

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Instituto de Ciências Econômicas e Gerenciais
Curso de Ciências Contábeis
Contabilidade em Moeda Constante e
Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira

CONTRATO DE CONSTRUÇÃO
Internacional Accounting Standards 11

Anderson de Souza Moraes
Fabiana de Almeida Dare
Fernanda Garcia de Oliveira
Maxleia Chirlei de Oliveira
Renata Ferreira de Souza
Valdineia Cristine Martins

Belo Horizonte
2008

**Anderson de Souza Moraes
Fabiana de Almeida Dare
Fernanda Garcia de Oliveira
Maxleia Chirlei de Oliveira
Renata Ferreira de Souza
Valdineia Cristine Martins**

CONTRATO DE CONSTRUÇÃO
Internacional Accounting Standards 11

Trabalho apresentado à disciplina Contabilidade em Moeda Constante e Conversão de Demonstrações Contábeis para Moeda Estrangeira do Curso de Ciências Contábeis da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

Professor: Adalberto Gonçalves Pereira

Belo Horizonte
2008

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	5
2. DESENVOLVIMENTO	5
2.1 Objetivo Geral	5
2.1.1 Objetivo Específico	5
2.2 DEFINIÇÕES	5
2.3 COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DO CONTRATO DE CONSTRUÇÃO.	6
2.4 ABRANGÊNCIA E APLICABILIDADE	7
2.5 VANTAGENS PARA AS EMPRESAS BRASILEIRAS.....	7
2.6 A MUDANÇA NA FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO.....	8
2.7 ALTERAÇÕES DAS ESTIMATIVAS.....	8
2.8 DIVULGAÇÃO	9
2.9 RÉDITO	9
2.9.1 Reconhecimento dos Reditos e dos Gastos do Contrato	9
2.10 CUSTOS	12
3 CONCLUSÃO.....	13
REFERÊNCIA.....	14

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como foco principal a realização de uma comparação entre os procedimentos contábeis sugeridos pelo IAS (International Accounting Standard) Normas Internacionais de Contabilidade, conhecidas atualmente como normas IFRS (Internacional Financial Reporting Standard) são um conjunto de comunicado da contabilidade internacionais publicados e revisados pelo IASB.

IASB (International Accounting Standards Board) é uma organização internacional sem fins lucrativos que publica e atualiza varias Normas Internacionais de Contabilidade, instituída por meio de um comitê em junho 1973, organizadas por profissionais de ciências contábeis de países como Austrália, Alemanha, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Irlanda, Japão, México e Reino Unido.

O principal objetivo do IAS é originar a aceitação e cumprimento de normas contábeis nos demonstrativos elaborados pela contabilidade em nível mundial, além de buscar o aperfeiçoamento dessas normas e dos procedimentos voltados à apresentação das demonstrações contábeis.

A Norma IAS 11 que dispõe sobre Contratos de Construção e realizará um comparativo com as Normas Contábeis adotadas no Brasil, pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Comissão de Valores Mobiliários – CVM, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Torna-se operacional para as demonstrações financeiras que iniciem a partir de 01 de janeiro de 1995, sendo essa sua data de eficácia.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1 Objetivo Geral

O presente artigo tem como objetivo geral avaliar a comparabilidade das normas internacionais de contabilidade com as normas e praticas contábeis brasileiras adotadas pelas companhias abertas e identificar suas principais diferenças se houver caso exista.

2.1.1 Objetivo Especifico

O objetivo especifico tem como enfoque estudar, caracterizar a importância das normas internacionais nas demonstrações contábeis em destaque o IAS 11 – Contratos de construção este ainda não regulamentado pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis tem como finalidade demonstrar o tratamento contábil de receitas e custos envolvidos em contratos de construção, analisando a forma de aplicação dos critérios para reconhecimento das receitas e custos, a norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de controladas.

Os requisitos desta Norma são aplicados separadamente a cada contrato de construção, porém em algumas circunstâncias aplica-se a norma conjuntamente a um grupo de contratos com o objetivo de refletir a substancia de um contrato ou do grupo.

Um contrato de construção pode abranger a construção de um ativo, ou de uma combinação de ativos que estejam inter-relacionados ou interdependentes com o contrato principal, desde que possam ser ligados ao ativo principal. (IBRACON, 2002, p.171).

A atividade ligada ao IAS em estudo contratos de construção apresenta datas dos contratos de inicio e a data em que a atividade é concluída geralmente caem em períodos contabilísticos diferentes por este motivo um dos assuntos mais relevantes na contabilização dos contratos de construção é o reedito do contrato e os custos do contrato relacionadas aos períodos contabilísticos em o trabalho de construção.

2.2 DEFINIÇÕES

O Contrato de construção é a negociação de um ativo, para realizar a sua formação. Através de um contrato, projeto, o uso da tecnologia para atingir o propósito que é a construção de um ativo, ou seja, conseguir alcançar o objetivo final (IBRACON, 2002, p. 171).

Estes contratos podem ser negociados para construção de vários ativos ou ate mesmo de um. Ou seja, o objetivo do contrato de construção é que a obra seja realizada, e que este

contrato especifique as características da obra, como qualidade das matérias, prazo e local de execução.

A quantia inicial da receita deve ser acordada, variações do trabalho todas devem estar aprovadas arquivadas e documentadas. Os custos devem ser estabelecidos com o tipo de contrato específico, e atender também outros custos que possa, por contrato a serem debitados dos clientes.

Estes contratos podem ser estabelecidos de varias maneiras, mas de acordo com a IAS 11, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de administração. Mas alguns contratos podem ter as duas características, mas necessita ter um preço máximo abordado. A diferença entre eles é a responsabilidade nominal das despesas. No preço pré fixado é o construtor que realiza as despesas em seu nome, ao final repassa o custo ao dono da obra. Já no contrato de administração todos os gastos são realizados diretamente em nome do dono da obra, mesmo que o construtor auxilie na cotação e na compra das matérias e na contratação da mão de obra.

2.3 COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DO CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

Esta norma exige que a cada contrato de construção deva ser aplicados separadamente, mas em certos contratos será aplicada a norma componente separadamente. Para esta ocasião e necessário identificar um único ou conjuntamente a um grupo de contratos, para mostrar a parte real de um contrato ou de um grupo destes contratos.

Quando um contrato cobrir vários ativo, a construção deve-se tratar cada um como um contrato de construção separadamente quando:

- Se cada ativo tenha sido submetidos a separar;
- Se estes ativos podem ser negociados separados e a entidade contratada e o cliente pode estar em plena condição de aceitar ou rejeitar. Assim a parte do contrato pode estar relacionada com cada ativo;
- Tanto os custos quanto os rédios possam estar sendo identificados;

Quando um conjunto de contratos pode ter um único cliente ou vários clientes deve ser tratado como um único contrato de construção quando:

- Negociados como um pacote único todo o grupo de contrato;
- Todos devem estar interligados, afim que sejam, com efeito, parte de um projeto único e com uma margem de lucro global;
- Devem ser executados em uma única seqüência contínua.

Pode ainda o contrato de construção ter um ativo adicional, dependendo do cliente, ou pode ser alterado para incluir um ativo adicional. Alguns casos este ativo adicional deve ser tratado como um caso separado, isto vai acontecer quando:

- Quando este adicional for difícil significativamente à concepção tecnológica, quando o ativo não será coberto pelo contrato original;
- Quando o preço do ativo for negociado sem observar o preço original do contrato.

2.4 ABRANGÊNCIA E APLICABILIDADE.

Esta norma substitui a Norma Internacional de contabilidade 11, contabilização dos contratos de Construção aprovada em 1978.

A aplicação obrigatória das Normas Internacionais de Contabilidade no Brasil são para as empresas de grande porte, as instituições financeiras e as companhias abertas, no Brasil, deverão elaborar e apresentar a consolidação de suas demonstrações contábeis individuais em 31 de dezembro de 2010, de conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS).

A Aplicação de tal normativa será na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de contratadoras, mas em relação às normas brasileiras de acordo com o IBRACON, NPC 17, não a diferenças relevantes entre as normativas.

2.5 VANTAGENS PARA AS EMPRESAS BRASILEIRAS

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade traz diversas vantagens à empresa que passa adotar essas normas, aos usuários das demonstrações contábeis, e aos profissionais de contabilidade. As principais vantagens de adoção das normas internacionais são:

- Possível redução de custos na captação de recursos no exterior e, conseqüente, melhoria da competitividade;
- Revisão e aprimoramento do processo de elaboração de suas demonstrações contábeis;
- Redução ou eliminação da necessidade de proceder a ajustes nas demonstrações contábeis para sua apresentação de conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade;
- Redução de custo na consolidação das demonstrações contábeis

- Melhoria nas análises comparativas nos diferentes mercados para uma mesma atividade;
- Melhoria nas práticas de governança corporativa.

2.6 A MUDANÇA NA FORMA DE CONTABILIZAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Em 2010, com a incorporação do Brasil as normas de contabilidade internacional (IFRS) vão alterar também a forma de contabilização dos contratos de construção do setor imobiliário. É o que determina a norma, em se tratando de contrato de construção. O ponto mais significativo é a contabilização das receitas e custos, ao término da obra.

No Brasil, a contabilização das receitas e custos das construções é realizada no decorrer da obra, de acordo com a Resolução CFC 963/03, uma interpretação das normas (IFRIC 15 - Agreements for the Construction of Real Estate) releva o ponto ressaltado sobre a forma de contabilização das receitas e custos. Caso o contrato seja assinado antes do término das obras, a IFRIC 15 esclarece como contabilizar as receitas e os custos, é o caso do Brasil, onde vários imóveis são adquiridos ainda na planta.

De acordo com Paul Sutcliffe, sócio líder de IFRS da Ernest & Young isso é uma prática comum das construtoras brasileiras, iniciarem as vendas dos seus empreendimentos bem antes do início da construção, mantendo esse método durante o período das obras, aliado a isto são assinados os chamados “Pre Completion Contracts” para aquisição de uma unidade imobiliária na planta.

2.7 ALTERAÇÕES DAS ESTIMATIVAS

As alterações das estimativas, também são tratadas pela IAS 08, o método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contábilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato, ou os efeitos de uma alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como uma alteração na estimativa contábilística. As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de redivo e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subseqüentes.

Com relação a esta norma uma empresa deve divulgar: a quantia de crédito do contrato com crédito do período, os métodos usados para determinar o crédito reconhecido no período, métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso, a quantidade agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até a data do balanço, o número de adiantamentos recebidos e o número de retenções efetuadas pelos clientes, deve apresentar também no ativo o valor bruto devido a clientes relativos a trabalhos do contrato e no passivo o valor bruto devido pelos clientes relativos a trabalhos do contrato.

2.8 DIVULGAÇÃO

Deve ser divulgada a quantia do crédito do contrato, reconhecida como crédito do período, e os métodos usados para o reconhecimento. A empresa deve apresentar a quantia bruta devida a clientes e por clientes, relativa aos serviços de contrato, em seu passivo e ativo, respectivamente.

A divulgação do que se segue para os contratos em curso deve estar apresentados a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos, a quantia de adiantamento recebido e a quantia de retenção.

2.9 RÉDITO

Segundo Lopes de Sá “o crédito é um fenômeno derivado da gestão do capital, o crédito refere-se ao acréscimo algébrico que o capital suporta, por efeito da atividade” (Sá, Sá 1995).

Rédito pode ser definido como o resultado da atividade econômica, que provoca variação patrimonial na entidade.

Verifica-se, portanto, que o crédito refere-se ao lucro ou perda de uma entidade, assim como a diferença entre as receitas e despesas em determinado período.

O crédito do contrato é avaliado pelo valor justo da remuneração devida. O seu valor é atingido pelas incertezas que ocorrem até o fechamento do contrato, das coisas que ainda vão ocorrer.

Os orçamentos realizados muitas vezes têm que ser refeitos, em decorrência dos acontecimentos até que acabem as incertezas, por esse fato o valor do crédito do contrato pode aumentar ou diminuir entre um período e outro.

2.9.1 Reconhecimento Dos Réditos E Dos Gastos Do Contrato

Ao final de um contrato de construção deve-se ter totalmente mensurado, os réditos e os custos do contrato. As empresas devem divulgar: valor dos réditos associados aos contratos de construção e reconhecer no período contábil de referência; os métodos utilizados na determinação dos réditos também devem ser reconhecidos no período e os custos incorridos e os resultados reconhecidos até a data do balanço, a valor dos adiantamentos recebidos e os valores de retenção também devem ser demonstrados.

O balanço patrimonial de empresas que possuem este tipo de contrato deve ser divulgado em seu ativo o valor bruto devido pelos clientes e no passivo o valor bruto devido aos clientes referente aos contratos de construção (IBRACON, 2002, p. 176).

A empresa só poderá considerar em seus demonstrativos um conjunto de contratos de construção como um único contrato quando o conjunto for negociado como um todo; quando fizerem parte de um projeto com uma margem de lucro global e se os contratos forem desenvolvidos em simultâneo e de forma contínua.

Os contratos de construção devem ser transparentes demonstrados os direitos a cumprir de cada parte no que diz respeito ao ativo a ser constituído, a retribuição a ser trocada e as formas de liquidação do mesmo. Se tornando necessário então que a empresa tenha um bom controle e planejamento financeiro, para conferir se o que foi orçado foi efetivamente executado, sendo possível a revisão de rédito e custos do contrato à medida que o trabalho progride (IBRACON, 2002, p. 177-178).

Se houver a necessidade de custos além do estimado que se tornaram necessários e indispensáveis e estejam destinados a obras de contrato já pré-estabelecido deve ser considerado como um único contrato, visto que os custos de um contrato de construção são materialmente significativos.

No caso de contrato de preço fixado a confirmação de sua estimativa ocorre nas seguintes condições:

- a) o rédito do contrato passa a ser mensurado;
- b) seja provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
- c) tantos os custos do contrato para acabar como a fase do final do contrato na data do balanço possa ser mensurados;
- d) os custos de contrato devem ser claramente identificados e mensurados de forma que os custos reais do contrato possam ser comparados com estimativas anteriores.

Em conformidade ao jornal oficial, no caso do contrato de “cost plus” pode ser mensurado quando satisfeita as seguintes condições.

- a) que seja provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluíram para a empresa;
- b) os custos do contrato querem seja ou não reembolsáveis possam ser claramente identificados e mensurados.

O reconhecimento de crédito e de gastos no final de um contrato é muitas vezes referido ao método de percentagem de acabamento, que se caracteriza por não considerar os custos incorridos dos materiais adquiridos, mas ainda não montados ou utilizados; não considerar os pagamentos que não reflitam grau de acabamentos e o contrato não deverá ser aplicado de não houver estimativas dos custos para completar a obra. (IBRACON, 2002, p.176)

Segundo o método de percentagem, o crédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao final do contrato, resultando no relato de créditos, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção em que o trabalho for concluído, este método proporciona informação útil sobre a extensão de atividade e desempenhado do contrato durante um período.

Outro método utilizado em casos excepcionais é o método do lucro nulo, quando contrato não é estimado corretamente e tenham-se custos incorridos e não esperados, mas provavelmente a empresa recupere os custos destes contratos, assim o crédito do contrato somente é reconhecido até o ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis, assim o lucro é nulo.

O reconhecimento do crédito nas demonstrações contábeis ocorre nos períodos em que o trabalho seja executando e os custos são reconhecidos nos períodos em que o trabalho o qual se relacionam seja executado também, porém qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os créditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto (IBRACON, 2002, p. 177).

Quando os custos se relacionam a atividade futura de contrato, devem ser reconhecidos no ativo desde que sejam recuperados no futuro. Em casos que a empresa não tenha retorno financeiro associados aos contratos e já tenham reconhecidos os créditos nas demonstrações contábeis deve ser reconhecida como um gasto e não como um ajustamento do crédito do contrato.

De acordo com a IAS 11 é efetuado através das contas de clientes contratos de construção, valores a receber de clientes contratos de construção ou valores a pagar de contratos de construção. Assim a evolução do contrato não tem impacto no balanço e nem nas

demonstrações dos resultados, atribui-se cada período contábil um resultado correspondente encerramento da obra relacionando os custos futuros com as dívidas de clientes.

Comparando-se a IAS 11 as normas nacionais, percebe-se que as normas nacionais permitem a escolha de dois métodos quando a IAS 11, exige a utilização do método de percentagem de acabamento com regra geral, e do método do lucro nulo nas situações que não estimativas, mas que é provável a recuperação dos custos suportados até aquela data.

2.10 CUSTOS

É considerado como custo de um contrato de construção os que são diretamente ligados a um contrato específico como, por exemplo: custos de pessoal; custos de materiais usados na construção (IBRACON, 2002, p.175).

O custo que sua maioria possa ser atribuída às atividades do contrato e que possa ser reservado ao contrato, Tem-se como exemplo o seguro, os gastos e despesas indiretas de construção e os custos de desenhos e assistência técnica não relacionada diretamente a um contrato específico (IBRACON, 2002, p.175).

Os custos que constarem nos termos contratuais que deveram ser debitados diretamente do cliente, Incluem-se os custos gerais de administração e custos de desenvolvimento (IBRACON, 2002, p.175).

Os custos que não puderem fazer parte do objeto contratual serão excluídos. Os custos gerais e administrativos cujos pagamentos não sejam especificados em contrato, as despesas de venda, os custos de pesquisa e desenvolvimento e a depreciação de imobilizado inativo são exemplos de custos não atribuíveis a um contrato específico de construção (IBRACON, 2002, p.176).

Os custos existentes no contrato vão desde a data de assegurar o contrato até a sua conclusão final.

3. CONCLUSÃO

O trabalho apresentado abordou o conceito, os principais objetivos e o tratamento contábil sugerido para Contratos de Construção, no que diz respeito a receitas, custos e demais gastos contratuais de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade comparados aos procedimentos contábeis adotados no Brasil.

A norma IAS 11 tem como objetivo ordenar o tratamento contábil de réditos e custos integrados à construção de contratos, ou seja, um contrato designadamente negociado para a construção de um ativo ou um grupo de integrantes ativos.

A receita contratual foi definida como sendo o valor real da quantia recebida ou a receber e esta pode ser afetada por alguns eventos que aumentem ou diminuam seu valor em determinado período.

Os custos contratuais, por sua vez, foram identificados como aqueles que se relacionam diretamente com um contrato específico.

Em relação ao reconhecimento de receitas e despesas contratuais, averiguamos que, o método sugerido pelo IAS 11 e aprovado pelo IBRACOM e CVM, a determinação do estágio de execução é obtida pelo confronto entre as receitas e custos incorridos, resultando na apuração da receita, despesa e lucro atribuídos proporcionalmente à execução do trabalho.

Quanto ao reconhecimento de prejuízos esperados, os mesmos serão identificados a partir do confronto entre as receitas e custos contratuais, quando as primeiras forem menores. Sendo esse valor reconhecido como prejuízo, deverá ser reconhecido imediatamente como despesa.

Finalizando conclui-se que os objetivos das Normas Internacionais de Contabilidade estão focados em demonstrar a situação real e atual da empresa com relação ao ambiente econômico, demonstrando o valor do seu patrimônio.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Normas e procedimentos de contabilidade: NPC nº 17 de 31/12/2001.** Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/publicacoes/resultado.asp?identificador>>. Acesso em 18 outubro 2008.

BRASIL. **Resolução Conselho Federal de Contabilidade nº 1.011 de 21/01/2005, aprova a norma brasileira de contabilidade – NBC T 10.1.** Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/res1011.htm>>. Acesso em 25 outubro 2008.

BRASIL. **Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS.** Disponível em: <<http://www.boucinhasconti.com.br/empresas/?pg=IFRS&lay=auditoria.>>. Acesso em 25 outubro 2008.

IFRS - Pronunciamentos e legislação IAS 18 - Receitas (ainda não regulamentado pelo CPC). **Revista Contábil**, 25 outubro 2008. Disponível em: <<http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp?cod=21236>>. Acesso em 25 outubro 2008.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Normas internacionais de contabilidade 2001: texto completo de todas as normas internacionais de contabilidade e interpretações SIC existentes em 1º de janeiro de 2001.** São Paulo: IBRACON, 2002. p.171-185.

LOPES DE SÁ, A.; LOPES DE SÁ, Ana M. **Dicionário de contabilidade.** 9.ed. São Paulo: Atlas, 1995. p. 419-420.

