. Metodologia

Para responder ao questionamento direcionador desta pesquisa, inicialmente, realizou-se a revisão bibliográfica sobre a temática envolvendo o processo de reconhecimento das receitas e das despesas em contratos de longa duração e, mais especificamente, sobre o CPC 17.

A seguir, procedeu-se à análise das práticas de evidenciação, mediante o uso de notas explicativas, implementadas pelas empresas do setor “construção pesada” com ações negociadas na BMF&BOVESPA, já no primeiro em que o CPC 17 foi considerado

obrigatório, portanto, para os demonstrativos contábeis relativos ao exercício social de 2010.

Como universo de pesquisa, foram consideradas todas as empresas brasileiras com operações na BMF&BOVESPA, classificadas no setor econômico de “construção pesada”. A título de amostra, foram pesquisadas as demonstrações contábeis anuais referentes ao exercício social de 2010, conforme demonstrado a seguir no Quadro 1.

EMPRESA	SEGMENTO	RAZÃO SOCIAL
A	Construção Pesada	Azevedo E Travassos S/A
B	Construção Pesada	Construtora Beter S/A
C	Construção Pesada	Construtora Lix da Cunha S/A
D	Construção Pesada	Construtora Sulpera S/A
E	Construção Pesada	Mendes Junior Engenharia S/A

Quadro 1: Construtoras cujos demonstrativos foram analisados

Fonte: Adaptado de BMF&BOVESPA (2011)

Seguindo a metodologia sugerida para a escolha das empresas alvo do processo de análise proposto para essa investigação, dentro do universo composto por todos os Pronunciamentos Técnicos emitidos pelo CPC, foi eleito o Pronunciamento Técnico CPC 17, que trata dos procedimentos contábeis aplicados aos contratos de construção.

Martins (2000), observa que estudos exploratórios tratam da busca por maiores informações sobre determinado assunto e, ainda, permitem formular problemas e hipóteses para estudos posteriores. Diante do exposto, essa investigação científica pode ser classificada como uma pesquisa exploratória de caráter documental, pois, além de utilizar dados primários sem tratamento prévio, este estudo pode ser expandido, mediante a sua aplicação a outras empresas, cujas ações sejam negociadas na BMF&BOVESPA, como forma de identificar quais as práticas mais utilizadas e relacionadas ao assunto em questão.

5. Revisão bibliográfica

A ciência contábil está presente na vida dos indivíduos desde a idade média. Com o passar dos anos, diversas mudanças aconteceram para possibilitar e acompanhar a evolução econômica dos mercados. Por isso, parece correto observar que a contabilidade está presente na vida das pessoas em todos os aspectos. A esse respeito, Sá (1998, p. 42) observa:

A Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com realidades, evidências e comportamentos dos mesmos, em relação à eficácia das células sociais. Os princípios contábeis devem ser observados para a correta disposição das informações.

Assim, a contabilidade tem princípios que devem ser observados para o correto registro das alterações ocorridas no patrimônio das entidades em geral. Nesses princípios estão contidas normas e regras gerais que devem ser observadas sempre. Oliveira (2010, p. 8) destaca a importância dos princípios contábeis:

Os princípios contábeis permitem aos usuários fixar padrões de comparação e de credibilidade em função do reconhecimento dos critérios adotados para a elaboração das demonstrações financeiras, aumentam a utilidade dos dados fornecidos e facilitam a adequada interpretação entre empresas do mesmo setor.

Atualmente, a ciência contábil é preponderante para as organizações. Não existe empresa consistente no mercado sem uma contabilidade sólida. A ciência contábil é responsável por elaborar e gerir informações. Com isso, a contabilidade se tornou uma principal fonte de informação para a tomada de decisão. A esse respeito, Peléias (2002, p. 8) destaca:

A contabilidade compreende o processo de gestão, desdobrado nas etapas de planejamento, execução e controle. Sua existência se justifica para que os gestores possam conduzir a organização a um futuro desejado, a partir de uma situação atual. Aqui se define o planejamento das atividades, as técnicas e métodos de execução e os mecanismos de controle.

Com base na importância das informações contábeis, várias mudanças estão acontecendo na busca da convergência das normas brasileiras às normas internacionais. Para isso, foram sancionadas as Leis 11.638/2007 e 11.941/2009; os dispositivos abordados por essa legislação revogaram alguns artigos da Lei 6.404/76. Outras questões foram trazidas pelas leis: alguns demonstrativos que antes não eram obrigatórios passaram a ser.

Oliveira (2010, p. 3) dispõe sobre as novas legislações, ressaltando as suas respectivas mudanças:

A Lei 11.941/09, em seu art. 37, altera o art. 178, da Lei 6404/76 e em consequência a Lei 11638/07, art.1º, mais precisamente os grupos do Ativo e Passivo que assim são: grande grupo Ativo e grupos Ativo Circulante e Ativo não circulante contendo neste último, os subgrupos longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, desaparecendo as figuras do Ativo Realizável a longo prazo e Ativo Permanente como grupo, sendo agora subgrupo do Ativo não Circulante; Em tempo, o termo "Ativo Permanente" não figurará mais no Balanço Patrimonial.

Além disso, o subgrupo "ativo diferido" de fato desaparece deste relatório; vale ressaltar que poderá amortizar o saldo das contas que estiverem no subgrupo do Ativo Diferido, desde que seja saldo existente em 31/12/2008. Já o grande grupo Passivo, também teve modificações em sua estética conforme determina a Lei 11941/09, os grupos Passivo Circulante e Passivo Não Circulante, desaparecendo os grupos Passivo exigível a Longo

Prazo e Resultados de Exercício Futuro, que existiam na Lei 6404/76. Cabe ressaltar que aos saldos existentes do grupo Resultado de Exercícios Futuros, em 31/12/2008 deverão ser reclassificados no passivo não circulante na conta que represente o fato.

Com o advento das referidas Leis, buscou-se estabelecer e direcionar a emissão de novas normas brasileiras de contabilidade. Para isso, mediante as prerrogativas das leis, foi instituído o Comitê de Pronunciamento Contábil – CPC. Esse órgão foi criado pela Resolução CFC 1055/05, a partir da união de órgãos regulamentadores, como ABRASCA, APIMEC NACIONAL, BOVESPA, CFC, FIPECAFI, IBRACON e outros órgãos que integram como convidados, como, por exemplo, a CVM, BACEN, SRF, SUSEP.

A partir das prerrogativas das Leis 11.638/2007 e 11.941/2009, foi atribuída ao CPC a responsabilidade pela emissão de novas normas brasileiras de contabilidade. Interessante colocar que os pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC buscam a convergência às normas internacionais. Portanto, o pronunciamento tem correlação a uma norma internacional.

De acordo com a Resolução CFC 1055/2005, aquele órgão tem como objetivo:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Ao emitir um pronunciamento técnico, o CPC deve obedecer a vários quesitos. Para estabelecimento desses quesitos, foi emitido o Pronunciamento Conceitual Básico. Por meio dos dispositivos estabelecidos por esse pronunciamento, foi possível determinar quais as condições devem ser observadas para emissão de um pronunciamento técnico. Na página 3 desse pronunciamento estão estabelecidas essas diretrizes:

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual. Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

As demonstrações contábeis preparadas com tal finalidade satisfazem as necessidades comuns da maioria dos seus usuários, uma vez que quase todos eles utilizam essas demonstrações contábeis para a tomada de decisões econômicas, tais como:

(a) decidir quando comprar, manter ou vender um investimento em ações;

- (b) avaliar a Administração quanto à responsabilidade que lhe tenha sido conferida, qualidade de seu desempenho e prestação de contas;
- (c) avaliar a capacidade da entidade de pagar seus empregados e proporcionar-lhes outros benefícios;
- (d) avaliar a segurança quanto à recuperação dos recursos financeiros emprestados à entidade;
- (e) determinar políticas tributárias;
- (f) determinar a distribuição de lucros e dividendos;
- (g) preparar e usar estatísticas da renda nacional; ou
- (h) regulamentar as atividades das entidades.

Buscando convergência às normas internacionais, o CPC estabeleceu correlação à IAS 11, quando publicou o Pronunciamento Técnico Contábil 17, Contratos de Construção. Esse pronunciamento tem como objetivo apresentar de forma detalhada os meios de abordagem que a contabilidade estabelece no tratamento das receitas e despesas oriundas de contratos de construção de longa duração, que ultrapassem mais de um exercício financeiro, tendo em vista a data de início e fim. No entanto, sua finalização acontece em períodos contábeis distintos.

O CPC 17, Contrato de Construção, na sua página 2, determina o objetivo do pronunciamento:

3. O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção que normalmente se caracterizam por ter suas datas de início e término em períodos contábeis diferentes. O ponto central é o reconhecimento da receita e da correspondente despesa ao longo dos períodos de execução da obra nas demonstrações contábeis das contratadas.

Visando estabelecer a fundamentação teórica para o desenvolvimento da pesquisa, o CPC 17 esclarece, mediante item 3, página 2, as definições de contrato de construção, contrato de preço fixo e Contrato de custos mais margem:

Contrato de Construção 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.

Contrato de preço fixo 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.

Contrato de custo mais margem (*cost plus*) 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.

Partindo do pressuposto de que a receita do contrato de construção é calculada pelo valor justo recebido ou a receber, lembrando que a mensuração da mesma pode sofrer alterações devido às incertezas que dependem diretamente de acontecimentos

futuros. O item 13 do CPC 17 estabelece que as variações são relativamente correlacionadas às instruções colocadas pelo contratante, pressupondo que somente é possível calcular variações na receita do contrato quando for provável que o cliente aprovará a variação e o valor cobrado. E ainda, quando a quantia da receita puder ser mensurada com segurança.

Este pronunciamento determina que os custos oriundos dos contratos de construção devem compreender somente os custos que se relacionam diretamente com aquele determinado contrato. Assim, em seu item 17, página 6, o CPC define:

17. Os custos atribuíveis diretamente a um contrato específico incluem:
- (a) custos de mão-de-obra local, incluindo supervisão local;
 - (b) os custos de materiais usados na construção;
 - (c) a depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados no contrato;
 - (d) os custos para levar ou retirar do local os ativos fixos tangíveis e os materiais necessários à execução da obra;
 - (e) os custos de aluguel de instalações e equipamentos;
 - (f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
 - (g) os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
 - (h) reivindicações de terceiras partes.

Para apurar o resultado do período em contratos de longa duração, o CPC 17 estabelece a forma de reconhecimento da despesa e da receita oriundas desses contratos. O reconhecimento dessas despesas e receitas, advindas dos contratos de construção, deve ser feito após a conclusão de determinada construção. Só assim, será possível reconhecer, pois será colocada como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. As perdas durante o processo devem ser reconhecidas imediatamente como despesa, mesmo antes da conclusão do contrato.

O CPC 17, em seus itens 25 e 26, página 8 e 9, esclarece que:

25. O reconhecimento da receita e das despesas referentes à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem completada. Segundo esse método, a receita contratual é 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.

26. 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 os custos do trabalho com os quais se relacionam. Porém, qualquer excedente dos custos totais esperados sobre as receitas totais do contrato deverá ser reconhecido imediatamente como uma despesa (perda) de acordo com o item 36.

O CPC 17 aborda analiticamente todos os critérios a serem observados para a contabilização das despesas e receitas associadas aos contratos de construção. Impor-

tante ressaltar que outras teorias já reforçavam o disposto no CPC. Antes mesmo da publicação do CPC 17, os métodos de reconhecimentos propostos pelo CPC já eram expostos. No entanto, é correto dizer que o CPC trouxe maior relevância a essas teorias.

Iudícibus (1987, p. 67) aborda os critérios para reconhecimento do resultado advindo dos contratos de construção:

Para apurar o resultado de determinado período, dividem-se os custos incorridos pelos custos totais estimados, e a porcentagem obtida é multiplicada pelo valor total de receita fixado no contrato, obtendo-se, assim, a receita a ser reconhecida no período, que é comparada com os custos incorridos, apurando-se o resultado do período por diferença.

O tópico seguinte detalhará as análises realizadas nas empresas do segmento de construção pesada. As análises buscarão identificar a adoção ou não ao CPC 17 em relação às informações adicionais referentes aos demonstrativos contábeis do exercício social de 2010, publicadas em 2011.

5. Análise dos dados

Ao levar em consideração o objetivo geral proposto para este trabalho, neste tópico serão discutidas as análises realizadas com base nas informações adicionais publicadas em notas explicativas, em 2011, em relação ao exercício social de 2010. As informações foram colhidas a partir dos demonstrativos contábeis publicados no site da BM&FBOVESPA. Conforme já explicitado anteriormente, o segmento analisado conta com 5 (cinco) empresas. São elas: Azevedo e Travassos S/A; Construtora Beter S/A; Construtora Lix da Cunha S/A; Construtora Sulpera S/A; e Mendes Junior Engenharia S/A.

5.1 Análises realizadas com base nas informações adicionais, publicadas em notas explicativas, referentes aos demonstrativos contábeis de 2010

A empresa Azevedo e Travassos S/A, apresentou em notas explicativas a seguinte informação adicional:

As receitas contratuais e os custos efetivos incorridos referentes aos contratos de construção em andamento são reconhecidos no resultado de acordo com as medições efetuadas mensalmente e conseqüentemente no exercício. O Reconhecimento das demonstrações contábeis dos Consórcios estão registrados em conformidade com as Normas e Procedimentos de Contabilidade definido no NPC17 emitido pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e o novo pronunciamento contábil – CPC 17. As receitas contratuais e os custos efetivos incorridos referentes aos contratos de construção em andamento são reconhecidos no resultado de acordo com as medições efetuadas mensalmente e conseqüentemente no exercício.

Mediante as análises realizadas nas informações adicionais apresentadas pela construtora, foi possível identificar a adoção ao CPC 17. A empresa observou o CPC 17, ressaltando a implementação desse CPC no ano de 2010. Importante observar que a construtora Azevedo e Travassos S/A evidenciou explicitamente o CPC 17, ou seja, tratou analiticamente as diretrizes propostas pelo pronunciamento.

A empresa Construtora Beter S/A destacou em notas explicativas a seguinte informação adicional com relação ao CPC 17:

As demonstrações financeiras individuais e consolidadas da Construtora Beter S.A foram preparadas e estão sendo publicadas conforme práticas contábeis adotadas no Brasil emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). O resultado é apurado com base no regime de competência de exercícios.

A partir das informações adicionais publicadas, a empresa Construtora Beter S/A enfatizou que os demonstrativos financeiros foram publicados, no ano de 2010, conforme determina as normas brasileiras de contabilidade emitidas pelo CPC. No entanto, em nenhum momento, a empresa evidenciou o CPC 17, apenas ressaltou em linhas gerais que todos os CPCs foram observados para a realização da escrituração contábil e fiscal no decorrer do ano. Portanto, pode-se destacar que a construtora Beter S/A adotou os pronunciamentos contábeis obrigatórios para o período conforme informação adicional publicada acerca dessa questão. Importante observar que a empresa relatou, mediante as notas explicativas, qual a forma de reconhecimento das receitas e despesas, e é certo dizer que esse reconhecimento está de acordo com o CPC 17.

A empresa Construtora Lix da Cunha S/A observou, em notas explicativas, a seguinte informação adicional:

As demonstrações contábeis (controlada e consolidado) foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, as quais abrangem a Lei das Sociedades por Ações (Lei n.º 6.404/76), e as alterações produzidas pela Lei n.º 11.638/07 e Medida Provisória n.º 449/08, convertida em Lei n.º 11.941/09, assim como os Pronunciamentos, as Orientações e as Interpretações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), exigidos para as demonstrações contábeis encerradas em 31 de Dezembro de 2010. Parte das receitas são oriundas de obras realizadas por empreitada, sendo o reconhecimento das receitas e custos efetuado na medida da execução física de cada obra, e parte são oriundas de obras por administração.

A empresa Construtora Lix da Cunha S/A apresentou informações adicionais referentes ao Comitê de Pronunciamento Contábil. A construtora destacou a observância aos pronunciamentos técnicos emitidos pelo CPC. Ressaltou que os demonstrativos apresentados no ano de 2010 estão de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade. Mesmo não apresentando objetivamente referência ao CPC 17, pode-se afirmar que a empresa adotou o pronunciamento conforme informação adicional publicada em notas explicativas. A empresa publicou, em informação adicional, a forma de

reconhecimento das receitas e despesas oriundas dos contratos de construções; mediante essas informações, é possível constatar a adoção ao CPC 17.

A empresa Construtora Sulpera S/A colocou em notas explicativas a seguinte informação adicional:

As demonstrações contábeis individuais e consolidadas foram elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, que compreendem as normas estabelecidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e os pronunciamentos, interpretações e orientações emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). As demonstrações contábeis consolidadas também foram preparadas de acordo com as Normas Internacionais de Relatórios Financeiros (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). As demonstrações contábeis referentes ao exercício findo em 31 de dezembro de 2009, originalmente preparadas de acordo com as práticas contábeis brasileiras vigentes naquela data, estão sendo apresentadas para fins de comparação e contemplam os ajustes necessários para estarem de acordo com as normas internacionais de contabilidade. As receitas de vendas e de prestação de serviços estão apresentadas líquidas, ou seja, não incluem os impostos e os descontos incidentes sobre as mesmas. A receita de venda de produtos é reconhecida no resultado quando: a) seu valor pode ser mensurado de forma confiável; b) todos os riscos e benefícios inerentes ao produto são transferidos para o comprador; c) a Companhia não detém mais controle ou responsabilidade sobre a mercadoria vendida; d) é provável que os benefícios econômicos sejam gerados a seu favor. A receita de prestação de serviço é reconhecida com base no serviço prestado. O resultado, apurado pelo regime de competência, inclui os rendimentos, encargos e variações monetárias calculados a índices ou taxas oficiais, incidentes sobre ativos e passivos circulantes e não circulantes.

A empresa Construtora Sulpera S/A apresentou informações que evidenciam a adoção ao CPC 17. Além disso, a construtora destacou que todos os CPCs divulgados até a data anterior a 31/12/2009 foram adotados no período de 2010. Mediante a informação adicional, foi possível identificar a observância em relação às normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamento Contábil. A empresa destacou, por intermédio das notas explicativas, informações adicionais que abordam a forma de reconhecimento das receitas do período; mediante minuciosa análise, foi possível destacar que a empresa reconhece o seu resultado conforme determina o CPC 17.

A empresa Mendes Junior Engenharia S/A apresentou em notas explicativas a seguinte informação adicional:

As demonstrações financeiras foram elaboradas e estão apresentadas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, que compreendem as normas contidas na Lei nº 6.404/76 - Lei das Sociedades por Ações - LSA, as expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e os pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). As receitas de prestação de serviços somente são reconhecidas quando os riscos e benefícios decorrentes da transação são transferidos ao contratante, o valor da receita pode ser estimado com segurança e é provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação fluirão para a Companhia. As receitas financeiras são reconhecidas pelo

regime de competência. As receitas de prestação de serviços e de locação somente são reconhecidas quando os riscos e benefícios decorrentes da transação são transferidos ao contratante, o valor da receita pode ser estimado com segurança e é provável que os benefícios econômicos decorrentes da transação fluirão para a Companhia. As receitas financeiras são reconhecidas pelo regime de competência.

A empresa Mendes Junior Engenharia S/A, assim como as demais, demonstrou que está seguindo as normas emitidas pelo Comitê de Pronunciamento Contábil. Portanto, é correto dizer que o CPC 17 está sendo adotado. Outro ponto a ser observado é que a construtora não apresentou detalhadamente as diretrizes propostas pelo CPC 17; no entanto, foi possível observar que a mesma está de acordo com as normas propostas por esse pronunciamento. Essa afirmação pode ser confirmada se forem relevados os critérios adotados para o reconhecimento das receitas descritos por aquela entidade. A empresa apresentou, nas suas notas explicativas, informações referentes aos métodos de reconhecimento das receitas; esses métodos vão de encontro com a determinação imposta pelo CPC 17.

5.2 Reflexos do CPC 17 nas empresas analisadas

Mediante as análises desenvolvidas nos demonstrativos das empresas do segmento de construção pesada, foi possível perceber as prerrogativas adotadas por elas que vão de encontro às normas estabelecidas pelo CPC 17. Essas prerrogativas estão descritas nas informações adicionais publicadas. Pode-se afirmar que as notas explicativas caracterizam-se como importantes ferramentas para os usuários das informações.

Em linhas gerais, pode-se afirmar que todas as empresas do segmento de construção pesada adotaram o pronunciamento, haja vista que todas as empresas apresentaram, mediante notas explicativas, informações referentes aos métodos de reconhecimento das receitas e despesas, estabelecidos pelo CPC 17. No entanto, deve-se destacar que algumas não apresentaram informações diretas acerca da temática abordada nesse trabalho. A esse respeito, foi constatado que as empresas analisadas adotaram o CPC 17, e ainda que cada uma divulgou de maneira diferente informações adicionais referente a este pronunciamento.

No tópico seguinte será apresentada a conclusão da pesquisa. Portanto, serão apresentadas quais empresas adotaram o CPC 17. Não só adotaram, mas também evidenciaram analiticamente os dispositivos estabelecidos neste pronunciamento.

6. Considerações finais

Com vistas à relevância e à obrigatoriedade da adoção do CPC 17, o presente estudo teve por objetivo analisar qualitativamente as informações adicionais publicadas em Notas Explicativas pertencentes aos demonstrativos contábeis de empresas do segmento de “construção pesada” com ações negociadas na BM&FBOVESPA, já no primeiro ano da vigência daquele pronunciamento, portanto, no exercício social de 2010.

Essa pesquisa teve como primeiro passo a interpretação dos pressupostos básicos acerca do processo de tratamento das receitas e despesas oriundas de contratos de construção de longa duração, que ultrapassem mais de um exercício financeiro. Portanto, à luz do que foi definido pelo pronunciamento CPC 17.

A seguir, procedeu-se à análise do processo de prestação de informações adicionais por meio de Notas Explicativas, no que tange ao reconhecimento de receitas e despesas relativas aos contratos de longa duração do setor de construção pesada, relativos àquelas empresas informadas inicialmente, também conforme o que foi estabelecido pelo CPC 17.

Como último passo dessa pesquisa, procedeu-se à análise das demonstrações contábeis anuais, referentes ao exercício social de 2010, de todas as empresas do segmento de construção pesada com ações listada na BM&FBOVESPA.

Ao concluir o estudo, foi possível constatar que todas as empresas do segmento de “construção pesada” com ações negociadas na BM&FBOVESPA atenderam ao que determina o pronunciamento CPC 17, no que tange à divulgação de informações adicionais por meio de Notas Explicativas.

Contudo, apesar de as empresas integrantes da amostra de pesquisa cumprirem o que foi estabelecido por aquele pronunciamento, faz-se necessário acrescentar que elas o fizeram de formas distintas, o que não descaracteriza a adoção e aplicação do CPC 17 já no primeiro exercício social em que se tornou obrigatória a sua aplicação.

É interessante destacar que a empresa Azevedo e Travassos S/A adotou o pronunciamento 17, e ainda que ela evidenciou explicitamente a adoção do que foi estabelecido pelo CPC 17, abordando todos os aspectos inerentes a este pronunciamento, no que tange às informações adicionais prestadas mediante o uso de Notas Explicativas.

As demais empresas também adotaram o CPC 17; no entanto, não apresentaram explicitamente a aplicação deste pronunciamento. O que permite concluir que, de modo geral, as empresas integrantes da amostra pesquisada relataram que todos os pronunciamentos técnicos emitidos e obrigatórios para o período foram adotados.

Assim, diante das considerações apresentadas, sugere-se, para futuros estudos, a ampliação da população e da amostra adotadas neste trabalho, mediante a diversificação de setores da BMF&BOVESPA. Outra possibilidade seria a aplicação deste processo de análise na mesma amostra pesquisada neste trabalho, porém referentes a exercícios sociais posteriores a 2010. Faz-se tal sugestão ao vislumbrar que ela permitirá verificar se as práticas de evidenciação adicional em Notas Explicativas adotadas no primeiro exercício social após a entrada em vigor do CPC 17 foram ampliadas e/ou aprimoradas.

Referências

BM&F Bovespa. *Informações Financeiras das empresas do ramo de transporte hidroviário*. Disponível em <<http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/Busca-Empresa-Listada.aspx?idioma=pt-br>> . Acesso em Jun.2011.

BRASIL. Lei 11638, de 28 de dezembro de 2007. *Página Eletrônica do Planalto Federal*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato20072010/2007/Lei/L11638.htm.

Acessado em Jun.2011.

BRASIL. Lei 11941, de 27 de maio de 2009. *Página Eletrônica do Planalto Federal*. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm. Acesso em Jun.2011.

BRASIL. *Resolução CFC n.º 1055/05- Comitê de Pronunciamento Contábil*. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2005/001055 >. Acesso em Jun.2011.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2005). Resolução 1.055, de 07 de outubro de 2005. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso 02 ago, 2011.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento contábil 17*. Disponível em <<http://www.cpc.org.br/pdf/CPC.0017.pdf>>. Acesso em jun.2011.

CPC. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento conceitual básico*. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em Jun.2011.

IUDICIBUS, Sérgio de. *Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis*. 1966. (Tese de Doutorado) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1966.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de monografias e dissertações*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

OLIVEIRA, Sérgio Bispo de. *Balanço patrimonial: uma visão estética com base na Lei 11.638/07 e Lei 11.941/09*. Aracaju, junho/2010.

PELEIAS, Ivam Ricardo. *Controladoria: gestão, eficaz, utilizando padrões*. São Paulo: Editora Saraiva 2002.

SÁ, Antonio Lopes. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1998.