



Contratos de Construção - Grupo 2

Pedro Albino
Guilherme Lima
Davi Bianchesi
Victor Godoy





Mudança nas Normas

Até 01/01/2018

- **CPC 17 - Contratos de Construção**
- **CPC 30 - Receitas**

Após 01/01/2018

- **CPC 47 - Reconhecimento de Receitas**

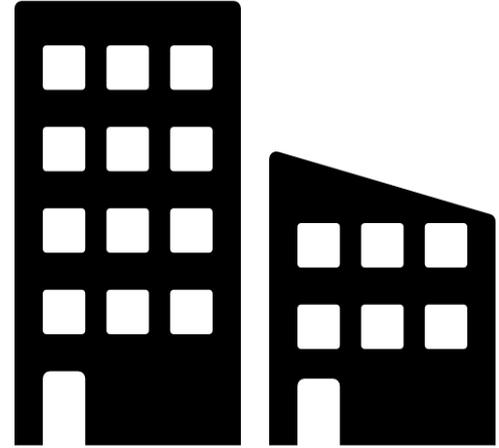


CPC 47 - IFRS 15

O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre:

- natureza
- valor
- época
- incerteza de receitas
- fluxos de caixa provenientes do contrato com cliente

Modelo de 5 Etapas



Modelo de 5 Etapas

1



Identificar o
Contrato

2



Identificar as
obrigações de
desempenho

3



Determinar o
preço da
transação

4



Alocar o preço
da transação

5



Reconhecer a
receita

Novidade em relação ao CPC -17

O principal novo conceito proposto pela norma é a “Obrigação de Desempenho”, que nada mais é do que a PROMESSA definida no contrato com o cliente para a transferência de bens ou serviços. Também é preciso ser especificado como essa promessa será satisfeita no contrato podendo ser: ao longo do tempo ou em um momento específico.





Exemplo de Reconhecimento de Receita

A empresa recebe um pedido de venda assinado pelo cliente para aquisição dos produtos 1, 2, e 3

- **Valor Total do Contrato: R\$ 60.000**
- **Preço unitário: R\$ 20.000**
- **Forma de pagamento: metade a vista, restante quando todos os produtos forem entregues**

Informações adicionais:

- **Produto 1: Produto, Controle transferido em um momento específico**
- **Produto 2: Produto, Controle transferido em um momento específico**
- **Produto 3: Serviço, Transferido ao longo do tempo**



Exemplo de Reconhecimento de Receita

Seguindo o Modelo de 5 Etapas temos:

Etapa 1: Existe o Contrato assinado

Etapa 2: Os produtos 1, 2 e 3 são independentes entre si, sendo cada um uma obrigação de desempenho

Etapa 3: O preço da transação é de R\$ 60.000

Etapa 4: Preço individual é de R\$ 20.000

Etapa 5: R\$20.000 -> reconhecer quando o controle de 1 for transferido para o cliente

R\$20.000 -> reconhecer quando o controle de 2 for transferido para o cliente

R\$20.000 -> reconhecer gradualmente ao longo do período em que o serviço 3 for sendo prestado



Atenção!

Somente deve-se contabilizar os efeitos de um contrato com o cliente se as seguintes condições forem satisfeitas:

- **Ambas as partes aprovelem o contrato e estiverem comprometidas com suas obrigações**
- **For possível identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços transferidos**
- **For possível identificar os termos de pagamento**
- **Existência de modificação de risco ou fluxo de caixa futuro como resultado do contrato.**
- **Recebimento de recursos e transferências de bens ou serviços, sejam prováveis**



Atenção!

Para fins de aplicação do pronunciamento, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito INCONDICIONAL de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte.

O contrato não cumprido:

- **a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente**
- **a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca dos bens ou serviços**



Contratos



Contratos

- **Definição:** Um contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.
- ***Ativo de contrato*** – Direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente quando esse direito está condicionado a algo além da passagem do tempo (por exemplo, desempenho futuro da entidade).
- ***Passivo de contrato*** – Obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu contraprestação do (ou o valor é devido pelo) cliente.



Reconhecimento de contratos

- ***A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato:***
 - ***(a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;***
 - ***(b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;***
 - ***(c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;***
 - ***(d) quando o contrato possuir substância comercial;***
 - ***(e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente.***



Combinação de contratos

- **A entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente se:**
 - **(a) os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;**
 - **(b) o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou**
 - **(c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de performance.**



Modificação de contratos

- Devem ser registradas como parte nova (se aditivo)
- Ou no contrato se estiver prevista a agregação de bens ou serviços
- Recomenda-se que a entidade observe a *performance* tratada no contrato ou combinação de contratos.



Obrigaçãõ de desempenho





Obrigaçã de desempenho

- **Uma obrigação de desempenho é uma promessa executória em um contrato com um cliente para transferência de um bem ou serviço.**
- **A princípio, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente, sendo necessário identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente:**
 - **1) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou**
 - **2) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.**



Obrigaçã de desempenho

- A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz a obrigaçã de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo se um dos critérios a seguir for atendido:
 - 1) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (Ex: serviço de limpeza);
 - 2) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado; ou
 - 3) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (*enforcement*) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.
- Quando uma obrigaçã de desempenho for satisfeita, a entidade deve reconhecer a receita de acordo com o valor do preço da transaçã, à medida que os bens são transferidos.



Preço de transação



Determinação do preço de transação

A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócio para determinar o preço da transação.

Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:

- (a) contraprestação variável;
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável;
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato;
- (d) contraprestação não monetária e
- (e) contraprestação a pagar ao cliente.



Alocação do preço de transação a obrigação de performance

Objetivo: alocar o preço da transação a cada obrigação de performance.

Preço reflete o valor que entidade tem direito em troca dos bens ou serviços.



Alterações no preço da transação

Alterações devido: solução de eventos incertos ou alterações nas circunstâncias que alterem o valor.

Alterações: alocadas às obrigações de performance.

Valores alocados à obrigação de performance satisfeita devem ser reconhecidos como receita, ou como redução da receita, no período em que o preço da transação mudar.



Amortização e redução ao valor recuperável



Amortização e redução ao valor recuperável

O ativo reconhecido deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere.

A entidade deve atualizar a amortização para refletir uma alteração significativa na época esperada pela entidade de transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa alteração deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil de acordo com o CPC 23.



Amortização e redução ao valor recuperável

A entidade deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido, exceda:

(a)* o valor restante da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere; menos

(b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa

* Para determinar o valor da contraprestação que a entidade espera receber, a entidade deve utilizar os princípios para determinação do preço da transação e deve ajustar esse valor para refletir os efeitos do risco de crédito do cliente.



Amortização e redução ao valor recuperável

Antes que a entidade reconheça a perda por redução ao valor recuperável para ativo reconhecido, a entidade deve reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável para ativos relacionados ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outro pronunciamento (por exemplo, CPC 16, CPC 27 e CPC 04).

A entidade deve reconhecer no resultado a reversão da totalidade ou de parte da perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente, quando as condições de redução ao valor recuperável deixarem de existir ou tiverem melhorado. O aumento do valor contábil do ativo não deve exceder o valor que teria sido determinado (líquido de amortização), se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida anteriormente.



Apresentação



Apresentação

Apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo ou passivo de contrato.

Ativo de contrato: pagamento antes da transferência.

Passivo de contrato: transferência antes do pagamento.

Deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.



Divulgação



Divulgação

O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

(a) seus contratos com clientes;

(b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar este pronunciamento a esses contratos; e

(c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente



Exemplo de Aplicação





Exemplo de aplicação

A ABC Construtora fechou um contrato para construir um túnel, optaram pela modalidade de preço fixo, acordado no valor de R\$10.000.000,00. A obra deve ser entregue ao final de três anos e tem um custo estimado em R\$8.500.000,00. Todo vez que for faturado, o cliente paga na mesma proporção.

Os custos para construção foram:

Ano 1: R\$2.000.000,00

Ano 2: R\$4.000.000,00

Ano 3: R\$2.500.000,00

Exemplo de aplicação

A custo do período dividido
pelo custo total representa
o avanço da obra

Ano	X1	X2	X3
Receita contrato	10000000	10000000	10000000
Custos incorridos	2000000	4000000	2500000
Custo total contrato	8500000	8500000	8500000
Lucro estimado	1500000	1500000	1500000
Estágio da execução	0,235294	0,705882	1
Avanço da construção	24%	47%	29%

Exemplo de aplicação

Se reconhece a receita de acordo ao grau de execução calculado previamente.

Proporção do valor do contrato com o quanto a obra avançou.

Ano	X1	X2	X3	Total
Receita	2352941	4705882	2941176	10000000
Custo	2000000	4000000	2500000	8500000
Lucro	352941,2	705882,4	441176,5	1500000
Margem de lucro	0,15	0,15	0,15	-



Exemplo de aplicação

Lançamento Ano 1

C: Disponível R\$2.000.00,00

D: Custo obra R\$2.000.00,00

D: ARE R\$352.941,00

C: Lucro Acumulado R\$352.941,00

C: C a receber R\$2.352.941,00

D: Disponível R\$2.352.941,00



Exemplo de aplicação

Lançamento Ano 2

C: Disponível R\$4.000.00,00

D: Custo obra R\$4.000.00,00

D: ARE R\$705.882,00

C: Lucro Acumulado R\$705.882,00

C: C a receber R\$4.705.882,00

D: Disponível R\$4.705.882,00



Exemplo de aplicação

Lançamento Ano 3

C: Disponível R\$2.500.00,00

D: ARE R\$441.176,5

D: Custo obra R\$2.500.00,00

C: Lucro Acumulado R\$441.176,5

C: C a receber R\$2.941.176,00

D: Disponível R\$2.941.176,00

Ao final dos 3 anos a empresa acumulou R\$1.500.000,00 de lucro



Exemplo Nota Explicativa



Pacaembu Construtora

2.3. Principais práticas contábeis--Continuação

2.3.19. Novos pronunciamentos e normas públicas adotadas no exercício de 2018

As seguintes normas entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2018 e foram adotadas pela Administração, são elas:

Pronunciamento	Descrição	Conclusão da análise e impacto
CPC 47 - Receitas de Contratos com Clientes e Ofício-Circular CVM/SNC/SEP/no.02/2018 -	Correlação às normas internacionais de contabilidade - IFRS 15 - sobre o reconhecimento de receita em transações de contratos com clientes e Ofício CVM com orientações sobre o reconhecimento da receita e constituição da provisão para distratos.	Considerando que não houve alteração na forma de reconhecimento de receitas (atualmente realizado pelo método PoC), essa norma não gerou impacto quantitativo nas respectivas demonstrações financeiras.
CPC 48 - Instrumentos Financeiros	Correlação às normas internacionais de contabilidade - IFRS 9 - Instrumentos Financeiros: classificação, mensuração, perda por redução ao valor recuperável e contabilização de hedge.	Devido às características dos ativos da Companhia, a Administração concluiu que essa norma não gerou impacto nas respectivas demonstrações financeiras, exceto pela classificação dos instrumentos seguir demonstrados.

CPC 47 - Receita de Contratos com Clientes (IFRS 15)

Em 2016, o CPC emitiu o CPC 47 Receita de Contrato com Cliente, novo pronunciamento contábil que trata do reconhecimento de receita, com aplicação inicial no exercício findo em 31 de dezembro de 2018.

Até 31 de dezembro de 2017, quando terminou a vigência do CPC 30 Receita de Contrato com cliente (revogado), a Companhia reconheceu a receita referente aos contratos de incorporação imobiliária utilizando a metodologia do PoC, que consiste no reconhecimento da receita com base percentual de evolução da obra, baseado no custo de construção incorrido ao longo da execução da obra, seguindo as disposições da Orientação Técnica OCPC 04 - Aplicação da Interpretação Técnica ICPC 02 às Entidades de Incorporação Imobiliária

Apresentação das demonstrações financeiras e principais práticas contábeis--Continuação

2.3. Principais práticas contábeis--Continuação

2.3.1. Apuração e apropriação do resultado de incorporação imobiliária e venda de unidades--Continuação

i) *Venda de unidades (Incorporação imobiliária)--Continuação*

A partir da referida norma, os seguintes procedimentos são adotados para o reconhecimento de receita de vendas de unidades em construção.

- O custo incorrido (incluindo o custo do terreno) correspondente às unidades vendidas é apropriado integralmente ao resultado pela evolução financeira do empreendimento. É apurado o percentual do custo incorrido das unidades vendidas (incluindo o terreno), em relação a seu custo total orçado (POC), o qual é aplicado sobre o valor justo da receita das unidades vendidas, ajustada segundo as condições dos contratos de venda; sendo assim, é determinado o montante da receita de venda reconhecida;
- Os montantes das receitas de vendas apuradas, líquido das parcelas já recebidas, são contabilizados como contas a receber ou como adiantamentos de clientes, quando aplicável;

Se surgirem circunstâncias que possam alterar as estimativas originais de receitas, custos ou extensão do prazo para conclusão, as estimativas iniciais são revisadas. Essas revisões podem resultar em aumentos ou reduções das receitas ou custos estimados e são refletidas no resultado no período em que a Administração tomou conhecimento das circunstâncias que originaram a revisão.

Nas vendas de unidades concluídas, a receita de venda dos bens é reconhecida no momento da transferência da posse, quando os riscos e benefícios mais significativos inerentes à sua propriedade são transferidos.

A variação monetária, incidente sobre o saldo de contas a receber até a entrega das chaves, assim como o ajuste a valor presente do saldo de contas a receber, são apropriados ao resultado de incorporação e venda de imóveis quando incorridos, obedecendo ao regime de competência dos exercícios "pro rata temporis";



Pacaembu Construtora

2. Apresentação das demonstrações financeiras e principais práticas contábeis--Continuação

2.3. Principais práticas contábeis--Continuação

2.3.19. Novos pronunciamentos e normas públicas adotadas no exercício de 2018--Continuação

CPC 47 - Receita de Contratos com Clientes (IFRS 15)--Continuação

A administração da Companhia, objetivando ter um alinhamento de suas práticas contábeis analisou seus contratos com seus clientes e seu controle interno referente ao monitoramento contínuo dos contratos e sua estrutura de controles internos relacionadas ao controle dos seus custos incorridos e decidiu por continuar a reconhecer a receita com base na metodologia PoC. Em relação a metodologia PoC anteriormente aplicada, referido Ofício Circular estabelece que a provisão para distratos deva ser realizada na ocasião da determinação da receita a ser apropriada. O referido Ofício da CVM determina que os contratos com clientes devem ser permanentemente monitorados de modo a possibilitar ajustes tempestivos na contabilidade na ocorrência de riscos de entrada de fluxos de caixa para a entidade. A Administração monitora constantemente os contratos com clientes para verificar possíveis ocorrência de riscos de entrada de fluxos de caixa.

<https://www.pacaembu.com/uploads/ebooks/ebook-demonstracoes-financeiras-2017-2019-30.pdf>



MRV

Desta forma, as práticas adotadas para a apuração e apropriação do resultado e registro dos valores nas contas de receita de incorporação imobiliária, imóveis a comercializar, clientes por incorporação de imóveis e adiantamentos recebidos de clientes seguem os procedimentos acima descritos e detalhados conforme segue:

- Nas vendas de unidades não concluídas, o resultado é apropriado com base nos seguintes critérios:
 - (i) As receitas de vendas são apropriadas ao resultado à medida que a construção avança, uma vez que a transferência do controle ocorre de forma contínua. Desta forma, é adotado o método chamado de “POC”, “percentual de execução ou percentual de conclusão” de cada empreendimento. O método POC é feito utilizando a razão do custo incorrido em relação ao custo total orçado dos respectivos empreendimentos e a receita é apurada multiplicando-se este percentual (POC) pelas vendas contratadas. O custo orçado total dos empreendimentos é estimado inicialmente quando do lançamento destes e revisado regularmente; eventuais ajustes identificados nesta estimativa com base nas referidas revisões são refletidos nos resultados do Grupo. Os custos de terrenos e de construção inerentes às respectivas incorporações das unidades vendidas são apropriados ao resultado quando incorridos.
 - (ii) As receitas de vendas apuradas, conforme o item (i), mensuradas a valor justo, incluindo a atualização monetária, líquidas das parcelas já recebidas, são contabilizadas como contas a receber, ou como adiantamentos de clientes, em função da relação entre as receitas contabilizadas e os valores recebidos.

MRV

- As receitas de vendas são apropriadas ao resultado à medida que a construção avança, adotando o método chamado de “POC”, “percentual de execução ou percentual de conclusão” de cada empreendimento, conforme descrito na nota 2.2 (a). Os custos de terrenos e de construção inerentes às respectivas incorporações das unidades vendidas são apropriados ao resultado quando incorridos.

	Consolidado		Individual	
	31/12/19	31/12/18	31/12/19	31/12/18
<u>Expectativa de recebimento</u>				
1 ano	2.397.065	2.731.094	1.403.905	1.417.783
2 anos	1.346.544	1.323.949	766.001	695.711
3 anos	306.047	207.513	152.228	99.184
4 anos	158.404	110.227	78.411	47.952
Após 4 anos	129.568	106.745	53.485	28.200
	4.337.628	4.479.528	2.454.030	2.288.830
Receita de vendas a apropriar	1.629.206	2.196.115	1.080.787	1.236.483
Clientes por incorporação de imóveis	2.708.422	2.283.413	1.373.243	1.052.347
	4.337.628	4.479.528	2.454.030	2.288.830

Link do PDF com as demonstrações contábeis da MRV em 2019 pode ser acessado [clikando aqui](#)



Obrigado!

