

UNIVERSIDADE FEDERAL DE UBERLÂNDIA - UFU
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS – FACIC
GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ISABELLA SILVA TERÊNCIO

CPC 17 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO:
uma análise das empresas do setor de construção civil nos anos de 2014, 2015 e 2016

UBERLÂNDIA
NOVEMBRO DE 2017

ISABELLA SILVA TERÊNCIO

CPC 17 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO:

uma análise das empresas do setor de construção civil nos anos de 2014, 2015 e 2016

Artigo Acadêmico apresentado à Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Professora: Dra. Lísia de Melo Queiroz

UBERLÂNDIA
NOVEMBRO DE 2017

RESUMO

Com o crescimento nos últimos anos na área da construção civil, houve a necessidade de se adaptar as exigências das normas brasileiras de contabilidade, principalmente em relação ao reconhecimento das receitas e custos. Nesse contexto, o CPC 17 – Contratos de Construção estabelece os procedimentos e normas para contabilização de receitas e despesas dos contratos de longa duração. Com isso, a presente pesquisa tem como objetivo verificar se as demonstrações contábeis do setor de construção civil estão de acordo com as normas de reconhecimento das receitas exigidas no CPC 17. Para o estudo foram analisados os relatórios contábeis e notas explicativas de 17 empresas com ações na bolsa de valores, no período de 2014 a 2016. A metodologia desta pesquisa é classificada como descritiva quanto aos objetivos, qualitativa quanto à abordagem do problema e documental quanto à coleta dos dados. Os resultados indicam que 100% das empresas analisadas utilizam o método da percentagem completada (POC), reconhecendo as receitas e custos no decorrer da execução da obra. Ao concluir o estudo, foi possível verificar nos três períodos que apenas cinco entre as dezessete empresas listadas, não cumpriram com todos os itens analisados conforme o pronunciamento CPC 17.

Palavras-chave: CPC 17. Receitas. Construção Civil. Contratos.

1 INTRODUÇÃO

Considerando o cenário econômico do Brasil nos últimos anos, percebe-se que o setor de construção civil está diretamente ligado ao desenvolvimento do país, uma vez que possibilita a geração de empregos, promove melhoria na qualidade de vida dos cidadãos e auxilia no crescimento da economia.

Entretanto, no ano de 2015 o setor de construção civil apresentou, conforme divulgação dos dados pela Câmara Brasileira da Indústria da Construção – CBIC (CBIC, 2016), uma queda de 7,6% em seu Produto Interno Bruto (PIB), a maior queda registrada nos últimos 12 anos. Isso ocorreu devido principalmente a questões relacionadas com a diminuição na produção, recessão econômica, elevada taxa de desemprego e alta inflação.

O setor de construção civil engloba atividades que vão desde a construção de grandes obras até pequenas obras, como por exemplo, comercial ou residencial, podendo ser uma reforma, construção de prédios, casas, pontes entre outros. (ZANELATTO, 2013).

Sendo assim, o setor de construção civil enfrentou diversos problemas, o principal está associado ao reconhecimento das receitas e despesas que integram o resultado e também à aderência aos novos padrões das normas internacionais de contabilidade.

Diante da necessidade da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade às Normas Internacionais de Contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção. Logo, este pronunciamento tem como objetivo estabelecer normas e procedimentos para a contabilização das receitas e despesas, além da mensuração e reconhecimento dos resultados obtidos associados a contratos de construção. (CPC, 2012).

Dentro da importância que o setor de construção civil representa para a sociedade e economia brasileira e a preocupação do CPC em regulamentar um assunto complexo e significativo, surge o problema de pesquisa que este estudo busca esclarecer: as empresas do segmento de construção civil listadas na bolsa de valores (B3) estão de acordo com as práticas de divulgação definidas pelo CPC 17 nos anos de 2014 a 2016?

O presente artigo tem como objetivo geral verificar se as empresas do setor de construção civil, que possuem suas ações listadas na bolsa de valores brasileira, reconhecem suas receitas segundo as normas estabelecidas pelo Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção. As empresas de construção civil passaram por transformações em

sua contabilidade, devido principalmente à adoção ao CPC 17, mudanças econômicas, políticas e sociais e exigências por parte das normas que vêm acontecendo ao longo do tempo.

Dessa forma, a busca por informações na área é relevante, pois contribui para o crescimento desse ramo de atividade no Brasil e também auxilia no desenvolvimento da adequada contabilização das receitas e alocação dos custos, permitindo assim maior clareza no entendimento das demonstrações contábeis.

Além de colaborar em termos teóricos, pois há uma procura por conceitos e conhecimentos em relação ao tema abordado, promovendo maior discussão por parte acadêmica a respeito dos procedimentos utilizados na contabilização e auxiliando como fonte de informação para especialistas da área contábil.

Contribuirá também na diminuição das dúvidas sobre os contratos referentes à atividade de construção civil, buscando informar profissionais, empresas e sociedade sobre o tratamento contábil aplicado às receitas e despesas da atividade, a fim de facilitar no entendimento dos relatórios contábeis por parte de seus interessados.

Inicialmente, é apresentada a introdução sobre o tema abordado. Posteriormente, é demonstrado o referencial teórico, que discute sobre como devem ser mensuradas e divulgadas as receitas e despesas de acordo com o Pronunciamento. Após isso, é abordada a metodologia utilizada para responder ao problema de pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Contratos de construção civil

A atividade de construção civil, de uma maneira mais ampla, é o setor que abrange desde a construção de obras governamentais (públicas) até a construção de edificações imobiliárias, compreendendo o desmembramento de terrenos, loteamentos, incorporação de imóveis, construção própria ou em condomínio, locação de imóveis próprios ou de terceiros e administração de centros comerciais. (COSTA, 2005)

Em relação ao contrato de construção CPC 17 define,

é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente inter-relacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final. (CPC 17,2012, p. 2).

Os contratos de construção normalmente se caracterizam por terem datas de início e término em períodos contábeis diferentes. Sendo assim, a contabilização do reconhecimento das receitas e despesas se dá ao longo dos períodos de execução da obra. (SANTIAGO; CAVALCANTE; PAULO, 2015).

Considerando o prazo de execução da obra, de curto ou de longo prazo, é necessário sempre fazer o contrato. No contrato de curto prazo será definido o preço unitário da quantia dos serviços ou obras executadas. Já no contrato de longo prazo, o valor será determinado na elaboração do contrato, sujeito a modificações. (ZANELATTO, 2013).

Com isso, surge o CPC 17, o qual auxilia as empresas no momento de estabelecer seus contratos de construção, contribuindo com o seu controle de gastos e de receitas oriundas do serviço ou obra realizada. Segundo o próprio Comitê, o Pronunciamento 17 objetiva estabelecer normas e procedimentos para a contabilização das receitas e despesas, além da mensuração e reconhecimento dos resultados obtidos associados a contratos de construção (CPC, 2012).

A atividade da construção civil engloba vários tipos de obras e serviços que devem ser reconhecidos às receitas e às despesas decorrentes dos mesmos. Portanto, existem alguns tipos de contrato, e para cada um, a forma de apuração da receita e do custo é tratada de forma diferente. (COSTA, 2005)

De acordo com o CPC 17 (2012), os contratos de construção se caracterizam por dois tipos. Primeiramente o contrato de preço fixo que consiste em um acordo entre as partes com o valor já fixo antes do início da construção. O segundo é denominado como contrato de custo mais margem, que constitui no pagamento de custos oriundos durante a obra.

Partindo da análise de uma construtora, verifica-se que seu ciclo operacional é maior que o exercício social. Sendo que, o ciclo operacional representa o tempo entre a compra de matéria prima até o recebimento da venda. Dessa forma, o reconhecimento das receitas e despesas acontece somente quando o término do contrato de construção puder ser estimado com confiabilidade. (FERREIRA; THEÓPHILO, 2007).

Diante disso, as empresas de construção civil enfrentaram dificuldades para contabilização de suas receitas, devido ao princípio de competência. Segundo o Princípio da Competência, as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. (BORTOLINI, 2012).

A contabilização das receitas é evidenciada pelo CPC 30 que define, “receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades

ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as integralizações dos proprietários” (CPC, 2012, item 7).

Em relação ao tratamento da receita, Oliveira *et al.* (2012) reconhecem que a receita do contrato de construção é calculada pelo valor justo recebido ou a receber, porém sua mensuração pode vir a passar por mudanças, em virtude das incertezas que estão relacionadas com acontecimentos futuros.

Com respeito à contabilização das despesas, o CPC 00 (2011) estabelece o seguinte procedimento:

decrêscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais. (CPC 00, 2011, item 4.25).

A fim de esclarecer a melhor forma para a contabilização das receitas e despesas, o CPC 17 estabeleceu o método de Percentagem Completada (POC). Esse método consiste em calcular a proporção dos custos incorridos até o momento da apuração, em relação ao custo total previsto até o término da obra. Todos os custos oriundos dos contratos de construção devem compreender somente os custos que se relacionam diretamente com determinado contrato. (FERREIRA; THEÓPHILO, 2007)

Com o intuito de estabelecer melhores práticas contábeis para as empresas de construção civil de capital aberto, foram definidas através do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) as normas referentes à apresentação e divulgação das demonstrações contábeis. Tais normas disciplinam um conjunto de regras e procedimentos de condutas para a profissão contábil, considerando a convergência aos padrões internacionais. (SCRAMIM *et al.*, 2013).

O CPC 17 foi elaborado com intuito de auxiliar as empresas de construção civil sobre a contabilização, mensuração e reconhecimento dos resultados obtidos. Em outras palavras, esse pronunciamento técnico tem como finalidade determinar o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. (CPC 17, 2012). Além disso, as empresas possuem uma referência na hora de fazer seus contratos de construção, pois assim elas terão o controle dos gastos e das receitas resultante do serviço ou obra realizada, como aponta Zanelatto (2013).

Botolini (2012) destaca que as empresas de capital aberto são obrigadas a padronizar a forma e as informações acerca de sua posição financeira, demonstrando os critérios utilizados na mensuração do resultado. Essas informações contábeis divulgadas precisam ser confiáveis

e retratar a real situação econômica financeira da entidade, para instruir os usuários internos e externos no processo decisório.

Nesse contexto, torna-se imprescindível identificar se as empresas do setor de construção civil do Brasil estão atuando em consonância com as normas do Pronunciamento Técnico CPC 17, referente aos anos de 2014, 2015 e 2016.

2.2 As Normas Internacionais e o CPC 17

A contabilidade ao longo do tempo vem desenvolvendo um processo de convergência das normas contábeis. O principal responsável por isso no mundo é o IASB (*International Accounting Standards Board*) que emite as normas IRFS (*International Financial Reporting Standards*). A finalidade do IASB é uniformizar os pronunciamentos contábeis, com o intuito de melhorar a interpretação entre os países. (FREIRE, *et al*; 2012)

Além disso, o IASB estabelece a aplicação das normas internacionais ao redor do mundo, a fim de melhorar a qualidade das demonstrações contábeis e reduzir as diferenças entre os procedimentos e normas contábeis, permitindo uma comparabilidade entre os países. (FALCÃO; NIYAMA; PINTO, 2014)

Em decorrência da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 17. Este pronunciamento faz correlação com a Norma Internacional de Contabilidade - IAS 11, que dispõe sobre tratamento contábil das receitas e custos do setor de construção. Seu principal objetivo é garantir o cumprimento de normas contábeis em comparativo com as normas adotadas no Brasil. (LUCENA; SOUSA, 2012).

A convergência às normas brasileiras de contabilidade tem como finalidade unificar as demonstrações contábeis em nível mundial, para que os usuários das informações tenham bases confiáveis, transparente e principalmente comparáveis, tendo como propósito, de gerar maior segurança na tomada de decisões. (ZANELATTO, 2013)

Diante disso, surge o CPC 17 (2012) que estabelece normas sobre a aderência aos novos padrões internacionais, a fim de orientar as empresas de construção civil sobre o tratamento contábil das receitas e despesas.

No que se refere à evidenciação das informações o CPC 17 (2012) determina os seguintes critérios para divulgação.

A entidade deve divulgar:

- a) o montante da receita do contrato reconhecido como receita do período;
- b) os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e

- c) os métodos usados para determinar o estágio de execução dos contratos em curso. A entidade deve divulgar, cada uma das seguintes informações, para os contratos em andamento, ao término do período de reporte:
 - a) o montante agregado de custos incorridos e os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) até a data;
 - b) o montante de adiantamento recebidos; e
 - c) o montante de retenções.

As retenções representam o valor retido pelo contratante, devido às exigências do contrato ou aparecimento de defeitos na obra, sendo assim esses valores serão pagos mediante quitação. Os adiantamentos são valores recebidos pelo contratado, relativo a trabalho ainda não efetuado do contrato. (CPC 17, 2012)

A entidade deve apresentar:

- (a) como ativo, o valor bruto devido pelo contratante, relativo a trabalhos do contrato executados e não cobrados ou recebidos; e
- (b) como passivo, o valor bruto devido ao contratante (cliente), relativo a valores recebidos por conta de trabalhos do contrato ainda por executar.

O valor bruto devido pelo contratante, relativo aos trabalhos do contrato é o montante líquido dos:

- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
 - (b) a soma das perdas reconhecidas e dos faturamentos em andamento;
- para todos os contratos em andamento, para os quais os custos incorridos acrescidos dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedam os faturamentos em andamento.

O valor bruto devido ao contratante, relativo aos trabalhos sob execução é o montante líquido dos:

- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
 - (b) a soma das perdas reconhecidas e dos faturamentos em andamento
- para todos os contratos em andamento, para os quais os faturamentos em andamento excedam os custos incorridos acrescidos dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).

Além disso, a entidade deve divulgar quaisquer passivos e ativos contingentes. Sendo que, passivo contingente é toda obrigação presente possível de desembolso de eventos passados, já ativo contingente consiste no possível recebimento de uma obrigação. (CPC 25, 2009)

2.3 Estudos Anteriores

Diversos estudos foram desenvolvidos sobre o setor de construção civil. Existem estudos que buscam identificar o nível de adequação das empresas às normas contábeis, referente aos contratos de construção civil, já outros visam os efeitos na melhoria das informações.

Bortolini (2012) buscou a compreensão das práticas contábeis de acordo como CPC 17 das entidades de construção civil listadas na bolsa de valores brasileira, e de que forma é realizado o reconhecimento das receitas. As conclusões indicaram que quase a totalidade das empresas cumpriram com as normas do pronunciamento contábil. No entanto, os anos analisados de 2009 e 2010 foi o período em que as normas entraram em vigor, sendo assim um momento de dificuldade para se chegar a um consenso por parte das companhias estudadas.

O estudo de Lucena e Sousa (2012) contemplou o processo de adequação das empresas de construção civil, segundo as normas do pronunciamento técnico CPC 17, no que se refere ao tratamento das receitas e dos custos. Os resultados permitiram concluir que, nenhuma das empresas analisadas divulgaram suas receitas e custos de acordo com o CPC 17, embora tenham apresentado em suas demonstrações contábeis as respectivas contas.

Mendes e Queiroz (2015) procederam um estudo qualitativo com análise do reconhecimento das receitas segundo as normas contidas no CPC 17. Foram analisadas as empresas com ações na bolsa de valores no ano de 2010. A conclusão da pesquisa permitiu concluir que a totalidade das entidades contabilizam as receitas conforme as exigências apresentadas no CPC 17.

No estudo de Mazzioni, Kruger e Daniel (2016) o objetivo foi avaliar as informações contábeis divulgadas pelas empresas de construção civil listadas na bolsa de valores no período de 2012 a 2014, se estão em conformidade com as normas do CPC 17. Através de uma pesquisa documental, foi verificado que o método utilizado para reconhecimento das receitas é o método da percentagem completada. Os resultados obtidos indicam que as informações exigidas pelo CPC 17 são cumpridas em uma média 60% pelas 19 (dezenove) empresas analisadas. Concluíram que essas empresas estão em fase de adaptação às normas, o que pode ocasionar dúvidas nos usuários sobre a qualidade das informações divulgadas.

Com base nos resultados dos estudos anteriores, evidencia a necessidade aprofundar sobre o tema, uma vez que ainda gera questionamentos sobre o reconhecimento das receitas e despesas. Além disso, a divulgação dos relatórios contábeis gera dúvidas a respeito da qualidade da informação apresentadas aos usuários.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Quanto ao objetivo, a pesquisa classifica-se como de cunho descritivo. A pesquisa descritiva tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno (SILVA, 2003). Dessa forma, são analisadas as empresas do setor de construção civil listadas na B3, para determinar o tratamento contábil das receitas e despesas.

Por meio de uma pesquisa documental, Gil (2002) ressalta que pesquisas desse tipo objetivam explicar um problema com base em documentos que ainda não receberam tratamento analítico, ou que podem ser reelaborados. Para realizar a pesquisa é utilizado como documento as demonstrações contábeis divulgadas no site B3 das empresas analisadas.

Seguindo um embasamento teórico que se processará com base em levantamentos documentais, a pesquisa é de natureza qualitativa. O método qualitativo é empregado no desenvolvimento das pesquisas descritivas, na qual se procura descobrir e classificar a relação entre variáveis. (OLIVEIRA, 2000).

Assim, pretende-se obter as informações através de um levantamento das demonstrações contábeis disponíveis no site da bolsa de valores e posteriormente elaborar um *checklist* a partir das notas explicativas das empresas. Com isso, apresentar uma análise conclusiva sobre os resultados alcançados com a pesquisa.

3.2 Coleta dos dados

Para a pesquisa foi utilizada como fonte de dados o web site B3 que contém as demonstrações contábeis a serem analisadas. Nesse aspecto, foi possível realizar uma análise inicial buscando verificar se as entidades contabilizaram corretamente os contratos de construção conforme o CPC 17.

O universo desta pesquisa são as empresas que atuam no ramo de construção civil no Brasil e o período avaliado foram os anos de 2014, 2015 e 2016. A análise de dados se inicia com a coleta de dados a partir das demonstrações contábeis individuais da empresa. Logo após as informações são analisadas, principalmente por meio das notas explicativas, no que se refere aos itens de divulgação 39 a 45 conforme tópico 2.2 – Normas Internacionais e o CPC 17.

A seleção da amostragem partiu da totalidade das empresas atuantes neste segmento que possuem ações listadas na B3. Com este critério, foram selecionadas 18 (dezoito) empresas que participaram desta pesquisa, sendo excluídas aquelas que não apresentaram os

dados necessários para análise. A população desta pesquisa foi composta pelas empresas que se classificam quanto à natureza jurídica em Sociedades Anônimas e que negociam suas ações na B3.

Conforme consta no quadro 1 a seguir, a disposição das empresas integrantes do setor:

Quadro 1 – Empresas de Construção Civil

Razão Social
Construtora Adolpho Lindenberg S.A
Construtora Tenda S.A.
CR2 Empreendimentos Imobiliários S.A
CyrelaBrazilRealty S.A Empreende Part
Direcional Engenharia S.A
Even Construtora e Incorporadora S.A
EZ TecEmpreend e Participações S.A
Gafisa S.A
Helbor Empreendimentos S.A
JHSF Participações S.A
João Fortes Engenharia S.A
MRV Engenharia e Participações S.A
PDG Realty S.A Empreende Participações
Rodobens Negocio Imobiliários S.A
Rossi Residencial S.A
TecnicaS.A
Trisul S.A
Viver Incorporadora e Construtora S.A

Fonte: Elaborada com base no setor de construção civil da B3

Após a coleta de todos os dados das empresas realizou-se um análise para saber quais dessas empresas divulgaram todas as informações referente aos três anos do estudo. Nesse caso, das 18 empresas listadas apenas a entidade João Fortes Engenharia S. A não apresentou a demonstração contábil do ano de 2015, sendo excluída da amostra. Portanto, a seleção de amostra contém um total de 17 empresas que contemplam todas as informações necessárias para a realização da pesquisa.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

Para verificar a conformidade das informações prestadas pelas empresas, foi elaborado um *checklista* partir do disposto no CPC 17 apresentado no quadro a seguir. Com o intuito de

verificar a conformidade na divulgação, a cada item foi atribuído um percentual de 10% de acordo com cumprimento da norma.

Quadro 2 – Checklist das informações a serem divulgadas pelas empresas

Item	Descrição
01	o montante da receita
02	os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período
03	os métodos usados para determinar o estágio de execução dos contratos em curso
04	o montante agregado de custos incorridos e os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) até a data
05	o montante de adiantamentos recebidos
06	o montante de retenções
07	como ativo, o valor bruto devido pelo contratante, relativo a trabalhos do contrato executados e não cobrados ou recebidos
08	como passivo, o valor bruto devido ao contratante, relativo a valores recebidos por conta de trabalhos do contrato ainda por executar
09	custos incorridos mais lucros reconhecidos
10	passivos e ativos contingentes

Fonte: Elaborado com base no CPC 17 (2012)

A pesquisa buscou identificar os itens mencionados no quadro 2, após a análise das demonstrações contábeis e notas explicativas notou-se que ao longo dos três anos as empresas manteve uma média, não houve nenhuma variação no período, sendo a evidenciação mínima de 80% e a máxima de 100%.

Os resultados apontam que a demonstração das informações estabelecidas pelo CPC 17 é atendida integralmente por 70% das entidades selecionadas, referente a todos os períodos pesquisados. Entretanto, as empresas que não divulgaram as informações em cumprimento com as normas contábeis, comprometem a qualidade das demonstrações contábeis para seus usuários.

A análise permitiu constatar que 100% das empresas adotam as normas exigidas pelo CPC 17 em relação aos métodos utilizados para determinar a receita do período e ao montante de receita reconhecida. No que se refere ao método da receita do contrato, esta pode ser mensurada pelo valor justo ou a receber.

A pesquisa verificou o método de reconhecimento das receitas e alocação dos custos derivados dos contratos de construção. Concluiu-se que todas as empresas de construção civil investigadas, utilizaram o método da percentagem completada nos períodos de 2014, 2015 e 2016, conforme esse método a receita deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada fase do estágio de execução do contrato.

O mesmo resultado foi identificado no estudo de Bortolini (2012) de 21 empresas do período de 2009 a 2010 e Mendes e Queiroz (2015) de 17 empresas com dados relativos a 2010, no qual verificaram que todas as entidades aplicaram a metodologia POC para o reconhecimento das receitas.

No estudo também se analisou a divulgação dos seguintes itens: o montante agregado de custos incorridos e os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) até a data e o montante de adiantamentos recebido. Em relação a esses itens 99% das empresas realizaram a divulgação dos montantes, sendo somente a empresa Construtora Adolpho Lindenberg S.A que não cumpriu com a demonstração de adiantamentos recebidos nos três anos. No entanto, no estudo de Lucena e Sousa (2012) das vinte e duas empresas pesquisadas nenhuma cumpriu com sua divulgação.

Conforme disposto no CPC 17 as entidades têm como responsabilidade divulgar as informações correspondentes às retenções. Através das informações divulgadas, todas as dezessete empresas cumpriram com a evidenciação das retenções. Ao contrário do estudo Mazzioniet.al (2016), no qual das dezenove empresas selecionadas no período de 2012 a 2014, apenas cinco empresas realizaram com a obrigação de demonstrar as retenções efetuadas. Essa divergência se deve principalmente aos anos estudados, pois o período estudado as empresas estavam em fase de adaptação às normas.

A entidade também deve divulgar os itens que tratam sobre a quantia bruta devida pelo contratante e a quantia bruta devida ao contratante relativa a trabalhos do contrato. A respeito desses itens conclui-se que 99% das empresas evidenciaram os valores a receber de clientes e adiantamentos de clientes.

As empresas podem apresentar algum acontecimento, que no futuro podem gerar ativos ou passivos contingentes. Estes são evidenciados somente em notas explicativas quando o recebimento ou desembolso é considerado possível. A pesquisa identificou que 76% das construtoras apresentaram retenções ocorridas nos períodos analisados.

Os resultados indicam que as empresas do segmento de construção civil analisadas cumprem um percentual de 95%, no que diz respeito aos itens verificados com as normas contidas no pronunciamento técnico CPC 17. No caso das empresas que não divulgaram determinado item estabelecido pelas normas contábeis, foi identificado que nos períodos seguintes não ocorreu tal adaptação, demonstrando que não há uma busca em atender os requisitos exigidos pelo CPC 17. Os percentuais de divulgação se encontram na Tabela 1.

Tabela 1 – Índices de divulgação

Empresa	2014	2015	2016
Construtora Adolpho Lindenberg S.A	80%	80%	80%
Construtora Tenda S.A.	90%	90%	90%
CR2 Empreendimentos Imobiliários S.A	100%	100%	100%
CyrelaBrazilRealty S.A Empreende Part	100%	100%	100%
Direcional Engenharia S.A	100%	100%	100%
Even Construtora e Incorporadora S.A	100%	100%	100%
EZ TecEmpreend e Participações S.A	90%	90%	90%
Gafisa S.A	80%	80%	80%
Helbor Empreendimentos S.A	100%	100%	100%
JHSF Participações S.A	80%	80%	80%
MRV Engenharia e Participações S.A	100%	100%	100%
PDG Realty S.A Empreende Participações	100%	100%	100%
Rodobens Negocio Imobiliários S.A	100%	100%	100%
Rossi Residencial S.A	100%	100%	100%
TecnicaS.A	100%	100%	100%
Trisul S.A	100%	100%	100%
Viver Incorporadora e Construtora S.A	100%	100%	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 trata do percentual de evidenciação contábil das informações exigidas pelo CPC 17 das empresas de construção civil investigadas neste estudo, a partir dos critérios definidos no Quadro 2. Com base no *checklist* elaborado, foi realizada uma análise das demonstrações contábeis e notas explicativas de cada empresa, para isso foi atribuído por item um percentual de 10% para todo requisito atendido e um valor 0 para aquele não atendido.

Após análise constatou-se que a média de evidenciação contábil dos itens examinados variou de 80% a 100% em cada ano, deste modo mantendo a mesma média durante os três anos. A evidenciação dos critérios estabelecidos indica que doze das empresas listadas apresentam um índice de 100% de conformidade com as normas contábeis. Entretanto, as cinco empresas que não atenderam todos os itens, apesar de informarem que estão de acordo com as normas vigentes, em seus relatórios não constam nenhum esclarecimento sobre a ausência das informações exigidas, percebe-se que isso se manteve durante todos os períodos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo desse trabalho foi investigar se as empresas do setor de construção civil, que possuem suas ações listadas na bolsa de valores cumprem com as práticas definidas pelo

Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção. Para isso, utilizou as demonstrações financeiras divulgadas, dando destaque para as notas explicativas.

O resultado da pesquisa indica que todas as dezessete empresas selecionadas atenderam ao que diz respeito ao método utilizado para o reconhecimento de suas receitas e despesas, sendo adotado pelas empresas o método da percentagem completada empregado para efetuar o cálculo dos custos incorridos até a data do cálculo do trabalho realizado.

Os dados da pesquisa indicam que 95% das empresas de construção civil estão de acordo com as práticas de divulgação exigidas pelo CPC 17, conseguindo atingir os objetivos do estudo. No entanto 5% das construtoras não estão de acordo com os critérios analisados, deixando de divulgar os seguintes itens: os métodos para reconhecer a receita do período, o montante de adiantamentos recebidos, o valor bruto devido ao contratante e passivos e ativos contingentes.

Com base na Tabela 1, os resultados são satisfatórios para a maioria das entidades, pois foi possível identificar as práticas aplicadas pelas empresas para contabilizar suas receitas e outras obrigações. Além, de demonstrar a atual situação da empresa em relação ao cenário econômico, contribuindo para a melhoria e aprimoramento no mercado financeiro.

A aderência e a conformidade ao CPC 17 é uma obrigatoriedade das normas legais por parte das empresas de construção civil, a fim de colaborar para os usuários com a transparência das demonstrações contábeis. Com isso, destaca a importância da contabilidade e seus demonstrativos, com o propósito de facilitar na compreensão do cenário econômico e a maneira como as empresas se comportam diante deste.

A presente pesquisa contribuiu para o entendimento quanto à contabilização das receitas das empresas do setor de construção civil, além de auxiliar para uma melhor propagação das práticas contábeis na literatura acadêmica brasileira. Para estudos futuros sugere-se um estudo sobre os impactos causados com a revogação do CPC 17 nas empresas de construção civil e as mudanças com a adoção do novo CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.

REFERÊNCIAS

BOTOLINI, Leonardo. **Reconhecimento e evidência das receitas por empresas de construção civil brasileiras**: um estudo de sua aderência ao CPC 17. 2012. 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012. BM&FBOVESPA- Bolsa de Valores de São Paulo. **Empresas listadas**. Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br>>. Acesso em 27 mar. 2016.

CBIC - CÂMARA BRASILEIRA DE INDÚSTRIA DE CONSTRUÇÃO. **Indústria da construção civil**. Disponível em: <<http://www.cbicdados.com.br/menu/home/pib-2015>>. Acesso em: 14 abr. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento, interpretações e orientações técnicas**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em 17 mar. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos Técnico CPC 00**: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro, 2011. Disponível em: <[Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80](http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80)>. Acesso em: 09 abr. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos Técnico CPC 17**: contratos de construção, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=48>>. Acesso em: 24 mar. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos Técnico CPC 25**: provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em: 10 out. 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos Técnico CPC 30**: receitas, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 09 abr. 2016.

COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da construção civil e atividade imobiliária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

FALCÃO, Daniel Ferreira; NIYAMA, Jorge Katisumi; PINTO, Leonardo José Seixas. Reconhecimento da receita de venda imobiliária: um estudo das maiores S/A'S brasileiras no mercado residencial. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v 19, n. 1, p. 24-41, jan./abr. 2014.

FERREIRA, Amélia Rodrigues; THEÓPHILO, Carlos Renato. Contabilidade da construção civil: estudo sobre as formas de mensuração e reconhecimento de resultados¹. **Revista de Informação Contábil**, Universidade Federal de Pernambuco, v. 1, n. 1, p. 49-67, set. 2007.

FREIRE, Mac Daves de Moraes; MACHADO, Michele Rilany Rodrigues; MACHADO, Lúcio Souza; SOUZA, Emerson Santana; OLIVEIRA, Johnny Jorge de. Aderência às normas internacionais de contabilidade pelas empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**: Universidade de São Paulo, São Paulo, vol. 6, n. 15, p. 3-22, maio/ago. 2012.

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

IAS 11 –*International Accounting Standard*. Disponível em: <<http://ifrsbrasil.com/tag/ias-11>>. Acesso em: 04 abr. 2016.

LUCENA, WennerGlaucio Lopes; SOUSA, Tamires Campos de Mâcedo de. Um estudo das empresas listadas na BOVESPA do setor de construção civil acerca do reconhecimento das receitas e dos custos com base no CPC 17. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 19., 12 a 14 nov. 2012, Bento Gonçalves. **Anais eletrônicos...**Bento Gonçalves, 2012. Disponível em: <<https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/402>>. Acesso em: 29 abri. 2016.

MAZZIONI, Sady; KRUGER, Silvana Dalmultt; DANIEL, Jéssica. Evidenciação contábil em contratos de construção civil. **Revista de Informação Contábil**, Santa Catarina, vol. 10, n. 2, p. 75-88, abr./jun. 2016.

MENDES, Ana Carolina Fonseca; QUEIROZ, Lísia de Melo. **Formas de reconhecimento de receitas nas empresas de construção civil listadas na BM&FBOVESPA**. In: Congresso UFU de Contabilidade. 8 e 9 out. 2015, Minas Gerais. Anais eletrônicos... Minas Gerais: UFU, 2015. Disponível em: <http://www.cont.facic.ufu.br/sites/cont.facic.ufu.br/files/3-3034-3038_formas_de_reconhecimento_das_receitas.pdf>. Acesso em: 20 out. 2017.

OLIVEIRA, Nívia Pais de; AMÂNCIO, Roberta Borges de Sene; FERREIRA, Mônica Aparecida; MARTINS, Vidigal Fernandes; CARMO, Carlos Roberto Souza; LIMA, Igor Gabriel . O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade: um estudo sobre a adoção inicial do pronunciamento técnico CPC 17 na área de construção civil. **Revista Perquirere**, Patos de minas, v. 1, n. 9, p. 362-376, ago. 2012.

OLIVEIRA, Silvio Luiz. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira, 2000.

SANTIAGO, Josicarla Soares; CAVALGANTE, Paulo Roberto Nóbrega; PAULO, Edilson. Análise da persistência e conservadorismo no processo de convergência internacional nas empresas de capital aberto do setor de construção no Brasil. **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v. 11, n. 2, p. 174-195, abr./jun. 2015.

SCRAMIN, Maria Alana de Moraes; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva; SANTOS, Fernando de Almeida; PETERS, Marcos Reinaldo Severino. Adoção do IRFS e CPCS no reconhecimento da receita e despesa em empresas de construção civil do ramo imobiliário: efeitos na qualidade das informações contábeis. **Revista Inovação Tecnológica**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 105-123, jul./dez. 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro Da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

ZANELATTO, Fabiana Alessio. **Aspectos contábeis e fiscais da construção civil: com enfoque no CPC 17 - Contratos de Construção**. 2013. 52 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2013.

