

## **RECONHECIMENTO DE RECEITA NOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL COM A ADOÇÃO DO CPC 47: PERCEPÇÃO DOS CONTADORES SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DA NORMA<sup>1</sup>**

### **REVENUE RECOGNITION IN CIVIL CONSTRUCTION CONTRACTS WITH THE ADOPTION OF CPC 47: PERCEPTION OF ACCOUNTANTS ON THE IMPLEMENTATION OF THE STANDARD**

### **RECONOCIMIENTO DE INGRESOS EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN CIVIL CON LA ADOPCIÓN DEL CPC 47: PERCEPCIÓN DE LOS CONTADORES SOBRE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA NORMA**

**Laura Edith Taboada Pinheiro.** Instituição/Afiliação Universidade Federal de Minas Gerais. País Brasil. Doutora em Contabilidade e Finanças pela Universidad de Zaragoza. Professora do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) Contato principal para correspondência.

**Rafaella Duarte Miranda.** Universidade Federal de Minas Gerais. País Brasil. Doutoranda em Controladoria e Contabilidade da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

**Luiza Monique de Castro Faria.** Universidade Federal de Minas Gerais. País Brasil. Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG)

**José Roberto de Souza Francisco.** Universidade Federal de Minas Gerais País. Doutor em Administração pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Professor do Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Controladoria e Contabilidade do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG).

#### **RESUMO**

Tendo em vista as possíveis dificuldades que a implementação do CPC 47 pode trazer para as empresas brasileiras, em especial, para as do setor de construção civil, esta pesquisa buscou verificar a percepção dos contadores sobre a implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil. Para tanto, foi formulado um questionário considerando 17 aspectos relacionados às mudanças advindas do CPC 47 e enviado para escritórios de contabilidade de 8 cidades de Minas Gerais que detém em sua cartilha de clientes empresas do ramo de construção civil, totalizando no final 45 respondentes, entre eles sócios e empregados. Foi possível observar que das quatro habilidades sugeridas como resposta para a importância atribuída sobre aspectos relacionados à adoção do CPC 47, os sócios de escritórios destacaram a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios e a necessidade de um conhecimento maior do negócio. Já os contadores empregados, se bem concordaram com a necessidade de um maior conhecimento do negócio, apontaram o conhecimento multidisciplinar em finanças, economia e direito como importante. Através da análise efetuada pela escala “*Best-Worst*” sobre 17 aspectos relacionados à implementação do

---

<sup>1</sup> Artigo submetido em 29/03/2020, revisado em 26/06/2020 e divulgado em 28/12/2020 pelo Editor Rodrigo Santos de Melo, após *double blind review*.

CPC 47 apresentados, foi possível concluir que todos foram considerados importantes pelos contadores, sendo a influência da legislação fiscal o aspecto de maior relevância, dado o impacto no valor dos tributos que alterações no reconhecimento de receita pode ocasionar.

**Palavras-chave:** Reconhecimento de receita; Construção Civil; Mudanças contábeis; CPC 47; Percepção dos contadores.

### **ABSTRACT**

In view of the possible difficulties that the implementation of CPC 47 may bring to Brazilian companies, especially those in the civil construction sector, this research sought to verify the accountants' perception of the implementation of CPC 47 by civil construction companies. To this end, a questionnaire was formulated considering 17 aspects related to the changes arising from CPC 47 and sent to accounting offices in 8 cities in Minas Gerais, which has civil construction companies in its booklet, totaling 45 respondents, among others they partners and employees. It was possible to observe that of the four skills suggested in response to the importance attributed to aspects related to the adoption of CPC 47, the office partners highlighted the ability to learn, think, interpret and construct reasoning and the need for greater knowledge of the business. The accountants employed, while agreeing with the need for greater knowledge of the business, pointed to multidisciplinary knowledge in finance, economics and law as important. Through the analysis made by the "Best-Worst" scale on 17 aspects related to the implementation of CPC 47 presented, it was possible to conclude that all were considered important by accountants, with the influence of tax legislation being the most relevant aspect, given the impact on the value of taxes that changes in revenue recognition may cause.

**Keywords:** Revenue Recognition; Civil Construction; Accounting changes; CPC 47; Perception of Accountants.

### **RESUMEN**

En vista de las posibles dificultades que la implementación del CPC 47 puede traer a las empresas brasileñas, especialmente a las del sector de la construcción civil, esta investigación buscó verificar la percepción de los contadores sobre la implementación del CPC 47 por parte de las empresas de construcción civil. Con este fin, se formuló un cuestionario considerando 17 aspectos relacionados con los cambios derivados del CPC 47 y se envió a los escritorios contables de 8 ciudades de Minas Gerais, que contienen en su lista clientes empresas del ramo de construcción civil, totalizando un total de 45 encuestados, entre socios y empleados. Fue posible observar que de las cuatro habilidades sugeridas como respuesta para la importancia atribuida a los aspectos relacionados con la adopción del CPC 47, los socios de escritorios destacaron la capacidad de aprender, pensar, interpretar y construir razonamientos y la necesidad de un mayor conocimiento del negocio. Los contadores empleados, aunque estaban de acuerdo con la necesidad de un mayor conocimiento del negocio, también señalaron como importante el conocimiento multidisciplinario en finanzas, economía y derecho. A través del análisis llevado a cabo por la escala "Best-Worst" en 17 aspectos relacionados con la implementación del CPC 47 presentados, fue posible concluir que todos fueron considerados importantes por los contadores, siendo la influencia de la legislación tributaria el aspecto más relevante, dado el impacto en el valor de impuestos que pueden causar cambios en el reconocimiento de ingresos.

**Palabras Clave:** Reconocimiento de Ingresos; Construcción Civil; Cambios Contables; CPC 47; Percepción de los Contadores.

## 1 INTRODUÇÃO

Tentando minimizar a questão das diferenças internacionais e a crescente complexidade do mercado, a harmonização das normas contábeis tornou-se um fato notório e incontestável, que exige uma gama cada vez maior de informações de natureza contábil (ROCHA, 2006). Em 19 de Julho de 2002, o Parlamento da União Européia (UE) iniciou a exigência da implementação das Normas Internacionais de Informação Financeira (IFRS - *International Financial Reporting Standard*) ao requerer que todas as empresas listadas na UE adotassem as IFRS. O que resultou em uma mudança essencial no ambiente de negócio de vários países. A Lei 11.638/07 determinou a harmonização contábil com as IFRS, alinhando o Brasil ao processo de internacionalização da Contabilidade.

A adoção dos padrões IFRS na preparação das demonstrações contábeis auxilia na redução da assimetria informacional. Isso porque, uma vez que é exigido das organizações maior grau de transparência e confiabilidade das informações publicadas, permite-se aos usuários comparações, interpretações e análises para tomada de decisões de modo a mitigar os riscos das operações (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; SANTOS; SALOTTI, 2013). No entanto, segundo Soderstrom e Sun (2007), a melhoria no ambiente de informação após a alteração às IFRS depende de pelo menos dois fatores: primeiro, a melhoria baseia-se na premissa de que a mudança para as IFRS constitui uma alteração de um GAAP, que leva a um relatório financeiro de maior qualidade. Em segundo lugar, o sistema de contabilidade é um componente complementar do sistema institucional do país, e também é determinado pelos incentivos das empresas para o relatório financeiro, com isso, é necessário que as normas sejam adaptadas à realidade de cada país, para que de fato a implementação resulte em qualidade de informação (BALL, 2001). Estudos evidenciam que empresas que adotam as IFRS reduzem as práticas de gerenciamento de resultado, o reconhecimento de perda é mais tempestivo, há maior expressão no valor dos ganhos e aumentam a relevância e a capacidade da informação contábil no mercado (BARTH; LANDSMAN; LANG, 2008; LOPES, 2009).

Quanto à harmonização contábil de uma forma geral, é possível perceber que organismos internacionais como o *International Accounting Standards Committee* (IASB) e o *Finacial Accouting Standards Board* (FASB) demonstram veemente a necessidade de harmonização entre as normas, com o intuito de promover de forma mundial a aceitação das novas regras para readequação contábil em uma linguagem universal (LEITE, 2002). No Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) é responsável por preparar e divulgar pronunciamentos técnicos contábeis (CPCs) alinhados com as normas internacionais, os quais posteriormente são aprovados pelos órgãos reguladores como o CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), entre outros.

O IASB e o FASB emitiram, em maio de 2014, uma norma que versa sobre o tratamento das receitas de contratos com clientes, o IFRS 15 - *Receitas de Contratos com Clientes* (*Revenue from Contracts with Customers*). A norma substitui praticamente todas as regras para reconhecimento de receitas segundo as IFRS e os US GAAP. Nesse sentido, em 04 de novembro de 2016, foi aprovado o CPC 47, correlacionado com a IFRS 15. Até o final de dezembro de 2017 a utilização da norma é facultativa, tornando-se obrigatória a partir de janeiro de 2018.

O CPC 47 produz a revogação do CPC 17 - *Contratos de Construção* no âmbito da construção de um ativo (também foram revogados o CPC30, a ICPC02 e a ICPC11), estabelecendo que para contratos em que se conclua que as obrigações de desempenho são satisfeitas ao longo do tempo, a receita deverá ser reconhecida de acordo com a evolução da execução da construção. Este método, conhecido como *Percentage of Completion* (PoC) determina que a receita seja reconhecida proporcionalmente aos custos incorridos do período,

utilizando-se como base as medições físicas de evolução ou a proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais orçados no projeto (PIROLO; SANTOS; SANCHES; GONÇALVES, 2016).

Estudos realizados sobre a implementação da nova norma no Brasil apontam as principais mudanças que ocorrerão no país, principalmente no ramo da construção civil. Mota (2013) verificou que a adoção da norma pode provocar significantes alterações no reconhecimento de receitas das organizações e, conseqüentemente na distribuição de lucros. Esse fato poderá afetar a avaliação de desempenho econômico das organizações, com reflexo no seu valor de mercado, bem como no custo de capital próprio e/ou de terceiros. Destaca-se que, com a adoção do CPC 47 ocorrerá uma melhoria da informação, pois provocará um alinhamento no reconhecimento da receita de contratos com clientes, incluindo os contratos do setor imobiliário.

Tavares (2016) em seu estudo identificou mudanças importantes trazidas pela execução da norma IFRS 15, principalmente no processo de reconhecimento de receita, já que exigirá maior atenção das cláusulas contratuais e da essência dos contratos sob a ótica contábil.

A adesão à IFRS 15 no Brasil, através do CPC 47, cuja obrigatoriedade iniciou em 2018, pode ocasionar grande impacto no ramo de construção civil. Diante disso, o objetivo deste trabalho foi verificar a percepção dos contadores sobre a implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil.

A relevância deste estudo reporta-se à necessidade de antecipação das possíveis dificuldades que a implementação do CPC 47 pode trazer para as empresas brasileiras, em especial, para as do setor de construção civil. O reconhecimento de receita no setor de construção civil necessita de informações diferenciadas e tratamentos contábeis específicos, tendo as pesquisas nesta área papel importante, pois desenvolvem o conhecimento sobre o assunto e auxiliam na sua propagação.

Portanto, este estudo pretende colaborar com a discussão sobre as necessidades percebidas pelos contadores para a adesão às diretrizes do CPC 47, apresentando os aspectos importantes para a adoção desta norma percebidos pelos contadores que prestam serviços às empresas de construção civil. Dessa forma, a pesquisa contribui aportando elementos para a discussão da preparação técnica, intelectual e gerencial da classe contábil de forma a permitir a convergência à norma internacional de reconhecimento de receita com a qualidade e comparabilidade desejada, tanto no âmbito interno como internacional, além de fomentar pesquisas sobre este assunto.

O estudo do tema é oportuno, dado a recente adoção do CPC 47, e contribui para o conhecimento e a prática contábil na área acadêmica e no âmbito profissional.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1. O CPC 47 E AS ALTERAÇÕES NO RECONHECIMENTO DE RECEITA NOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL**

A IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes (*Revenue from Contracts with Customers*), publicada em 28 de maio de 2014 pelo IASB, foi o resultado de uma longa discussão e avaliação entre o IASB e o FASB, que modificou também o processo de reconhecimento de receita para todos os segmentos nos Estados Unidos, através da divulgação da ASC 606.

A IFRS 15 modifica a forma de reconhecer as receitas e substitui as normas SIC 31, IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15 e IFRIC 18, que correspondem no Brasil aos Pronunciamentos Técnicos CPC 17, CPC 30 e ICPC 02. A unificação das normas, segundo os

reguladores, propicia maior detalhamento para operações complexas, possibilitando melhor comparabilidade para operações similares, além de tornar mais simples a divulgação dos requerimentos adotados para o reconhecimento de receita, devido ao fundamento em uma única diretriz. Destaca-se como preceito da IFRS 15: estabelecer princípios para divulgar informação útil aos usuários das demonstrações financeiras acerca da natureza, montante, tempestividade e incerteza das receitas e fluxos de caixa dos contratos das empresas com os clientes (IFRS 15, 2014).

No Brasil, o CPC aprovou em novembro de 2016 o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente – correlato à Norma Internacional de Contabilidade – IFRS 15. Esta norma é aplicável a todas as organizações que assumem contratos de fornecimento de bens e serviços para os clientes, exceto: contratos de *Leasing*; Contratos de Seguros; Instrumentos financeiros e outros direitos e obrigações com o escopo no CPC 48, CPC 36, CPC 19, CPC 35 e CPC 18; e permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais (CPC 47, 2016). A data para adoção do referido CPC é 1º de janeiro de 2018.

Conforme o item 35 (alíneas b, c) do CPC 47, para a organização reconhecer a receita ao longo do tempo é preciso que a transferência do controle do bem ou serviço também ocorra durante o prazo de execução do projeto. Portanto, a transferência do controle do bem ou serviço ocorre durante a vigência do contrato, se etapas intermediárias cumpridas pela organização criam ou melhoram o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado; e/ou quando as atividades prestadas pela organização não geram um ativo com uso alternativo, ou seja, é específico para o cliente, e a entidade tem direito executável a pagamento pelas etapas concluídas.

As entidades que utilizavam os métodos de fase de conclusão/porcentagem tiveram que reanalisar se o reconhecimento da receita se dá com o passar do tempo (percentual de conclusão) ou em um determinado momento do projeto. Ou seja, a receita é reconhecida com a satisfação da obrigação de desempenho (obrigação da empresa vendedora em transferir bens ou serviços aos seus clientes), assim as empresas devem segregar suas obrigações de desempenho, caso estas sejam distintas, reconhecendo receita por cada tipo de obrigação.

Uma das principais mudanças da norma refere-se à uniformização dos conceitos de “contrato”, e ao estabelecimento de passos a serem seguidos no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Assim, para os contratos de construção deixa de haver uma norma específica, como era o CPC 17. Entre os novos requisitos da IFRS 15 está a definição de cinco passos que devem ser avaliados pela entidade ao celebrar um contrato: identificação do contrato com cliente; identificação das obrigações contratuais; determinação do preço da transação; alocação do preço de transação para cada obrigação entregue, e reconhecimento da receita quando do cumprimento das obrigações (Sousa, 2015).

Outra alteração relevante da IFRS 15 em relação ao CPC 17 está relacionada com a consolidação de ativos no mesmo contrato. O CPC 17 permitia a consolidação de ativos quando existe relação de dependência entre eles, no que se refere ao seu funcionamento, e também estabelecia o tratamento individual quando for possível identificar receitas e despesas de cada ativo, ou as negociações tenham sido conduzidas de forma separadas permitindo que o cliente tenha a opção de optar pelos ativos (CPC 17, 2012). A IFRS 15 traz um conceito mais simples em relação a este tema, sendo competência de cada empresa avaliar, não mais um ativo ou conjunto de ativos, mas um conjunto de contratos ou obrigações de *performance* semelhantes. Sendo permitida nesta situação a contabilização conjunta se não houver impacto material para as demonstrações financeiras entre apresentar conjunta ou separadamente (IFRS 15, 2014).

Esta pesquisa analisa a percepção de contadores sobre diferentes aspectos que impactam o processo de transição do CPC 17 e 30 e ICPC 02 e 11 para o CPC 47, no

reconhecimento das receitas dos contratos de construção civil.

## 2.2 PESQUISAS ANTERIORES

No contexto brasileiro, estudos como Pirolo, Sanches e Gonçalves (2016); Severiano, Alencar e Garcia (2017); Dani et al. (2017); e Teixeira, Lopes e Slavov (2017), avaliaram as diretrizes e a implementação do CPC 47/IFRS 15.

Pirolo, Sanches e Gonçalves (2016) analisaram os efeitos da norma IFRS 15 - *Revenue from Contracts with Consumer* - no reconhecimento das receitas de empresas de construção civil, verificando as notas explicativas de 2014 e o primeiro trimestre de 2015 de 15 empresas do setor de construção civil listadas na BM&FBOVESPA, atual B3. O trabalho evidenciou que todas as empresas seguem o reconhecimento das receitas pelo método *Percentage of Completion* (PoC) nos dois anos. Todas as empresas declaram estar cientes das mudanças advindas da IFRS 15 e 60% em 2014 e 76% em 2015 analisaram os efeitos da norma, no entanto nenhuma empresa divulgou informações de valores ou estudos dos possíveis efeitos. Três empresas aguardavam o correspondente normativo no âmbito brasileiro da nova IFRS 15, para realizarem os estudos sobre os possíveis efeitos.

Tavares (2016) analisou as mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção através de uma pesquisa exploratória qualitativa com entrevistas a auditores e contadores especializados em contratos de construção. Foram identificadas mudanças no número de obrigações de desempenho, utilização de fator limitante para reconhecimento de receita da parcela variável dos contratos e identificação de componentes financeiros.

Severiano, Alencar e Garcia (2017) buscaram identificar os principais obstáculos que podem ser enfrentados pelos preparadores das demonstrações financeiras no momento da adoção das diretrizes da IFRS 15 no Brasil. Foram realizadas entrevistas com seis profissionais experientes da área contábil, sendo três contadores e três auditores de grandes empresas, através das quais identificaram as seguintes dificuldades de implementação do novo método de reconhecimento de receita: a) adequação dos processos internos das empresas; b) mudanças nos sistemas de informação; c) necessidade de desenvolver controles internos que possibilitarão a integridade dos relatórios que serão base para determinação dos preços de transação, bem como do reconhecimento da receita; d) análise e modificação das cláusulas contratuais; e) necessidade de avaliação dos impactos nos indicadores financeiros devido à antecipação ou postergação da receita; f) elaboração de nova estratégia de vendas considerando as obrigações de desempenho; e g) mudanças na preparação das demonstrações contábeis, uma vez que a nova norma requer divulgações mais extensivas.

Dani et al. (2017) verificaram a relação entre a qualidade da informação contábil e a adoção antecipada da IFRS 15 pelas empresas brasileiras de construção civil, listadas na BM&FBovespa, analisando dados trimestrais de 2013 a 2015 de 23 empresas. Os autores concluíram que a adoção antecipada da IFRS 15 auxilia a reduzir o viés de não comparabilidade e possíveis inconsistências que poderiam existir anteriormente, devido à adoção de diferentes critérios de contabilização das receitas derivadas dos contratos de construção. Além disso, as organizações que adotam voluntariamente a norma, na tentativa de contabilizar e reconhecer corretamente receitas de contratos de clientes, possuem maior relevância informacional, bem como atendem às expectativas do mercado.

Teixeira, Lopes e Slavov (2017) tiveram como objetivo de pesquisa descrever os potenciais impactos fiscais das mudanças de critérios de reconhecimento de receitas devido ao CPC 47, com base na análise das demonstrações financeiras de empresas de Telecomunicação no ano de 2016. O estudo evidenciou que as empresas que divulgaram suas expectativas em relação ao Pronunciamento CPC 47 preveem sensíveis mudanças em suas práticas contábeis.

Porém, não relataram os potenciais efeitos tributários de tais mudanças.

Após a apresentação dos estudos prévios sobre a implementação do CPC 47, pode se dizer, que esta pesquisa, guarda maior proximidade com o estudo de Severiano et al. (2017), entretanto, se diferencia por utilizar outro instrumento de coleta de dados e ser aplicada a um grupo maior de preparadores de demonstrações contábeis.

### 3 METODOLOGIA

Este estudo, a fim de identificar as percepções dos contadores frente à nova norma de reconhecimento de receita advinda do CPC 47 pelas empresas de construção civil, é classificado quanto aos seus objetivos como descritivo, pois busca examinar os dados, registrá-los, analisá-los e interpretá-los. Quanto à abordagem do problema é uma pesquisa quantitativa já que utiliza de metodologia estatística para medir o grau de interação entre as variáveis (MARCONI; LAKATOS, 2007; MARTINS; THEÓPHILO, 2009).

O levantamento dos dados foi realizado por meio da aplicação de questionário em escritórios de contabilidade de 8 cidades de Minas Gerais que detém em sua cartilha de clientes empresas do ramo de construção civil. Os profissionais receberam via e-mail o link do questionário no formato Google Docs, no período de setembro de 2017 a dezembro de 2017. Foram enviados 82 e-mails, dentre esses 63 questionários foram respondidos e 45 foi o total de respostas consideradas, devido aos questionários com respostas incompletas.

Em virtude da complexidade do CPC 47 a amostra foi intencional, sendo selecionados apenas contadores do setor de construção civil para responderem o questionário. Acredita-se que tais profissionais possuem maior conhecimento das normas deste setor em relação aos demais, justificando, portanto, a seleção da amostra.

O questionário foi adaptado de Beck et al. (2014) e dividido em duas partes, sendo a primeira responsável por descrever o perfil dos respondentes, e a segunda responsável por verificar a percepção dos profissionais contábeis em relação aos aspectos concernentes às mudanças advindas do CPC 47.

O quadro 1 apresenta a estrutura do questionário.

**Quadro 1 – Estrutura do Questionário**

<b>CARACTERIZAÇÃO DOS RESPONDENTES</b>	
1ª Parte	Gênero
	Faixa Etária
	Categoria do registro no CRC
	Tempo exercendo a profissão de contador
	Tempo de trabalho em escritório de contabilidade
	Posição no escritório
	Formação acadêmica
	Ciência da conversão das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade
	Competências e habilidades dos profissionais nesse momento de transição
<b>ASPECTOS RELACIONADOS ÀS MUDANÇAS ADVINDAS DO CPC 47</b>	
2ª Parte	Influência da legislação fiscal
	Subjetividade das orientações do CPC 47
	Influências do proprietário/gestor da empresa
	Qualificação dos profissionais contábeis

Responsabilidade profissional do contabilista
Questões institucionais (normalização e fiscalização órgãos reguladores)
Falta de orientação detalhada para aplicação do CPC 47
Profissionais contábeis e administrativos com resistência a mudanças
Dificuldades de treinamento (falta de instrutores e programas de treinamento específico)
Necessidade de conscientização do aperfeiçoamento profissional dos contadores
Deficiências no ensino de contabilidade
Oportunidades de valorização da profissão contábil
Influência do sistema jurídico (conflito entre o sistema contábil baseado em princípios e o sistema jurídico baseado em regras)
Envolvimento dos setores da empresa para a correta mensuração e evidenciação das informações contábeis
Custos para implementação das mudanças

Fonte: Adaptado de Beck et al. (2014).

Os dados da pesquisa foram compilados por meio de uma planilha eletrônica, e a análise estatística das respostas foi realizada por meio da escala *Best-Worst* na averiguação das informações que dizem respeito ao processo de interpretação e adoção do CPC 47. A escala *Best-Worst*, consiste na atribuição de importância a determinado atributo. Para Beck e Rausch (2012), o grau de importância contido nas combinações entre os valores aplicados aos atributos, pode não ser observado diretamente, no entanto é possível extrair essa informação através da diferença entre o par *Best-Worst*.

Assim, a escala *Best-Worst*, também denominada de *Maximum Difference Scaling*, representa a atribuição de importância a determinado atributo, sendo esta importância medida pela diferença entre as frequências “*best*” e “*worst*” (Samartini, 2006), conforme a equação 1.

$$W_i = \frac{\text{frequência "Best"} - \text{frequência "Worst"} + N}{2N} \quad \text{eq. 1}$$

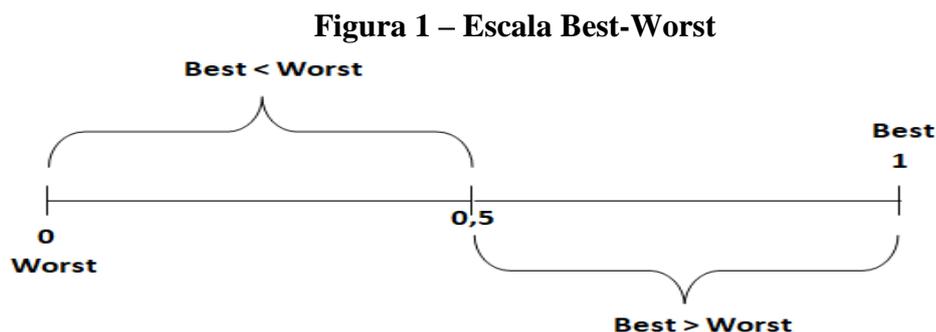
Em que:

*Frequencia “Best”* = número de vezes que o atributo é indicado como mais importante.

*Frequencia Worst* = número de vezes que o atributo é indicado como menos importante.

*N* = dimensão da amostra.

Para Beck e Rausch (2014) por meio da escala é possível verificar que quanto mais próximo de um o “grau” de importância estiver maior é a importância atribuída àquela afirmação, ou vice-versa. Portanto, a leitura da Figura 1 demonstra que quanto maior o índice encontrado, ou seja, mais próximo de 1, maior é a importância atribuída a este fator. Por outro lado, quanto menor o índice encontrado, ou seja, mais próximo de 0, menor é a importância atribuída.



Fonte: elaborada pelos autores.

#### 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados alcançados na pesquisa sobre a percepção dos profissionais contábeis quanto aos aspectos importantes para implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil. Os resultados são apresentados, conforme o instrumento de coleta utilizado, em duas partes. Assim, a primeira parte caracteriza os respondentes da pesquisa e a segunda parte expõe a percepção dos profissionais contábeis quanto ao “grau” de importância atribuídos aos aspectos relacionados à adoção do CPC 47.

Desta forma, demonstra-se na Tabela 1 o número de respondentes por gênero segregado pelas faixas etárias.

**Tabela 1 – Caracterização dos respondentes**

Faixa Etária (Anos)	Gênero		Total
	Feminino	Masculino	
18 a 29	13	10	23
30 a 40	7	3	10
41 a 50	3	1	4
acima de 51	1	7	8
<b>Total</b>	<b>24</b>	<b>21</b>	<b>45</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Destarte, como apresentado pela Tabela 1, pode-se identificar que a maioria dos respondentes do questionário está sob a faixa etária entre 18 a 29 anos, sendo composta por um número maior de respondentes do sexo feminino, contudo essa variação é apenas de 3 respondentes. Já o gênero masculino concentra em segundo lugar maior número na faixa etária acima de 51 anos enquanto o gênero feminino concentra sua segunda maior faixa etária entre 30 a 40 anos. Diante desta análise, pode-se notar que a amostra observada apresentou maior participação de profissionais contábeis do gênero feminino e perfil mais jovem de profissionais, visto que a maior concentração de respondentes está composta na menor faixa etária.

Segundo a pesquisa de Cardoso e Aquino (2013) realizada para o Conselho Federal de Contabilidade, os profissionais têm, em média, 40 anos de idade. Nesse estudo, os autores destacaram que dados de 2008/2009 apresentaram 48,5% dos respondentes com menos de 40 anos de idade; na edição de 2013 esse número já subiu para 78,1%. Nesta mesma pesquisa fica evidenciada a superioridade do sexo masculino, sendo composta por 66,1%. Contudo, comparado com 2009 é possível notar uma diminuição entre as diferenças de homens e mulheres profissionais contábeis. Conforme analisado, a amostra da presente pesquisa apresentou um perfil inusitado, já que o número de respondentes mulheres foi maior que os de

homens.

Dentro deste cenário, também foram analisados a titulação dos respondentes apresentado pelo Gráfico 1. Da análise dos respondentes, 56% possuem especialização na área contábil e o restante da amostra (44%) apresentaram como titulação apenas graduação. Nesta amostra, não houve respondentes técnicos, mestres, doutores ou pós-doutores. Porém, um maior número de respondentes tendo especialização demonstrou como característica desta amostra uma busca pelo conhecimento profissional. O aprimoramento profissional pode levar a uma melhor recepção das mudanças na área, o que pode justificar o fato de todos os respondentes terem apresentado conhecimento da conversão das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais de contabilidade.

**Gráfico 1 – Titulação dos respondentes**

Formação acadêmica em Ciências Contábeis



Fonte: Elaborado pelos autores.

A seguir, na Tabela 2, foi analisada a posição ocupada pelos respondentes nos escritórios onde trabalham, considerando os anos de experiência.

**Tabela 2- Posição ocupada pelos respondentes no escritório e o tempo de atuação profissional**

Experiência profissional	Posição Ocupada		Total
	Empregados	Sócios	
Entre 1 e 5 anos	25	0	25
Entre 6 e 10 anos	5	0	5
Entre 11 e 20 anos	0	0	0
Entre 21 e 30 anos	0	10	10
Acima de 31 anos	0	5	5
<b>Total</b>	<b>30</b>	<b>15</b>	<b>45</b>

Fonte: Elaborada pelos autores.

Pode-se perceber que a maioria dos respondentes são empregados e possuem pouco tempo exercendo a profissão contábil, ao contrário daqueles que são sócios dos escritórios, os quais possuem um tempo de experiência de 21 anos para cima. Cabe destacar que todos os respondentes são contadores, mesmo sendo empregados. Assim, foi possível identificar a percepção dos profissionais quanto aos aspectos importantes para implementação do CPC 47, tanto do ponto de vista dos sócios, quanto dos empregados. Também foram analisadas na tabela 3 quais as competências e habilidades que os respondentes acreditam ser necessárias para o entendimento e implementação do CPC 47.

**Tabela 3 – Competências e habilidades necessárias para entendimento e implementação do CPC 47**

Competências e habilidades dos profissionais	Posição Ocupada			
	Empregados	%	Sócios	%
Capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios	5	16.67	15	100
Postura pró-ativa	15	50.00	5	33.33
Conhecimento multidisciplinar (finanças, economia, direito, etc.)	20	66.67	5	33.33
Maior conhecimento do negócio da empresa	25	83.33	15	100
Outras	0	0	0	0

Fonte: Elaborada pelos autores.

Na tabela 3 é possível identificar que das cinco habilidades sugeridas como resposta, todas tiveram uma boa aceitação por parte dos respondentes. Destaca-se a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios e um maior conhecimento do negócio da empresa, a qual todos os sócios assinalaram como habilidades e competências essenciais para o entendimento e a implementação do CPC 47.

O entendimento sobre um maior conhecimento do negócio, também foi entendida como necessária para 83,33% dos empregados, o que pode ser justificado pelo fato do CPC 47 propor mudanças específicas para o ramo de construção civil e pelo nível de detalhamento que será necessário analisar. Já a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios, apontada por 100% dos sócios, não foi observada como relevante pelos contadores empregados.

Outra competência e habilidade necessária apontada por 66,67% dos contadores empregados refere-se a um conhecimento multidisciplinar para o entendimento e a implementação do CPC 47, fato perceptível neste CPC, quando, por exemplo, são propostos alguns conceitos trabalhados no direito, como as modificações dos contratos e direitos de devolução. Apesar deste entendimento por parte dos contadores empregados os sócios de escritórios não deram a esta competência importância relevante.

Por fim, apresenta-se na Tabela 4, a escala “best-worst” calculada para verificar o “grau” de importância atribuído pelos respondentes aos aspectos relacionados à implementação do CPC 47.

**Tabela 4 – Escala Best-Worst**

Aspectos relacionados à implementação do CPC 47	Frequência “Best”	Frequência “Worst”	W
1 Influência da legislação fiscal	25	10	0.67
2 Subjetividade das orientações do CPC 47	15	5	0.61
3 Influências do proprietário/gestor da empresa	5	5	0.50
4 Qualificação dos profissionais contábeis	15	5	0.61
5 Responsabilidade profissional do contabilista	20	10	0.61
6 Questões institucionais (normalização e fiscalização dos órgãos reguladores)	10	5	0.56
7 Falta de orientação detalhada para aplicação do CPC 47	15	5	0.61
8 Profissionais contábeis e administrativos com resistência a mudanças	10	5	0.56

Fonte: Elaborada pelos autores.

A delimitação dos principais aspectos, ou seja, os mais importantes em se tratando da implementação do CPC 47, pontua-se conforme a métrica empregada na identificação dos índices que mais se aproximaram de (1) na escala *Best-Worst* (explicada na Figura 1). Nesse sentido, verifica-se, que na perspectiva dos contadores, todos os 17 aspectos relacionados à implementação do CPC 47 apresentaram um índice de influência acima de 0,50. Portanto, observa-se que não há, entre os aspectos apresentados, alguns compreendidos como não impactantes em relação à implementação do CPC 47.

Dessa forma, foi atribuída pelos respondentes a característica de maior relevância à influência da legislação fiscal (0,67), não sendo surpreendente, já que muito tem-se discutido sobre a implementação da IFRS 15, uma vez que, ao se alterar a forma de reconhecimento de receitas, poderá ser alterada a base de cálculo de vários tributos. Sendo necessária a definição dos aspectos tributários para que possam ser compreendidas as diferenças entre os critérios contábeis e fiscais.

9	Dificuldades de treinamento (falta de instrutores e programas de treinamento específico)	15	5	0.61
10	Necessidade de conscientização do aperfeiçoamento profissional dos contabilistas	15	5	0.61
11	Deficiências no ensino de contabilidade	10	5	0.56
12	Oportunidades de valorização da profissão contábil	15	5	0.61
13	Influência do sistema jurídico (conflito entre o sistema contábil, baseado em princípios, e o sistema jurídico, baseado em regras)	15	5	0.61
14	Envolvimento dos setores da empresa para a correta mensuração e evidenciação das informações contábeis	15	5	0.61
15	Custos para implementação das mudanças	10	10	0.50

Similar ao estudo de Teixeira, Lopes e Slavov (2017), a presente pesquisa demonstra a expectativa de sensíveis mudanças na contabilização da receita nos contratos de construção civil e a influência da legislação fiscal sobre as mesmas em função da adoção do CPC 47. O estudo de Pirolo, Sanches e Gonçalves (2016) também identificou, consoante a este estudo, que a implementação do pronunciamento CPC 47 desencadeará relevantes impactos no processo de contabilização das receitas de empresas de construção civil.

Por fim, Severiano, Alencar e Garcia (2017) identificaram dificuldades semelhantes para implementação dos novos critérios de reconhecimento de receitas conforme o presente trabalho, sendo essas: necessidade de adequação dos processos internos das empresas; mudanças nos sistemas de informação; necessidade de desenvolver controles internos com base na nova norma; necessidade de avaliação dos impactos nos indicadores financeiros devido à antecipação ou postergação da receita; e mudanças na preparação das demonstrações contábeis.

## 5 CONCLUSÕES

O IASB e o FASB culminaram em maio de 2014 o trabalho conjunto para emissão de uma nova norma sobre o tratamento das receitas de contratos com clientes. A IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes substitui praticamente todas as regras para reconhecimento de receitas. No Brasil, em novembro de 2016 foi aprovado o CPC 47 que traduziu os fundamentos estabelecidos pela IFRS 15. Até o final de dezembro de 2017 a conversão à norma foi facultativa, tornando-se obrigatória a partir de janeiro de 2018.

Considerando as possíveis mudanças advindas desta nova norma, este estudo objetivou verificar a percepção dos profissionais contábeis sobre a implementação do CPC 47 pelas empresas de construção civil.

Utilizou-se para tanto uma amostra final de 45 respondentes, contadores empregados ou sócios de escritórios de contabilidade de 8 cidades de Minas Gerais que possuem entre seus clientes empresas do ramo de construção civil. O questionário levantou as percepções desses contadores sobre diferentes aspectos relacionados às mudanças advindas da nova norma e foi aplicado no segundo semestre de 2017, antes da data de transição.

A maioria dos respondentes do questionário está sob a faixa etária entre 18 a 29 anos, sendo composta por um número maioritário de respondentes do sexo feminino. Os sócios de escritórios, que são os que possuem maior experiência profissional, apontaram, dentre as quatro competências e habilidades sugeridas como necessárias para o entendimento e implementação do CPC 47, a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios e um maior conhecimento do negócio da empresa como as mais importantes.

Já os contadores empregados, se bem concordaram com a necessidade de um maior conhecimento do negócio, fato que se explica pela necessidade de entender plenamente as transações comerciais realizadas pelas empresas as quais prestam serviços para a correta aplicação do novo CPC de reconhecimentos de receitas, apontaram também como importante o conhecimento multidisciplinar em finanças, economia e direito, entre outras, para o entendimento e a implementação do CPC 47.

Por outro lado, os empregados não destacaram a capacidade de aprender, pensar, interpretar e construir raciocínios como habilidades necessárias para o entendimento e implementação da nova norma, característica que foi observada como necessária pela totalidade dos sócios, o que pode sugerir uma carência dessas habilidades nos seus funcionários observada pelos sócios.

Com relação aos aspectos relacionados à implementação do CPC 47, os 17 apresentados foram considerados importantes pelos respondentes em relação à implementação do CPC 47. O aspecto ao qual foi atribuída pelos respondentes a característica de maior relevância foi a influência da legislação fiscal, o que não é de estranhar, uma vez que, ao se alterar a forma de reconhecimento de receitas, poderá ser alterada a base de cálculo de vários tributos, e dada a importância que o tema fiscal tem para os empresários.

É importante para a adoção das normas IFRS no Brasil com a qualidade necessária e comparabilidade em relação a sua aplicação em outros países que a percepção dos contabilistas responsáveis pelo entendimento e aplicação da norma seja levantada e discutida no ambiente acadêmico, profissional e de regulação contábil.

Como recomendações para futuras pesquisas, sugere-se que seja verificada a percepção dos contadores de diferentes estados brasileiros com relação a aplicação da norma de reconhecimento de receita, inclusive após a adoção obrigatória a partir de 2018.

## REFERÊNCIAS

BALL, Ray. Infrastructure requirements for an economically efficient system of public financial reporting and disclosure. **Brookings-Wharton papers on financial services**, v. 2001, n. 1, p. 127-169, 2001.

BARTH, Mary. E.; LANDSMAN, Wayne R.; LANG, Mark H. International accounting standards and accounting quality. **Journal of Accounting Research**, 46 (3), 467-498, 2008.

BECK, Franciele; KREUZBERG, Fernanda; DANI, Andréia Carpes; KRESPI, Nayane Thais; SILVA, Tarcísio Pedro da. Percepção dos profissionais contábeis do Vale do Itajaí frente a

adoção das IFRS pelas PMES de Santa Catarina. **Revista da UNIFEBE**, v. 1, n. 14, 2014.

BECK, Franciele; RAUSCH, Rita Buzzi. Fatores que influenciam o processo ensino-aprendizagem na percepção de discentes do curso de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 2, p. 38-58, maio/ago. 2014.

BRASIL, Lei nº 11.638 de 28/12/2007. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Pesquisa Perfil do Profissional da Contabilidade 2012/13. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2013.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Pronunciamentos Técnicos, Interpretações e Orientações - CPC. Brasília. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 16 ago. 2017.

DANI, Andréia Carpes; SANTOS, Cleston Alexandre dos; PANUCCI FILHO, Laurindo; KLANN, Roberto. Carlos. Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 36, n. 2, 2017.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IFRS FOUNDATION. IFRS Application Around The World: Jurisdictional Profile. United Kingdom, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Usearoundtheworld/Pages/Jurisdictionprofiles.aspx>>. Acesso em: 23 jun. 2017.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Normas contábeis internacionais: uma visão para o futuro. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 136, p. 85-97, 2002.

LOPES, Carlos António Rosa. As recentes alterações das normas contabilísticas no âmbito da concentração de actividades empresariais (SNC e IFRS). **Revista TOC**, n. 117, p. 44-50, 2009.

LOPES, Isabel Cristina; TEIXEIRA, Maria Catarina; SLAVOV, Tiago Borges. Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações. In: Congresso UNB de Contabilidade e Governança, 3., 2017, Brasília/DF. Anais .... Brasília: UNB, 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/viewFile/6091/1609>>. Acesso em: 27 dez. 2017.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOTA, Renato Henrique Gurgel. Capacidade preditiva das informações contábeis com a adoção das IFRS: um estudo em empresas não financeiras do setor regulado brasileiro com ações listadas na BM & F Bovespa. 2012. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2012. Disponível em: <<http://repositorio.unb.br/handle/10482/13209>>. Acesso em: 01 jul. 2017.

PIROLO, Gabriel Moreira; SANTOS, Eliézer Oliveira; SANCHES, Simone Leticia Raimundini; GONÇALVES, Marguit Neumann. O IFRS 15 no reconhecimento das receitas em empresas de construção civil listadas na BM&FBovespa. In: CONGRESSO ANPCONT, 10., 2016, Ribeirão Preto/SP. Anais .... Ribeirão Preto: ANPCONT, 2016. Disponível em: <<http://docplayer.com.br/42650192-O-ifrs-15-no-reconhecimento-das-receitas-em-empresas-de-construcao-civil-listadas-na-bm-fbovespa.html>>. Acesso em: 23 Jun. 2017.

ROCHA, Derilda Furlan Justi. Harmonização Internacional das Práticas Contábeis – Uma necessidade do mundo globalizado. 2006. Faculdade de Estudos Sociais do Espírito Santo – Pío XII. Disponível em: <[http://www.fucape.br/premio\\_excelencia\\_academica/upld/trab/3/derilda.pdf](http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/3/derilda.pdf)>. Acesso em: 10 maio 2017.

SANTOS, Fernanda Belmudes dos; SALOTTI, Bruno Meirelles. O método de reconhecimento de receita adotado pelas entidades de incorporação imobiliária brasileiras compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras? **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 21, p. 3-24, 2013.

SEVERIANO, Larissa Sales; ALENCAR, Roberta Carvalho de; GARCIA, Editinete André da Rocha. Adoção da IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers em empresas brasileiras: Principais Obstáculos. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista**, v. 17, n. 32, p. 146-166, 2017.

SODERSTROM, Naomi S.; SUN, Kevin Jialin. IFRS adoption and accounting quality: a review. **European Accounting Review**, v. 16, n. 4, p. 675-702, 2007.

SOUSA, Edimilson Patrocínio. **Contabilidade de Contratos de Construção e de Incorporação Imobiliária: De acordo com as IFRS**. São Paulo: Atlas. 2015.

TAVARES, Thiago Napolitano. A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção. 2016. Dissertação (Mestrado em Controladoria Empresarial) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo: 2016. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/bitstream/tede/2845/5/THIAGO%20NAPOLITANO%20TAVARES.pdf>>. Acesso em: 20 Jun. 2017.