



## **COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS**

### **PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 17**

#### **Contratos de Construção**

#### **Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IAS 11**

<b>Índice</b>	<b>Item</b>
<b>OBJETIVO</b>	
<b>ALCANCE</b>	<b>1 – 2</b>
<b>DEFINIÇÕES</b>	<b>3 – 6</b>
<b>COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO</b>	<b>7 – 10</b>
<b>RECEITA DO CONTRATO</b>	<b>11 – 15</b>
<b>CUSTO DO CONTRATO</b>	<b>16 – 21</b>
<b>RECONHECIMENTO DA RECEITA E DA DESPESA DO CONTRATO</b>	<b>22 – 35</b>
<b>RECONHECIMENTO DE PERDA ESPERADA</b>	<b>36 – 37</b>
<b>ALTERAÇÃO NA ESTIMATIVA</b>	<b>38</b>
<b>DIVULGAÇÃO</b>	<b>39 – 45</b>
<b>EXEMPLOS ILUSTRATIVOS</b>	

## Objetivo

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, as datas de início e término do contrato caem, geralmente, em períodos contábeis diferentes. Por isso, o assunto primordial referente à contabilização dos contratos de construção é o reconhecimento da receita e da despesa correspondente, ao longo dos períodos de execução da obra.

Este Pronunciamento utiliza os critérios de reconhecimento estabelecidos no Pronunciamento Conceitual Básico deste CPC denominado Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis para determinar o momento em que a receita do contrato e a despesa a ela relacionada devem ser reconhecidas na demonstração do resultado. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação desses critérios.

## Alcance

1. Este Pronunciamento deve ser aplicado na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações contábeis das contratadas.
2. Se um Pronunciamento específico determinar diferentemente do que está previsto neste, prevalece, para essas situações específicas, o determinado por esse outro Pronunciamento.

## Definições

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

*Contrato de construção* é um contrato especificamente negociado para a construção de 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.

*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.

*Contrato de custo mais margem (cost plus)* é um contrato de construção em que o contratado é reembolsado por custos projetados e aprovados pelas partes – ou de

outra forma definidos – acrescido de percentual sobre tais custos ou por remuneração pré-fixada.

4. O contrato de construção pode ser negociado para a elaboração de ativo único, tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Por outro lado, pode também tratar da construção de diversos ativos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos estão os da construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.
5. Para os fins deste Pronunciamento, contratos de construção incluem:
  - (a) contratos para a prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção do ativo; por exemplo, os relativos a serviços de arquitetos e de gestão de projetos; e
  - (b) contratos para a destruição ou restauração de ativos e de recuperação ambiental após a demolição ou retirada de ativos.
6. Os contratos de construção são elaborados de várias maneiras, mas para os fins deste Pronunciamento são classificados como contratos de preço fixo e contratos de custo mais margem (*cost plus*). Alguns contratos de construção podem conter características tanto de contrato de preço fixo quanto de contrato de custo mais margem (*cost plus*), com preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, o contratado necessita considerar todas as condições descritas nos itens 23 e 24 a fim de determinar quando reconhecer as receitas e despesas do contrato.

### **Combinação e segmentação de contratos de construção**

7. Os requisitos deste Pronunciamento são usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário separar os componentes identificáveis de um único contrato ou de um grupo de contratos a fim de refletir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.
8. Quando o contrato cobrir vários ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção individual se:
  - (a) propostas separadas tiverem sido preparadas para cada ativo;
  - (b) cada ativo tiver sido objeto de negociação em separado e o contratado e contratante puderam aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada a cada ativo;

- (c) custos e receitas de cada ativo puderem ser identificados.
9. Um grupo de contratos com um ou com vários clientes deve ser tratado como contrato de construção único quando:
- (a) o grupo de contratos for negociado como um pacote único;
  - (b) os contratos estiverem tão diretamente interrelacionados que sejam, com efeito, parte de projeto único com margem de lucro global; e
  - (c) os contratos forem executados simultaneamente ou em sequência contínua.
10. Um contrato pode estipular a construção de ativo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como contrato de construção separado quando:
- (a) o ativo diferir significativamente na concepção, tecnologia ou função do ativo ou ativos contidos no contrato original; ou
  - (b) o preço do ativo adicional for negociado sem levar em conta o preço do contrato original.

## **Receita do contrato**

11. A receita do contrato deve compreender:
- (a) a quantia inicial da receita acordada no contrato; e
  - (b) as variações decorrentes de solicitações adicionais, as reclamações e os pagamentos de incentivos contratuais:
    - (i) na extensão em que for provável que venham a resultar em receita; e
    - (ii) estejam em condições de serem confiavelmente mensurados.
12. A receita do 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 do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvem. Por isso, a quantia da receita do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o outro. Por exemplo:
- (a) contratante e contratado podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam a receita do contrato em período subsequente àquele

em que o contrato foi inicialmente acordado;

- (b) a quantia da receita acordada em contrato de preço fixo pode aumentar em consequência de cláusulas de aumento de custos ;
  - (c) a quantia da receita do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos imputáveis ao contratado relativos à conclusão do contrato; ou
  - (d) quando o contrato de preço fixo está relacionado à conclusão de cada unidade, a receita do contrato aumenta na proporção das unidades concluídas.
13. Uma variação corresponde a uma instrução dada pelo contratante para uma alteração no escopo do trabalho a ser executado segundo o contrato. Tal variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição na receita do contrato.

Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na concepção do ativo, assim como alterações na duração do contrato. Uma variação é incluída na receita do contrato quando:

- (a) for provável que o cliente aprovará a variação e o valor cobrado; e
  - (b) a quantia da receita puder ser confiavelmente mensurada.
14. Reivindicação é uma quantia que o contratado procura cobrar do contratante ou de uma terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço originalmente contratado. Uma reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e de variações discutidas nos trabalhos objeto do contrato. A mensuração da quantia da receita proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações somente devem ser reconhecidas como receitas do contrato quando:
- (a) as negociações tiverem atingido um estágio de tal forma avançado que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e
  - (b) a quantia que provavelmente for aceita pelo cliente puder ser confiavelmente mensurada.
15. Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas ao contratante se os níveis de desempenho especificados previamente forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, o contrato pode permitir um pagamento de incentivos ao contratado pela

conclusão antecipada do contrato. Os pagamentos de incentivos são reconhecidos como receita quando:

- (a) o contrato estiver de tal forma adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
- (b) a quantia dos pagamentos de incentivos puder ser confiavelmente mensurada.

### **Custo do contrato**

16. Os custos do contrato devem compreender:

- (a) os custos que se relacionem diretamente com um contrato específico;
- (b) os custos que forem atribuíveis à atividade de contratos em geral e puderem ser alocados ao contrato; e
- (c) outros custos que forem diretamente debitáveis ao cliente, nos termos do contrato.

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

- (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 à execução da obra;
- (e) os custos de aluguel de instalações e equipamentos;
- (f) os custos de concepção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- (g) os custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- (h) reivindicações de terceiros.

Esses custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não estiver incluído na receita do contrato, como, por exemplo, a receita proveniente da venda

de sobras de materiais utilizados na obra ou da alienação de instalações e equipamentos ao final do contrato.

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

- (a) seguros;
- (b) concepção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionadas a um contrato específico; e
- (c) gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A base para imputar tais custos é baseada no nível normal da atividade de construção.

Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e o processamento da folha de salários do pessoal envolvido com a construção. Os custos de empréstimos atribuíveis à atividade de contratos em geral estão incluídos nos alocáveis a um ou mais contratos de construção (ver Pronunciamentos Técnicos CPC 08 – Custos de Transação e Prêmios na Emissão de Títulos e Valores Mobiliários e CPC 20 – Custos de Empréstimos).

19. Os custos debitáveis ao contratante, desde que especificados contratualmente, podem incluir alguns gastos gerais de natureza administrativa e de desenvolvimento.

20. Em contraposição, não podem ser atribuídos ao contratante e, em consequência não são reembolsáveis, os gastos não relacionados à atividade do contrato. Tais gastos incluem:

- (a) despesas administrativas gerais não especificadas no contrato;
- (b) despesas de venda;
- (c) despesas de pesquisa e desenvolvimento não especificadas no contrato;
- (d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados em contrato particular.

21. Os custos atribuíveis são aqueles que ocorrem desde a data de sua assinatura até a data de sua conclusão. Porém, os custos que se relacionem diretamente a um determinado contrato e que forem incorridos para assegurá-lo podem ser

reconhecidos como parte dos custos do contrato, desde que eles possam ser individualmente identificados e confiavelmente mensurados e, principalmente, for altamente provável que o contrato será efetivado. Quando os custos incorridos para assegurar um contrato forem reconhecidos como despesa do período em que forem incorridos, eles não deverão ser incluídos nos custos do contrato se este vier a ser efetivado em período subsequente.

## **Reconhecimento da receita e da despesa do contrato**

22. Quando a conclusão do contrato de construção puder ser confiavelmente estimada, a receita e a despesa (transferência do custo para o resultado) associada ao contrato de construção devem ser reconhecidas tomando como base a proporção do trabalho executado até a data do balanço. A perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como despesa de acordo com o item 36.
23. No caso de contrato de preço fixo, a conclusão da construção pode ser confiavelmente estimada quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:
  - (a) a receita do contrato puder ser mensurada confiavelmente;
  - (b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a empresa;
  - (c) os custos para concluir o contrato, tanto quanto a proporção executada até a data do balanço, puderem ser confiavelmente mensurados; e
  - (d) os custos atribuíveis ao contrato puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados de forma que possam ser comparados com estimativas anteriores.
24. Para contratos na modalidade custo mais margem (*cost plus*), sua conclusão pode ser confiavelmente mensurada quando estiverem satisfeitas todas as seguintes condições:
  - (a) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
  - (b) os custos atribuíveis ao contrato, sejam ou não reembolsáveis, puderem ser claramente identificados e confiavelmente mensurados.
25. O reconhecimento da receita e da despesa (transferência do custo para o resultado) referentes à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem completada. Segundo esse método, a receita contratual deve ser proporcional aos custos contratuais incorridos em cada etapa de medição. Esse



método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e desempenho do contratado durante a execução do contrato.

26. Pelo método da percentagem completada, a receita do contrato é reconhecida na demonstração do resultado nos períodos contábeis em que o trabalho for executado, o mesmo ocorrendo com as despesas (transferência do custo para o resultado) do trabalho com os quais se relaciona. Porém, qualquer excedente dos custos totais esperados sobre as receitas totais do contrato deve ser reconhecido imediatamente como despesa (perda) de acordo com o item 36.
27. Um contratado pode ter incorrido em custos que se relacionem com a atividade a ser executada futuramente. Tais custos devem ser reconhecidos no ativo, desde que seja provável que venham a ser recuperados. Eles representam a quantia devida pelo contratante e muitas vezes são classificados como trabalho em andamento.
28. O término do contrato de construção só pode ser confiavelmente estimado quando for provável que os benefícios econômicos a ele associados fluirão para a entidade. Porém, quando surgir incerteza acerca da realização da quantia já reconhecida como receita do contrato na demonstração do resultado, o montante não-realizável será reconhecido como despesa e não como ajuste às receitas do contrato.
29. A entidade está geralmente em condições de fazer estimativas confiáveis após assinar um contrato que estabeleça:
  - (a) os direitos e deveres de cada uma das partes, no que diz respeito ao ativo a ser construído;
  - (b) a remuneração a ser paga; e
  - (c) a forma e os termos de liquidação.

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

30. A fase de execução de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensura de forma mais confiável o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:
  - (a) a proporção dos custos incorridos até a data, em contraposição aos custos estimados totais do contrato;

- (b) medição do trabalho executado; e
- (c) execução de proporção física do trabalho contratado.

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

31. Quando o contrato tiver por base os custos incorridos até a data, somente os custos do contrato que reflitam o trabalho executado deverão ser considerados até essa data. São exemplos de custos de contrato que não devem ser considerados como incorridos:

- (a) custos que se relacionem com as atividades futuras do contrato, tais como: materiais que tenham sido entregues no local da obra ou reservados para posterior utilização, mas que não foram instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que tais materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e
- (b) pagamento antecipado a subcontratados por trabalho a ser executado segundo um subcontrato.

32. Quando o encerramento de contrato de construção não puder ser confiavelmente estimado:

- (a) a receita deverá ser reconhecida até o ponto em que for provável que os custos incorridos do contrato serão recuperados; e
- (b) os custos do contrato deverão ser reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos.

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

33. Durante as fases iniciais do contrato, é muitas vezes difícil a projeção confiável da data de seu encerramento. Não obstante, pode ser provável que a entidade venha a recuperar os custos incorridos do contrato. Em tais circunstâncias, a receita do contrato somente deve ser reconhecida no montante dos custos incorridos que se espera sejam recuperados. Uma vez que o encerramento do contrato não pode ser confiavelmente projetado, nenhum lucro deve ser reconhecido. Porém, mesmo quando o encerramento do contrato não puder ser confiavelmente estimado, é possível que os custos totais venham a exceder as receitas totais do contrato. Em tais casos, o montante que ultrapassar as receitas deverá ser reconhecido imediatamente como despesa de acordo com o item 36.

34. Os custos do contrato que provavelmente não venham a ser recuperados devem ser reconhecidos imediatamente como despesa. Servem como exemplos os relativos a contratos:
- (a) que não podem ser forçados a ser completados, isto é, sua validade está seriamente em dúvida;
  - (b) cuja conclusão esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
  - (c) relacionados com propriedades que tenham a possibilidade de ser desapropriadas ou expropriadas;
  - (d) em que o contratante não esteja em condições financeiras de cumprir com as suas obrigações;
  - (e) em que o contratado seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir com as suas obrigações segundo o contrato.
35. Quando já não existirem as incertezas que impediam que a conclusão de um contrato fosse confiavelmente estimada, a receita e as despesas associadas ao contrato de construção devem ser reconhecidas de acordo com o item 22 e não de acordo com o item 32.

### **Reconhecimento de perda esperada**

36. Quando for provável que os custos totais do contrato venham a exceder a receita total do contrato, a perda esperada deverá ser reconhecida imediatamente no resultado.
37. A quantia de tal perda é determinada independentemente:
- (a) de haver ou não sido iniciado o trabalho relativo ao contrato;
  - (b) da fase de execução do contrato; ou
  - (c) da quantia de lucros esperada em outros contratos que não sejam tratados como contrato de construção único de acordo com o item 9.

### **Alteração na estimativa**

38. O método da percentagem completada é aplicado cumulativamente a cada período contábil às estimativas de receitas e de custos do contrato. Por isso, os efeitos de

alteração na estimativa da receita e dos custos do contrato, ou os efeitos de alteração na estimativa da conclusão do contrato, são contabilizados como alteração na estimativa contábil (ver Pronunciamento Técnico CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro). As alterações das estimativas são usadas na determinação do montante de receitas e despesas reconhecidas na demonstração do resultado no período em que a alteração vier a ser feita e em períodos subsequentes.

## **Divulgação**

39. A entidade deve divulgar:

- (a) o montante do contrato reconhecido como receita do período;
- (b) os métodos usados para determinar a receita do contrato reconhecida no período; e
- (c) os métodos usados para determinar a fase de execução dos contratos em curso.

40. A entidade deve divulgar o que se segue para os contratos em curso na data do balanço:

- (a) a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) até a data;
- (b) a quantia de adiantamentos recebidos; e
- (c) a quantia de retenções.

41. As retenções correspondem ao valor de parte de fatura retida pelo contratante e que só será liberada depois que estiverem atendidas as condições especificadas no contrato ou quando os defeitos que motivaram a retenção tiverem sido sanados. As faturas decorrentes de medições são quantias faturadas relativas aos trabalhos executados de contrato quer tenham ou não sido pagas pelo contratante. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratado antes que o correspondente trabalho tenha sido executado.

42. A entidade deve apresentar:

- (a) no ativo, a quantia bruta devida pelo contratante relativa aos trabalhos do contrato; e
- (b) no passivo, a quantia bruta devida ao contratante relativa aos trabalhos do

contrato.

43. A quantia bruta devida pelo contratante relativa aos trabalhos do contrato é igual a:

- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
- (b) o somatório das perdas reconhecidas e dos montantes faturados

para todos os contratos em curso para os quais os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas) excedem o montante faturado.

44. A quantia bruta devida ao contratante relativa aos trabalhos do contrato é igual a:

- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos; menos
- (b) o somatório de perdas reconhecidas e e dos montantes faturados

para todos os contratos em curso para os quais quando o faturamento efetuado excede os custos incorridos acrescido dos lucros reconhecidos (menos perdas reconhecidas).

45. A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisão e Passivo e Ativo Contingentes. Os passivos contingentes e os ativos contingentes podem provir de itens tais como custos de garantias, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

## **Exemplos ilustrativos**

*(Estes exemplos acompanham, mas não fazem parte do Pronunciamento.)*

### **Exemplos de evidenciação das políticas adotadas:**

A receita de contrato de construção de preço fixo deve ser reconhecida pelo método de percentual de execução, medido com base no percentual de horas de trabalho incorridas até a data da medição, em relação às horas totais estimadas para cada contrato.

A receita de contrato de custo mais margem (*cost plus*) deve ser reconhecida tomando como base os custos recuperáveis incorridos durante o período sob mensuração, acrescidos de um valor pré-combinado, a título de remuneração. Os custos incorridos são mensurados proporcionalmente aos custos totais estimados para a execução do contrato.

### **Exemplos para determinar o estágio de execução de um contrato e o momento de reconhecimento da receita e despesas correspondentes (ver itens 22 a 35 deste Pronunciamento)**

A Construtora XYZ assinou um contrato na modalidade preço fixo para edificar uma ponte por \$ 9 milhões. Quando da assinatura a construtora estimava os custos totais em \$ 8 milhões. O prazo de construção foi fixado em três anos.

Ao final do primeiro ano da construção, os custos foram revistos e passaram para \$ 8.050 milhões.

Durante o segundo ano o contratante aprovou alterações que resultaram em um acréscimo de \$ 200 mil na receita e de \$ 150 mil nos custos.

Ao final do segundo ano, os custos incorridos pela construtora incluíam \$ 100 mil relativos a materiais adquiridos e estocados, para serem utilizados no terceiro ano, próximo à conclusão da obra.

A Construtora XYZ determina o estágio de execução das obras calculando a proporção dos custos incorridos relacionados aos trabalhos executados até a data da mensuração, contrapondo-os às últimas estimativas de custos totais para executar a obra.

O resumo das informações financeiras durante o período de construção da obra é o seguinte:



	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Receita inicialmente projetada	9.000	9.000	9.000
Varição	0	200	200
Receita total	9.000	9.200	9.200
Custos incorridos	2.093	6.168	8.200
Custos a incorrer	5.957	2.032	0
Custos totais estimados	8.050	8.200	8.200
Resultado estimado	950	1.000	1.000
% de execução	26%	74%	100%

O estágio de execução relativo ao 2º ano (74%) é obtido após eliminar os custos incorridos no 1º ano e os \$ 100 mil relativos aos materiais estocados que somente serão utilizados no 3º ano.

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

	Até a data	Reconhecido em anos anteriores	Reconhecido no ano corrente
<b>Ano 1</b>			
Receita (9.000 x 26%)	2.340	0	2.340
Despesas ( 8.050 x 26%)	2.093	0	2.093
Resultado	247	0	247
<b>Ano 2</b>			
Receita (9.200 x 74%)	6.808	2.340	4.468
Despesas ( 8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
Resultado	740	247	493

### Ano 3

Receita (9.200 x 100%)	9.200	6.808	2.392
Despesas	8.200	6.068	2.132
Resultado	1.000	740	260

### Evidenciação de contratos em execução

A Construtora DRE chegou ao final do seu primeiro ano de atividades. Todos os custos contratuais incorridos foram pagos à vista e todas as faturas e adiantamentos foram recebidos em dinheiro. Os custos incorridos, referentes aos contratos B, C e E contêm os custos de materiais que foram adquiridos para os respectivos contratos, mas que não foram aplicados aos contratos até a data. Para os contratos B, C e E, os contratantes efetuaram adiantamentos por conta de trabalhos que ainda serão executados.

A situação dos cinco contratos em execução ao término do primeiro ano é a seguinte:

	A	B	C	D	E	total
Receita do contrato reconhecida de acordo com o item 22	145	520	380	200	55	1.300
Custos contratuais reconhecidos de acordo com o item 22	110	450	350	250	55	1.215
Expectativa de perdas reconhecidas de acordo com o item 36	0	0	0	40	30	70
Lucros menos perdas reconhecidas	35	70	30	-90	-30	15
Custos contratuais incorridos no período	110	510	450	250	100	1.420
Custos contratuais incorridos levados ao resultado no período, de acordo com o item 22	110	450	350	250	55	1.215
Custos contratuais relacionados a atividades futuras reconhecidas no ativo de acordo com o item 27	0	60	100	0	45	205
Receitas do contrato (linha 1)	145	520	380	200	55	1.300
Faturamento (item 41)	100	520	380	180	55	1.235





Receita de contrato não faturada	45	0	0	20	0	65
Adiantamentos (item 41)	0	80	20	0	25	125

Os montantes a serem divulgados de acordo com o Pronunciamento são os seguintes:

a) Receita do contrato reconhecida no período (item 39 (a) )	\$ 1.300
b) Despesas incorridas e lucros reconhecidos menos perdas reconhecidas na data (item 40 (a))	\$ 1.435
c) Adiantamentos recebidos (item 40 (b))	\$ 125
d) Quantia bruta devida pelo contratante, apresentada como ativo de acordo com o item 42 (a)	\$ 220
e) Quantia bruta devida ao contratante, apresentada como passivo de acordo com o item 42 (b)	\$ (20)

Os montantes a serem divulgados de acordo com os itens 40(a), 42(a) e (b) são demonstrados como segue:

	A	B	C	D	E	total
Custos incorridos	110	510	450	250	100	1.420
Lucros menos perdas reconhecidas	35	70	30	-90	-30	15
	145	580	480	160	70	1.435
Faturamento	100	520	380	180	55	1.235
A receber dos contratantes	45	60	100	0	15	220
A pagar aos contratantes	0	0	0	-20	0	-20

O montante divulgado de acordo com o item 40(a) é o mesmo montante do período atual porque se trata do primeiro ano de operações.