



CVM Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº 04/2012

Prazo: 15 de outubro de 2012

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, em conjunto com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), submete à Audiência Pública, nos termos do art. 8º, § 3º, I, da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, a minuta de Deliberação que aprova o Pronunciamento Técnico CPC 17(R1) – Contratos de Construção.

Conforme já divulgado pela CVM e pelo CPC, há o compromisso de revisar todos os documentos já emitidos para que estejam totalmente convergentes às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*.

Esse processo teve início em 2009 e continua, em 2011 e 2012, revisando todos os documentos emitidos em 2010 para comparação com as alterações introduzidas pelo IASB.

A proposta de revisão do CPC 17 contempla, tanto alterações feitas pelo próprio IASB após a aprovação do último documento, tomando-se por base o BV 2012, quanto certas compatibilizações de texto visando não deixar dúvidas que a intenção do Pronunciamento é produzir os mesmos reflexos contábeis que a aplicação da *IAS 11 - Construction Contracts*.

As sugestões e comentários, por escrito, deverão ser encaminhados, até o dia 15 de outubro de 2012, à Superintendência de Normas Contábeis e de Auditoria, preferencialmente através do endereço eletrônico: AudPublicaSNC0412@cvm.gov.br ou para a Rua Sete de Setembro, 111/27º andar – Centro – Rio de Janeiro – CEP 20050-901. Esclarecimentos adicionais à minuta do Pronunciamento CPC 17(R1) poderão ser obtidos na página principal do CPC: <http://www.cpc.org.br>.

As sugestões e comentários recebidos serão considerados públicos, a não ser que o participante expressamente solicite que a CVM os trate como reservados.

A minuta está disponível para os interessados na página da CVM na rede mundial de computadores (<http://www.cvm.gov.br>) e também pode ser obtida nos seguintes endereços:

Centro de Consultas da Comissão de Valores Mobiliários
Rua Sete de Setembro, 111, 5º andar
Rio de Janeiro – RJ



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº04/2012

Centro de Consultas da Comissão de Valores Mobiliários em São Paulo
Rua Cincinato Braga, 340, 2º andar
São Paulo – SP

Superintendência Regional de Brasília
SCN, Qd. 2, Bloco A, 4º andar – Sala 404, Edifício Corporate Financial Center
Brasília – DF

Rio de Janeiro, 13 de setembro de 2012.

Original assinado por

JOSÉ CARLOS BEZERRA DA SILVA

Superintendente de Normas Contábeis e de Auditoria

Original assinado por

OTAVIO YAZBEK

Presidente Interino



CVM *Comissão de Valores Mobiliários*

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº04/2012

DELIBERAÇÃO CVM Nº XXX, DE XX DE XXXXXX DE 2012

Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 17(R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de contratos de construção.

A PRESIDENTE DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS - CVM torna público que o Colegiado, em reunião realizada nesta data, com fundamento nos §§ 3º e 5º do art. 177 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, combinados com os incisos II e IV do § 1º do art. 22 da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, **DELIBEROU:**

I – aprovar e tornar obrigatório, para as companhias abertas, o Pronunciamento Técnico CPC 17(R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, anexo à presente Deliberação, que trata de contratos de construção;

II – revogar a Deliberação CVM nº 576, de 05 de junho de 2009; e

III - que esta Deliberação entra em vigor na data da sua publicação no Diário Oficial da União, aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012.

OTAVIO YAZBEK

Presidente Interino



CVM Comissão de Valores Mobiliários

EDITAL DE AUDIÊNCIA PÚBLICA SNC Nº04/2012

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS
PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17 (R1)
Contratos de Construção

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 11 (IASB - BV 2012 – *Consolidated without early application*)

Índice	Itens
OBJETIVO	
ALCANCE	1 – 2
DEFINIÇÕES	3 – 6
COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO	7 – 10
RECEITA DO CONTRATO	11 – 15
CUSTOS DO CONTRATO	16 – 21
RECONHECIMENTO DA RECEITA E DOS GASTOS DO CONTRATO	22 – 35
RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS	36 – 37
ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS	38
DIVULGAÇÃO	39 - 45
DISPOSIÇÕES TRANSITÓRIAS	46
APÊNDICE A – Exemplos Ilustrativos	



Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de prescrever o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, as datas de início e término do contrato caem, geralmente, em períodos contábeis diferentes. Por isso, o assunto primordial referente à contabilização dos contratos de construção é a alocação da receita e das despesas correspondentes ao longo dos períodos de execução da obra nos quais o trabalho de construção é levado a efeito. Este Pronunciamento Técnico utiliza os critérios de reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Conceitual Básico deste CPC denominado Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis¹ para determinar o momento em que as receitas do contrato e as despesas a elas relacionadas devem ser reconhecidas na demonstração do resultado. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação desses critérios.

Alcance

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações contábeis das entidades contratadas (fornecedor dos serviços).
2. Se algum Pronunciamento mais específico determinar tratamento diferente do previsto neste, prevalecerá, para essas situações mais específicas, o determinado por esse outro Pronunciamento Técnico.

Definições

3. São usados neste Pronunciamento alguns termos cujos significados encontram-se especificados a seguir:

Contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam diretamente interrelacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

Contrato de preço fixado (fixed price) é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada (fornecedor dos serviços) concorda com um preço pré-fixado ou com uma taxa pré-fixada, por unidade concluída que, em alguns casos, está sujeito às cláusulas de custos escalonados (*cost escalation clauses*).

Contrato de custo mais margem (cost plus) é um contrato de construção segundo o qual a entidade contratada (fornecedor dos serviços) é reembolsada por custos projetados e aprovados pelas partes - ou de outra forma definidos - acrescido de um percentual sobre tais custos ou por uma remuneração fixa pré-determinada.

4. Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um único ativo, tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção também pode contemplar a construção de diversos ativos que estejam diretamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos estão os da construção de refinarias e de outras partes complexas de plantas industriais ou equipamentos.

¹ A Estrutura Conceitual do CPC para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis foi substituída pela Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.



5. Para os fins deste Pronunciamento, os contratos de construção incluem:
- (a) contratos para a prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção do ativo; por exemplo, os relativos a serviços de arquitetos e de gestores de projetos; e
 - (b) contratos para a destruição ou restauração de ativos e de recuperação ambiental após a demolição ou retirada de ativos.
6. Os contratos de construção são elaborados de maneiras diversas sendo que, para os fins deste Pronunciamento, devem ser classificados como contratos de preço fixado (*fixed price*) e contratos de custo mais margem (*cost plus*). Alguns contratos de construção podem conter características tanto de um contrato de preço fixado quanto de um contrato de custo mais margem, como por exemplo no caso de um contrato de custo mais margem com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, a entidade contratada (fornecedor dos serviços) necessita considerar todas as condições dos itens 23 e 24 a fim de determinar quando reconhecer as receitas e as despesas do contrato.

Combinação e Segmentação de Contratos de Construção

7. Os requisitos deste Pronunciamento devem ser usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário aplicar este Pronunciamento aos componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou de um grupo de contratos em conjunto a fim de refletir a essência econômica de um contrato ou de um grupo de contratos.
8. Quando um contrato contemplar vários ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:
- (a) propostas separadas tiverem sido submetidas para cada ativo;
 - (b) cada ativo tiver sido objeto de uma negociação em separado e a entidade contratada (fornecedor dos serviços) e o contratante (cliente) puderam aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada a cada ativo; e
 - (c) os custos e as receitas de cada ativo puderem ser identificados.
9. Um grupo de contratos, quer tenha sido celebrado com um único contratante (cliente) ou com vários contratantes (clientes), deve ser tratado como um contrato de construção único quando:
- (a) o grupo de contratos for negociado como um pacote único;
 - (b) os contratos estiverem tão diretamente interrelacionados que sejam, de fato, parte de um projeto único com uma margem de lucro global; e
 - (c) os contratos forem executados simultaneamente ou numa seqüência contínua.
10. Um contrato pode prever a construção de um ativo adicional por opção do contratante (cliente) ou pode ser alterado para incluir a construção de um ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:



- (a) o ativo diferir significativamente na concepção, tecnologia ou função do ativo ou dos ativos contemplados no contrato original; ou
- (b) o preço do ativo adicional for negociado sem levar em consideração o preço do contrato original.

Receita do Contrato

11. A receita do contrato deve compreender:

- (a) a quantia inicial da receita acordada no contrato; e
- (b) as variações no escopo do trabalho contratado, reivindicações por custos não previstos no contrato e pagamentos de incentivos contratuais:
 - (i) até a extensão em que seja provável que resultem em receita; e
 - (ii) que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade.

12. A receita do contrato deve ser mensurada ao valor justo da contraprestação recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de eventos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes ser revisadas à medida que os eventos ocorrem e as incertezas são resolvidas. Nesse sentido, a quantia da receita do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o outro. Por exemplo:

- (a) a entidade contratada (fornecedor dos serviços) e o contratante (cliente) podem acordar variações de escopo ou reivindicações por custos não previstos que aumentem ou diminuam a receita do contrato num período subsequente com relação àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;
- (b) a quantia da receita acordada num contrato de preço fixado pode aumentar como resultado de cláusulas de custos escalonados;
- (c) a quantia da receita do contrato pode diminuir como resultado de penalidades aplicadas em função de atrasos imputáveis à entidade contratada (fornecedor dos serviços) relativos à conclusão do contrato; ou
- (d) quando um contrato de preço fixado envolver um preço fixado por cada unidade construída, e a receita do contrato aumentar à medida que o número de unidades construídas aumente.

13. Uma variação corresponde a uma instrução dada pelo contratante (cliente) para uma alteração no escopo do trabalho a ser executado, de acordo com o contrato. Tal variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição na receita do contrato. Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na concepção do ativo, assim como alterações na duração do contrato. Uma variação deve ser incluída na receita do contrato quando:

- (a) for provável que o contratante (cliente) aprovará a variação e o valor da receita advinda da variação; e
- (b) a quantia da receita puder ser mensurada com confiabilidade.



14. Uma reivindicação por custos não previstos no contrato é uma quantia que a entidade contratada (fornecedor dos serviços) procura cobrar do contratante (cliente) ou de um terceiro para reembolso dos custos não incluídos no preço originalmente contratado. Uma reivindicação pode surgir, por exemplo, de atrasos causados por clientes, de erros nas especificações ou na concepção e de variações (em discussão) pelo escopo do trabalho contratado. A mensuração da quantia da receita proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações somente devem ser reconhecidas como receitas do contrato quando:

- (a) as negociações tiverem atingido um estágio avançado tal, que será provável que o contratante (cliente) aceitará a reivindicação; e
- (b) a quantia que provavelmente será aceita pelo cliente puder ser mensurada com confiabilidade.

15. Os pagamentos de incentivos contratuais são quantias adicionais pagas à entidade contratada (fornecedor dos serviços) caso os padrões de desempenho especificados previamente sejam alcançados ou superados. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos à entidade contratada (fornecedor dos serviços) pela conclusão antecipada do contrato. Os pagamentos de incentivos devem ser reconhecidos como receita do contrato quando:

- (a) o contrato estiver suficientemente avançado que indique como provável que os padrões de desempenho especificados serão alcançados ou superados; e
- (b) a quantia dos pagamentos de incentivos puder ser mensurada com confiabilidade.

Custos do Contrato

16. Os custos do contrato devem compreender:

- (a) os custos que se estejam relacionados diretamente com um contrato específico;
- (b) os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e possam ser alocados ao contrato; e
- (c) outros custos que sejam especificamente imputáveis ao contratante (cliente), de acordo com os termos do contrato.

17. Os custos relacionados diretamente a um contrato específico incluem:

- (a) custos de mão-de-obra no local, incluindo supervisão no 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 com a retificação e garantia do trabalho executado, incluindo os custos esperados com reparo e substituição de partes da construção; e
- (h) reivindicações de terceiros.

Esses custos podem ser reduzidos por qualquer receita ocasional que não esteja incluída na receita do contrato, como por exemplo, a receita proveniente da venda de sobras de materiais ou da alienação de instalações e equipamentos ao final do contrato.

18. São exemplos de custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e imputados a contratos específicos:

- (a) prêmios de apólices de seguros;
- (b) custos de concepção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionados a um contrato específico; e
- (c) gastos gerais de construção (*overhead*).

Tais custos devem ser alocados por meio de métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características similares. A alocação deve estar baseada no nível normal da atividade de construção. Os gastos gerais de construção (*overhead*) incluem custos tais como a preparação e o processamento da folha de salários do pessoal envolvido com a construção. Custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e podem ser alocados a contratos específicos incluem os custos de empréstimos (Pronunciamento Técnico CPC 20).

19. Os custos que são especificamente imputáveis ao contratante (cliente), de acordo com os termos do contrato, podem incluir alguns custos gerais de natureza administrativa e custos de desenvolvimento para os quais o reembolso é previsto em disposições contratuais específicas.

20. Gastos que não podem ser atribuídos à atividade do contrato ou não podem ser alocados ao contrato devem ser excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais gastos incluem:

- (a) gastos gerais administrativos para os quais o reembolso não tem previsão no contrato;
- (b) despesas de venda;
- (c) despesas com pesquisa e desenvolvimento para os quais o reembolso não tem previsão no contrato; e
- (d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato em particular.

21. Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato pelo período contado a partir da



data em que o contrato é firmado até a data de sua conclusão. Entretanto, os custos que se relacionem diretamente com um determinado contrato e que sejam incorridos para assegurá-lo devem também ser reconhecidos como parte dos custos do contrato, desde que eles possam ser individualmente identificados e confiavelmente mensurados e se for provável que o contrato será fechado. Quando os custos incorridos para assegurar um contrato forem reconhecidos como uma despesa do período em que foram incorridos, eles não devem ser incluídos nos custos do contrato se este vier a ser fechado num período subsequente.

Reconhecimento das Receitas e das Despesas do Contrato

22. Quando a conclusão de um contrato de construção puder ser estimada com confiabilidade, as receitas e os custos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, tomando como referência o estágio de execução (“*stage of completion*”) da atividade contratual ao término do período de reporte. Uma perda esperada com o contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como uma despesa, de acordo com o item 36.

23. No caso de um contrato de preço fixado (*fixed price*), a conclusão de um contrato de construção pode ser estimada com confiabilidade quando todas as condições seguintes estiverem satisfeitas:

- (a) a receita do contrato puder ser mensurada com confiabilidade;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- (c) tanto os custos para concluir o contrato quanto o estágio de execução (“*stage of completion*”) da atividade contratual puderem ser mensurados com confiabilidade, ao término do período de reporte; e
- (d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade de forma tal que os custos atuais incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

24. Para os contratos na modalidade de custo mais margem (*cost plus*), a conclusão de um contrato de construção pode ser estimada com confiabilidade quando todas as condições seguintes estiverem satisfeitas:

- (a) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- (b) os custos atribuíveis ao contrato, quer sejam especificamente reembolsáveis ou não, puderem ser claramente identificados e mensurados com confiabilidade.

25. O reconhecimento da receita e das despesas tendo como referência o estágio de execução (“*stage of completion*”) do contrato é usualmente denominado como o método da percentagem completada. Por esse método, a receita contratual é confrontada com os custos contratuais incorridos à medida que cada estágio de execução do trabalho é alcançado, fato que resulta na divulgação de receitas, despesas e lucro que podem ser atribuídos à proporção do trabalho realizado. Esse método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e do desempenho contratuais, ao longo de um período.

26. Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato deve ser reconhecida como receita na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado. Os custos do contrato devem ser usualmente reconhecidos como despesa na demonstração do resultado nos períodos contábeis



em que o trabalho a eles relacionado for executado. Entretanto, qualquer excedente esperado dos custos contratuais totais sobre o total das receitas contratuais para o contrato deverá ser reconhecido imediatamente como uma despesa, de acordo com o item 36.

27. A entidade contratada (fornecedor dos serviços) pode ter incorrido em custos que estejam relacionados com uma atividade futura do contrato. Referidos custos contratuais devem ser reconhecidos como um ativo, caso que seja provável que venham a ser recuperados. Esses custos representam uma quantia devida pelo contratante (cliente) e muitas vezes são classificados como “trabalho em andamento”.

28. A conclusão de um contrato de construção só pode ser estimada com confiabilidade quando for provável que os benefícios econômicos a ele associados fluirão para a entidade. Entretanto, quando houver uma incerteza acerca da realização de uma quantia incluída na receita do contrato e já reconhecida como receita na demonstração do resultado, o montante não realizável ou cuja recuperação deixou de ser provável deve ser reconhecido como uma despesa e não como um ajuste às receitas do contrato.

29. Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas confiáveis após firmar um contrato que estabeleça:

- (a) os direitos de cada uma das partes, exercíveis coercitivamente (*enforceable*), no que diz respeito ao ativo a ser construído;
- (b) a contraprestação a ser dada em troca; e
- (c) a forma e os termos da liquidação.

Para tanto, é usualmente necessário que a entidade possua registros financeiros e contábeis confiáveis e um sistema orçamentário eficaz. A entidade revê e, quando necessário, revisa as estimativas da receita e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride. A necessidade por referida revisão não significa que a conclusão do contrato não possa ser estimada com confiabilidade.

30. O estágio de execução (“*stage of completion*”) de um contrato pode ser determinado de várias maneiras. A entidade deve usar o método que mensure com confiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem contemplar:

- (a) a proporção dos custos incorridos com o trabalho executado até a data, *vis-à-vis* os custos totais estimados do contrato;
- (b) medição do trabalho executado; ou
- (c) evolução física do trabalho contratado.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem, necessariamente, o trabalho executado e não devem servir de parâmetro para mensuração da receita.

31. Quando o estágio de execução (“*stage of completion*”) for determinado com base nos custos do contrato incorridos até a data, somente aqueles custos do contrato que reflitam o trabalho executado devem ser incluídos nos custos incorridos até a data. São exemplos de custos do contrato que não devem



ser considerados como incorridos:

(a) custos que se relacionem com as atividades futuras do contrato, tais como os custos de materiais que tenham sido entregues no local da obra ou reservados para posterior utilização, mas que não tenham sido instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que tais materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e

(b) pagamentos adiantados a subcontratados por trabalho a ser executado nos termos de um subcontrato.

32. Quando a conclusão de um contrato de construção não puder ser estimada com confiabilidade:

(a) a receita deve ser reconhecida somente na extensão em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperados; e

(b) os custos do contrato devem ser reconhecidos como uma despesa no período em que forem incorridos.

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como uma despesa de acordo com o item 36.

33. Durante os estágios iniciais de um contrato é o caso, muitas vezes, de não ser possível estimar com confiabilidade a sua conclusão. Não obstante, pode ser provável que a entidade consiga recuperar os custos do contrato incorridos. Assim, a receita do contrato deve ser reconhecida somente na extensão dos custos incorridos cuja recuperação é esperada. Uma vez que a conclusão do contrato não possa ser estimada com confiabilidade, nenhum lucro deve ser reconhecido. Entretanto, mesmo que a conclusão do contrato não possa ser estimada com confiabilidade, pode ser provável que o total de custos exceda o total de receitas do contrato. Nesses casos, qualquer excesso esperado do total de custos sobre o total de receitas do contrato deve ser reconhecido imediatamente como uma despesa de acordo com o item 36.

34. Os custos do contrato, cuja probabilidade de recuperação não seja provável, devem ser reconhecidos imediatamente como uma despesa. Exemplos de circunstâncias em que a recuperação dos custos de um contrato incorridos pode não ser provável, e em que os custos do contrato devem ser reconhecidos imediatamente como despesa, incluem contratos:

(a) que não dispõem de instrumentos de coerção para seu cumprimento integral, isto é, sua validade é seriamente questionada;

(b) cuja conclusão está sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;

(c) relacionados com propriedades que tenham a possibilidade de serem condenadas ou expropriadas ;

(d) em que o contratante (cliente) está impossibilitado de cumprir com as suas obrigações; ou

(e) em que a entidade contratada (fornecedor dos serviços) é incapaz de completar o contrato ou de cumprir com as suas obrigações, nos termos do contrato.

35. Quando as incertezas, que impedem que a conclusão do contrato seja estimada com confiabilidade,



deixarem de existir, a receita e as despesas associadas ao contrato de construção devem ser reconhecidas de acordo com o item 22 e não de acordo com o item 32.

Reconhecimento de Perdas Esperadas

36. Quando for provável que os custos totais do contrato excederão à receita total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como uma despesa.

37. O montante de tal perda deve ser determinado independentemente:

- (a) de ter sido iniciado ou não o trabalho relativo ao contrato;
- (b) do estágio de execução da atividade do contrato; ou
- (c) do montante de lucros que se tem a expectativa de advir de outros contratos, que não são tratados como um contrato de construção único, de acordo com o item 9.

Alterações nas Estimativas

38. O método da percentagem completada deve ser aplicado em uma base cumulativa, em cada período contábil, às estimativas correntes de receita e de custos do contrato. Por essa razão, os efeitos de uma mudança na estimativa da receita e dos custos do contrato, ou os efeitos de uma mudança de estimativa na conclusão de um contrato, devem ser contabilizados como uma mudança de estimativa contábil (ver o Pronunciamento Técnico CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). As estimativas alteradas devem ser usadas na determinação do montante de receitas e despesas reconhecido na demonstração do resultado, no período em que a mudança é feita e em períodos subsequentes.

Divulgação

39. A entidade deve divulgar:

- (a) o montante da receita prevista no 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 (“*stage of completion*”) dos contratos em curso.

40. 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 adiantamentos recebidos; e
- (c) o montante de retenções.



41. Retenções são montantes de faturamentos em andamento que não são quitados enquanto não forem observadas as condições especificadas no contrato para o pagamento de referidos montantes, ou enquanto não forem retificados defeitos constatados. Os faturamentos em andamento são montantes faturados pelo trabalho executado de um contrato, quer tenham sido pagos ou não pelo contratante (cliente). Adiantamentos são valores recebidos pela entidade contratada (fornecedor dos serviços) antes que o correspondente trabalho tenha sido executado.

42. A entidade deve apresentar:

(a) como um ativo, o valor bruto devido pelo contratante (cliente), relativo a trabalhos do contrato executados e não cobrados ou recebidos; e

(b) como um passivo, o valor bruto devido ao contratante (cliente), relativo a valores recebidos por conta de trabalhos do contrato ainda por executar.

43. O valor bruto devido pelo contratante (cliente), 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.

44. O valor bruto devido ao contratante (cliente), 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).

45. A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos contingentes e os ativos contingentes podem ser originados de itens tais como custos de garantias, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

Disposições Transitórias

46. Este Pronunciamento substitui o Pronunciamento Técnico CPC 17 – Contratos de Construção, aprovado em 08.05.2009.

Apêndice A – Exemplos Ilustrativos

Este apêndice acompanha, mas não faz parte do Pronunciamento Técnico CPC 17.

Evidenciação das políticas contábeis

Os exemplos a seguir ilustram a divulgação de políticas contábeis:

As receitas do contrato de construção, na modalidade de preço fixado (fixed price), são reconhecidas pelo método da percentagem completada, mensuradas com base no percentual de horas de mão-de-obra consumidas até a data da medição, em relação ao total estimado de horas com mão-de-obra para cada contrato.

As receitas do contrato de construção, na modalidade de custo mais margem (cost plus), são reconhecidas tomando como base os custos incorridos recuperáveis, durante o período, acrescidos da parte da remuneração fixa pré-determinada que foi ganha, mensurada com base na proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados para o contrato.

Determinação da receita e das despesas do contrato

O exemplo a seguir ilustra um método para determinar o estágio de execução (“stage of completion”) de um contrato e o momento de reconhecimento da receita e das despesas do contrato (ver itens 22 a 35 deste Pronunciamento Técnico).

A Construtora XYZ firmou um contrato de construção, na modalidade de preço fixado (fixed price), para construir uma ponte por \$9 milhões. O montante de receita inicial acordado no contrato foi de \$9 milhões. Quando da assinatura do contrato, a construtora estimava os custos totais em \$8 milhões. O prazo de construção da ponte foi estimado em três anos.

Ao final do ano 1, os custos totais foram revistos e passaram para \$8,050 milhões.

No ano 2, o contratante (cliente) aprovou uma variação que resultou em um acréscimo de \$200 mil na receita do contrato e de \$150 mil nos custos adicionais estimados do contrato. Ao final do ano 2, os custos incorridos pela construtora incluíam \$100 mil relativos a materiais adquiridos e estocados no local da obra, para serem utilizados no ano 3, próximo à conclusão da obra.

A Construtora XYZ determina o estágio de execução (“stage of completion”) das obras calculando a proporção dos custos incorridos relacionados aos trabalhos executados até a data da mensuração, contrapondo-os às últimas estimativas de custos totais para executar a obra. O resumo das informações financeiras durante o período de construção da obra é o seguinte:

	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Receita inicialmente acordada no contrato	9.000	9.000	9.000
Variação	0	200	200
Receita total do contrato	9.000	9.200	9.200
Custos do contrato incorridos até a data	2.093	6.168	8.200
Custos do contrato a incorrer	5.957	2.032	0
Custos do contrato totais estimados	8.050	8.200	8.200



Lucro estimado	950	1.000	1.000
Estágio de execução (%)	26%	74%	100%

O estágio de execução (“stage of completion”) para o ano 2 (74%) é determinado após eliminar os \$100 mil relativos aos materiais adquiridos e estocados no local da obra, que somente serão utilizados no ano 3, dos custos incorridos pelo trabalho executado até a data.

Os montantes de receitas, despesas e lucros reconhecidos nas demonstrações contábeis, ao longo dos três anos, são os seguintes:

	Até a data	Reconhecido em anos anteriores	Reconhecido no ano corrente
Ano 1			
Receita (9.000 x 26%)	2.340	0	2.340
Despesas (8.050 x 26%)	2.093	0	2.093
Lucro	247	0	247
Ano 2			
Receita (9.200 x 74%)	6.808	2.340	4.468
Despesas (8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
Lucro	740	247	493
Ano 3			
Receita (9.200 x 100%)	9.200	6.808	2.392
Despesas	8.200	6.068	2.132
Lucro	1.000	740	260

Evidenciação dos contratos

A Construtora DRE chegou ao término do seu primeiro ano de operações. Todos os custos contratuais incorridos foram pagos em dinheiro e todos os seus faturamentos em andamento e adiantamentos foram recebidos em dinheiro. Os custos do contrato incorridos, referentes aos contratos B, C e E contêm os custos de materiais que foram adquiridos para os respectivos contratos, mas que não foram aplicados aos contratos até a data. Para os contratos B, C e E os contratantes (clientes) efetuaram adiantamentos à entidade contratada (fornecedor dos serviços) por conta de trabalhos que ainda serão executados. A situação dos cinco contratos em andamento ao término do primeiro ano é a seguinte:

	A	B	C	D	E	Total
Receita do contrato reconhecida de acordo com o item 22	145	520	380	200	55	1.300
Despesas contratuais reconhecidas de acordo com o item 22	110	450	350	250	55	1.215
Expectativa de perdas reconhecidas de acordo com o item 36	0	0	0	40	30	70
Lucros menos perdas reconhecidas	35	70	30	(90)	(30)	15



Custos contratuais incorridos no período	110	510	450	250	100	1.420
Custos contratuais incorridos levados ao resultado no período, de acordo com o item 22	110	450	350	250	55	1.215
Custos contratuais relacionados a atividades futuras, reconhecidos no ativo de acordo com o item 27	0	60	100	0	45	205
Receitas do contrato (linha 1)	145	520	380	200	55	1.300
Faturamento em andamento (item 41)	100	520	380	180	55	1.235
Receita de contrato não faturada	45	0	0	20	0	65
Adiantamentos (item 41)	0	80	20	0	25	125

Os montantes a serem evidenciados de acordo com este Pronunciamento Técnico são os seguintes:

Receita do contrato reconhecida como receita do período (item 39 (a))	\$1.300
Custos contratuais incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) na data (item 40 (a))	\$1.435
Adiantamentos recebidos (item 40 (b))	\$125
Valor bruto devido pelo contratante (cliente), pelo trabalho executado, apresentado como um ativo de acordo com o item 42(a)	\$ 220
Valor bruto devido ao contratante (cliente), pelo trabalho a ser executado, apresentado como um passivo de acordo com o item 42(b)	\$ (20)

Os montantes a serem evidenciados de acordo com o itens 40(a), 42(a) e 42(b) são calculados a seguir:

	A	B	C	D	E	Total
Custos contratuais incorridos	110	510	450	250	100	1.420
Lucros reconhecidos menos perdas reconhecidas	35	70	30	(90)	(30)	15
Faturamentos em andamento	145	580	480	160	70	1.435
Devido pelo contratante	45	60	100	0	15	220
Devido ao contratante	0	0	0	(20)	0	(20)

O montante evidenciado de acordo com o item 40(a) é o mesmo montante do período corrente porque a evidenciação está relacionada com o primeiro ano de operações.