

## **POC – RECONHECIMENTO DA RECEITA DE ACORDO COM A EVOLUÇÃO DA OBRA**

Lídia Batista da Silva Meneses<sup>1</sup>  
Michelle Karoline Moreira Lage<sup>2</sup>  
Américo Antônio de Castro<sup>3</sup>

### **RESUMO**

O objetivo do presente trabalho é esclarecer as principais mudanças causadas na contabilização das empresas do ramo de construção no momento do reconhecimento de suas receitas. A pesquisa se classifica como documental, baseada nos CPC's e normas contábeis. Apresentou-se, ainda, um exemplo prático através de dados hipotético, para aplicação dos métodos, para melhor entendimento e abordagem das formas de reconhecimento da receita pelo método do POC em contra partida com a medição dos trabalhos executados. Através da comparação entre os dois métodos foi possível visualizar as diferenças na receita da empresa ao utilizar um método ou o outro, além dos impactos gerados, afim de visualizar como o POC muitas vezes não vislumbra a realidade física da obra, por outro lado a medição dos trabalhos pode gerar impostos muito altos, e em alguns momentos até mesmo um prejuízo o que pode não ser visto com bons olhos pelos investidores da entidade.

**PALAVRAS-CHAVE:** Reconhecimento de Receita; POC; Evolução da Obra; Método de Porcentagem Completa; Medição do Trabalho Executado (CFO).

### **INTRODUÇÃO**

O ramo de construção civil desempenha um papel importante ajudando no desenvolvimento do país, tanto social quanto economicamente, pois como é muito expansivo, gera possibilidades de trabalho e com isso a melhoria na vida dos cidadãos do país. Além de possibilitar a realização do grande sonho da casa própria, ou mesmo em obras grandiosas como é o caso de pavimentação ou até mesmo construções de rodovias, ferrovias, construções de ponte, entre outras.

Nas empresas sem especificações ou particularidades o reconhecimento da receita se faz obedecendo os princípios da contabilidade. Já nas empresas do ramo de construção civil além de obedecer os princípios da contabilidade, existe uma particularidade no que diz respeito ao reconhecimento da receita, que acontece de

---

<sup>1</sup> Graduanda em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – lidiabsmeneses@gmail.com

<sup>2</sup> Graduanda em Ciências Contábeis do Centro Universitário UNIBH – karoline161@hotmail.com

<sup>3</sup> Professor orientador. Especialista em Gestão Contábil. americocastro@ig.com.br

acordo com a evolução da obra, denominada por “POC” Percentage of Conclusion (Percentual de conclusão da obra).

O objetivo geral deste trabalho é demonstrar as principais mudanças causadas na contabilização da empresa Beta Engenharia S/A, confrontando os resultados pelo método do POC em contra partida ao Método de medição do trabalho executado (CFO), que são regulamentados respectivamente. A empresa foi criada de forma hipotética na área da construção civil, os dados apresentados serão para demonstração e melhor entendimento do trabalho, não havendo nenhum impacto no resultado da apresentação.

Desta forma será demonstrado através dos objetivos específicos as principais mudanças no resultado da empresa, fazer uma comparação entre os métodos de contabilizações, mostrar o reconhecimento da receita no final do exercício pelos métodos analisados de acordo com as normas estabelecidas pelo CPC17 a lei 1.598/77.

Através deste objetivos será analisado as formas de contabilizações respondendo a seguinte pergunta: Quais as principais mudanças no resultado da empresa Beta Engenharia SA do ramo da construção civil, utilizando o método de reconhecimento da receita pelo percentual de evolução da obra (POC) em comparação ao método de Medição dos Trabalhos executados (CFO)?

## **REFERENCIAL TEÓRICO**

### **CONTABILIDADE**

Não se sabe bem como ela surgiu mas, pesquisadores falam que a contabilidade originou-se à aproximadamente 4.000 AC. De acordo com Marion (2009), esta necessidade partiu do princípio que o homem necessitava fazer controle do seu patrimônio e pelo interesse na obtenção de lucro. Daquela época até os dias de hoje

ocorreram várias mudanças, devido a necessidade de aperfeiçoamento de maior controle e melhoria da gestão nas entidades.

A contabilidade já há algum tempo é obrigatória dentro da maioria das empresas, exigência feita pelo governo, para utilizar-se de seus mecanismo para cobrança dos variados impostos e tributos. Porém as entidades tem-se utilizado da contabilidade como ferramenta na tomada de decisões, visto que é este o departamento que tem mais embasamento para geração de relatórios precisos que vão auxiliar os gestores.

Foi com a aprovação da Lei 6.404 em 15 de Dezembro de 1976 que os procedimentos contábeis foram se padronizando e ganhando mais confiabilidade. Em dezembro de 2007 foi aprovada a Lei 11.638 que veio padronizar as normas brasileiras às normas Internacionais. Não podendo deixar de citar os CPC's que foi uma revolução no que diz respeito a esta padronização e as normas por ele citadas, orientando a confiabilidade de informações geradas pela contabilidade.

E os contadores antes vistos como guardador de livros, passam a ter relevante importância na gestão das entidades, sendo ele o responsável pela geração de relatórios que norteiam os responsáveis pelas tomadas de decisões em todos os âmbitos da empresa.

## LEIS DAS SOCIEDADES POR AÇÕES

A Lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, “representou grande avanço para a contabilidade na época e norteou a contabilidade no Brasil durante aproximadamente 31 anos, isto é, até a publicação da na Lei 11.638/07” (SANTOS; OLIVEIRA; RICARDINO, 2010 p. 20)

Sobre a promulgação da Lei 11.638 de 28 de Dezembro de 2007. (IUDÍCIBUS et al, 2010, p. 20):

“Propiciou condições para a convergência às normas internacionais de contabilidade. O texto legal não só determinou essa convergência como produziu alterações na lei que impediam a adoção de várias dessas normas internacionais. Além disso, fez menção à figura do CPC e, o mais fundamental de tudo, determinou, de forma enfática, a segregação entre a contabilidade para fins de Demonstrações Contábeis e Contabilidade para fins Fiscais.

Porém como esta lei tramitou no Congresso Nacional durante algum tempo, quando ela foi publicada já estava defasada pois já haviam avançado no diz respeito às leis da S/As lá fora, parâmetro utilizado para elaboração. Foi então que complementando a Lei 11.638, saiu a medida provisória 449/08 convertida na Lei 11.941/09.

## COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

Criado pela Resolução CFC nº [1.055/05](#), o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais". (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2015)

O CPC é totalmente autônomo, deliberado por 2/3 de seus membros que estão entre, ABRASCA; APIMEC NACIONAL, BOVESPA, Conselho Federal de Contabilidade; FIPECAFI e IBRACON. Apesar de não estarem entre os 12 membros atuais do CPC, o Banco Central do Brasil, a CVM, a Secretaria da Receita Federal e a SUSEP, , sempre são convidados presentes do Conselho.

O CPC foi criado através das necessidades de:

- convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo de capital);
- centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem);
- representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo). (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2015).

Portanto, o CPC foi criado com a responsabilidade de atender à necessidade de adequar às normas internacionais de contabilidade, para a centralização e uniformização dos processos contábeis.

## RECONHECIMENTO DE RECEITA

A receita deve ser mensurada de acordo com o valor monetário recebido, ou seja deduzido de qualquer desconto comercial ou bonificações quaisquer.

O reconhecimento de receita é efetivado na maioria dos casos através de caixa ou equivalente, o valor recebido de acordo com o que foi acordado, havendo qualquer diferença a maior proveniente de juros conforme respaldado em contrato, este deve ser mensurado em outra conta “receita de juros” de acordo com CPC 38 (2009).

De modo geral a transação que é efetuada através de permuta ou troca que sejam de natureza e valor semelhante, não evidenciará receita, portanto não deverão ser mensurados como tal.

Receita é definida pelo CPC 30,( 2012, p.2) da seguinte maneira:

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutural Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou o aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumento do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros.

As receitas oriundas de transações de vendas ou prestação de serviços, podem ser mensuradas de forma confiável. No caso de venda do bem que já estiver em poder do comprador sem qualquer espécie de risco para a entidade, e no caso de serviços quando a proporção do serviço executado puder ser mensurada também de forma confiável e sem que cause nenhum ônus para a entidade.

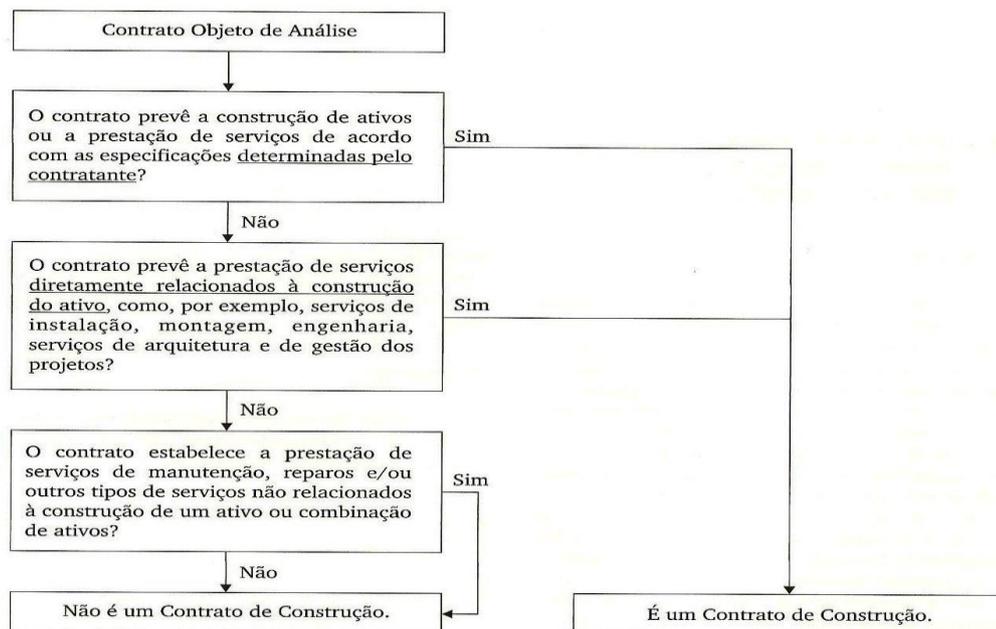
## CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

De acordo com o CPC 17, 2012, p. 2, “contrato de construção é um contrato especificamente negociado para a construção de ativo ou de combinação de ativos que sejam inter-relacionados ou interdependentes em função da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final”.

Os contratos de construções são elaborados de várias maneiras, mais para o CPC 17 são reconhecido os contratos de preço fixo e contratos de custo. Contrato de preço fixado é um contrato de construção em que há um preço prefixado ou com uma taxa prefixada, por unidade concluída, e em alguns casos, existe atualização monetária inseridos nas cláusulas e que o contratante está de acordo. (IUDÍCIBUS et al, 2010)

Contrato de custo mais margem (“*cost plus*”) é um contrato de construção em que o contratante reembolsa o contratado por custos projetados e aceito pelas partes – ou de outra forma definidos – e aumentado de um percentual (equivalente a uma margem de lucro) sobre tais custos ou por remuneração prefixada. (IUDÍCIBUS et al, 2010)

### Fluxograma 1: Contrato conforme CPC 17



Fonte: SANTOS; OLIVEIRA; RICADINHO (2010, p2)

## ICPC 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário

A ICPC 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário esclarece alguns dos vieses deixados pelos CPC 17 e CPC 30, partindo do pressuposto que possam existir as duas modalidades de contrato nas empresas de construção civil, o de construção como prestação de serviço ou contrato de compra e venda de bens, inclusive dentro de uma mesma empresa (CPC, 2012).

Sendo assim, a sugestão para a empresa é, primeiramente, interpretar os contratos firmados com os clientes, identificando a essência econômica, e optar pelo método de reconhecimento de receita mais adequado em cada operação.

## OCPC 04

Através da criação dos CPC's surge a principal alteração no ambiente normativo brasileiro, a mudança na análise, interpretação e interpretação das normas de contabilidade, e as empresas passam a ter a necessidade de considerar a essência econômica que está inserida as suas transações para a correta interpretação das leis e normas em resposta a obediência as normatizações corretamente. (OCPC 04).

O OCPC 04 foi criado para orientar se um contrato deve ser enquadrado de acordo com as normas estabelecidas no CPC 30 ou no CPC17 enfatizando seus pontos principais.

## RECEITA DO CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

A receita de contrato é medida pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber. A mensuração da receita do contrato pode ser afetada por incertezas que dependem de desfecho de acontecimentos futuros podendo acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam a receita do contrato (CPC 17, 2012, p. 4).

Conforme o CPC 17 (2012), estas variações serão reconhecidas na mensuração do valor da receita contratual apenas em casos em que seja provável de que o contratado aprove estas variações, e que o valor da receita possa ser mensurado de forma confiável.

## CUSTOS CONTRATUAIS

Os custos contratuais devem compreender custos que se relacionam diretamente com contratos específicos, atribuíveis à atividade contratual em geral e que possam ser alocados a um contrato especificamente, ou outros custos que são especificamente debitáveis ao cliente de acordo com os termos contratuais (CPC 17, 2012, p. 6)

Os custos relacionados diretamente ao contrato são:

- a) custos de mão-de-obra no local da execução do contrato, incluindo sua supervisão;
- b) os custos de materiais usados na construção;
- c) a depreciação de ativos imobilizados utilizados no contrato ;
- d) os custos para levar ou retirar do local os ativos imobilizados e os materiais necessários a execução da obra;
- e) os custos de aluguel de instalações e equipamentos;
- f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- g) os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- h) reivindicações de terceiros. (CPC 17, 2012, p. 6).

Custos que podem ser alocados ao contrato são:

- a) Seguros;
- b) Concepção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionadas a um contrato específico; e
- c) Gastos gerais de construção. (CPC 17, 2012, p. 7).

As despesas indiretas de construção incluem custos tais como a preparação e o processamento da folha de pagamento do pessoal da construção, assim como

empréstimos atribuíveis a atividade de contratos em geral (IUDÍCIBUS et al, 2010, p 5).

“Os custos de um contrato de construção podem ser deduzidos por qualquer receita que não esteja contemplada no contrato, como, por exemplo, a receita proveniente da venda de sobras de materiais utilizados na obra” (IUDÍCIBUS et al, 2010, p. 5).

## CUSTOS PREVISTOS NO CONTRATO

Ainda de acordo com o CPC 17 (2012), os custos previstos no contrato e cobráveis do contratante poderão ser incluídos no custo do projeto. Entretanto, custos não cobráveis não poderão fazer parte, em hipótese alguma, da composição do montante de custo da obra. Exemplos destes custos que devem ser excluídos da composição de custos são: i) custos gerais e administrativos, cujos reembolsos não estão previsto no contrato; ii) despesa de venda; iii) custos de pesquisa e desenvolvimento (cujo reembolso não esteja previsto em contrato); iv) depreciação de imobilizado inativo que não é atrelado ao contrato.

## DECRETO-LEI Nº 1.598 DE 1977

Foi através do decreto lei 1.598 de 1977 reguladora da lei das S.A que se deu os contratos de construção. “O decreto cuidou dos contratos de construção alinhando contabilidade e tratamento tributário no capítulo então denominado de ‘Contratos a Longo Prazo’.” (IUDÍCIBUS et al, 2010, p. 13).

Abaixo o que diz o art. 10 do Decreto-lei 1.598 de 1977:

Art 10 - Na apuração do resultado de contratos, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços a serem produzidos, serão computados em cada período: (Vide Lei nº 9.065, de 1995)  
I - o custo de construção ou de produção dos bens ou serviços incorridos durante o período;

II - parte do preço total da empreitada, ou dos bens ou serviços a serem fornecidos, determinada mediante aplicação, sobre esse preço total, da porcentagem do contrato ou da produção executada no período.

Referente a como será determinada a porcentagem do contrato ou da produção executada, o parágrafo primeiro da mesma lei citada acima, informa:

§ 1º - A porcentagem do contrato ou da produção executada durante o período poderá ser determinada:

- a) com base na relação entre os custos incorridos no período e o custo total estimado da execução da empreitada ou da produção; ou
- b) com base em laudo técnico de profissional habilitado, segundo a natureza da empreitada ou dos bens ou serviços, que certifique a porcentagem executada em função do progresso físico da empreitada ou produção .

## **METODOLOGIA**

A metodologia orienta o caminho a seguir para elaboração e realização da pesquisa desenvolvida. Foi executado uma pesquisa documental e bibliográfica em literaturas, afim de analisar as formas de reconhecimento de receita que se difere da forma geralmente utilizada pelos diversos seguimentos de empresas existes. Levando em consideração as normas contábeis e os conceitos através do CPC 17 que normatiza a adoção do método utilizado por seguimentos imobiliários.

A execução deste trabalho foi realizada através de uma pesquisa documental e bibliográfica por se tratar de estudos das normas contábeis e principalmente dos CPC's e literaturas a respeito do tema, além de ser uma pesquisa qualitativa por se tratar de um entendimento a respeito dos dados coletados.

Marconi e Lakatos, (2010, p.267), conceitua metodologia qualitativa da seguinte forma:

A metodologia qualitativa preocupa-se em analisar e interpretar aspectos mais profundos, defendendo a complexidade do comportamento humano. Fornece análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendências de comportamento etc.

Gil, (2010, p. 30) descreve a pesquisa documental da seguinte maneira:

A pesquisa documental é utilizada em praticamente todas as ciências sociais e constitui um dos delineamentos mais importantes no campo da História e da Economia. Como delineamento, apresenta muitos pontos de semelhança com a pesquisa bibliográfica, posto que nas duas modalidades utilizam-se dados já existentes. A principal diferença está na natureza das fontes. A pesquisa bibliográfica fundamenta-se em material elaborado por autores com o propósito específico de ser lido por públicos específicos. Já a pesquisa documental vale-se de toda sorte de documentos, elaborados com finalidades diversas, tais como assentamento, autorização, comunicação etc. Mas há fontes que ora são consideradas bibliográficas, ora documentais. Por exemplo, relatos de pesquisas, relatórios e boletins e jornais de empresas, atos jurídicos, compilações estatísticas etc. O que geralmente se recomenda é que seja considerada fonte documental quando o material consultado é interno à organização, e fonte bibliográfica quando for obtido em bibliotecas ou bases de dados.

De acordo com Marconi e Lakatos (2010) a presente pesquisa tem caráter exploratório, mostrando aspectos subjetivos, é uma pesquisa indutiva, ou seja, o pesquisador desenvolve conceito, ideias e entendimentos a partir de informações encontradas nos dados.

Os dados foram baseados no CPC 17, CPC 30, e Decreto-Lei 1.598/77 e de bibliografias a respeito do tema, e para melhor entendimento do assunto foi criado um exemplo hipotético, baseado nas informações colhidas, para melhor entendimento do assunto.

## **DADOS E ANÁLISE DA PESQUISA**

Será demonstrado o reconhecimento da receita e dos custos nos contratos de construção através dos métodos de custos incorridos em relação aos custos estimados e pelo método de medição do trabalho executado, mediante cronograma físico da obra.

Para mostrar de maneira mais clara o que está especificado acima e melhor entendimento do assunto será demonstrado através de um exemplo hipotético dados de uma empresa que foram criados com base no CPC 17 e no Decreto Lei 1.598/77 e conhecimentos a respeito do assunto.

O trabalho não abordará a tributação dos impostos federais, estaduais e municipais incorridos na empresa, pois o foco do trabalho é a mensuração das receitas pelos métodos já citados.

A construtora Beta assinou um contrato na modalidade preço fixo para duplicação de um trecho de uma rodovia por R\$30 Milhões com um prazo de três anos para a elaboração da obra. O orçamento de custo da obra foi de R\$20 milhões.

“Contrato de preço fixo é um contrato de construção em que o contratante concorda com o preço pré-fixado ou com a taxa pré-fixada, por unidade concluída que, em alguns casos, estão sujeitos às cláusulas de custos escalonados”. Conforme definição no (CPC 17, 2012, p.2).

Durante a evolução da obra foram feitas algumas revisões e os custos tiveram que passar para R\$21,4 milhões no segundo ano da construção. E para o terceiro ano foram aprovadas novas mudanças de valores passando para R\$22 milhões os custos.

Conforme está especificado no CPC 17, (2012), a receita do contrato é medida pelo valor justo, porém esta pode ser modificada de acordo com alguns fatos que podem ocorrer devido a desfechos futuros.

As estimativas necessitam muitas vezes ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvem. Por isso, a quantidade da receita do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o outro (CPC17, 2012, p.4).

A apresentação das informações financeiras consistem nas demonstrações da receita orçada e dos custos orçados e suas variações, os custos incorridos e os custos a incorrer, para chegar no resultado estimado, além de mostrar a porcentagem da execução da obra em relação aos custos incorridos.

Abaixo segue a demonstração em cada ano de acordo com o que a proporção dos custos representou sobre o valor total do custo incorrido.

Tabela 1 – Resumo das Informações Financeiras Durante o Período de Construção  
(em milhões de reais)

	Ano 1	Ano 2	Ano 3
<b>Receita inicialmente projetada</b>	30,0	30,0	30,0
Variações	-	-	-
<b>Receita Total</b>	30,0	30,0	30,0
Custos incorridos	4,8	16,2	22,0
Custos a Incorrer	15,2	5,2	-
<b>Orçamento inicialmente Estimado</b>	20,0	20,0	20,0
Varição	-	1,4	2,0
<b>Orçamento total estimado</b>	20,0	21,4	22,0
Resultado estimado	10,0	8,6	8
<b>% de execução da obra</b>	24%	74,0%	100%

Fonte: Dados da pesquisa 2015

#### MÉTODO PERCENTUAL DE CONCLUSÃO DA OBRA

O lucro bruto medido através da proporção dos custos incorridos chegou a um valor de R\$ 2,4 milhões no primeiro ano, representando 30% do resultado total estimado. Para o segundo ano, houve um lucro bruto de R\$4,12 milhões, 51,50% do resultado, e no acumulado os dois primeiros anos renderam 81,50% do valor total da receita bruta estimada. Já no terceiro ano, com todo o custo orçado reconhecido, o resultado bruto chegou a R\$ 1,48 milhões representando 18,50% do resultado estimado.

Tabela 2 – Lucro Bruto Apurado no Exercício pelo Método de Proporção dos Custos Incorridos (em milhões de reais)

	Até a data	Reconhecido em anos anteriores	Lucro bruto do exercício	% Total em relação ao resultado estimado
<b>Ano 1</b>				
Receita (30 x 24%)	7,2	-	7,2	
Custo (20 x 24%)	4,8	-	4,8	
Resultado	2,4	-	2,4	30
<b>Ano 2</b>				
Receita 30 x 74%)	22,72	7,2	15,52	
Custo (21,4 x 74%)	16,2	4,8	11,4	
Resultado	6,52	2,4	4,12	51,5
<b>Ano 3</b>				
Receita 30 x 100%)	30	22,72	7,28	
Custo (22 x 100%)	22	16,2	5,8	
Resultado	8	6,52	1,48	18,5
<b>Total do Resultado Estimado (ano 1 + ano 2 + ano 3)</b>			<b>8</b>	<b>100%</b>

Fonte: Dados da pesquisa 2015

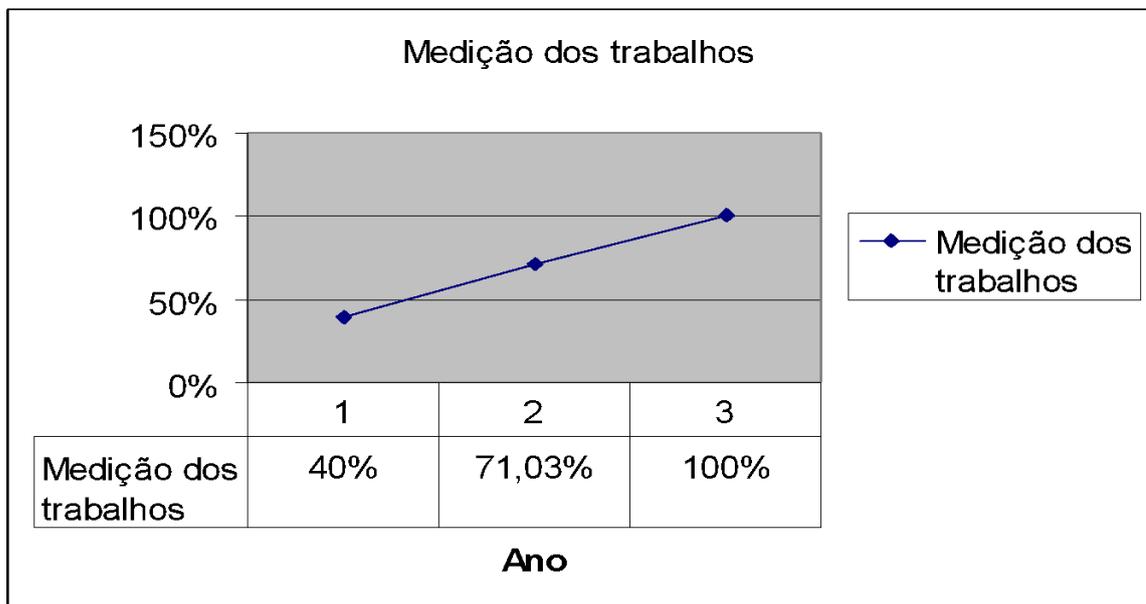
## MÉTODO DE MEDIÇÃO DO TRABALHO EXECUTADO

Considerando que a empresa determina a execução da obra de acordo com a medição dos trabalhos executados temos os dados a seguir.

De acordo com apontamentos efetuados pelos engenheiros, constatou-se que tinham sido completados 40% da obra no primeiro ano, 71,03% no segundo ano e a conclusão da obra no último ano.

O gráfico a seguir tenta mostrar essa evolução da obra no decorrer dos anos.

Gráfico 1 - Medição dos Trabalhos Executados



**Fonte: Dados da pesquisa 2015**

Para que a receita fosse calculada foi necessário as informações dos engenheiros a respeito do cronograma físico da obra, diferentemente do outro método analisado que é de acordo com os custos incorridos.

De acordo com o Decreto-Lei 1.598 de 1977, no seu Artigo 10º, mais precisamente no parágrafo 1º na letra b, conforme já mencionado no decorrer deste trabalho, determina que a porcentagem da execução da obra será determinada de acordo com a evolução da mesma medida por profissional da área.

Neste novo cenário tivemos como receita R\$12 milhões no primeiro ano, R\$21,3 milhões no segundo ano e no terceiro ano a conclusão da receita orçada.

Assim de acordo com os dados apresentados, o lucro bruto apurado através da medição dos trabalhos executados chegou a um valor de R\$7,2 milhões no primeiro ano, representando 90% do resultado total estimado, um valor alto se comparado com os demais anos.

Para o segundo ano, houve um resultado negativo de R\$2,1 milhões, isso se dá pela diferença da porcentagem dos custos já incorridos em relação a porcentagem da medição da conclusão da obra. Já no terceiro ano, o resultado bruto foi de R\$2,9 milhões, 36,25% do total da receita estimada.

Tabela 3 - Lucro Bruto Apurado no Exercício pelo Método de Medição dos Trabalhos Executados (em milhões de reais)

	Até a data	Reconhecido em anos anteriores	Lucro bruto do exercício	% Total em relação ao resultado estimado
<b>Ano 1</b>				
Receita (30 x 40%)	12	-	12	
Custo	4,8	-	4,8	
Resultado	7,2	-	7,2	90
<b>Ano 2</b>				
Receita (30 x 71,03)	21,3	12	9,3	
Custo	16,2	4,8	11,4	
Resultado	5,1	7,2	-2,1	-26,25
<b>Ano 3</b>				
Receita (30 x 100%)	30	21,3	8,7	
Custo	22	16,2	5,8	
Resultado	8	5,1	2,9	36,25
<b>Total do Resultado Estimado (ano 1 + ano 2 + ano 3)</b>			8	100%

Fonte: Dados da pesquisa 2015

## COMPARAÇÃO ENTRE OS DOIS MÉTODOS

Pelo método do CFO a receita evolui muito do primeiro ano, no para o terceiro ano também houve uma crescente, Já no segundo ano o POC se destacou. Porém este destaque no POC somente no segundo ano não o torna o método ruim, muito pelo contrário, pois como o CFO apresentou quase todo seu lucro no primeiro ano.

Analisando a apuração em cada ano para cada método analisado, pode-se observar que o POC apresenta lucro em todos os anos, devido a medição da receita ser em relação ao custo incorrido, já o CFO obteve no segundo ano um resultado negativo, que devido o reconhecimento da receita ser calculada através da medição da obra

para calcular a receita, e para este ano o custo foi maior que a porcentagem da obra executada.

Este prejuízo pode prejudicar no resultado da entidade, deixando acionistas incomodados com a situação, mesmo sabendo que este resultado é absorvido no ano seguinte.

Tabela 4 – Comparação da Receita Calculada e do Lucro Bruto (em milhões de reais)

	Receita		Lucro Bruto	
	POC	CFO	POC	CFO
<b>Ano 1</b>				
Receita Calculada	7,2	12	7,2	12
Custo Incorrido	4,8	4,8	4,8	4,8
<b>Resultado</b>	<b>2,4</b>	<b>7,2</b>	<b>2,4</b>	<b>7,2</b>
<b>Ano 2</b>				
Receita Calculada	22,72	21,3	15,52	9,3
Custo Incorrido	16,2	16,2	11,4	11,4
<b>Resultado</b>	<b>6,52</b>	<b>5,1</b>	<b>4,12</b>	<b>-2,1</b>
<b>Ano 3</b>				
Receita Calculada	30	30	7,28	8,6
Custo Incorrido	22	22	5,8	5,8
<b>Resultado</b>	<b>8</b>	<b>8</b>	<b>1,48</b>	<b>2,9</b>

Fonte: Dados da pesquisa 2015

Para o primeiro ano, o POC apresentou um resultado melhor, uma vez que a receita foi apurada na proporção em que os custos foram incorridos, possibilitando assim um maior equilíbrio entre custos incorridos e receita reconhecida, já o CFO apresentou quase todo seu resultado em um único ano, o primeiro, causando um maior volume de arrecadação no fisco, isso se pode dar devido ao CFO ser apurado através da medição do trabalho executado.

O segundo ano apresenta prejuízo no CFO, e ao se comparar com o POC temos que ele gastaria R\$6,22 milhões para chegar ao resultado obtido pelo POC, sendo R\$3 milhões para cobrir o prejuízo e R\$4,12 para ter o mesmo lucro bruto do POC, pois o POC se baseia no custo para se ter a receita e já no CFO a receita é apurada de

acordo com os relatórios da engenharia, assim pode-se ter um resultado menor, sendo incapaz de cobrir seus custos e ter um lucro bruto negativo.

O terceiro ano apresentou uma diferença de 1,42 milhões no resultado obtido pelo POC, pois no CFO a porcentagem da medição da obra foi bem inferior ao custo incorrido neste período.

Uma forma que se pode verificar esse resultado é se comparado a porcentagem do lucro real apurado em cada ano e em cada método.

Os números nos mostram que pelo POC o lucro foi gradativo, se manteve em uma média de apuração não impactando no resultado da entidade, já pelo CFO começa com uma porcentagem de lucro muito grande, gera prejuízo e depois alcança um novo resultado, isso proporciona distorções no resultado da empresa, podendo ela se desestabilizar em alguns momentos.

Tabela 5 – Comparação do Impacto do Lucro Bruto (em milhões de reais)

	POC	Percentual POC	CFO	Percentual CFO
<b>Ano 1</b>				
Lucro Bruto	2,4	30,00%	7,2	90%
<b>Ano 2</b>				
Lucro Bruto	4,12	51,50%	-2,1	-26,25%
<b>Ano 3</b>				
Lucro Bruto	1,48	18,50%	2,9	36,25%

Fonte: Dados da pesquisa 2015

## CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES

Este trabalho comparou o método de porcentagem de conclusão da obra pelo método de medição dos trabalhos que trata o reconhecimento da receita de empresas do ramo de construção. Estes dois métodos são regulamentada pelo decreto-lei 1.598 de 1977 e também pelo CPC 17 – Contratos de Construção.

Com a necessidade de adequar a contabilidade foi criada a lei 11.638/07 e com isso os usuários ficaram mais seguros e puderam ser mais transparente e passando mais confiança das informações para os usuários podendo melhor alcançar seu planejamento.

No Brasil a prática adotada para o reconhecimento da receita é feita de acordo com o percentual de andamento da obra, e para melhor entendimento proposto no trabalho foi feita a comparação desse método de acordo com a proporção dos custos incorridos (POC) em relação ao método de medição do trabalho executado (CFO).

As principais mudanças no resultado da empresa Beta Engenharia SA foi a distorção entre os dois métodos utilizados, principalmente nos primeiro e segundo anos da demonstração da receita através do método do POC em contra partida com o CFO. Enquanto o método do POC os resultados foram mais equilibrados nos três anos da execução da obra, o método CFO houve grande desequilíbrio, pois no primeiro ano obteve um resultado muito elevado e no segundo um prejuízo.

Tornou-se evidente que o método do POC é o mais adequado para a empresa utilizar nas demonstrações dos seus resultados, pois as grandes distorções do método do CFO gera um grande impacto quando entramos nas esferas das tributações. Além de não ser vista com bons olhos pelos investidores da empresa, pois em um determinado período consegue-se um lucro muito grande, onde os pagamentos de tributos também podem ser exorbitantes, quando no outro ano, gera prejuízo o que podem acarretar uma má impressão da empresa aos olhos de novos investidores.

Para que a entidade melhor defina o método a ser utilizado para o reconhecimento da receita, deve haver uma boa gestão para a escolha correta do método a ser utilizado, com o intuito de reduzir o risco e distorções, com isso conseguir bons resultados que que possa atrair novos investidores e credores, agregando valor para a organização, e contribuindo com a continuidade da entidade.

A sugestão proposta é de um aprofundamento no âmbito da área tributária, para verificação e comparação tributária entre os dois métodos.

## REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o CPC.**

Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>>. Acesso em: 29/08/2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o CPC 17.**

Disponível em :<<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=48>>. Acesso em: 29/08/2015

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o CPC 30.**

Disponível em :<<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 29/08/2015

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o CPC 38.**

Disponível em :< <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=69>>. Acesso em: 29/08/2015

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o ICPC 02.**

Disponível em :<<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=11>>. Acesso em: 29/08/2015

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **Conheça o OCPC 04.**

Disponível em :< <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Orientacoes/Orientacao?Id=31>>. Acesso em: 29/08/2015

DECRETO LEI 1.598 DE 26 DE DEZEMBRO DE 1977 – Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/Del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm)>. Acesso em: 30/08/2015.

EQUIPE PORTAL DE CONTABILIDADE - **Regime de Competência Contábil**.

Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/despesas.htm> >.

Acesso em: 29/08/2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**, 5<sup>o</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDICIBUS, Sergio de et al, **Manual de Contabilidade Societária**, São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MARION, Jose Carlos, **Contabilidade Básica**. 10. ed. São Paulo: Atlas , 2009.

SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade Imobiliária**. 4<sup>o</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2015.

SANTOS, Antonio Humberto B.; OLIVEIRA, Márcio Alcântara de; RICARDINO, Álvaro Augusto Filho. **IAS 11 – Contratos de construção**, in ERNST & YUONG, FIPECAFI, Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus normas brasileiras, volume 2 – São Paulo: Atlas, 2010.

SANTOS et al. **Introdução á contabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.