

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



O Impacto da Implementação da Norma Contabilística Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção

Sónia Alexandra de Castro Pereira

Dissertação de Mestrado submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria.

Trabalho efectuado sob a orientação do
Professor Doutor Eduardo Sá e Silva

Porto, Setembro de 2011

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto



O Impacto da Implementação da Norma Contabilística Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção

Sónia Alexandra de Castro Pereira

Trabalho efectuado sob a orientação do
Professor Doutor Eduardo Sá e Silva

Porto, Setembro de 2011

Resumo

A introdução do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho em Portugal que impõe a aplicação do novo Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) nas empresas portuguesas, veio reforçar o cumprimento ao Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia, de forma a alinhar o normativo nacional com o internacional.

Neste estudo pretendemos determinar o impacto da utilização da Norma Contabilística e Relato Financeiro nº 19 – “Contratos de Construção” (NCRF 19) pela primeira vez na informação financeira das empresas de construção civil portuguesas. Para atingir esse fim, este estudo recorreu à revisão de literatura relacionada com o tema em questão e procedeu a uma análise qualitativa dos dados que foram recolhidos através dos questionários às empresas ligadas ao sector da construção civil portuguesa.

Os resultados indicam que as empresas que utilizam a NCRF 19 não tiveram qualquer impacto com a aplicação da norma pela primeira vez. Concluímos ainda que são as empresas com maior dimensão e rendibilidade, aquelas que apresentam maiores níveis de divulgação financeira.

Palavras-chave: Harmonização contabilística; SNC; NCRF 19; Contratos de Construção.

Abstract

The introduction of Decree-Law No. 158/2009 of 13 July in Portugal, which entails the application of new accounting standard system (SNC) in Portuguese companies, strengthened the compliance with Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and the Council of the European Union in order to align the national and the international normative.

In this study we intend to determine the impact of the use of Accounting and Financial Reporting Standard No. 19 - Construction Contracts "(NCRF 19) for the first time in the financial information of Portuguese construction companies. To that end, this study used a review of literature related to the topic at hand and made a qualitative analysis of the data that was collected through questionnaires to companies linked to the Portuguese construction sector.

The results indicate that companies using NCRF 19 had no impact in applying the standard the first time. Also concluded that the companies of larger size and profitability those with higher levels of financial disclosure.

Keywords: Accounting harmonization; SNC; NCRF 19, Construction Contracts.

Agradecimentos

Ao terminar este estudo não posso deixar de agradecer a todos os que, de algum modo, me apoiaram e contribuíram para a sua concretização.

Ao Professor Doutor Eduardo Sá e Silva agradeço muito reconhecidamente a forma proficiente como orientou este trabalho, a total disponibilidade e apoio sempre demonstrados, bem como o rigor científico e metodológico, e os valiosos e enriquecedores esclarecimentos com que acompanhou a elaboração deste estudo.

Uma palavra de sincero agradecimento a todos os docentes do Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

À minha família e amigos que sempre me incentivaram a acreditar e a fazer acontecer.

Siglas e Acrónimos

AAA – American Accounting Association

CE – Comunidade Europeia

CEE – Comunidade Económica Europeia

CERS – Committee of European Securities Regulators

CIRS – Código Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

DC – Directriz Contabilística

DF – Demonstração Financeira

DR – Demonstração de Resultados

EC – Estrutura Conceptual

IAS – International Accounting Standards

IASB – International Accounting Standards Board

IASC – International Accounting Standards Committee

IFAC - International Federation of Accounts

IFRS- International Financial Reporting Standards Board

ISA – International Standards on Auditing

IOSCO – International Organization of Securities Commissions

NCRF – Normas Contabilísticas e Relato Financeiro

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NIRF - Normas Internacionais de Relato Financeiro

OTOC – Ordem dos Técnicos de Oficiais de Contas

POC – Plano Oficial de Contabilidade

PME – Pequenas e Médias Empresas

SIC – Standing Interpretations Committee

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SPSS – Statistical Package for the Social Sciences

UE – União Europeia

Índice

Resumo	iv
Abstract.....	v
Agradecimentos.....	vi
Siglas e Acrónimos	vii
Índice	viii
Lista de figuras.....	xi
Índice de Quadros.....	xii
Índice de Tabelas	xiii
Índice de Gráficos	xiv
Introdução	1
Relevância do tema e enquadramento	1
Delimitação do tema e objectivo.....	2
Metodologia de Investigação	3
Capítulo I - Enquadramento Teórico	4
1.1 – Normalização e Harmonização Contabilística	4
1.2 – Harmonização Contabilística na União Europeia.....	6
1.2.1 – Harmonização Contabilística Portuguesa	8
1.3 – Estrutura Conceptual	13
Capítulo II – Estudo da NCRF 19	17
2.1 – Objectivo e âmbito	17
2.2 – Definições	17
2.3 – Combinação e Segmentação de Contratos de Construção	19
2.4 – Rédito do Contrato	19
2.5 – Custos do Contrato	21
2.6 – Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato	22
2.7– Reconhecimento de perdas esperadas.....	24

2.8– Alterações nas estimativas	24
2.9– Divulgação.....	25
2.10– Data de eficácia	25
Capítulo III – Implicações contabilísticas e fiscais.....	26
3.1– Implicações contabilísticas	26
3.1.1– Resumo da movimentação contabilística dos contratos de construção no SNC	27
3.2– Implicações fiscais.....	28
3.3– Resumo comparativo da NCRF 19/ POC/ Circular nº 5/90	31
Capítulo IV – Implicações de auditoria	33
Capítulo V – Exemplos práticos da NCRF19.....	37
5.1– Contratos cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade	37
5.1.1– Percentagem de acabamento superior à facturação	37
5.1.2– Percentagem de acabamento inferior à facturação.....	38
5.1.3– Percentagem de acabamento igual à facturação	39
5.1.4 – Perdas esperadas no contrato	40
5.2 – Contratos cujo desfecho não possa ser estimado com fiabilidade	41
5.2.1– Gastos incorridos inferiores à facturação.....	41
5.2.2– Gastos incorridos superiores à facturação	42
5.2.3– Gastos incorridos iguais à facturação.....	43
5.3 – Transição do POC para o SNC	44
Capítulo VI – Parte Empírica	47
6.1 – Hipóteses da investigação	47
6.2 – Metodologia, universo e a amostra da investigação.....	47
6.2.1 – Definição das variáveis	49
6.3 – Apresentação e análise dos resultados obtidos	51
6.4 – Conclusões	59
Conclusão e Investigação Futura	61

Referências Bibliográficas.....	63
Anexo I – Inquérito	67
Anexo II – Resumo das respostas obtidas nos inquéritos	71
Anexo III – Base de estudo do SPSS da H1.....	74
Anexo IV – Base de estudo do SPSS da H2	85

Lista de figuras

Figura 1 – A harmonização e normalização	4
--	---

Índice de Quadros

Quadro 1. Estudos de normalização contabilística até 1977	9
Quadro 2. Terminologia das contas POC/ SNC.....	11
Quadro 3. Resumo da aplicação das normas	12
Quadro 4. Índice da estrutura conceptual da contabilidade do SNC.....	15
Quadro 5. Resumo da movimentação contabilística dos contratos de construção	27
Quadro 6. Comparação NCRF 19/ POC/ Circular n° 5/90	31
Quadro 7. Variáveis independentes H1	50
Quadro 8. Variáveis independentes H2.....	51

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Coeficientes da função de classificação	54
Tabela 2 – Matriz de correlações	54
Tabela 3 – Teste da igualdade das médias dos grupos.....	55
Tabela 4 – Eigenvalues	56
Tabela 5 – Coeficientes normalizados	55
Tabela 6 – Matriz de estrutura.....	56
Tabela 7 – Wilks' Lambda.....	56
Tabela 8 – Classificação dos resultados.....	57
Tabela 9 – Grupos estatísticos.....	58

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Aplicação da NC n° 3/91	51
Gráfico 2 – Método aplicado com a DC n° 3/91	52
Gráfico 3 – Motivo da não aplicação do regime contabilístico prescrito da DC n° 3/91	52
Gráfico 4 – Aplicação da Circular n° 5/90	53

Introdução

Relevância do tema e enquadramento

Ao longo da história a evolução da sociedade e das organizações é indissociável. O conhecimento, a tecnologia, o acesso à informação e a adequação do sistema de informação à realidade organizacional, são veículos de sucesso das organizações e de progresso da própria sociedade.

Neste contexto, a escassez de recursos, a par duma concorrência global, impõe que, por um lado, a informação contabilística responda de forma adequada e atempada às necessidades da gestão e por outro, a implementação de modelos de controlo de gestão que permitam analisar e avaliar a eficácia, a eficiência e a economia das decisões. Estas exigem um sistema de informação baseada em indicadores, o que reforça o papel da contabilidade, na disponibilização da informação necessária. A informação dirigida aos utilizadores das demonstrações financeiras, principalmente aos investidores, deixou de ser local e precisou de se tornar global. Para as empresas de todo mundo passou a haver a necessidade de preparar e apresentar as demonstrações financeiras com base em princípios contabilísticos únicos, baseados numa única estrutura conceptual. Esta necessidade torna-se cada dia mais forte e é uma das principais razões para a normalização e harmonização contabilística internacional.

Em Portugal, a adopção das normas do *International Accounting Standards Board* (IASB), ou de um modelo de normalização aderente a esse normativo, implica alterações na estrutura das empresas bem como nas demonstrações financeiras, assim como no reconhecimento e mensuração de alguns itens das demonstrações financeiras. Assim, o novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em vigor a partir 1 de Janeiro de 2010, aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, vem reforçar o cumprimento ao Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia.

A contabilização dos contratos plurianuais de construção também não se afasta desta realidade. A norma de referência internacional ao nível dos normativos contabilísticos é a *International Accounting Standard 11 – Construction Contracts* (IAS 11). No caso particular dos Contratos Plurianuais de Construção, e para a presente dissertação, a norma de referência é a Norma Contabilística e Relato Financeiro N° 19 (NCRF 19).

Neste contexto, pretendo analisar os efeitos substanciais da transição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para o SNC e determinar o impacto da utilização da NCRF 19 pela primeira vez na informação financeira de uma empresa.

O presente trabalho encontra-se estruturado em seis capítulos.

Na introdução contextualizamos o tema da pesquisa, apresentamos os objectivos, as motivações da escolha, as opções metodológicas de investigação bem como o plano de trabalho efectuado.

No primeiro capítulo que designamos por enquadramento teórico, apresentamos uma perspectiva histórica da normalização e harmonização contabilística tendo em especial atenção a da União Europeia (U.E) e da Portuguesa. Fazemos ainda referência à nova estrutura conceptual da contabilidade.

No segundo capítulo apresentamos um estudo de todos os parágrafos existentes na NCRF19.

No capítulo terceiro referimos as implicações contabilísticas e fiscais que estão na origem com a adopção da NCRF19. Apresentamos também um pequeno resumo da movimentação contabilística dos contratos de construção no SNC.

No quarto capítulo falamos sobre as implicações de auditoria desde do controlo interno até ao seu planeamento e prova de auditoria.

No capítulo quinto apresentamos alguns exemplos práticos da aplicação da NCRF 19 bem como um relativo à transição do POC para o SNC (NCRF 19).

No capítulo sexto que identificamos como a parte empírica descrevemos as hipóteses apresentadas bem como a descrição da metodologia adoptada, o método de recolha de dados, o método de análise da informação obtida e a validação dos resultados.

Terminamos o trabalho com a apresentação das conclusões e perspectivas futuras.

Delimitação do tema e objectivo

Na sequência do contexto antes evidenciado, o trabalho será orientado, essencialmente, pelo estudo da seguinte questão de investigação:

– As empresas de construção civil portuguesas que usam os normativos nacionais para reconhecerem, mensurarem e divulgarem os contratos de construção tiveram dificuldades em acolher a NCRF 19 – Contratos de Construção?

A resposta a esta pergunta correspondeu à roda motriz que levou à escolha do presente tema para a dissertação.

Tendo por base esta questão de investigação, este trabalho pretende atingir o seguinte objectivo:

– Identificar se as empresas de construção civil portuguesas tiveram a suficiente informação sobre o conteúdo da NCRF 19, e que custos adicionais com a implementação da

norma bem como impacto nas demonstrações financeiras devido a todas as alterações implícitas.

Possui, também, como objectivo simultâneo:

– Demonstrar a existência de uma correlação entre a dimensão e a rentabilidade das empresas com o nível da divulgação financeira.

Metodologia de Investigação

O primeiro passo consistiu na escolha do tema que, teve como motivação o interesse pelas actividades de construção civil.

O passo seguinte consistiu na formulação das perguntas de pesquisa constantes do ponto anterior e que constituem o fio condutor do presente trabalho.

Seguidamente, foi efectuada a exploração do tema, através da revisão da literatura já existente relacionada com o mesmo e com a pergunta de pesquisa formulada, consubstanciada no enquadramento da matéria em análise. As pesquisas foram efectuadas principalmente em obras de referência, artigos académicos, teses relacionadas com o tema em análise e Normas de Contabilidade emitidas pelos organismos internacionais e nacionais.

A segunda forma de recolha de dados baseou-se em inquéritos a empresas ligadas ao sector da construção civil português. Estes dados serviram como complemento de estudo dos conteúdos teóricos. Os inquéritos assentaram em perguntas fechadas, na sua maior parte de escolha múltipla, intercaladas com perguntas abertas, algumas com espaços para preencher. Foi pedida a colaboração de cem empresas do sector, contudo as respostas obtidas são referentes a dez inquéritos provenientes de dez empresas. Desconhecemos as razões da não colaboração das restantes noventa empresas, apesar dos esforços efectuados junto das mesmas, parece-nos que há pouco interesse para responderem a este tipo de inquéritos.

Para obter a confirmação ou não dos pressupostos iniciais que estão na base da pergunta formulada, pretendia partir para a observação e para a análise das informações recolhidas através dos respectivos inquéritos complementando com a análise comparativa dos mesmos. As respostas dos inquéritos foram analisados e discutidos com o apoio do programa *Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) e Excel. No entanto, no capítulo seis onde abordamos a parte empírica, descrevemos os traços gerais das actividades que se realizaram.

Por fim, e após a recolha e análise dos dados, serão então obtidas as principais conclusões.

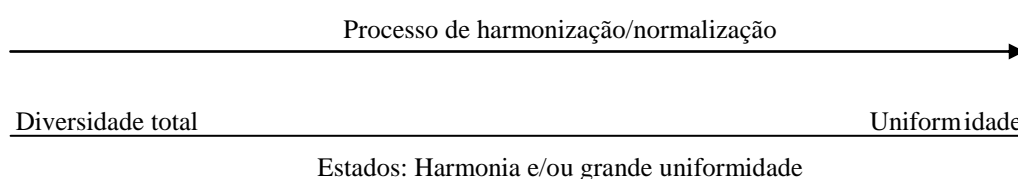
O detalhe de cada um destes passos está evidenciado nos capítulos respectivos.

Capítulo I - Enquadramento Teórico

1.1 – Normalização e Harmonização Contabilística

Distinguindo a normalização de harmonização, podemos dizer que a normalização é definida como um movimento no sentido da uniformidade global enquanto a harmonização é entendida como um processo em que se avança no sentido da diversidade para a comparabilidade global (Garrido e Sanabria, 2001).

Figura 1 – A harmonização e normalização



Fonte: Tay e Parker (1990:73)

A compreensão do conceito de harmonização implica também o conhecimento do significado de harmonia. Harmonia pode ser definida como

“(...) um estado em que existe um certo grau de coordenação entre dois ou mais assuntos.” (Van der Tas, 1992).

A harmonização contabilística é um processo que visa reduzir as diferenças nas práticas contabilísticas aplicadas nos diversos países, de modo a atingir a comparabilidade da informação financeira. As demonstrações financeiras podem ser harmonizadas através de normas contabilísticas que estabeleçam limites às diferenças que possam existir. Deste modo, as normas são um meio para alcançar a harmonização contabilística (Van der Tas, 1988, 1992; Tay e Parker, 1990). É de salientar que a comparabilidade da informação financeira incide ao nível dos *items* individuais e não ao nível das demonstrações financeiras como um todo (Van der Tas, 1988, 1992).

Assim, nos últimos anos temos assistido ao reavivar do processo de harmonização contabilística internacional, na procura incessante de um modelo contabilístico único aplicável às empresas, em prol da comparabilidade da informação financeira contida nas suas demonstrações financeiras.

A harmonização internacional da informação financeira principiou nos Congressos mundiais de peritos de contabilidade, que se iniciou em Sant Luis, nos Estados Unidos, em

1904, desde essa data faz-se regularmente de cinco em cinco anos. Na década de setenta surgiram dois organismos o IASB, encarregado da emissão de normas de contabilidade e o *International Federation of Accounts* (IFAC), orientado para a emissão de normas de auditoria (Tua Pereda, 2000). O IASB é a denominação actual mas até Abril de 2001 era designado por *International Accounting Standards Committee* (IASC).

O IASB foi fundado, em Junho de 1973, por dezasseis organismos contabilísticos profissionais de nove países, desde então tem procurado manter uma melhoria contínua das suas normas, assente numa estrutura conceptual orientadora dos princípios básicos a seguir. Para que o IASB possa cumprir com os seus objectivos, foram criadas as IAS, ou como são conhecidas entre nós, Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

Podemos distinguir três etapas distintas no modelo harmonizador do IASB segundo a revisão da literatura (Hopwood, 1994; Thorell e Whittington, 1994; Martínez Conesa, 1996; Lorca, 1999; Tua, 2000; Laínez, 2001).

Podemos considerar que a primeira etapa vai desde 1973 até 1988 caracterizada pelas tentativas de consolidação, o “período descritivo” (Thorell e Whittington, 1994), enquanto Hopwood (1994) prefere designá-lo de “período adormecido”. Esta fase foi caracterizada, pela flexibilidade, pois havendo multiplicidade de opções contempladas pelas NIC’s o grau de comparabilidade alcançado para as demonstrações financeiras era insuficiente.

Em 1988, o IASB inicia uma nova etapa no sentido de melhorar a comparabilidade internacional das demonstrações financeiras. Para alcançar este objectivo o IASB formulou dois importantes documentos a Estrutura Conceptual e o Projecto de Comparabilidade. Em 1987, a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), é integrado no grupo consultivo do IASB e apoia o projecto de comparabilidade. É nesta fase que a Comissão Europeia também aderiu como estatuto de observador ao IASB. Assim, o IASB constitui um primeiro passo para que possa ver as suas normas serem reconhecidas e recomendadas por organismos que representam grande parte dos interessados na harmonização contabilística internacional.

Em 1995, iniciou-se a considerada terceira etapa e actual do IASB. Esta fase é marcada pela celebração de um acordo (em Julho de 1995), entre o IASB e a IOSCO, relativo ao desenvolvimento de um plano de trabalho para o período de 1995-98, com o objectivo de em 1999 possuir um conjunto de normas básicas (“*core standards*”), cuja IOSCO se comprometeu a recomendar nas bolsas internacionais. Este período também é marcado pela reestruturação do IASB.

Em 1997, o IASB criou o *Standing Interpretations Committee* (SIC) um comité técnico dentro da estrutura do IASB responsável pelas publicações de interpretações chamadas SIC cujo objectivo era responder às dúvidas de interpretações dos usuários.

Em Maio de 2000, a IOSCO anunciou a conclusão da avaliação das normas do IASB e tomou a decisão de recomendar aos seus membros que permitissem às sociedades emissoras a utilização das mesmas na elaboração das suas demonstrações financeiras (DF) para efeitos de admissão em bolsa de valores estrangeiras. A influência da IOSCO no trabalho do IASB evidencia a orientação das IAS para a protecção dos interesses dos investidores e para um sistema global de divulgação de informação financeira que facilite o acesso a capitais.

Com a reestruturação interna que realizou em 2001, o IASB procurou alcançar uma maior legitimidade das suas normas, aumentando a participação dos diversos interessados em informação financeira harmonizada. Desta forma, o IASB é actualmente o principal organismo privado emissor de normas internacionais de contabilidade, sendo a preponderância da sua actuação globalmente reconhecida (Volker, 2002). O processo de evolução do IASB deve ser visto como um processo em constante evolução e melhoria contínua. Assim, diversos autores analisaram a evolução das normas do IASB no sentido da harmonização, ao longo destas etapas, comprovando a redução da flexibilidade permitida pelas normas emitidas nas fases anteriores (Fontes *et al.*, 2003; Garrido *et al.*, 2002; Rodrigues, 2000; Rodrigues, 2003).

1.2 – Harmonização Contabilística na União Europeia

A Comunidade Económica Europeia (CEE), criada em 1957 pelo tratado de Roma, tinha como um dos seus principais objectivos a criação de um Mercado Comum que culminaria numa União Económica e Monetária entre os seus países membros. Assim, desenvolveu um conjunto de iniciativas com o objectivo de diminuir a diversidade da legislação fiscal, laboral e comercial dos seus países membros. Este projecto da harmonização contabilística no seio da União Europeia foi, desde a sua criação em 1957, entendida como fundamental para alcançar a livre circulação de produtos, indivíduos, serviços e capitais entre os estados membros e inclui também a informação contabilística que as sociedades deveriam divulgar a terceiros (Rodrigues e Guerreiro, 2004).

A União Europeia começou por emitir Directivas Comunitárias na década de setenta, com o objectivo de alcançar uma informação financeira harmonizada entre os seus Estados-Membros, necessária à concretização de um mercado comum. Não obstante as dificuldades, limitações e críticas de que foram alvo, as directivas permitiram um aumento geral da qualidade das normas contabilísticas.

São de salientar a quarta e a sétima directivas, que foram emitidas com o intuito de harmonizar as leis nacionais relativas às normas contabilísticas e que orientam a elaboração das demonstrações financeiras individuais e consolidadas, respectivamente.

A quarta directiva ou directiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, é relativa à apresentação das contas anuais individuais, coordenando a estrutura e conteúdo das contas anuais e relatório de gestão, métodos de valorimetria e divulgação dos documentos.

A sétima directiva ou directiva 83/349/CEE, de 13 de Junho de 1983, é relativa às contas consolidadas, com os mesmos propósitos que a quarta directiva mas às contas de grupo de empresas, empresas associadas e multigrupo.

No entanto, a adaptação destas directivas às leis nacionais dos Estados-Membros foi significativamente influenciada pelas tradições contabilísticas locais. Assim, apesar de nesta fase ter ocorrido um aumento da harmonização formal da União Europeia, principalmente dos requisitos de divulgação, o efeito das directivas foi bastante inferior ao esperado (Archer *et al.*, 1995; Cañibano e Mora, 2000; Emenyonu e Gray, 1992; Van der Tas, 1992). Em 1995, reconhecendo a complexidade do processo de harmonização contabilística, a União Europeia optou pela aproximação ao IASB, numa altura em que este organismo tinha atingido resultados evidentes do seu trabalho e com fortes possibilidades das IAS serem reconhecidas nos mercados de capitais internacionais. Esta decisão ficou materializada na Comunicação de 13 de Junho de 2000, que culminou na publicação do Regulamento (CE) N° 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002 (CCE, 2002). Este regulamento impõe a obrigatoriedade das sociedades, cujos valores mobiliários estejam cotados num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro, de utilizarem as normas do IASB na elaboração das suas DF consolidadas a partir de 2005. Este prazo poderia ser alargado até 2007 em duas situações:

- quando as sociedades estão cotadas em simultâneo num mercado regulamentado em qualquer país terceiro e que, à data da publicação do Regulamento, aplicavam outro conjunto de normas internacionais aceites;

- quando as empresas apenas tenham à cotação títulos de dívida.

O regulamento permite ainda a cada Estado-Membro a opção de alargar a obrigatoriedade da utilização das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) à elaboração das contas anuais individuais das empresas cotadas e/ou às contas consolidadas e

individuais das empresas não cotadas e, simultaneamente, ir aproximando as normas nacionais às normas do IASB.

No entanto, devido às diferentes tradições e sistemas contabilísticos existentes na UE, o processo de adaptação decorrerá com diferente velocidade, intensidade e âmbito, de Estado-Membro para Estado-Membro, podendo originar uma desarmonização e falta de comparabilidade elevada dentro da UE, como resultado final de todo o processo de harmonização (Haller e Eirle, 2003).

A União Europeia continuava com perspectivas evolutivas da normalização contabilística, nesse sentido continuava a ter preocupações quanto à aplicação consistente das IAS/IFRS, contando para isso com o apoio do *Committee of European Securities Regulators* (CERS).

Não ignorando as perspectivas evolutivas, a UE tem como preocupação a resolução de conflitos entre as IAS e as Directivas Comunitárias. Até 2009 a UE deu continuidade à aplicação da estratégia de 2000 que consistia na adopção das normas IAS e da discussão da possível revisão da Quarta e Sétima Directiva no que diz respeito à problemática contabilística das Pequenas e Médias Empresas (PME).

1.2.1 – Harmonização Contabilística Portuguesa

Os desenvolvimentos internacionais que ocorreram ao nível da harmonização contabilística repercutiram-se na evolução do sistema contabilístico português.

O sistema contabilístico português é tradicionalmente classificado como pertencente ao grupo dos países com influência continental europeia com uma estrutura baseada no Direito Romano (Gernon e Bindon, 1992; Jarne, 1997, Mueller *et al.*, 1997; Nobes e Parker, 1998; Salter e Doupnik, 1992) onde a normalização formal da contabilidade, a fiscalidade e protecção de credores assumem primordial importância.

Em 1975 é criada a Comissão do Estudo da Normalização Contabilística em Portugal e, nessa altura, surgem quatro projectos de normalização contabilística. Dois anos depois, em 1977, surge o primeiro POC para as empresas, o qual denotava uma forte influência francesa e, neste mesmo ano também é criada a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para o acompanhamento e actualização desse plano.

No quadro seguinte apresenta-se as principais etapas até ao POC:

Quadro 1. Estudos de normalização contabilística até 1977

Ano	Título	Promotores
1964	Plano Geral de Contabilidade: Projecto - Contribuição para o Plano Contabilístico Português (PGC)	Comissão de Contabilidade e Estatística, do Centro de Estudos de Organização e Escritórios do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do distrito de Lisboa.
1965	Plano Geral de Contabilidade – PGCP Contribuição para o Plano Contabilístico Português	Centro de Estudos de Organização de Escritórios do Sindicato Nacional dos Empregados de Escritório do distrito de Lisboa
1970	Plano de Contabilidade Nacional para a Empresa – PCNE	Grupo de Trabalho “Técnica Contabil Economia de Empresa” da Comissão Directiva da Sessão Profissional dos Técnicos de Contas do Sindicato Nacional dos Profissionais de Escritório do distrito de Lisboa
1973	Anteprojecto do Plano Oficial de Contabilidade – APGC	Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos do Ministério das Finanças
1974	Plano Português de Contabilidade – PPC	Sociedade Portuguesa de Contabilidade
1977	Plano Oficial de Contabilidade para as Empresas	Ministério do Plano e Coordenação Económica Ministério das Finanças Comissão de Normalização Contabilística

Fonte: adaptado de Santos (2002), A estrutura conceptual da Contabilidade em Portugal.

Até 1977 a normalização contabilística legalmente existente e imposta por lei era exclusivamente para o sector bancário e dos seguros. Para estas instituições estavam definidos quadro de contas, regras de contabilização, critérios de apuramento dos resultados e normas para a publicação de balanços e demonstração de resultados (DR). Para as empresas privadas até 1977 não havia orientação em termos contabilísticos nem na sua apresentação. Assim, com o aparecimento do POC, foi dado um grande avanço no que diz respeito ao processo de normalização contabilística em Portugal.

Ao longo do tempo o POC de 1977 foi sendo revisto e alterado, em virtude da introdução na lei nacional do disposto na Quarta Directiva, o que conduziu a uma nova versão, aprovada pelo Decreto-lei nº 410/89, de 21 de Novembro, a Sétima Directiva conduziu à introdução de dois novos capítulos no POC (capítulos 13 e 14), introduzidos pelo Decreto-Lei nº 238/91, de 2 de Julho.

Foram publicados diversos Decretos-Lei com o intuito de diminuir as divergências entre o sistema contabilístico português e as normas do IASB. É de salientar, o Decreto-Lei 35/2005 de 17 de Fevereiro, que estabeleceu condições para que as IFRS fossem adoptadas em Portugal, no âmbito do Regulamento (CE) Nº 1606/2002, transpondo para a ordem jurídica interna a Directiva 2003/51/CE. Assim, foram efectuadas diversas alterações no POC que visam a eliminação de determinadas divergências com as IFRS, destacando-se as alterações a

nível conceptual, os conceitos de provisão e contingência nas contas do activo passaram a denominar-se ajustamentos, atendendo à sua caracterização e limites no plano normativo internacional. Este Decreto-Lei contém também diversas disposições que definem quais as demonstrações financeiras que devem seguir as normas do IASB, das quais se destacam:

- a obrigatoriedade da adopção das IFRS na elaboração das contas consolidadas das empresas cotadas, deixando de ser exigido que estas demonstrações financeiras sigam a regulamentação nacional;

- a obrigatoriedade das empresas que optem por utilizar as IFRS na elaboração das suas demonstrações financeiras individuais, mantendo a sua contabilidade organizada de acordo com o normativo contabilístico nacional, de modo a calcularem o resultado contabilístico que serve de base ao apuramento do lucro tributável.

Em 19 de Outubro de 2006, CNC divulgou o projecto/rascunho do SNC, tendo sido em 3 de Julho de 2007, com a previsão de entrada em vigor em 2008. No entanto, com o decorrer de 2008 a data de entrada viu-se alterada para o ano 2009 ou 2010.

Assim, o novo SNC entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010, aprovado pelo Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, veio reforçar o cumprimento ao Regulamento (CE) nº 1606/2002, já referenciado anteriormente. O SNC revogou não só o diploma que aprovou o POC, como todos os que o alteraram e ainda as Directrizes Contabilísticas números 1 a 29, emitidas pela CNC. Em simultâneo com a publicação do SNC, foi alterado em conformidade o Código do IRC.

É de salientar a NCRF 3¹ – “Adopção pela primeira vez das normas contabilísticas e de relato financeiro”, é a norma de transição para o novo referencial contabilístico português, o SNC. Destina-se fundamentalmente a garantir que as primeiras demonstrações financeiras de uma entidade elaboradas de acordo com o SNC contenham informação que:

- seja transparente para os utentes e comparável em todos os períodos apresentados;
- proporcione um ponto de partida adequada para a contabilização segundo as NCRF;
- possa ser gerada a um custo que não exceda o benefício para os utentes.

O SNC adaptou às características nacionais e às especificidades das empresas nacionais as normas internacionais e adopta a sua terminologia, permitindo que a informação

¹ Tem por base a “IFRS 1 – Adopção pela primeira vez das Normas Internacionais de Relato Financeiro” e deve ser aplicada nas primeiras demonstrações financeiras anuais de acordo com as NCRF, explicitando-se que é a primeira vez que a entidade está a usar as normas.

contabilística produzida seja internacionalmente comparável. Ou seja, ao analisar o balanço de uma empresa portuguesa e o de uma empresa espanhola, poderemos comparar valores, com a certeza de que se trata da mesma realidade e que foram apurados com base em pressupostos idênticos. A comparabilidade das DF e contabilísticas reduz os encargos administrativos relacionados com a internacionalização de empresas portuguesas e aumenta a sua competitividade na capacidade de reporte das suas demonstrações financeiras, em ambiente de concorrência, por fontes de financiamentos internacionais.

O SNC pode ser caracterizado como sendo “ um modelo baseado em princípios e não em regras, aderente, portanto, ao modelo do IASB adoptado na União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Directivas Contabilísticas Comunitárias. È um modelo em que se atende às diferentes necessidades de relato financeiro, dado o tecido empresarial a que irá ser aplicado, e em que se permite uma intercomunicabilidade quer horizontal quer vertical. Por último, pretende-se que seja suficientemente flexível para acolher com oportunidade as alterações às normas do IASB adoptadas na União Europeia.” (Joaquim Guimarães, OTOC, Outubro 2007). Significa isto que devemos favorecer um raciocínio conceptual das questões contabilísticas por oposição ao modelo tradicional, baseado em aspectos meramente formais, mecanicistas, de classificação de documentos e de codificação.

O que mudou na terminologia das contas:

Quadro 2. Terminologia das contas POC/SNC

POC	SNC
Disponibilidades	Meios financeiros líquidos
Terceiros	Contas a receber e a pagar
Existências	Inventários e activos biológicos
Imobilizado	Investimentos
Capital	Capital, reservas e resultados transitados
Custos	Gastos
Proveitos	Rendimentos
Resultados	Resultados

Fonte: Adaptado CNC

Tendo em conta a reduzida dimensão das empresas portuguesas, foram criados níveis de aplicação das Normas Internacionais de Contabilidade. Assim temos:

Quadro 3. Resumo da aplicação das normas

<p>1º Nível - Aplicação das Normas Internacionais Contabilidade (IAS/IFRS)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - De aplicação obrigatória às contas consolidadas das sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação em mercado regulamentado. Trata-se da obrigação de adoção por parte das empresas cotadas em bolsa; - De aplicação obrigatória às contas individuais das sociedades cujas contas consolidadas apliquem as IAS/IFRS; - De aplicação voluntária às contas consolidadas de outras sociedades abrangidas pelo SNC desde que acompanhadas de certificação legal de contas; - De aplicação voluntária às contas individuais de entidades que integrem o perímetro de consolidação de quem aplica as IAS/IFRS desde que submetidas à certificação legal de contas; - Este primeiro nível já foi introduzido pelo DL nº35/2005 em cerca de 90 empresas portuguesas.
<p>2º Nível - Aplicação das Normas de Contabilidade e de Relato Financeiro (NCRF)</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Aplicável a todas as entidades que não adotem as IAS/IFRS e que sejam: - Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais - Empresas individuais reguladas pelo Código Comercial - Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada (EIRL) - Empresas Públicas - Cooperativas; - Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) e Agrupamentos de Interesse Económico (AIE). - O segundo nível é, no fundo, uma simplificação do primeiro, que visa não sobrecarregar as empresas de menor dimensão, mantendo os conceitos das IAS/IFRS.
<p>3º Nível - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE) ou "Regime Simplificado"</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Aplicável a pequenas entidades, que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: - Total de balanço: 1.500.000 euros; - Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; - Número médio de trabalhadores durante o exercício: 50.

Fonte: Adaptado CNC

Posteriormente, foi publicado a 2 de Setembro de 2010 a Lei n.º 35/2010 que prevê a aplicação de normas e informações contabilísticas para as microentidades, considerando-se como tal as empresas, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- 1- Total do balanço – 500.000,00 €
- 2- Volume de negócios líquido – 500.000,00 €
- 3- Número médio de empregados durante o exercício – 5.

A simplificação das normas e informações contabilísticas para as microentidades traduzem-se na dispensa da aplicação das normas contabilísticas no DL n.º 158/2009, de 13 de Julho (SNC). O regime simplificado a aplicar às microentidades consta de normas contabilísticas e de um quadro de contas simplificado e de dispensa, no todo ou em parte, de obrigações declarativas e de registo. Todavia, a aplicação destas normas simplificadas deixa de ser possível se, à data do balanço, uma empresa ultrapassar dois dos três limites acima enunciados, em dois exercícios consecutivos. Em sentido contrário, se, à data do balanço, uma empresa deixar de ultrapassar dois dos três limites previstos no artigo 2.º da Lei n.º 35/2010, em dois exercícios consecutivos, pode beneficiar da dispensa referida no artigo 3.º da mesma lei.

Este novo SNC, quando entrou em vigor, fez alterações ao nível da contabilização dos contratos de construção e trouxe grandes vantagens para as empresas desta área, pois deixaram de ter uma “dupla” contabilidade, para satisfazer as necessidades de relato internacional e nacional. As empresas construtoras cotadas desde de 2005 estavam obrigadas a utilizar a IAS 11 no tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção. Para as entidades construtoras inseridas apenas no contexto económico nacional e sem maiores exigências de relato financeiro europeu e internacional, foi elaborada uma adaptação da IAS 11 (versão subscrita pela EU e traduzida para língua oficial portuguesa publicadas no Jornal Oficial das Comunidades), mas com a dispensa da aplicação de determinadas divulgações aí exigidas, garantindo essencialmente os critérios de reconhecimento e mensuração. Esta adaptação da IAS 11 resultou na NCRF 19 - Contratos de Construção. Matéria que vai ser aprofundada mais à frente.

1.3 – Estrutura Conceptual

Uma estrutura conceptual, para Jorge Tua Pereda (2000), é “*uma interpretação da teoria geral da Contabilidade, mediante a qual se estabelecem, através de um itinerário lógico dedutivo, os fundamentos teóricos em que se apoia a informação financeira*”. Para Gabás Trigo (1991), “*é uma teoria contabilística de carácter geral que apresenta uma estruturação*

lógica dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório”.

A estrutura conceptual internacional segundo Carqueja (2007), “*tem como referência a contabilidade financeira, destinada ao exterior, e explicita a utilidade para as decisões como objectivo*”.

A estrutura conceptual (EC) do IASB foi aprovada em Abril de 1989, para publicação em Julho de 1989, e adoptada pelo IASB em Abril de 2001, não constitui uma NIC nem uma Norma Internacional de Relato Financeiro (NIRF) e não define normas para qualquer assunto particular de mensuração ou divulgação.

A “EC/IASB” incorpora quatro níveis: o primeiro refere-se aos objectivos das demonstrações financeiras; o segundo trata das características qualitativas e dos componentes principais das demonstrações financeiras; o terceiro compreende o reconhecimento e a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras; e finalmente, o quarto integra os conceitos de capital e de manutenção do mesmo.

A “EC/SNC” é um documento autónomo publicado pelo Aviso nº 15652/2009, do Diário da República Nº 173, Série II, de 7 de Setembro de 2009, que tem por base e influência a “EC/IASB”. O SNC é um modelo de normalização que se baseia principalmente mais em princípios do que em regras explícitas, pretendendo-se que esteja em sintonia com as NIC (IAS) adoptadas pela UE, bem como seja coerente com as 4.^a e 7.^a Directivas da UE, em respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do art.º 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.

De acordo com o parágrafo 1 da EC as demonstrações financeiras são “*preparadas com o propósito de proporcionar informação que seja útil na tomada de decisões económicas*” pelo que devem responder às necessidades comuns da maior parte dos utentes.

Assim, EC conceptual tem como objectivo através das demonstrações financeiras proporcionar informação acerca da posição financeira e desempenho da empresa em determinado momento aos seus investidores, credores e a outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem outras decisões.

As DF aqui mencionadas são constituídas normalmente, pelos seguintes documentos:

- Balanço
- Demonstração de Resultados
- Demonstração das alterações na posição financeira
- Demonstração de Fluxos de Caixa

- Notas e outras demonstrações e material explicativo que constituam parte integrante das Demonstrações Financeiras.

A EC/SNC considera dois conceitos muito importantes que não podem ser esquecidos para a divulgação da informação o regime de acréscimo que se define como o momento do reconhecimento dos factos patrimoniais em presença e o da continuidade baseia-se na mensuração dos elementos patrimoniais de acordo com a continuidade das operações que proporcionam.

A EC/SNC resume-se ao seguinte quadro:

Quadro 4. Índice da estrutura conceptual da contabilidade do SNC

Designação	Parágrafos
Prefácio	1
Introdução	2 a 11
Finalidade	2 a 4
Âmbito	5 a 7
Conjunto completo de demonstrações financeiras	8
Utentes e as suas necessidades de informação	9 a 11
Objectivo das demonstrações financeiras	12 a 21
Posição financeira, desempenho e alterações na posição financeira	15 a 21
Notas às demonstrações financeiras	21
Pressupostos subjacentes	22 a 23
Regime de acréscimo	22
Continuidade	23
Características qualitativas das demonstrações financeiras	24 a 46
Compreensibilidade	25
Relevância	26 a 30
Materialidade	29 e 30
Fiabilidade	31 a 38
Representação fidedigna	33 e 34
Substância sobre a forma	35
Neutralidade	36
Prudência	37
Plenitude	38
Comparabilidade	39 a 42
Constrangimentos à informação relevante e fiável	43 a 45
Tempestividade	43
Balanceamento entre benefício e custo	44
Balanceamento entre características qualitativas	45
Imagem verdadeira e apropriada/apresentação apropriada	46
Elementos das demonstrações financeiras	47 a 79
Posição financeira	49 a 51
Activos	52 a 58
Passivos	59 a 63

Capital próprio	64 a 67
Desempenho	68 a 71
Rendimentos	72 a 75
Gastos	76 a 78
Ajustamentos de manutenção do capital	79
Reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras	80 a 96
Probabilidade de benefícios económicos futuros	83
Fiabilidade da mensuração	84 a 86
Reconhecimento de activos	87 e 88
Reconhecimento de passivos	89
Reconhecimento de rendimentos	90 e 91
Reconhecimento de gastos	92 a 96
Mensuração dos elementos das demonstrações financeiras	97 a 99
Conceitos de capital e manutenção de capital	100 a 108
Conceitos de capital	100 e 101
Conceitos de manutenção do capital e a determinação do lucro	102 a 108

Fonte: Adaptado CNC

É neste contexto que a estrutura conceptual que integra o SNC se assume com uma importância acrescida, pois é a partir dela que se poderá compreender todo o alcance do novo Sistema. A NCRF19, usa os critérios de reconhecimento estabelecido na EC para determinar quando os réditos e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na DF.

Pode-se concluir que o SNC constitui, uma melhoria significativa da EC da contabilidade, como suporte teórico fundamental da prática contabilística garantindo um aumento da comparabilidade da informação financeira prestada pelas empresas.

Capítulo II – Estudo da NCRF 19

A NCRF 19 – Contratos de Construção é baseada na Norma Internacional de Contabilidade IAS 11, adoptada pelo Regulamento (CE) nº 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro².

2.1 – Objectivo e âmbito

O objectivo desta Norma é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados com os contratos de construção. Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade contratual é indicada e a data em que a actividade é completada caem geralmente em períodos contabilísticos diferentes. Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que os trabalhos de construção sejam executados, permitindo, conseqüentemente, apurar os resultados das obras em cada período. Regra geral, os contratos de construção têm início num exercício contabilístico diferente daquele em que terminam.

A NCRF 19 aplica-se na contabilização dos contratos de construção, mas apenas nas demonstrações financeiras das entidades construtoras. Pode-se concluir, que esta é uma norma unilateral, visto que só deve ser aplicada pelos construtores na contabilização dos seus contratos de construção.

2.2 – Definições

A NCRF 19 (parágrafo 3) começa por definir contratos de construção como “ um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final”.

O POC (1989) no capítulo 5 – Critérios de valorimetria (5.3.17) designa como uma actividade de carácter plurianual, designadamente, construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios.

A Directriz Contabilística (DC) nº 3 (1991) define como uma construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento, quando as datas de início e de conclusão da respectiva obra se situarem em períodos contabilísticos diferentes. São também

² Vide Regulamento (CE) nº 1725/2003, da Comissão, de 29 de Setembro

abrangidos os contratos de prestação de serviço directamente relacionados com um contrato de construção, nomeadamente, serviços de arquitectura e engenharia.

No artigo 19º do CIRC a expressão “obras de carácter plurianual” contraria o texto no número um do mesmo artigo que estabelece “tempo de produção superior a um ano”, o primeiro (considerado geralmente aceite) implicará que um ano fiscal isto é, data início e fim em ano fiscal diferente, o segundo tempo refere-se apenas ao tempo de execução.

A IAS 11 caracteriza um contrato de construção como sendo um contrato especificamente negociado para a construção de um activo ou de um conjunto de activos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e finanças ou ao seu objectivo ou utilização final.

Esta norma define também “contrato de *cost plus*” e o “contrato de preço fixado”.

No “contrato *cost plus*”, o contratado é reembolsado pelos custos mais uma remuneração fixada, ou seja, o preço do contrato é determinado pela soma das despesas reembolsáveis e de uma remuneração fixada (remuneração que é, nada mais, do que a margem de lucro).

Num contrato de preço fixado, o contratado concorda em realizar os serviços por um montante fixado ou por uma unidade fixa de *output*, isto é, a remuneração da entidade contratada resulta da aplicação dos preços unitários previstos no contrato para cada tipo de trabalho a realizar às quantidades dos trabalhos efectivamente executados. O contrato preço fixado, pode ser frequentemente revisto como resultado de mudanças no decorrer da construção. Este contrato é definido com sendo um “*contrato de construção em que a entidade contratada concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade de output que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados*” (NCRF 19 – parágrafo 3).

Do ponto de vista da NCRF 19, um contrato de construção é especificamente negociado para a construção de um activo ou de uma combinação de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final. A construção de um activo ou mais activos intimamente relacionados pode ser tais como pontes, edifícios, barragens, navios, túneis, refinarias e partes complexas de fábricas ou de equipamentos. Nesta norma também consideram como contratos de construção os contratos de prestação de serviços que estejam directamente relacionados com a construção do activo, tais como, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos e

contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição.

2.3 – Combinação e Segmentação de Contratos de Construção

O problema dos contratos de construção é quando estes podem ser agrupados em um único contrato de construção (combinação) ou quando estes devem permanecer separados e serem considerados contratos de construção únicos (segmentação).

Um grupo de contratos de construção deve ser tratado como contratos separados quando:

- tenham sido submetidas propostas separadas para cada activo;
- cada activo tenha sido sujeito a uma negociação separada, o contratador ou o cliente podem aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo;
- os réditos e os gastos de cada activo possam ser perfeitamente identificados.

Um contrato pode ser combinado e tratado como um único contrato quando:

- o conjunto de contratos seja negociado como um todo;
- os contratos estão de tal forma relacionados que, na prática, são parte de um projecto único com uma margem de lucro global;
- sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

Acontece que por vezes, um contrato pode originar a construção de um activo adicional por opção do cliente, este activo pode ser incorporado no contrato se:

- o activo não diferir significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou
- o preço do activo for negociado tendo em atenção o preço original do contrato .

2.4 – Rédito do Contrato

O rédito de um contrato deve compreender (NCRF 19):

- o valor inicial contratado, correntemente designado por valor de adjudicação,
- as variações subsequentes do trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato, desde que: (a) seja provável que resultem em rédito; e (b) o seu montante possa ser fiavelmente mensurado.

Segundo a IAS 18, rédito é o rendimento que surge no decurso das actividades ordinárias de uma entidade e que pode ser referido por uma variedade de nomes diferentes

incluindo vendas, honorários, juros, dividendos e royalties. Corresponde, portanto, ao influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das actividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio, que não sejam aumentos relacionados com contribuições de participantes no capital próprio. Desta definição resulta que o rédito inclui apenas os influxos brutos de benefícios económicos recebidos e a receber pela entidade de sua própria conta. As quantias cobradas por conta de terceiros, tais como impostos sobre vendas, impostos sobre bens e serviços e impostos sobre o valor acrescentado, não são benefícios económicos que fluam para a entidade e não resultam em aumentos de capital próprio. (NCRF 20 – Rédito).

Assim, se um contrato de construção estiver dentro do âmbito da NCRF 20, a entidade deverá distinguir se o acordo é uma prestação de serviços ou uma venda de bens. Se a entidade não está obrigada a adquirir e fornecer materiais de construção, o acordo pode ser apenas um acordo para a prestação de serviços. Se a entidade está obrigada a prestar serviços em conjunto com materiais de construção a fim de cumprir a sua obrigação contratual de entregar o imóvel para o comprador, é um acordo para a venda de bens e os critérios para o reconhecimento do rédito estabelecidos na NCRF 20 são aplicáveis.

Feita esta distinção, cabe à entidade analisar as características do contrato e determinar se o acordo é uma prestação de serviços ou uma venda de bens, partindo do pressuposto que o contratador não tem plena capacidade de especificar os elementos do contrato.

O rédito do contrato é mensurado pelo justo valor³ da retribuição recebida ou a receber, do montante estabelecido pelo contrato.

Muitas vezes a quantia do rédito acordada no início do contrato pode não permanecer a mesma até ao seu desfecho, devido às variações⁴ e reivindicações⁵. Acontece que o rédito de um contrato pode variar devido, por exemplo:

- trabalhos realizados a mais, desde que aceites pelo cliente;
- trabalhos realizados a menos;
- penalizações aplicadas à entidade construtora, decorrentes de atrasos ou outros incumprimentos na conclusão do contrato;

³ “É a quantia pela qual um bem (ou serviço) poderia ser trocado, entre um comprador interessado e um vendedor nas mesmas condições, numa transacção ao seu alcance”- Comissão de Normalização Contabilística – DC 13.

⁴ “Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato.”-NCRF 19 (parágrafo 13)

⁵ “Uma reivindicação é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato.” – NCRF 19 (parágrafo 14)

- incentivos⁶ a pagar pelo cliente relativos ao cumprimento de determinadas metas alcançadas pelo construtor.

2.5 – Custos do Contrato

Os custos dos contratos de construção incluem custos especificamente relacionados com o contrato, tais como:

- custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;
- custos de materiais usados na construção;
- depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- custos de movimentação dos activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
- custos de aluguer de instalações e equipamentos;
- custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
- custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia;
- reivindicações de terceiros partes, tais como indemnizações ou outras penalidades aplicáveis ao construtor.

Estes custos podem ser reduzidos por qualquer rendimento acessório que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, rendimentos provenientes da venda de materiais excedentários e a alienação de activos fixos tangíveis no fim do contrato.

Também são considerados os custos do contrato relacionados com a actividade em geral do contrato e que possam ser-lhe particularmente imputados, tais como: seguros, custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico e gastos gerais de construção.

Estes custos são imputados pelo uso de métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento da folha de salários do pessoal.

Os custos podem ser atribuíveis à actividade de contrato em geral e podem ser imputados aos contratos específicos também incluem os custos de empréstimo pedidos quando

⁶ “Incentivos são quantias adicionais pagas à entidade contratada se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos.” – NCRF 19 (parágrafo 15)

o contratador adopte o tratamento alternativo permitido na NCRF 10 - Custos de Empréstimo Obtidos.

Incluem-se, também, outros custos debitáveis ao cliente nos termos do contrato, tais como: custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento, cujo reembolso esteja especificado no contrato.

Os custos dos contratos de construção não incluem:

- custos administrativos gerais cujo reembolso não esteja especificado no contrato;
- custos de vender;
- custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato;
- depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato relativo ao período que vai desde a data de assegurar o contrato até à conclusão final do contrato. Porém, os custos que se relacionem directamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato também são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e medidos fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido.

Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

2.6 – Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato

Quando o desfecho do contrato puder ser fiavelmente estimado, os réditos e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos com referência à fase de acabamento do contrato, à data do balanço. O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade.

O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de actividade e desempenho do contrato durante um período. As perdas esperadas do contrato devem ser reconhecidas imediatamente como gastos (temática das provisões para contratos onerosos, tratada na NCRF 21 – Provisões, Passivos contingentes e Activos contingentes).

Para determinar a fase de acabamento de um contrato existem três critérios distintos:

- com base na proporção dos custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data sobre os custos estimados totais do contrato;
- com base num levantamento do trabalho executado;
- com base na conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

O desfecho de um contrato de construção é estimado com fiabilidade se num:

Contrato de preço fixado

- o rédito do contrato pode ser mensurado com fiabilidade;
- seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- tanto os custos do contrato para o acabar, como a fase de acabamento do contrato na data do balanço, possam ser mensurados com fiabilidade;
- os custos de contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma a que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas anteriores.

Contrato de “cost plus”

- seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

Quando não for provável que os benefícios económicos associados a um contrato de construção fluirão para a empresa, o desfecho de um contrato de construção não poderá ser estimado com fiabilidade, assim:

- o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis;
- os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

Muitas vezes nas fases iniciais de um contrato o desfecho do mesmo pode não estar em condições de ser estimado com fiabilidade. Neste ponto, em que o desfecho do contrato não poder ser estimado com fiabilidade, mas existe a possibilidade da empresa recuperar alguns dos custos já incorridos, segundo a norma, o rédito do contrato será somente reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera que sejam recuperáveis.

Neste caso, nenhum lucro é reconhecido porque os réditos do contrato são somente reconhecidos até ao ponto dos custos incorridos. Este método de reconhecimento de réditos e custos é muitas vezes designado por método do lucro nulo. É o método da excepção, no qual o rédito do contrato é reconhecido na demonstração dos resultados por uma quantia que iguala os custos do contrato.

Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o método da percentagem de acabamento⁷ e não de acordo com o método nulo.

2.7– Reconhecimento de perdas esperadas

De acordo com a NCRF 19, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

Na prática estamos perante o reconhecimento de perdas esperadas em contratos de construção, que dá lugar ao reconhecimento de uma provisão para contratos onerosos.

2.8– Alterações nas estimativas

O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato. As alterações nas estimativas são inevitáveis, à medida que a obra progride e novos dados se tornam disponíveis. Por isso, as revisões das estimativas destes elementos devem ser feitas em tempo oportuno para estas poderem ser úteis à gestão no acompanhamento dos progressos e eficiência na execução dos contratos. Regra geral, as estimativas devem ser revistas com frequência suficiente para assegurar que as demonstrações financeiras reflectam as melhores estimativas disponíveis no momento da emissão.

As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes, assim pode-se mencionar que não se relacionam com períodos anteriores e não são consideradas como correcções de erros. Devem ser contabilizadas como

⁷ “Pelo método da percentagem de acabamento, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado.”- NCRF 19 (parágrafo 26)

alterações de estimativas contabilísticas segundo a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros.

2.9– Divulgação

As divulgações obrigatórias no Anexo e nas notas às DF são as seguintes:

- quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;
- métodos usados para determinação do rédito reconhecido no período;
- métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em curso;
- para os contratos em curso à data do balanço: a quantia agregada de custos incorridos e lucros reconhecidos até à data; a quantia de adiantamentos⁸ recebidos e a quantia de retenções⁹.

2.10– Data de eficácia

Verificamos que NCRF 19 tornou-se operacional para as DF a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2008, mas entrou em vigor apenas a 1 de Janeiro de 2010.

⁸ “ Adiantamentos são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respectivo trabalho seja executado”. NCRF (parágrafo 41).

⁹ “Retenções são quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificadas. As facturas progressivas por autos de medição são quantias facturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente.” NCRF 19 (parágrafo 41).

Capítulo III – Implicações contabilísticas e fiscais

3.1– Implicações contabilísticas

Até 31/12/2009 o regime contabilístico aplicável aos contratos de construção encontrava-se prescrito na DC n.º 3/91 – Tratamento contabilístico dos contratos de construção, que, tal como a generalidade das directrizes contabilísticas, já seguia de perto o disposto das normas internacionais de contabilidade do IASB. No entanto, a DC 3 previa a aplicação do método da percentagem de acabamento ou do método do contrato completado, enquanto a IAS 11 que é a base da NCRF 19 não prevê a utilização do método do contrato completado.

Como já foi referido anteriormente, com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho, entrou em vigor, no dia 1 de Janeiro de 2010, o SNC e foram revogados o POC e as DC, passando os contratos de construção a ser reconhecidos e mensurados através da aplicação da NCRF 19 – Contratos de construção. Esta NCRF é baseada na IAS 11, com o mesmo nome, em termos gerais a NCRF 19 é basicamente idêntica à IAS 11, exceptuando os últimos quatro parágrafos (§42, 43, 44 e 45) das divulgações da IAS 11 que foram excluídas da NCRF 19. Assim, as entidades que apresentem as suas contas com base na NCRF 19 não serão obrigadas a prestar qualquer informação sobre a quantia bruta devida por clientes e a clientes, bem como quaisquer passivos e activos contingentes relacionados com o contrato de construção.

O objectivo da NCRF 19 é de proceder ao tratamento contabilístico dos réditos e custos associados a contratos de construção de carácter plurianuais e de apurar os resultados dos contratos de construção pelo método da percentagem de acabamento. Assim, o rédito do contrato e os custos que lhe estão associados devem ser imputados aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado, adoptando-se o método da percentagem de acabamento no final de cada período de tributação, correspondendo à proporção entre gastos suportados até à data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato. Os proveitos são reconhecidos à medida que a obra progride.

O princípio geral da NCRF 19 tem subjacente a ideia de que o desfecho do contrato pode ser determinado com fiabilidade, entenda-se, que os custos incorridos e os custos a incorrer para a conclusão do contrato possam ser mensurados com fiabilidade. Sempre que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade a NCRF 19 prevê a aplicação do chamado método do lucro nulo, em que o rédito a reconhecer em cada período iguala os custos incorridos.

Ainda de acordo com a NCRF 19, quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada ou estimada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto, através de uma provisão. Não se espera o fim do contrato para reconhecer contabilisticamente as perdas. Constituem-se provisões para as perdas esperadas ou estimadas no termo de cada período contabilístico. O apuramento é feito ano a ano em função da percentagem de acabamento.

3.1.1– Resumo da movimentação contabilística dos contratos de construção no SNC

Referenciamos novamente, que de acordo com as instruções contidas na NCRF 19 – Contratos de Construção, a partir de 1 de Janeiro de 2010, os custos relacionados com o contrato são sempre reconhecidos como gastos do período, não havendo lugar ao reconhecimento de obras em curso na conta 35 – Produtos e trabalhos em curso.

É de salientar que o rédito do contrato é mensurado pela aplicação da percentagem de acabamento ao montante do valor adjudicado da obra, eventualmente corrigido por trabalhos a mais ou a menos, independentemente dos valores já facturados ao cliente.

No limite, uma obra para a qual não foi emitida qualquer factura dá lugar ao reconhecimento do rédito proporcional à sua percentagem de acabamento. Assim, consoante os desfechos estimados do contrato de construção, passaremos a ter as seguintes contabilizações:

Quadro 5. Resumo da movimentação contabilística dos contratos de construção

		Conta	Descrição	Débito	Crédito
Contratos cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade	Percentagem de acabamento superior á facturação	2721	Devedores por acréscimo de rendimentos	X	
		72	Prestações de serviços		X
	Percentagem de acabamento inferior á facturação	72	Prestações de serviços	X	
		282	Rendimentos a reconhecer		X
	Percentagem de acabamento igual á facturação	21	Clientes	X	
		72	Prestações de serviços		X
	Perdas esperadas no contrato (gastos totais>rédito total)	676	Provisões para contratos onerosos	X	
		296	Crédito de contratos onerosos		X

		Conta	Descrição	Débito	Crédito
Contratos cujo desfecho não possa ser estimado com fiabilidade	Gastos incorridos superiores à facturação	2721	Devedores por acréscimo de rendimentos	X	
		72	Prestações de serviços		X
	Gastos incorridos inferiores à facturação	72	Prestações de serviços	X	
		282	Rendimentos a reconhecer		X
	Gastos incorridos iguais à facturação	21	Clientes	X	
		72	Prestações de serviços		X

Fonte : Elaboração própria

3.2– Implicações fiscais

O regime fiscal aplicável aos contratos de construção encontrava-se previsto no Artigo 19.º do CIRC, sob a epígrafe "Obras de carácter plurianual".

Também a fiscalidade elegia o método da percentagem de acabamento para determinar os resultados das obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção fosse superior a um ano, embora pudesse conduzir à determinação de um resultado fiscal diferente do resultado contabilístico apurado nos termos da DC 3. Em paralelo às instruções constantes no Artigo 19.º do CIRC, a Direcção de Serviços do IRC emitiu a Circular n.º 5/90, de 17 de Janeiro de 1990, que, em traços gerais, continha as seguintes orientações:

- Sempre que o grau de acabamento seja superior à percentagem de facturação, é considerada como proveito do exercício a totalidade dos valores facturados, que não tenha sido ainda incluída nos resultados em exercícios anteriores, sendo considerados como custos os que correspondam a um grau de acabamento igual à percentagem de facturação, deduzidos dos já tidos em conta em exercícios anteriores, transitando os restantes em obras em curso;

- Sempre que o grau de acabamento seja inferior a percentagem de facturação, apenas é considerada como proveito do exercício a parte da facturação efectuada, que, deduzida da já levada a proveitos em exercícios anteriores, seja igual ao grau de acabamento atingido pela obra, sendo considerados como custos do exercício a totalidade dos já incorridos que ainda não tenham sido tidos em conta em exercícios anteriores;

- Sempre que o grau de acabamento seja igual à percentagem de facturação, é considerada como proveito do exercício a totalidade dos valores facturados, que não tenha sido ainda incluída nos resultados dos exercícios anteriores e como custos do mesmo exercício a totalidade dos que ainda não tenham sido tidos em conta em exercícios anteriores.

Adicionalmente, a Circular 5/90 definia percentagem de facturação, fornecia orientação para calcular a percentagem de acabamento, enquadrava o tratamento dos trabalhos adicionais e das revisões de preços e permitia que fossem diferidos 5% dos proveitos das obras durante o período da garantia dos 5 anos, para fazer face aos custos a suportar durante aquele período.

Assim, os construtores acabavam por elaborar a contabilidade dos seus contratos de construção com base na chamada "fisco-contabilidade", visto que a contabilização obedecia ao disposto na Circular 5/90 e não às orientações da DC 3. Nos balanços dos construtores surgiam, muitas vezes, as obras em curso registados na antiga conta 35 Produtos e trabalhos em curso, quando a DC 3 não previa tal contabilização.

O Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, adaptou o Código do IRC às normas internacionais de contabilidade adoptadas pela UE e ao SNC, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Decorrente desta adaptação foi alterado o Artigo 19.º que passou a ter a seguinte nova redacção:

Artigo 19.º - CIRC

Contratos de construção

1 — A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja superior a um ano é efectuada segundo o critério da percentagem de acabamento.

2 — Para efeitos do disposto no número anterior, a percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato.

3 — Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

A percentagem de acabamento obtém-se através da seguinte expressão:

$$\text{Percentagem de acabamento} = \frac{\text{Custos Incorridos}}{\text{Custos Incorridos} + \text{Custos Estimados para a conclusão}}$$

Devido há dualidade de critérios contabilísticos adoptados pelas entidades até 31 de Dezembro de 2009, bem como todas as dúvidas suscitadas com a alteração do Artigo 19.º do CIRC, a Direcção de Serviços do IRC publicou a Circular n.º 8/2010, de 22 de Julho de 2010, explicitando dois enquadramentos fiscais alternativos, consoante o procedimento contabilístico que vinha sendo adoptado pelos sujeitos passivos (Circular 5/90 ou DC 3), com as instruções seguintes:

- Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com o artigo 19.º e com a Circular n.º 5/90

6. Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art.º 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

- Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com as regras contabilísticas

7. Quanto aos sujeitos passivos que vinham aplicando a Directriz Contabilística 3/91 e que procediam às correcções fiscais exigidas pelo art.º 19.º do CIRC e pela Circular n.º 5/90 na Declaração modelo 22, não podem continuar a efectuá-las, dado que se acolheu no Código do IRC o tratamento contabilístico.

Por estes motivos a Circular n.º 8/2010 menciona o procedimento a aplicar:

8. Por esse facto e porque deve ser garantida a igualdade de tratamento entre estes sujeitos passivos e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se-lhes o mesmo prazo (de cinco anos) para "reverterem" as correcções fiscais que vinham efectuando.

A Circular n.º 8/2010 (ponto 9 até ao 12) aborda também o tratamento da provisão para garantia a clientes, que passa a ser fiscalmente aceite dentro de certos limites nos termos previstos no Artigo 39.º do CIRC, bem como das provisões para perdas esperadas em contratos de construção que não são aceites fiscalmente. As provisões para garantias a clientes são aceites fiscalmente, embora limitadas aos gastos efectivos nos três períodos de tributação anteriores. O montante anual da provisão é:

determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos 3 períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos “ (artº 36º, nº1,b) e nº5 do DL nº 159/2009).

3.3– Resumo comparativo da NCRF 19/ POC/ Circular nº 5/90

Quadro 6. Comparação NCRF 19/ POC/ Circular nº 5/90

NCRF 19	Directriz Contabilística nº 3 (POC)	Art.19 – Circular 5/90
1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplicava-se aos contratos de construção	1. Aplicava-se às obras públicas e privadas e obras próprias vendidas fraccionadamente
2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos diferentes	2. As datas de início e conclusão das obras situavam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. Obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção eram superiores a um ano
3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: – O método da percentagem de acabamento se for possível estabelecer estimativas fiáveis – Alternativamente, o método nulo se não for possível estabelecer estimativas fiáveis.	3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: - Método da % de acabamento, desde que houvesse estimativas fiáveis; - Alternativamente, utilizava-se o método do contrato completado	3. Método de valorimetria e reconhecimento de proveitos: - Método da % de acabamento - O método do contrato completado ou de encerramento da obra, quando estabelecido o preço de venda e a % de acabamento seja > ou = 95 %
4. Método de % de acabamento. Os proveitos são sempre reconhecidos com base na % de acabamento: a) % acabamento > % facturação - reconhecimento de acréscimo de proveitos (proveitos não facturados) b) % de acabamento < % facturação - reconhecimento de proveitos diferidos	4. Método da % de acabamento. Os proveitos eram sempre reconhecidos com base na % de acabamento. a) % acabamento > % facturação: - reconhecimento de acréscimos de proveitos (proveitos não facturados) b) % de acabamento < % facturação - reconhecimento de proveitos diferidos	4. Método da % de acabamento. Os proveitos eram sempre reconhecidos com base na % de acabamento. a) % acabamento > % facturação: - reconhecimento das obras em curso. O reconhecimento dos proveitos era feito com base na facturação b) % de acabamento < % facturação - reconhecimento de proveitos diferidos

NCRF 19	Directriz Contabilística nº 3 (POC)	Art.19 – Circular 5/90
5. Custos financeiros são incluídos no custo de produção	5.Custos financeiros eram excluídos no custo de produção	5.Custos financeiros eram excluídos no custo de produção
6. Provisões para perdas previsíveis são admitidas	6. Provisões para perdas previsíveis eram admitidas (para riscos e encargos)	6. Provisões para perdas previsíveis eram admitidas, não dedutíveis para efeitos fiscais
7. Provisões para garantias são admitidas	7. Provisões para garantias eram admitidas	7. Provisões para garantias eram admitidas. Não eram dedutíveis. Todavia, considerava-se que 5 % dos proveitos eram diferidos para esse efeito. Aplicava-se nas obras públicas e privadas em regime de empreitada.
8. Custos estimados para acabar a obra - Admitidos, reconheçam-se acréscimos de custos.	8. Custos estimados para acabar a obra - Admitidos, reconheçam-se acréscimos de custos.	8. Custos estimados para acabar a obra - Admitidos, reconheciam-se proveitos diferidos, pelo valor que faltava (obras próprias, vendidas em fracções).

Fonte: Adaptado de Barros (2008), a contabilização dos contratos de construção – IAS 11

Capítulo IV – Implicações de auditoria

Auditoria é um exame cuidadoso e sistemático das actividades desenvolvidas em determinada empresa ou sector, cujo objectivo é averiguar se elas estão de acordo com as disposições planeadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (em conformidade) à execução dos seus objetivos.

O American Accounting Association (AAA) publicou em 1973 o Statement of Basic Auditing Concepts que define a “*auditoria como processo sistemático de obter e avaliar objectivamente a evidência no que toca a asserções sobre acções e acontecimentos económicos de forma a comprovar o grau de correspondência entre aquelas asserções e os critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos utilizadores interessados*”¹⁰.

Assim, “*O objectivo de uma Auditoria das demonstrações financeiras consiste em expressar uma opinião relativamente a se estas demonstrações apresentam ou não, uma imagem verdadeira e apropriada da situação dos negócios da empresa à data do balanço e dos seus resultados do ano financeiro, tendo em consideração a Lei e os Costumes do País onde a empresa se encontra registada*”¹¹.

Passaremos a enunciar, as fases do processo de auditoria, assim temos:

- o planeamento;
- a preparação da auditoria;
- o exame preliminar;
- a descrição,
- análise e avaliação do controlo interno;
- o exame e avaliação da informação;
- as conclusões e recomendações;
- a formação da opinião do auditor expressa no relatório;
- o *follow-up*,
- a avaliação da auditoria.

Centremo-nos na primeira fase da auditoria, o planeamento.

Enquadrando-o nas normas nacionais esta primeira fase do processo de auditoria, temos o parágrafo 15 da Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, onde é vinculado o dever de efectuar o Planeamento “*O revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o*

¹⁰ Citado por LOURENÇO, João Cabrito, A auditoria fiscal.

¹¹ International Federation of Accountants (IFAC). In International Auditing Guideline nº1

nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade” e a Directriz de Revisão/Auditoria 300 que descreve detalhadamente os procedimentos comuns, sobre o que fazer e como fazer nesta fase da auditoria, orientando os revisores/auditores com o objectivo de uniformizar técnicas e procedimentos. Da leitura da referida Directriz, importa aqui referir e reter, as boas práticas e princípios para a realização de um planeamento, independentemente do tipo de auditoria que iremos realizar, no entanto, obviamente, com as devidas adaptações à realidade a auditar, assim destaca-se:

- é necessário planear as diferentes avaliações do controlo interno a realizar, determinar a amplitude, alcance e frequência, para que as auditorias não sejam realizadas ao acaso, ou seja, o planeamento é o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada;

- os objectivos da auditoria devem ficar previamente definidos na fase do planeamento para que seja executada de forma eficaz;

- a utilização óptima dos recursos deve ficar estabelecida na fase do planeamento para que os trabalhos sejam realizados de forma eficiente;

- as preocupações do planeamento são assegurar que as áreas importantes vão ser auditadas, os potenciais problemas vão ser identificados, o trabalho seja executado de forma diligente, a correcta determinação dos recursos necessários e das suas respectivas tarefas e por último a coordenação de trabalhos especializados feitos por terceiros externos à equipa de auditoria;

- os objectivos do planeamento são estabelecer prioridades face às áreas ou operações a auditar, rendibilizar processos, determinar a profundidade dos testes e identificar os recursos necessários e adequados;

- é necessário conhecer o negócio da organização, as suas especificidades, para se proceder a uma correcta avaliação dos riscos;

- elaborar um plano anual de auditorias com o objectivo de permitir a realização de exames adequados e eficientes que facilitem a concretização dos objectivos da actividade de auditoria, em tempo razoável, independentemente de acontecimentos imprevisíveis. Existem requisitos, componentes, que devem ser considerados aquando da elaboração desse documento: a dimensão da entidade, o sector de actividade, a identificação dos processos dentro da organização e os riscos que possam afectá-los, a estimativa esperada dos riscos inerente e de controlo, o correcto tratamento da informação e as políticas e linhas de orientação da empresa;

- deve ser desenvolvido e documentado um programa de trabalho, que se traduz na implementação do plano global em que através de orientações e objectivos se define a auditoria e de que forma se vai executá-la e

- por último, tanto o plano anual como o programa podem ser revistos sempre que assim se justifique, nomeadamente quanto surjam alterações nas circunstâncias iniciais ou em resultados inesperados.

A avaliação dos riscos e materialidade traduz-se na tarefa que o auditor tem de avaliar os riscos da auditoria e conceber os procedimentos necessários no sentido de assegurar que aquele seja reduzido para níveis aceitáveis. O auditor deve procurar identificar e determinar os riscos de distorção material a nível de cada demonstração financeira e de cada asserção para as classes das transacções, saldos de conta e divulgações (*International Standards on Auditing - ISA 315*) e a ISA 240, “A Responsabilidade do Auditor para Considerar Fraude na auditoria de Demonstrações Financeiras” presta, por sua vez, orientação em relação à responsabilidade do auditor para avaliar os riscos de distorção material devido a fraude.

Por exemplo, há diversos riscos ligados aos contratos de construção que podem pôr em causa a execução de uma obra como a conclusão de uma obra passar o prazo previsto, a execução da obra não estar dentro dos custos previstos, a execução estar fora dos padrões de uma boa técnica, a contratação irregular de funcionários para a execução da obra, não retenção de impostos e contribuições previstos na legislação, etc. Estes são alguns dos exemplos entre outros que se deve ter em conta pois podem trazer consequências económicas e penais para as empresas da construção.

Assim, associado à auditoria está também o controlo interno. A norma de auditoria N 6 do IFAC define o controlo interno como:

O sistema de controlo interno é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

A ISA 315, prevê ainda que “o auditor deve obter compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno, suficiente para identificar e avaliar os riscos de distorção das demonstrações financeiras quer devido a fraude ou a erro e suficiente para conceber e executar outros procedimentos de auditoria”. Os procedimentos de auditoria são os

métodos que o auditor utiliza para atingir objectivos estabelecidos. Alguns procedimentos que o auditor pode ter, por exemplo é a verificação das contas a receber e a pagar.

Por sua vez, a ISA 500, “Prova de Auditoria” exige que o auditor use asserções com detalhe suficiente para ter uma base para a avaliação de riscos de distorção material e para conceber e executar outros procedimentos de auditoria. Esta ISA exige que o auditor faça avaliações de risco aos níveis de demonstração financeira e de asserção com base numa compreensão apropriada da entidade e do seu ambiente, incluindo o seu controlo interno.”

O relatório de auditoria é a fase final e principal do trabalho do auditor, é a comunicação dos resultados. É através do relatório que o auditor vai mostrar o que foi examinado. É nesse momento que a direcção da empresa e os envolvidos na execução das tarefas vão ser informados sobre o que pode ser melhorado. Um relatório mal apresentado e que permita a contestação do auditado ou possibilita à direcção da empresa fazer uma má avaliação de todo um trabalho efectuado, significa a desmoralização do valor da auditoria e, por fim, a desmoralização do próprio profissional. Se o auditor conseguir fazer com que o seu relatório seja facilmente compreendido por quem quer que leia, com toda certeza poderá assegurar-se de que o seu “produto” vai ser aceite e que a alta direcção da empresa saberá valorizar e apreciar o seu trabalho.

Capítulo V – Exemplos práticos da NCRF19

5.1– Contratos cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade

5.1.1– Percentagem de acabamento superior à facturação

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros.

Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.500.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em duas tranches anuais de 1/2.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000
Grau de acabamento	60,00%	40,00%	100,00%

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	Total
Rendimento a reconhecer	1.200.000	800.000	2.000.000
Grau de acabamento	60,00%	40,00%	100,00%

X

Preço total acordado = 2.000.000 euros

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

Facturação vs Rendimento

	N	N+1	Total
Rendimento a reconhecer	1.200.000	800.000	2.000.000
Facturação emitida	1.000.000	1.000.000	2.000.000
Diferença	200.000	-200.000	0

Haverá então que proceder a um acréscimo de rendimento no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1

	D	C
N 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	200.000	
N 72 - Prestação de serviços		200.000
N+1 72 - Prestação de serviços	200.000	
N+1 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos		200.000

5.1.2– Percentagem de acabamento inferior à facturação

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros.

Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.500.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em duas tranches anuais de 1/2.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000
Grau de acabamento	60,00%	40,00%	100,00%

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	Total
Rendimento a reconhecer	1.200.000	800.000	2.000.000
Grau de acabamento	60,00%	40,00%	100,00%

X

Preço total acordado = 2.000.000 euros

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

Facturação vs Rendimento

	N	N+1	Total
Rendimento a reconhecer	1.200.000	800.000	2.000.000
Facturação emitida	1.300.000	700.000	2.000.000
Diferença	-100.000	100.000	0

Haverá então que proceder a um diferimento da facturação no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1

	D	C
N 72 - Prestação de serviços	100.000	
N 282 - Rendimentos a reconhecer		100.000
N+1 282 - Rendimentos a reconhecer	100.000	
N+1 72 - Prestação de serviços		100.000

5.1.3– Percentagem de acabamento igual à facturação

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros.

Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.500.000 euros, o que se veio a verificar.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em duas tranches anuais de 1/2.

A evolução dos custos e da fase / grau de acabamento é como segue:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000
Grau de acabamento	60,00%	40,00%	100,00%

Então o rendimento a reconhecer em cada um dos períodos é como segue:

	N	N+1	Total
Rendimento a reconhecer	1.200.000	800.000	2.000.000
Grau de acabamento	60,00%	40,00%	100,00%

X

Preço total acordado = 2.000.000 euros

Comparando o rendimento a reconhecer com a facturação emitida concluímos que:

Facturação vs Rendimento

	N	N+1	Total
Rendimento a reconhecer	1.200.000	800.000	2.000.000
	N	N+1	Total
Facturação emitida	1.200.000	800.000	2.000.000
Diferença	0	0	0

Uma vez que o rendimento a reconhecer é igual à facturação emitida não há que proceder a qualquer contabilização adicional.

5.1.4 – Perdas esperadas no contrato

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros, pelo período de 2 anos.

Estimava um gasto com a construção na quantia de 1.500.000 euros, o que não se veio a verificar.

Por diversos factores a obra atrasou-se cerca de um ano, situações que não foram salvaguardadas no contrato.

Após um ano da adjudicação, a entidade contratada para a construção do edifício verificou que os custos estimados da obra ascendem a 2.050.000 euros.

Perante a situação a entidade contratada está perante um contrato oneroso, uma vez que o custo em cumprir com a construção do edifício excede o seu benefício. Assim, de imediato deve ser registada a provisão no valor de 50.000 euros.

O registo a efectuar é:

	D	C
N 676 – Contratos onerosos	50.000	
N 296 – Provisões – Para contratos onerosos		50.000

5.2 – Contratos cujo desfecho não possa ser estimado com fiabilidade

5.2.1– Gastos incorridos inferiores à facturação

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em duas tranches anuais de 1/2. Não havia fiabilidade quanto aos custos estimados para a construção da obra.

A evolução dos custos é a seguinte:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000

Comparando os custos com a facturação emitida:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000
Facturação emitida	1.000.000	1.000.000	2.000.000
Diferença	-100.000	-400.000	- 500.000

Haverá então que proceder a um diferimento da facturação no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1, pois são reconhecidos como rédito no momento em todo o resultado é relevado na demonstração de resultados.

	D	C
N 72 - Prestação de serviços	100.000	
N 282 - Rendimentos a reconhecer		100.000
N+1 282 - Rendimentos a reconhecer	100.000	
N+1 72 - Prestação de serviços		100.000

5.2.2– Gastos incorridos superiores à facturação

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em duas tranches anuais de 1/2. Não havia fiabilidade quanto aos custos estimados para a construção da obra.

A evolução dos custos é como segue:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000

Comparando os custos com a facturação emitida:

	N	N+1	Total
Custos	900.000	600.000	1.500.000
Facturação emitida	700.000	1.300.000	2.000.000

	N	N+1	Total
Diferença	200.000	-700.000	- 500.000

Haverá então que proceder a um acréscimo da facturação no período N, o qual será posteriormente revertido em N+1, pois são reconhecidos como rédito no momento em todo o resultado é relevado na demonstração de resultados.

	D	C
N 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	200.000	
N 72 - Prestação de serviços		200.000
N+1 72 - Prestação de serviços	200.000	
N+1 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos		200.000

5.2.3– Gastos incorridos iguais à facturação

Exemplo:

A empresa XPTO contratou a construção de um edifício pela quantia de 2.000.000 euros.

A facturação foi emitida de acordo com o acordado com o cliente, ou seja em duas tranches anuais de 1/2. Não havia fiabilidade quanto aos custos estimados para a construção da obra.

A evolução dos custos é seguinte:

	N	N+1	Total
Custos	700.000	800.000	1.500.000

Comparando os custos com a facturação emitida:

	N	N+1	Total
Custos	700.000	800.000	1.500.000
Facturação emitida	700.000	1.300.000	2.000.000
Diferença	0	-500.000	- 500.000

No período N, será contabilizado o valor da facturação sem qualquer ajustamento e no ano N+1 é relevado o restante do rédito (o valor da restante facturação).

	D	C
N 21 - Clientes	700.000	
N 72 - Prestação de serviços		700.000
	D	C
N+1 21 - Clientes	1.300.000	
N+1 72 - Prestação de serviços		1.300.000

5.3 – Transição do POC para o SNC

Exemplo¹²:

Em 31 de Dezembro de 2009, a Sociedade ABC, S.A. apresentava um saldo na conta 35 Produtos e trabalhos em curso de 37.500 euros. Este saldo resultava de a empresa ter optado por aplicar o método da percentagem de acabamento em conformidade com a Circular 5/90, da DGCI relativamente a um contrato de construção cujos elementos essenciais se podem sintetizar nos seguintes termos:

Descrição	2009	2010	Total
Facturação	350.000	650.000	1.000.000
Custos incorridos	300.000	450.000	750.000
Custos a incorrer	450.000	-	

A empresa não efectuou até ao final do exercício de 2009 o tratamento contabilístico dos impostos diferidos.

Considerando que:

Na demonstração dos resultados do ano de 2009 a sociedade ABC apresentava uma variação de produção positiva de 37.500 euros;

O resultado líquido do exercício de 2009 calculado a partir das disposições do POC era de 150.000 euros.

Os ajustamentos a efectuar na transição serão:

Em função dos dados facultados o grau de acabamento e a percentagem de facturação são como segue:

Descrição	2009	2010	Total
<i>% de acabamento (Custos incorridos / Custos totais)</i>	40,00%		
<i>% de facturação (Facturação emitida / facturação total)</i>	35,00%		

¹² Fonte: Cravo (2010); A aplicação da NCRF n.º.3 - Aplicação pela primeira vez das NCRF na abertura das contas de 2010; OTOC.

Logo, de acordo com a C5/90 os cálculos relevantes são os seguintes:

Descrição	2009	2010	Total
Rédito do contrato	350.000	650.000	1.000.000
Gastos do contrato	262.500	487.500	750.000
Resultado do contrato	87.500	162.500	250.000
Contabilização de acordo com a C5/90	37.500		

De acordo com a referida circular, sendo a percentagem de facturação inferior ao grau de acabamento, deveria multiplicar-se a primeira (percentagem de facturação) pelos custos totais estimados (35% x 750.000 euros = 262.500 euros). A diferença (37.500 euros) entre os custos do contrato incorridos até ao momento (300.000 euros) e os gastos a reconhecer (262.500 euros) são tratados como produto e trabalho em curso, originando um débito dessa conta, por crédito de variação da produção.

Na transição, haverá que, no Balanço de abertura (01-01-2010) os saldos apresentados como se em 31-12-2009 o encerramento tivesse ocorrido em ambiente SNC. Nesse contexto, os cálculos do contrato apresentam-se como segue:

De acordo com a NCRF 19

Descrição	2009	2010	Total
Rédito do contrato	400.000	600.000	1.000.000
Gastos do contrato	300.000	450.000	750.000
Resultado do contrato	100.000	150.000	250.000

Sendo que, conforme estudado anteriormente, o rédito do contrato resulta da multiplicação do grau de acabamento (40%) pelo preço total acordado com o cliente.

	D	C
01-01-2010 36 - Produtos e trabalhos em curso (SNC)	37.500	
01-01-2010 35 - Produtos e trabalhos em curso (POC)		37.500

Pela reclassificação do saldo

	D	C
01-01-2010 56 - Resultados transitados	37.500	
01-01-2010 36 - Produtos e trabalhos em curso		37.500

Pelo desconhecimento

01-01-2010 2721 - Devedores por acréscimos de rendimentos	50.000	
01-01-2010 56 - Resultados transitados		50.000

Pela remensuração

01-01-2010 56 - Impostos diferidos na transição	3.125	
01-01-2010 2742 - Passivos por impostos diferidos		3.125

Pelos impostos diferidos (considerando simpliticamente uma taxa de 25%)

O tratamento acima é o adequado do ponto de vista contabilístico, ficando esclarecido com a Circular 8/2010, que é igualmente o tratamento fiscalmente adequado.

Capítulo VI – Parte Empírica

6.1 – Hipóteses da investigação

“No que respeita a investigação social (...), importa, acima de tudo, que o investigador seja capaz de conceber e de por em pratica um dispositivo para a elucidação do real, isto é, (...) um método de trabalho” (Quivy, 1992).

Aqui tentamos aplicar o descrito, isto é, encontrar uma forma de atingir o objectivo a que nos propusemos que é a averiguação do impacto da implementação da NCRF 19 – Contratos Construção pela primeira vez numa empresa portuguesa de construção civil.

Através do presente trabalho iremos analisar através das respostas recolhidas se:

H1: O nível de divulgação das empresas de construção civil portuguesas aumenta com a dimensão e a rendibilidade das empresas.

H2: As empresas de construção civil portuguesas que usam os normativos nacionais para reconhecerem, mensurarem e divulgarem os contratos de construção tiveram dificuldades em acolher a NCRF 19.

6.2 – Metodologia, universo e a amostra da investigação

Para fazer face às hipóteses levantadas recorreremos à elaboração de um inquérito destinado às empresas portuguesas de construção civil.

“Em ciências sociais, o inquérito é uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas, de modo a poder fornecer uma explicação.”(Alain Birou - Dicionário de Ciências Sociais)

O inquérito por questionário é uma técnica de observação não participante que se apoia numa sequência de perguntas ou interrogações escritas que se dirigem a um conjunto de indivíduos (inquiridos), que podem envolver as suas opiniões, as suas representações, as suas crenças ou várias informações factuais sobre eles próprios ou o seu meio. O inquérito por questionário distingue-se da entrevista, porque a aplicação do inquérito exclui em alguns casos a relação de comunicação oral entre inquiridor e inquirido (entrevistado), característica da situação de entrevista, é o que se passa nos questionários de administração directa (ou auto-administrados), em que o próprio inquirido regista as suas respostas. Só nos inquéritos de

administração indirecta, nos quais é o inquiridor quem formula as perguntas e regista as respostas do inquirido, se estará numa situação semelhante à da entrevista.

A construção do inquérito incidiu em quatro pontos, contituído por catorze questões. No ponto um, efectuamos a caracterização da empresa. O ponto dois caracterizamos o anterior regime contabilístico à implementação da NCRF 19. No ponto três, o enquadramento actual do regime contabilístico, pois sendo de aplicação obrigatória a NCRF 19 para as empresas que estejam segundo os parâmetros definidos na norma podem não aplicá-la. No ponto quatro, a caracterização da implementação da NCRF 19, as dificuldades que sentiram para a sua aplicação.

Os pontos um e três do inquérito estão relacionados com a H1. O ponto quatro com a H2. Quanto ao ponto dois caracteriza o regime contabilístico utilizado pelas empresas de construção antes do SNC (NCRF 19).

As questões do inquérito tiveram as mais diversas estruturas como os exemplos demonstrados a seguir, de perguntas retiradas do inquérito utilizado:

- Questões fechadas, onde os inquiridos puderam seleccionar, uma resposta adequada à sua situação;

A empresa teve a suficiente informação sobre a aplicação e conteúdo da NCRF 19?

Sim

Não

- A junção de perguntas com escolha múltipla e espaços para preencher, no sentido de fomentar a informação e aumentar a validade dos resultados obtidos;

Houve implicações com a implementação da NCRF 19 e com as alterações na legislação fiscal na vossa empresa?

Não

Sim

(se sim indique quais)

O universo para a selecção da amostra foi as empresas de construção civil portuguesas. Os inquéritos foram enviados para 100 empresas, mas as respostas obtidas representam apenas 10% das empresas contactadas. Podemos concluir que apesar dos vários esforços e contactos, a colaboração por parte das empresas de construção civil portuguesas solicitadas para responder aos inquéritos foi fraca.

O tratamento das respostas foi efectuado recorrendo ao *software* SPSS e a ferramenta do Excel. O SPSS é o software analítico que fornece aos analistas as funcionalidades de planeamento, recolha, acesso, preparação, análise dos dados e de disponibilização dos resultados. Devido á integração total com os seus módulos adicionais e com outros produtos especializados de análise SPSS, o tempo do analista é gasto no processo analítico e não em questões menores de incompatibilidade. O Excel é um programa de *software* que lhe permite criar tabelas e calcular e analisar dados. Este tipo de *software* é denominado *software* de folha de cálculo. O Excel permite-lhe criar tabelas que calculam automaticamente os totais de valores numéricos introduzidos, imprimir tabelas em esquemas atractivos e criar gráficos simples.

Através do SPSS foi realizada uma análise multivariada para a H1 e H2. Na H1, através da análise multivariada pretende-se verificar se as características das empresas explicam no seu conjunto os níveis de divulgação apresentados, procedeu-se assim a uma análise discriminante, com o nível de divulgação como variável dependente e as características das empresas como variáveis independentes. Quanto à H2, também através da análise discriminante pretende-se verificar o impacto da implementação da NCRF 19 nas empresas, sendo o impacto a variável dependente e os procedimentos efectuados para a implementação da norma as variáveis independentes.

6.2.1 – Definição das variáveis

Definição das variáveis da H1:

A variável dependente do estudo da H1 consiste se a empresa neste momento está a divulgar a NCRF 19. Os níveis de divulgação apresentados podem ser dois:

- não está divulgar : 0;
- está a divulgar : 1.

Neste sentido, a variável dependente consiste numa variável [DIV], que pode assumir os valores inteiros 0,1. Ou seja:

$DIV = i$, com $i = 0,1$.

As características da empresa constituem as variáveis independentes da H1, de acordo com as hipóteses estabelecidas, sendo apresentadas no seguinte quadro.

Quadro 7. Variáveis independentes H1

Variável independente	Medidas	Influência esperada
NT - Número de Trabalhadores	1 - $0 \leq 5$ 2 - $5 < 50$ 3 - ≥ 50	+
VN - Volume de negócios líquido (ano 2009)	1 - $\leq 500.000,00 \text{ €}$ 2 - $> 500.000,00\text{€} < 3.000.000,00 \text{ €}$ 3 - $\geq 3.000.000,00 \text{ €}$	+
VB - Valor de Balanço (ano 2009)	1 - $\leq 500.000,00 \text{ €}$ 2 - $> 500.000,00\text{€} < 1.500.000,00 \text{ €}$ 3 - $\geq 1.500.000,00 \text{ €}$	+

Fonte : Elaboração própria

Definição das variáveis da H2:

A variável dependente do estudo da H2 consiste no impacto que as empresas de construção civil portuguesas tiveram ao aplicarem a NCRF 19. Os níveis do impacto apresentados podem ser dois:

- não houve impacto : 0;
- houve impacto : 1;

Neste sentido, a variável dependente consiste numa variável [IMPACTO], que pode assumir os valores inteiros 0,1. Ou seja:

IMPACTO = i, com $i = 0,1$.

Os procedimentos efectuados para a implementação da norma constituem as variáveis independentes da H2, de acordo com as hipóteses estabelecidas, sendo apresentadas no seguinte quadro.

Quadro 8. Variáveis independentes H2

Variável Independente	Medidas	Influência esperada
INFO - A empresa teve a suficiente informação sobre a aplicação e conteúdo da NCRF 19	0 - Não 1 - Sim	+
FORMAÇÃO - Houve necessidade de os funcionários da empresa terem formação com a adopção da NCRF 19	0 - Não 1 - Sim	-
CUST/BENEF - Foi efectuada uma análise de custos vs benefícios devido à aplicação da NCRF 19	0 - Não 1 - Sim	+
PLANO - Foi definido algum plano delineado de transição do POC para a aplicação do SNC (NCRF 19)	0 - Não 1 - Sim	+
IMP.DF - Foi efectuada uma previsão do impacto da NCRF 19 nas Demonstrações Financeiras	0 - Não 1 - Sim	+

Fonte : Elaboração própria

6.3 – Apresentação e análise dos resultados obtidos

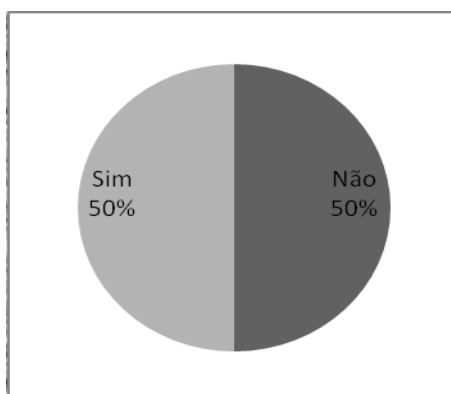
Após a caracterização da amostra e definição das variáveis passamos a apresentar e analisar os resultados obtidos dos inquéritos enviados de forma a dar resposta às hipóteses definidas.

Caracterização do regime contabilístico anterior à implementação da NCRF 19

Começamos por apresentar os resultados relativos ao ponto dois do inquérito (Anexo I), que se refere à caracterização do regime contabilístico aplicado anteriormente ao SNC (NCRF 19), relativamente aos contratos de construção. A análise deste ponto foi efectuada através da ferramenta excel.

- As empresas que aplicavam o regime contabilístico prescrito na DC n° 3/91:

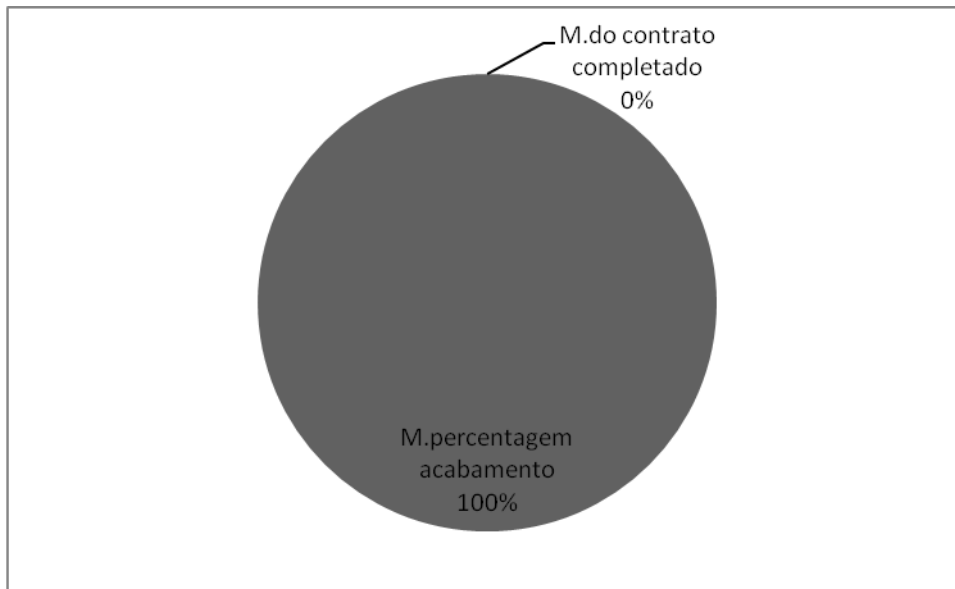
Gráfico 1 – Aplicação da NC n° 3/91



Fonte : Elaboração própria

- Das empresas que aplicavam a DC nº 3/91º método que utilizavam era o método da percentagem de acabamento ou o método do contrato completado:

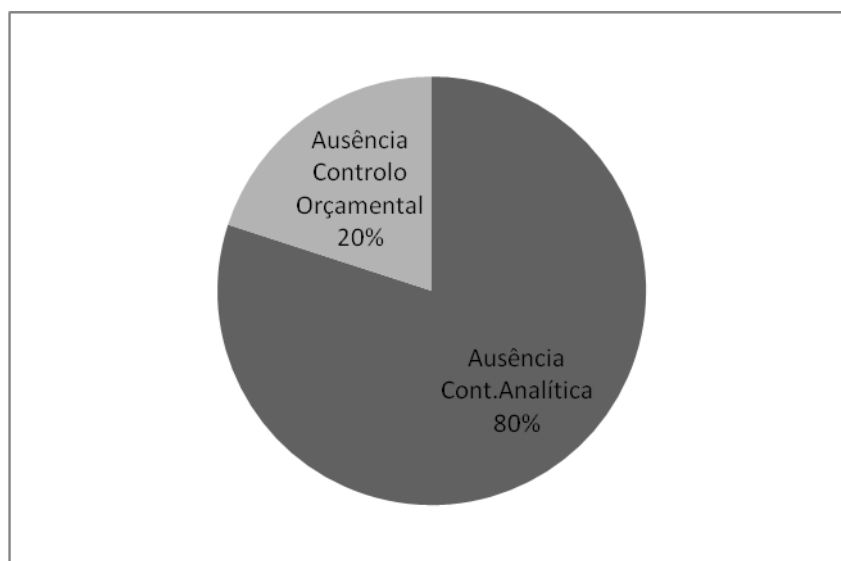
Gráfico 2 – Método aplicado com a DC nº 3/91



Fonte : Elaboração própria

- Das empresas que não aplicavam o regime prescrito na DC nº 3/91, qual era o motivo:

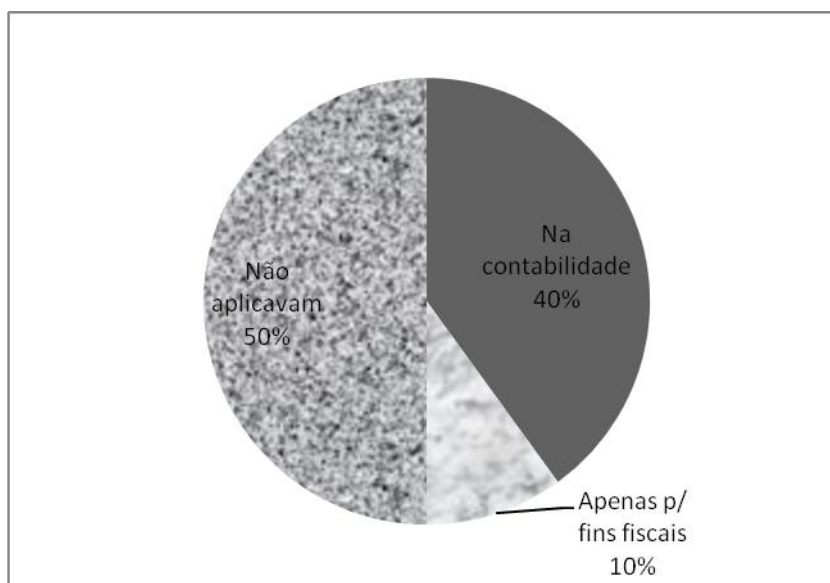
Gráfico 3 – Motivo da não aplicação do regime contabilístico prescrito da DC nº 3/91



Fonte : Elaboração própria

- Aplicação da circular nº 5/90 pelas empresas de construção civil:

Gráfico 4 – Aplicação da circular nº 5/90



Fonte : Elaboração própria

H1: O nível de divulgação das empresas de construção civil portuguesas aumenta com a dimensão e a rendibilidade das empresas

Esta análise foi efectuada através do SPSS, através das respostas obtidas dos pontos um e três do inquérito (Anexo II). Foram definidas a variável dependente [DIV] e as variáveis independentes (quadro 6).

- Coeficientes da função de classificação

Estas funções são usadas para classificar as empresas por grupos, neste caso as que divulgam ou não divulgam a NCRF 19. Para cada grupo é estimada uma função cujos coeficientes figuram na tabela, suponha-se as funções $f1()$ para o grupo 1 e $F0()$ para o grupo 0. Uma empresa X será classificada no grupo 1 se $f1(X) > f0(X)$. Por exemplo, pode-se observar que uma empresa com NT % (baixo), VN (elevado) e VB (alto), tem a maior probabilidade de pertencer ao grupo 1, ou seja, ao grupo que divulgam a NCRF 19.

Tabela 1 – Coeficientes da função de classificação

	DIV	
	0	1
NT	2,286	-4,145E-15
VN	1,143	4,000
VB	,571	4,000
(Constant)	-3,265	-10,026

Fonte : SPSS (Anexo III)

- Matriz de correlações

Um dos pressupostos do modelo é que a correlação entre as variáveis independentes seja baixa, excepto a da diagonal principal.

Tabela 2 – Matriz de correlações

		NT	VN	VB
Correlation	NT	1,000	,722	,466
	VN	,722	1,000	,775
	VB	,466	,775	1,000

Fonte : SPSS (Anexo III)

- Teste da igualdade das médias entre grupos

O teste da igualdade das médias entre grupos revela o potencial de cada variável antes da criação do modelo. Na tabela é apresentado o resultado da análise da variância. Se o nível de significância é superior a 0,1 a variável pouco contribuirá para o modelo. De salientar a contribuição reduzida da variável NT para a divulgação da NCRF 19.

Tabela 3 – Teste da igualdade das médias dos grupos

	Wilks' Lambda	F	df1	df2	Sig.
NT	,935	,557	1	8	,477
VN	,455	9,600	1	8	,015
VB	,333	16,000	1	8	,004

Fonte : SPSS (Anexo III)

- *Eigenvalue*

A correlação canónica corresponde a correlação entre o modelo estimado e os grupos iniciais. O valor é elevado.

Tabela 4 - Eigenvalues

Function	Eigenvalue	% of Variance	Cumulative %	Canonical Correlation
_ 1	2,343 ^a	100,0	100,0	,837

Fonte : SPSS (Anexo III)

- Coeficientes normalizados

Os coeficientes normalizados com maior valor absoluto identificam as variáveis com maior capacidade explicativa, neste caso o VB e o VN.

**Tabela 5 –
Coeficientes
normalizados**

	Function
	1
NT	-,818
VN	1,022
VB	1,227
(Constant)	-2,699

Fonte : SPSS (Anexo III)

Assim, o modelo pode ser definido pela seguinte expressão:

$$DIV = \beta_0 + \beta_1 NT + \beta_2 VN + \beta_3 VB$$

$$DIV = -2,699 - 0,818 NT + 1,022 VN + 1,227 VB$$

- Matriz de Estrutura

A matriz de estrutura mostra a correlação entre cada variável e a função discriminante. Fornece a ordem das variáveis de acordo com a capacidade explicativa. Neste caso a variável VB é a que tem mais capacidade explicativa.

Tabela 6 – Matriz de estrutura

	Function
	1
VB	,924
VN	,716
NT	,172

Fonte : SPSS (Anexo III)

- *Wilks' Lambda*

Valores reduzidos de Lambda indicam a capacidade da função para separar os grupos. O nível de significância baixo indica capacidade de separação superior ao acaso.

Tabela 7 - Wilks' Lambda

Test of Function(s)	Wilks' Lambda	Chi-square	df	Sig.
_ 1	,299	7,844	3	,049

Fonte : SPSS (Anexo III)

- Interpretação dos resultados da H1

Tabela 8 – Classificação dos resultados

DIV			Predicted Group Membership		Total
			0	1	
Original	Count	0	4	0	4
		1	1	5	6
	%	0	100,0	,0	100,0
		1	16,7	83,3	100,0
Cross-validated ^a	Count	0	4	0	4
		1	1	5	6
	%	0	100,0	,0	100,0
		1	16,7	83,3	100,0

a. Cross validation is done only for those cases in the analysis. In cross validation, each case is classified by the functions derived from all cases other than that case.

b. 90,0% of original grouped cases correctly classified.

c. 90,0% of cross-validated grouped cases correctly classified.

Fonte : SPSS (Anexo III)

90% das empresas escolhidas aleatoriamente para estimar o modelo foram classificadas correctamente pelo modelo. Assim, este modelo permite classificar correctamente 90% dos casos, tendo o valor do número de trabalhadores, o volume de negócios e o valor de balanço.

Verifica-se segundo a tabela 8 que 60% das empresas inquiridas aplicam a NCRF 19.

H2: As empresas de construção civil portuguesas que usam os normativos nacionais para reconhecerem, mensurarem e divulgarem os contratos de construção tiveram dificuldades em acolher a NCRF 19

Quanto à H2, tentamos efectuar o estudo através da análise discriminante do programa SPSS, mas tal não foi possível realizar uma análise comparativa porque dos 60% das empresas de construção civil que aplicam a NCRF 19 nenhuma teve impacto com a implementação da NCRF 19. As variáveis independentes (quadro 7) não tiveram influência directa para o impacto

ou não nas empresas. Como se pode verificar na tabela seguinte retirada do Anexo IV da análise discriminante do programa SPSS:

Tabela 9 – Grupos estatísticos

IMPACTO		Mean	Std. Deviation	Valid N (listwise)	
				Unweighted	Weighted
0	INFO	1,00	,000	6	6,000
	FORMAÇÃO	,00	,000	6	6,000
	CUST/BENEF	,33	,516	6	6,000
	PLANO	,83	,408	6	6,000
	IMP.DF	,67	,516	6	6,000
Total	INFO	1,00	,000	6	6,000
	FORMAÇÃO	,00	,000	6	6,000
	CUST/BENEF	,33	,516	6	6,000
	PLANO	,83	,408	6	6,000
	IMP.DF	,67	,516	6	6,000

Fonte : SPSS (Anexo IV)

Verifica-se através da tabela 9 que todas as empresas estão inseridas apenas num grupo, ou seja, o zero que significa que as empresas de construção civil portuguesas que usam os normativos nacionais para reconhecerem, mensurarem e divulgarem os contratos de construção não tiveram dificuldades em acolher a NCRF 19.

Em todo o caso, pode-se fazer uma análise aos resultados obtidos nos inquéritos do ponto quatro:

- 100 % das empresas tiveram a suficiente informação sobre a aplicação e conteúdo da NCRF 19;

- 100 % das empresas não tiveram necessidade de darem formação aos seus funcionários com a adopção da NCRF 19;

- 33,(3) % das empresas efectuaram uma análise de custos vs benefícios devido à aplicação da NCRF 19; 66,(6) % não efectuaram qualquer tipo de análise;

- 83,(3) % das empresas traçou um plano bem delineado de transição do POC para a aplicação do SNC (NCRF 19); 16,(6) % não traçaram qualquer plano.

- 66,(6) % das empresas efectuaram uma previsão do impacto da NCRF 19 nas DF; 33,(3) % não efectuaram qualquer tipo de previsão nas DF.

6.4 – Conclusões

Concluimos que metade das empresas portuguesas de construção civil antes de 1 de Janeiro de 2010 aplicavam o regime contabilístico prescrito na DC nº3 /91, sendo o método aplicado o da percentagem de acabamento. As que não aplicavam, na sua grande maioria deve-se à ausência de contabilidade analítica nas empresas, apenas 20 % das empresas tem como origem a ausência do controlo orçamental. Poucas empresas, pelas respostas apresentadas utilizavam os critérios fiscais da circular nº 5/90 na contabilização dos contratos de construção civil (apenas 10 %), embora algumas empresas tenham optado por utilizar a circular na contabilidade. Assim, as empresas que já utilizavam o método da percentagem de acabamento não tiveram grande dificuldade na adopção da NCRF 19, pois é um dos métodos para reconhecer a contabilização dos contratos de construção.

Quanto à hipótese um “*O nível de divulgação das empresas de construção civil portuguesas aumenta com a dimensão e a rendibilidade das empresas*”, pode-se concluir que sim. Através das análises realizadas no SPSS demonstraram que são as empresas com maior dimensão que apresentam maiores níveis de divulgação, são essas que aplicam a NCRF 19. Quanto maior o valor de negócios e de balanço maior é a divulgação, pois verificou-se que o número de trabalhadores não era muito significativo para a divulgação NCRF 19. As empresas que responderam ao inquérito e não aplicam a NCRF 19 neste momento têm como justificação não trabalharem com contratos de construção plurianuais, ou não tiveram qualquer tipo de informação para aplicação da norma, não terem qualquer tipo de obra um curso ou mesmo terem cessado actividade.

Relativamente à segunda hipótese “*As empresas de construção civil portuguesas que usam os normativos nacionais para reconhecerem, mensurarem e divulgarem os contratos de construção tiveram dificuldades em acolher a NCRF 19*”, pela análise do estudo verifica-se que a hipótese apresentada é negativa, pois as empresas que aplicam a NCRF 19 não tiveram qualquer tipo de dificuldade em implementar a norma na sua contabilidade. Algumas das empresas já aplicavam a DC nº 3/91 e o método da percentagem logo, seria mais fácil a

implementação da NCRF 19. Também todas as empresas tiveram a suficiente informação sobre a norma e algumas empresas efectuaram ainda análises de custos vs benefícios, planos de transição do POC para SNC e previsões do impacto da norma nas DF, sendo estes também factores positivos para a facilidade da implementação da norma NCRF 19.

É de salientar, que nestas conclusões a pouca representatividade da amostra é uma limitação do estudo e por consequência nas suas conclusões.

Conclusão e Investigação Futura

A contabilidade, como sistema de informação, no contexto do paradigma da utilidade, terá de vencer o desafio que constitui a exigência de capacidade de resposta às necessidades dos diferentes utilizadores da informação contabilística, para além do cumprimento dos requisitos legais. Havendo assim, uma necessidade cada vez maior de uniformidade contabilística para que haja uma maior comparabilidade, um maior rigor nas contas e um reforço da transparência, de forma a recuperar o mundo empresarial e dando uma informação cada vez mais completa.

Com a harmonização contabilística pretende-se homogeneizar as legislações dos diferentes países. Na harmonização de âmbito mundial destaca-se o trabalho desenvolvido pelo IASB, passando em análise as diferentes posturas face às suas normas, com especial referência para a adoptada pela União Europeia. Tudo isto com o objectivo específico de manifestar a importância que este organismo adquiriu nos últimos anos, como normalizador mundial da informação financeira. A nível nacional, e muito recentemente, assistimos à entrada em vigor do novo SNC que surge como a finalidade de actualizar o normativo contabilístico português, aproximando-se com o internacional.

Com a introdução do Decreto-Lei nº 158/2009, de 13 de Julho em Portugal, originou-se algumas mudanças bastante significativas nas matérias contabilísticas e no relato financeiro nacional. Estas alterações também se fizeram sentir nos contratos de construção, com a entrada em vigor da NCRF 19 que tem por base a IAS 11.

Relativamente ao estudo realizado neste trabalho, concluímos que as empresas que estão aplicar a NCRF 19 não tiveram qualquer impacto na sua utilização pela primeira vez na informação financeira. Constatamos que as empresas que aplicam a NCRF 19 obtiveram a suficiente informação e estabeleceram os devidos mecanismos, de forma a que o impacto fosse mínimo ou nenhum na aplicação da norma pela primeira vez nas suas empresas. No que diz respeito aos constrangimentos e limitações do estudo, teremos que referir que este ficaria mais completo, caso a análise abrangesse uma amostra mais representativa. Todavia, os resultados do estudo estão limitados à realidade portuguesa, em investigações futuras poderá ser realizado a mais empresas de construção civil portuguesas de forma a que a amostra seja mais representativa. Tal situação, não elimina a possibilidade de poderem ser encontrados os mesmos resultados.

A adopção da NCRF 19 foi um fenómeno que influenciou de certo modo as empresas, pela sua mudança do sistema contabilístico e fiscal, mas como se demonstrou não teve nenhum

impacto significativo nas empresas de construção civil portuguesas. Verificamos que as empresas se encontram sensibilizadas para a aplicação dos normativos no sentido de atingirem uma plena harmonização contabilística.

Referências Bibliográficas

ALMEIDA, Rui M. P., ALMEIDA, Maria do Céu, DIAS, Ana Isabel (2010), ALBUQUERQUE, Fábio, CARVALHO, Fernando e PINHEIRO, Pedro; “SNC – Casos Práticos e Exercícios Resolvidos”; Volume 1, ATF – Edições Técnicas.

ALMEIDA, Rui M. P., ALMEIDA, Maria do Céu, DIAS, Ana Isabel, ALBUQUERQUE, Fábio, CARVALHO, Fernando e PINHEIRO, Pedro (2010); “SNC – Casos Práticos e Exercícios Resolvidos”; Volume 2, ATF – Edições Técnicas.

BAPTISTA, Luís e PONTES, Sérgio (2011); “SNC – Contratos de Construção”, Formação segmentada da OTOC, Fevereiro.

BARROS, Ana Jorge Neves (2008); “A Contabilização dos Contratos de Construção – I.A.S. 11”; Editora Vida Económica.

BRÁS, Filomena Antunes (2010); “O impacto do SNC na análise financeira”; Revista Contabilidade & Empresa, Março/ Abril.

CARQUEJA, Hêrnani (2007); “Teoria da Contabilidade – Uma interpretação”; Revista de estudos Politécnicos.

CARRAPIÇO, Jorge (2010); “SNC – Contratos de construção”; Jornal de negócios, 13 de Dezembro de 2010

Circular nº 5/90, de 17 de Janeiro de 1990, em http://www.igf.min-financas.pt/inflegal/codigos_tratados_pela_IGF/IRC/Leg_complementar/CIRCULAR_005_90.htm

Circular nº 8/2010, de 22 de Julho de 2010, em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/9D634990-8EE7-430F-A31C-D0D7335776C0/0/Circular_8-2010.pdf

Código da Contribuição Industrial, aprovado pelo Decreto nº 45103 de 1/07/1963

Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas; em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/circ_rep/index_irc.htm

COSTA, Carlos Baptista e ALVES, Gabriel Correia (2008); “Contabilidade Financeira”; 6ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

COSTA, Carlos Baptista (2007); “Auditoria Financeira – Teoria e Prática”; 8ª Edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa.

Cravo, Domingos (2010); “A aplicação da NCRF nº.3 - Aplicação pela primeira vez das NCRF na abertura das contas de 2010”; Formação OTOC.

CRAVO, Domingos (2010); “O Verdadeiro poder de influenciar a normalização está na UE e na IASB”; Revista OTOC , Fevereiro.

Decreto – Lei nº 158/2009, de 13 de Julho, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_final/DL_158_2009_13Jul.pdf

Decreto – Lei nº 159/2009, de 13 de Julho, em <http://www.min-financas.pt/legislacao/2009/decreto-lei-n.o-159-2009>

Directriz Contabilística nº 3/91 – Contratos de Construção, em http://www.cnc.min-financas.pt/Directrizes/Dir03_contratos%20de%20constru%C3%A7%C3%A3o.pdf

Gabás Tigo, F.(1991); “*El marco conceptual de la contabilidad financiera*”; AECA, Madrid.

Garrido, P. e Sanabria, S. (2001); “*Agrupación de los Países de la UE desde la Regulación Contable: Un Análisis Empírico*”; Comunicação apresentada no congresso da AECA.

GHIGLIONE, R. e MATALON, B. (1992).”O Inquérito: Teoria e prática”; Celta Editora; Lisboa.

GUIMARÃES, Joaquim (2007); “ A Estrutura Conceptual da Contabilidade – do POC ao SNC”; Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, nº 91, de Outubro.

GUIMARÃES, Joaquim (2010); “História da Normalização Contabilística em Portugal”; Revista Electrónica INFOCONTAB n.º 49, de Janeiro.

GUIMARÃES, Joaquim (2010); “Reflexões sobre o SNC”; Revista Contabilidade & Empresa , de Março/ Abril.

Lei nº 35/2010, 2 de Setembro de 2010, em <http://www.min-financas.pt/legislacao/2010/lei-n.o-35-2010>

LOURENÇO, João Cabrito (200); “A Auditoria Fiscal”; Vislis Editores; Lisboa

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 – Contratos de Construção, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_19_contratos_construcao.pdf

Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades, em http://www.cnc.min-financas.pt/SNC_projecto/NCRF_PE.pdf

Norma Internacional de Contabilidade 11 – Contratos de Construção, em http://www.cnc.min-financas.pt/IAS_textos_consolidados/IAS_11_Reg_1725_2003.pdf

PINTO, José Pinheiro (2006); “O Papel da Normalização Contabilística em Portugal”; Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, nº 44, de Dezembro.

Plano Oficial de Contabilidade (1977); Edição da Casa da Moeda.

Projecto de Linhas de Orientação para um Novo Modelo de Normalização Contabilística, Aprovado pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística na sua reunião de 15 de Janeiro de 2003, em <http://www.cnc.min-financas.pt>

RODRIGUES, Lúcia Lima e GUERREIRO, Marta Silva (2004); “A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade”; Editora Publisher Team, Lisboa.

RODRIGUES, Lúcia Lima e GUERREIRO, Marta Silva (2004); “Manual de Contabilidade Internacional – A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional”; Editora Publisher Team, Lisboa.

Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade, no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, de 11/09/2002.

Regulamento (CE) nº 1126/2008, da Comissão, de 3 de Novembro de 2008, que adopta determinadas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) nº 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no Jornal Oficial da União Europeia, de 29/11/2008.

RODRIGUES, João (2003); “Adopção em Portugal das Normas Internacionais de Relato Financeiro; 2.ª Ed., Áreas Editora, SA.

RODRIGUES, João (2009); “Sistema de Normalização Contabilística Explicado”, Porto Editora, Lisboa.

SANTOS, Luís Lima (2002); “A estrutura conceptual da contabilidade em Portugal”; IX Congresso da Contabilidade, Porto.

SILVA, Eduardo Sá (2004); “Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), Abordagem Teórica e Prática”; Editora Vida Económica, Porto.

SILVA, Eduardo Sá e MARTINS, Carlos (2011); “Classe 2 – Contas a Receber e a Pagar, Abordagem conatabilística, fiscal e auditoria”; Editora Vida Económica, Porto.

QUIVY; R. e CAMPENHOUD, L. V. (2003), Manual de Investigação em Ciências Sociais. Lisboa: Gradiva

TUA PEREDA, J. (2000); “*Hacia el Triunfo Definitivo de las Normas Internacionales de Contabilidad?*”; Comunicação apresentada no VII Congresso de Contabilidade e Auditoria, Aveiro.

VAN der TAS, L.G. (1988); “*Measuring Harmonization of Financial Reporting Practices*”; *Accounting, and Business Research*

VAN der TAS, L.G. (1992); “*Evidence of EC Financial Reporting Practise Harmonization*”; *European Accounting Review*.

Sites consultados

www.aiccopn.pt

www.cnc.min-financas.pt

www.infocontab.com.pt

www.iasb.com

<http://www.ifac.org/>

www.ifrs.org

www.inci.pt

www.oroc.pt

www.otoc.pt

www.portaldasfinancas.gov.pt

Anexo I – Inquérito

Exmo. Sr. (a)

Assunto: Inquérito no âmbito da Dissertação de Mestrado

O meu nome é Sónia Alexandra de Castro Pereira, sou aluna no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e estou a elaborar a Dissertação de Mestrado, subordinada ao tema “ O Impacto da Implementação da Norma Contabilísta de Relato Financeiro (NCRF) Nº 19 – Contratos de Construção ”.

No âmbito da Dissertação de Mestrado foi concebido o presente inquérito, que tem como objectivo, efectuar um estudo que permita conhecer nas empresas Portuguesas algumas dificuldades inerentes à implementação da NCRF Nº 19.

Agradeço a sua colaboração que é determinante para a concretização deste estudo e por isso agradeço desde já a sua atenção. As respostas deverão ser enviadas via *e-mail* que se anexa e serão tratadas com total confidencialidade e anonimato, sendo a publicação dos resultados, efectuada sob a forma de tabelas estatísticas. No caso de qualquer dúvida no preenchimento ou envio do inquérito, por favor, contacte-me via *e-mail* para mestrado.sonia@gmail.com. Renovando o meu agradecimento, apresento os meus melhores cumprimentos,

Porto, Abril de 2011.

Atenciosamente,
Sónia Pereira

Inquérito

"O impacto da implementação da NCRF 19 - Contratos de Construção"

Responsável pelo Preenchimento :

Director	<input type="checkbox"/>
Administrador/Gerente	<input type="checkbox"/>
TOC/Auditor	<input type="checkbox"/>
Outro	<input type="checkbox"/>

1. Caracterização da empresa

1.1. Número de Trabalhadores:

$0 \leq 5$	<input type="checkbox"/>
$> 5 < 50$	<input type="checkbox"/>
≥ 50	<input type="checkbox"/>

1.2. Volume de negócios líquido (ano 2009):

$\leq 500.000,00 \text{ €}$	<input type="checkbox"/>
$> 500.000,00\text{€} < 3.000.000,00 \text{ €}$	<input type="checkbox"/>
$\geq 3.000.000,00 \text{ €}$	<input type="checkbox"/>

1.3. Valor de Balanço (ano 2009):

$\leq 500.000,00 \text{ €}$	<input type="checkbox"/>
$> 500.000,00\text{€} < 1.500.000,00 \text{ €}$	<input type="checkbox"/>
$\geq 1.500.000,00 \text{ €}$	<input type="checkbox"/>

2. Caracterização anterior à implementação da NCRF 19

2.1. Aplicavam o regime contabilístico prescrito na Directriz Contabilística(DC) nº 3/91?

Sim	<input type="checkbox"/>
Não	<input type="checkbox"/>

(caso assinale esta opção p/ 2.3)

2.2. Qual o método aplicado?

(depois de responder passe p/ 2.4)

Método da Percentagem de Acabamento	<input type="checkbox"/>
Método do Contrato Completado	<input type="checkbox"/>

2.3. O motivo da não aplicação do regime contabilístico prescrito da DC nº 3/91?

Ausência de Contabilidade Analítica
Ausência de Controlo Orçamental

2.4. A empresa usava os critérios da Circular nº 5/90 ?

Na contabilidade
Apenas para Fins Fiscais
Não utilizava

3. Enquadramento actual do Regime Contabilístico

3.1. A empresa neste momento está a aplicar a Norma Contabilística de Relato Financeiro Nº19
Contratos Construção?

Sim
Não

(qual o motivo?)

(se respondeu não e indicou o motivo terminou o inquérito)

4. Caracterização da Implementação da NCRF 19

4.1. A empresa teve a suficiente informação sobre a aplicação e conteúdo da NCRF 19?

Sim
Não

4.2. Houve necessidade de os funcionários da empresa terem formação com a adopção da NCRF 19?

Sim
Não

4.3. Foi efectuada uma análise de custos vs benefícios devido à aplicação da NCRF 19?

Sim
Não

4.4. Foi definido algum plano bem delineado de transição do POC para a aplicação do SNC (NCRF 19)?

Sim
Não

4.5. Foi efectuada uma previsão do impacto da NCRF 19 nas Demonstrações Financeiras?

Sim
Não

4.6. Houve implicações com a implementação da NCRF 19 e com as alterações na legislação fiscal na vossa empresa?

Não
Sim

(se sim indique quais)

Obrigada

Sónia
Pereira

Anexo II – Resumo das respostas obtidas nos inquéritos

Inquérito

"O impacto da implementação da NCRF 19 - Contratos de Construção"

Responsável pelo Preenchimento :

Director	1
Administrador/Gerente	2
TOC/Auditor	5
Outro	2

1. Caracterização da empresa

1.1. Número de Trabalhadores:

0 ≤ 5	4
> 5 < 50	5
≥ 50	1

1.2. Volume de negócios líquido (ano 2009):

≤ 500.000,00 €	5
> 500.000,00€ < 3.000.000,00 €	4
≥ 3.000.000,00 €	1

1.3. Valor de Balanço (ano 2009):

≤ 500.000,00 €	4
> 500.000,00€ < 1.500.000,00 €	1
≥ 1.500.000,00 €	5

2. Caracterização anterior à implementação da NCRF 19

2.1. Aplicavam o regime contabilístico prescrito na Directriz Contabilística(DC) nº 3/91?

Sim	5
Não	5

(caso assinale esta opção p/2.3)

2.2. Qual o método aplicado?

(depois de responder passe p/ 2.4)

Método da Percentagem de Acabamento	5
-------------------------------------	---

Método do Contrato Completado

0

2.3. O motivo da não aplicação do regime contabilístico prescrito da DC nº 3/91?

Ausência de Contabilidade Analítica

4

Ausência de Controlo Orçamental

1

2.4. A empresa usava os critérios da Circular nº 5/90 ?

Na contabilidade

4

Apenas para Fins Fiscais

1

Não utilizava

5

3. Enquadramento actual do Regime Contabilístico

3.1. A empresa neste momento está aplicar a Norma Contabilística de Relato Financeiro Nº19 Contratos Construção?

Sim

6

Não

4

 (qual o motivo?)

1- Cessou actividade/ 1- Não tem contratos plurianuais

1- Falta de informação p/aplicação norma/ 1-Não tem qq obra em curso

(se respondeu não e indicou o motivo terminou o inquérito)

4. Caracterização da Implementação da NCRF 19

4.1. A empresa teve a suficiente informação sobre a aplicação e conteúdo da NCRF 19?

Sim

6

Não

0

4.2. Houve necessidade de os funcionários da empresa terem formação com a adopção da NCRF 19?

Sim

0

Não

6

4.3. Foi efectuada uma análise de custos vs benefícios devido à aplicação da NCRF 19?

Sim

2

Não

4

4.4. Foi definido algum plano bem delineado de transição do POC para a aplicação do SNC (NCRF 19)?

Sim

5

Não

1

4.5. Foi efectuada uma previsão do impacto da NCRF 19 nas Demonstrações Financeiras?

Sim

4

Não

2

4.6. Houve implicações com a implementação da NCRF 19 e com as alterações na legislação fiscal na vossa empresa?

Não

6

Sim

0

(se sim indique quais)

Obrigada

Sónia
Pereira

Anexo III – Base de estudo do SPSS da H1

GET DATA

/TYPE=XLS

/FILE='\\SW71310F\Trabalho\$\as01040\sonia\Base SPSS Div.xls'

/SHEET=name 'Folha1'

/CELLRANGE=full

/READNAMES=on

/ASSUMEDSTRWIDTH=32767.

DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.

DESCRIPTIVES VARIABLES=DIV NT VN VB

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Notes

Output Created		19-Set-2011 20:40:06
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	10
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.

Syntax		DESCRIPTIVES VARIABLES=DIV NT VN VB /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.
Resources	Processor Time	00:00:00,000
	Elapsed Time	00:00:00,048

[DataSet1]

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
DIV	10	0	1	,60	,516
NT	10	1	3	1,70	,675
VN	10	1	3	1,60	,699
VB	10	1	3	2,00	1,054
Valid N (listwise)	10				

DISCRIMINANT

/GROUPS=DIV(0 1)

/VARIABLES=NT VN VB

/ANALYSIS ALL

/SAVE=CLASS PROBS

/PRIORS EQUAL

/STATISTICS=MEAN STDDEV UNIVF BOXM COEFF RAW CORR TABLE CROSSVALID

/CLASSIFY=NONMISSING POOLED.

Discriminant

Notes

Output Created		19-Set-2011 20:42:43
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	10
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing in the analysis phase.
	Cases Used	In the analysis phase, cases with no user- or system-missing values for any predictor variable are used. Cases with user-, system-missing, or out-of-range values for the grouping variable are always excluded.

Syntax	<pre> DISCRIMINANT /GROUPS=DIV(0 1) /VARIABLES=NT VN VB /ANALYSIS ALL /SAVE=CLASS PROBS /PRIORS EQUAL /STATISTICS=MEAN STDDEV UNIVF BOXM COEFF RAW CORR TABLE CROSSVALID /CLASSIFY=NONMISSING POOLED. </pre>	
Resources	Processor Time	00:00:00,015
	Elapsed Time	00:00:00,125
Variables Created or Modified	Dis_1	Predicted Group for Analysis 1
	Dis1_1	Probabilities of Membership in Group 0 for Analysis 1
	Dis2_1	Probabilities of Membership in Group 1 for Analysis 1
Number of unweighted cases written to the working file after classification		10

[DataSet1]

Analysis Case Processing Summary

Unweighted Cases		N	Percent
Valid		10	100,0
Excluded	Missing or out-of-range group codes	0	,0

At least one missing discriminating variable	0	,0
Both missing or out-of-range group codes and at least one missing discriminating variable	0	,0
Total	0	,0
Total	10	100,0

Group Statistics

DIV		Mean	Std. Deviation	Valid N (listwise)	
				Unweighted	Weighted
0	NT	1,50	,577	4	4,000
	VN	1,00	,000	4	4,000
	VB	1,00	,000	4	4,000
1	NT	1,83	,753	6	6,000
	VN	2,00	,632	6	6,000
	VB	2,67	,816	6	6,000
Total	NT	1,70	,675	10	10,000
	VN	1,60	,699	10	10,000
	VB	2,00	1,054	10	10,000

Tests of Equality of Group Means

	Wilks' Lambda	F	df1	df2	Sig.
NT	,935	,557	1	8	,477
VN	,455	9,600	1	8	,015

Tests of Equality of Group Means

	Wilks' Lambda	F	df1	df2	Sig.
NT	,935	,557	1	8	,477
VN	,455	9,600	1	8	,015
VB	,333	16,000	1	8	,004

Pooled Within-Groups Matrices

		NT	VN	VB
Correlation	NT	1,000	,722	,466
	VN	,722	1,000	,775
	VB	,466	,775	1,000

Analysis 1

Box's Test of Equality of Covariance Matrices

Log Determinants

DIV	Rank	Log Determinant
0	1	^a .
1	3	-4,135
Pooled within-groups	3	-4,698

The ranks and natural logarithms of determinants printed are those of the group covariance matrices.

a. Singular

Test Results^a



Tests null hypothesis of equal population covariance matrices.

a. No test can be performed with fewer than two nonsingular group covariance matrices.

Summary of Canonical Discriminant Functions

Eigenvalues

Function	Eigenvalue	% of Variance	Cumulative %	Canonical Correlation
_ 1	2,343 ^a	100,0	100,0	,837

a. First 1 canonical discriminant functions were used in the analysis.

Wilks' Lambda

Test of Function(s)	Wilks' Lambda	Chi-square	df	Sig.
_ 1	,299	7,844	3	,049

**Standardized
Canonical
Discriminant
Function Coefficients**

	Function
	1
NT	-,566
VN	,511
VB	,792

Structure Matrix

	Function
	1
VB	,924
VN	,716
NT	,172

Pooled within-groups correlations between discriminating variables and standardized canonical discriminant functions

Variables ordered by absolute size of correlation within function.

**Canonical Discriminant
Function Coefficients**

	Function

	1
NT	-,818
VN	1,022
VB	1,227
(Constant)	-2,699

Unstandardized
coefficients

**Functions at Group
Centroids**

DIV	Function
	1
0	-1,677
1	1,118

Unstandardized
canonical discriminant
functions evaluated at
group means

Classification Statistics

Classification Processing Summary

Processed	10
Excluded	0
Missing or out-of-range group codes	
At least one missing discriminating variable	0
Used in Output	10

Prior Probabilities for Groups

DIV	Prior	Cases Used in Analysis	
		Unweighted	Weighted
0	,500	4	4,000
1	,500	6	6,000
Total	1,000	10	10,000

Classification Function Coefficients

	DIV	
	0	1
NT	2,286	-4,145E-15
VN	1,143	4,000
VB	,571	4,000
(Constant)	-3,265	-10,026

Fisher's linear discriminant functions

Classification Results^{b,c}

	DIV	Predicted Group Membership		Total	
		0	1		
Original	Count	0	4	4	
		1	1	5	
	%	0	100,0	,0	100,0
		1	16,7	83,3	100,0
Cross-validated ^a	Count	0	4	4	
		1	1	5	

%	0	100,0	,0	100,0
	1	16,7	83,3	100,0

a. Cross validation is done only for those cases in the analysis. In cross validation, each case is classified by the functions derived from all cases other than that case.

b. 90,0% of original grouped cases correctly classified.

c. 90,0% of cross-validated grouped cases correctly classified.

Anexo IV – Base de estudo do SPSS da H2

GET DATA

/TYPE=XLS

/FILE='\\SW71310F\Trabalho\$\as01040\sonia\Base SPSS H1.xls'

/SHEET=name 'Folha1'

/CELLRANGE=full

/READNAMES=on

/ASSUMEDSTRWIDTH=32767.

DATASET NAME DataSet1 WINDOW=FRONT.

DESCRIPTIVES VARIABLES=IMPACTO INFO FORMAÇÃO CUSTBENEF PLANO IMP.DF

/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

Notes

Output Created		19-Set-2011 20:54:22
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	10
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	All non-missing data are used.

Syntax	DESCRIPTIVES VARIABLES=IMPACTO INFO FORMAÇÃO CUSTBENEF PLANO IMP.DF /STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.	
Resources	Processor Time	00:00:00,015
	Elapsed Time	00:00:00,015

[DataSet1]

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
IMPACTO	6	0	0	,00	,000
INFO	6	1	1	1,00	,000
FORMAÇÃO	6	0	0	,00	,000
CUST/BENEF	6	0	1	,33	,516
PLANO	6	0	1	,83	,408
IMP.DF	6	0	1	,67	,516
Valid N (listwise)	6				

DISCRIMINANT

/GROUPS=IMPACTO(0 1)

/VARIABLES=INFO FORMAÇÃO CUSTBENEF PLANO IMP.DF

/ANALYSIS ALL

/SAVE=CLASS PROBS

/PRIORS EQUAL

/STATISTICS=MEAN STDDEV UNIVF BOXM COEFF RAW CORR TABLE CROSSVALID

/CLASSIFY=NONMISSING POOLED.

Discriminant

Notes

Output Created		19-Set-2011 20:56:04
Comments		
Input	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	10
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing in the analysis phase.
	Cases Used	In the analysis phase, cases with no user- or system-missing values for any predictor variable are used. Cases with user-, system-missing, or out-of-range values for the grouping variable are always excluded.

Syntax		<pre> DISCRIMINANT /GROUPS=IMPACTO(0 1) /VARIABLES=INFO FORMAÇÃO CUSTBENEF PLANO IMP.DF /ANALYSIS ALL /SAVE=CLASS PROBS /PRIORS EQUAL /STATISTICS=MEAN STDDEV UNIVF BOXM COEFF RAW CORR TABLE CROSSVALID /CLASSIFY=NONMISSING POOLED. </pre>
Resources	Processor Time	00:00:00,031
	Elapsed Time	00:00:00,031
Variables Created or Modified	Dis_1	Predicted Group for Analysis 1
	Dis1_1	Probabilities of Membership in Group 0 for Analysis 1
	Dis2_1	Probabilities of Membership in Group 1 for Analysis 1

[DataSet1]

Warnings

There is only one non-empty group and 6,000 (6 unweighted) cases that are valid. Not enough non-empty groups.

Execution of this command stops.

Analysis Case Processing Summary

Unweighted Cases		N	Percent
Valid		6	60,0
Excluded	Missing or out-of-range group codes	0	,0
	At least one missing discriminating variable	0	,0
	Both missing or out-of-range group codes and at least one missing discriminating variable	4	40,0
	Total	4	40,0
Total		10	100,0

Group Statistics

IMPACTO		Mean	Std. Deviation	Valid N (listwise)	
				Unweighted	Weighted
0	INFO	1,00	,000	6	6,000
	FORMAÇÃO	,00	,000	6	6,000
	CUST/BENEF	,33	,516	6	6,000
	PLANO	,83	,408	6	6,000
	IMP.DF	,67	,516	6	6,000
Total	INFO	1,00	,000	6	6,000
	FORMAÇÃO	,00	,000	6	6,000
	CUST/BENEF	,33	,516	6	6,000
	PLANO	,83	,408	6	6,000
	IMP.DF	,67	,516	6	6,000

**Tests of
Equality
of Group
Means^a**



a. The univariate F-ratios cannot be computed because there is only one non-empty group.

Pooled Within-Groups Matrices

		INFO	FORMAÇÃO	CUST/BENEF	PLANO	IMP.DF
Correlation	INFO	.	.	.	.	.
	FORMAÇÃO	.	.	.	.	.
	CUST/BENEF	.	.	1,000	,316	,500
	PLANO	.	.	,316	1,000	,632
	IMP.DF	.	.	,500	,632	1,000