



Mestrado em Contabilidade e Finanças

NCRF 19 - Contratos de Construção

Tratamento Contabilístico e Fiscal

Cláudia Patrícia Malheiro Coelho

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em

Contabilidade e Finanças

Orientador: Mestre Adalmiro Álvaro Malheiro de Castro Andrade Pereira

Porto, 2011

Mestrado em Contabilidade e Finanças

NCRF 19 - Contratos de Construção

Tratamento Contabilístico e Fiscal

Cláudia Patrícia Malheiro Coelho

Dissertação para obtenção do Grau de Mestre em

Contabilidade e Finanças

Orientador: Mestre Adalmiro Álvaro Malheiro de Castro Andrade Pereira

Porto, 2011

Resumo

A dissertação tem como objectivo analisar o tratamento contabilístico e fiscal dos Contratos de Construção de forma a facilitar a imputação do rédito e dos gastos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Desta forma, pretende-se fornecer aos interessados, na matéria do actual normativo contabilístico nacional (SNC), um documento de apoio que lhes permita esclarecer alterações face ao anterior normativo contabilístico nacional (POC) e algumas dúvidas relacionadas com o tratamento contabilístico e fiscal dos Contratos de Construção. Através de pesquisa e estudo bibliográfico dos conceitos gerais e teóricos, a dissertação começa com o enquadramento da NCRF 19, em que se define os principais conceitos e se faz uma análise da contabilização e do tratamento fiscal dos Contratos de Construção. Para o efeito elegeram-se tópicos de análise considerados de relevo relacionados com os antecedentes, os objectivos, o âmbito, as definições/conceitos, o reconhecimento, a mensuração e as divulgações preconizadas pelos respectivos normativos. Deste modo, compreende-se e aprofunda-se os conhecimentos necessários para analisar o impacto da aplicação da NCRF 19 nas empresas do Sector da Construção Civil no estudo empírico. No estudo empírico realiza-se um diagnóstico geral através de questionários às empresas ligadas ao Sector da Construção Civil em Portugal e uma análise específica de uma empresa sobre a aplicação da NCRF 19, onde se explica o processo de transição para o Sistema de Normalização Contabilística, quer a nível contabilístico quer a nível fiscal. A dissertação permitiu chegar à conclusão que as alterações contabilísticas nacionais introduzidas pelos organismos competentes levaram a progressos significativos no tratamento contabilístico e fiscal dos Contratos de Construção, no reconhecimento do rédito e no rédito diferido/provisão para garantias. Melhorias que se manifestam ao nível da comparabilidade entre as empresas construtoras, compreensibilidade por parte dos utentes das demonstrações financeiras e ao nível do reconhecimento, da mensuração e da divulgação. Assim, com a aprovação do SNC é evidente a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade no novo regime de Contratos de Construção no âmbito do qual se prevê que o apuramento dos resultados de cada contrato se faça sempre segundo o método da percentagem de acabamento.

Palavras - chave: NCRF 19, IAS 11, Contratos de construção, Rédito, Método da percentagem de acabamento

Abstract

The objective of this dissertation is to analyze the accounting and tax treatment of construction contracts in order to allow the correct allocation of all revenue and expenses of each contract to the accounting periods in which the actual work was done. Thus, it is intended to provide all parties interested on the subject of the current national accounting standards (SNC), a supporting document to enable them to understand the changes occurred relative to the previous national accounting standards (POC) and to clarify some doubts related to accounting and tax treatment of Construction Contracts. Through research and bibliographical study of general concepts and theories, the dissertation begins by providing the framework of NCRF 19, in which the main concepts are defined and also an analysis of the accounting and tax treatment of construction contracts is done. Therefore were elected topics for analysis which were considered relevant to the background, objectives, scope, definitions / concepts, the recognition, measurement and disclosures recommended by the respective standards. In this way, one understands and deepens the necessary know-how to analyze the impact of applying NCRF 19 in companies in the Construction Sector in the empirical study done. The empirical study includes a general diagnostic realized from analyzing the responses to the questionnaire sent out to companies operating in the Construction Sector in Portugal and a specific analysis of a company on the application of NCRF 19, where the transition process to the Sistema de Normalização Contabilística is explained both from an accounting and taxation perspectives. The dissertation concludes that the changes introduced to the national accounting practices by the authorities have led to significant progress on the accounting and tax treatment of construction contracts, the recognition of revenue and deferred revenue / provision for guarantees. Improvements that are expressed at the level of comparability between the constructions companies, easier understanding by stakeholders of the financial statements and also on the level of recognition, measurement and disclosure. Thus, with the approval of the SNC it is obvious the convergence between accounting and tax in the new accounting standard for construction contracts under which it is defined that the calculation of the profit or loss of a contract is always calculated according to the percentage of completion method.

Keywords: NCRF19, IAS 11, Construction contracts, Revenue, Percentage of completion method

Agradecimentos

Esta dissertação não representa apenas o resultado de extensas horas de estudo e trabalho, representa também o culminar de um objectivo académico a que me propus e que não seria possível sem o apoio de muitas pessoas que, de uma forma ou de outra, contribuíram para a sua concretização.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer ao meu orientador Professor Mestre Adalmiro Andrade Pereira pela total disponibilidade apresentada desde o primeiro momento, pela sua sincera dedicação a todos os níveis, pela sua partilha de conhecimento sem reservas e pelo seu contagioso entusiasmo que foram cruciais nas horas mais difíceis.

A todos aqueles que colaboraram neste estudo através da resposta aos inquéritos, cujo contributo foi importante, e aos especialistas reputados nesta área, nomeadamente ao Doutor Carlos Cunha e ao Professor Mestre Eurico Basto, pela validação do inquérito.

À Construtora sobre o qual fiz o estudo empírico, por ter possibilitado a elaboração e a aplicação prática deste estudo e por ter apoiado a realização da dissertação para conclusão do Curso de Mestrado, em especial à Técnica Oficial de Contas pelo apoio e disponibilidade para o esclarecimento de dúvidas.

Aos meus pais e ao meu irmão que estiveram sempre ao meu lado e foram a minha inesgotável fonte de energia, incentivo e motivação. Com certeza que o seu amor foram imprescindíveis para a efectivação deste trabalho.

A todos os colegas e professores do Mestrado em Contabilidade e Finanças que partilharam todo o seu conhecimento que com certeza foram necessários para cada frase deste trabalho.

A todos os amigos que compreenderam todas as vezes que não pude estar com eles por estar ocupada a elaborar esta dissertação.

É a todos que dedico este trabalho.

Lista de abreviaturas

AICCOPN - Associação dos Industriais da Construção Civil e Obras Públicas
ANEOP - Associação Nacional de Empreiteiros de Obras Públicas
CAE - Classificação Portuguesa de Actividades Económicas
CIRC - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
CNC - Comissão de Normalização Contabilística
DC - Directriz Contabilística
DGI - Direcção Geral dos Impostos
DL - Decreto-Lei
IAS - International Accounting Standards
IASB - International Accounting Standards Board
IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee
IFRS - International Financial Reporting Standards
INCI - Instituto da Construção e do Imobiliário
N/D - Não Definido
NC-ME - Norma Contabilística para Microentidades
NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NCRF-PE - Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC - Normas Internacionais de Contabilidade
PCGA - Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites
PIB - Produto Interno Bruto
POC - Plano Oficial de Contabilidade
SIC - Standing Interpretations Committee
SNC - Sistema de Normalização Contabilística
UE - União Europeia

Índice geral

Resumo	ii
Abstract	iii
Agradecimentos	iv
Lista de abreviaturas	v
Índice geral	vi
Índice de figuras	viii
Índice de quadros	ix
Índice de tabelas.....	x
Introdução.....	1
Capítulo I - NCRF 19 - Contratos de construção.....	5
1. Enquadramento normativo	6
2. Contratos de construção - Principais conceitos	10
2.1. Definição de contratos de construção	10
2.2. Principais características dos contratos de construção	11
2.3. Tipificação dos contratos de construção	12
2.4. Combinação e segmentação de contratos	12
3. Abordagem contabilística e fiscal	14
3.1. Rédito do contrato	14
3.2. Custos a incluir nos contratos	15
3.3. Reconhecimento dos resultados	16
3.3.1. Método da percentagem de acabamento	16
3.3.2. Método do lucro nulo.....	17
3.4. Reconhecimento das perdas esperadas	17
3.5. Alterações nas estimativas	19
3.6. Divulgações	19
3.7. Transição do POC para o SNC	20
3.8. Comparação POC/SNC/IAS	24
Capítulo II - Estudo empírico.....	25
1. Contextualização do sector de construção	26
2. Inquérito	34
2.1. Análise dos resultados do inquérito	40
3. Estudo de um caso.....	42
3.1. Objectivo do estudo e método de recolha de dados.....	42
3.2. Análise de informação	42

3.2.1. Declaração modelo 22 de 2010 - Ajustamentos de transição	44
3.2.2. Informação empresarial simplificada/ Declaração anual de 2010	45
3.3. Conclusões do estudo	47
Conclusões.....	51
Referências bibliográficas.....	55
Anexos	60

Índice de figuras

Figura 1 - Empreitadas	10
Figura 2 - Aplicação da NCRF 19	11
Figura 3 - Combinação e segmentação de contratos de construção.....	13
Figura 4 - Rédito de um contrato de construção	14
Figura 5 - Custos do contrato de construção	16
Figura 6 - O <i>cluster</i> da indústria da construção civil.....	26
Figura 7 - Regime transitório SNC	43

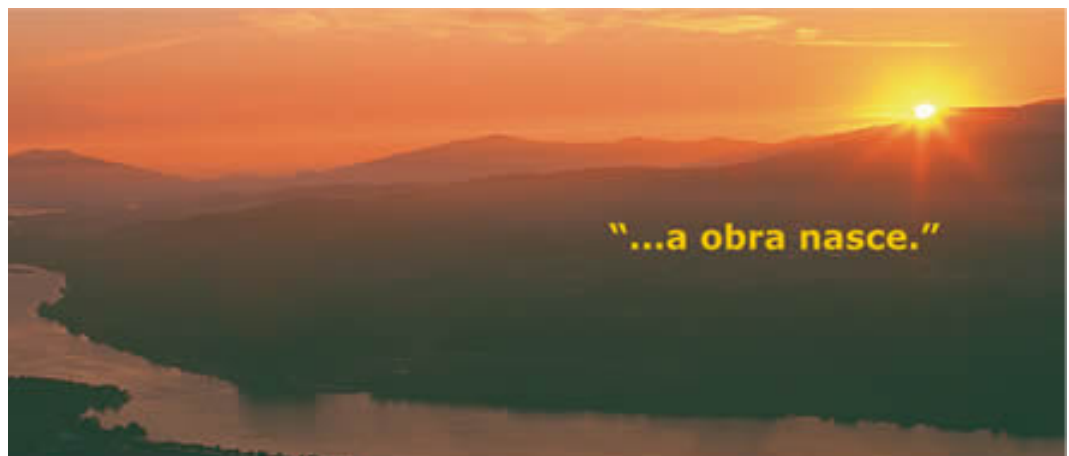
Índice de quadros

Quadro 1 - Resumo da NCRF 19.....	9
Quadro 2 - Provisões para perdas esperadas em contratos de construção	18
Quadro 3 - Quadro resumo dos métodos de reconhecimento de resultados.....	23
Quadro 4 - Indicadores económico-financeiros	31
Quadro 5 - Condições mínimas de permanência	32
Quadro 6 - Último período fiscal ou média dos 3 últimos	33
Quadro 7 - Ajustamentos de transição efectuado em 01.01.2010.....	43
Quadro 8 - Variações patrimoniais positivas e negativas do modelo 22.....	44
Quadro 9 - IES/DA - Contratos de construção	46

Índice de tabelas

Tabela 1 - Comparação POC/SNC/IAS	24
Tabela 2 - Classes de alvarás de construção para Portugal Continental.....	31
Tabela 3 - Responsável que preenche este inquérito	35
Tabela 4 - Como classifica a empresa?	35
Tabela 5 - Qual o Regime Geral do SNC se aplica à empresa?	35
Tabela 6 - Questão 1.1. do inquérito.....	35
Tabela 7 - Questão 1.2. do inquérito.....	36
Tabela 8 - Questão 1.3. do inquérito.....	36
Tabela 9 - Questão 1.4. do inquérito.....	36
Tabela 10 - Questão 1.5. do inquérito.....	37
Tabela 11 - Questão 1.6. do inquérito.....	37
Tabela 12 - Questão 1.7. do inquérito.....	37
Tabela 13 - Questão 2.1. do inquérito.....	38
Tabela 14 - Questão 3.1. do inquérito.....	38
Tabela 15 - Questão 3.2. do inquérito.....	39
Tabela 16 - Questão 3.3. do inquérito.....	39
Tabela 17 - Questão 3.4. do inquérito.....	39
Tabela 18 - Questão 3.5. do inquérito.....	39
Tabela 19 - Questão 3.6. do inquérito.....	40
Tabela 20 - Resumo dos resultados antes e após o SNC.....	48
Tabela 21 - Contratos cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade	49
Tabela 22 - Contratos cujo desfecho não possa ser estimado com fiabilidade	50

Introdução



*"Deus quer, o homem sonha, a obra nasce.
Deus quis que a terra fosse toda uma,
Que o mar unisse, já não separasse.
Sagrou-te, e foste desvendando a espuma."*

Fernando Pessoa, in Mensagem

O Sector da Construção Civil tem assumido um papel preponderante na economia portuguesa dos últimos vinte anos, o que se pode constatar pela influência apreciável que tem vindo a acumular no PIB e na criação de emprego, bem como pelo número de empresas que operam neste mercado. Ao longo da dissertação vai ser analisado este Sector.

Este Sector continua a desempenhar um papel decisivo na modernização e no aumento da competitividade do país, no aprofundamento da sua coesão territorial e social. Além disso, e face à crise económica e financeira internacional actual, o Sector revela-se também como um importante instrumento de combate para a vencer, na medida em que a realização de obras estruturantes e com grandes benefícios para o país constitui, simultaneamente, uma poderosa alavanca para a manutenção e criação de emprego e para a dinamização da actividade empresarial, não só no próprio Sector, mas também noutros sectores da nossa economia.

O tecido empresarial do Sector da Construção Civil denota algumas fraquezas que não se devem escamotear. A reduzida dimensão média das empresas nacionais é um entrave à execução de obras de elevada dimensão, bem como limita as possibilidades de sucesso competitivo no mercado internacional.

Por essa razão, o Sector deve apostar na adopção de novas tecnologias, no desenvolvimento de novos processos técnicos e organizacionais inovadores e na qualificação permanente dos seus recursos humanos, de forma a conseguir enfrentar as novas exigências do mercado global.

O papel do Governo na orientação deste Sector tem assentado, por um lado, na estabilidade das políticas de investimento público baseadas num planeamento de médio/longo prazo dos projectos estruturantes para o país, por outro lado, na criação e melhoria de um quadro legislativo e regulatório assente na transparência, na simplificação administrativa e no controle de gastos, e, num terceiro nível, no apoio à internacionalização das empresas portuguesas.

Um estudo da Deloitte em parceria com a ANEOP refere que as maiores empresas de construção encontram-se em transformação profunda, constatando-se que a realidade

actual difere substancialmente daquela que se verificava no final da década passada, havendo a percepção que continuarão a existir alterações significativas nos próximos anos.

A internacionalização e a diversificação da actividade surgem como temas fundamentais para perspectivar a evolução do Sector. Estes são mais que tendências, realidades que se constata e que previsivelmente serão reforçadas a prazo. De igual forma, a necessidade de ocorrerem processos de concentração, que alterem o actual panorama empresarial, é considerada como uma questão essencial que deverá ser seriamente ponderada originando assim ganhos de dimensão.

Assim, a Construção Civil em qualquer país, desenvolvido ou em desenvolvimento, é um dos principais sectores de actividade em função do peso do PIB que envolve muitas empresas e recursos: humanos, financeiros, técnicos. É também um Sector de alguma complexidade contabilística e fiscal, sendo por vezes de difícil gestão no Sector da Construção Civil.

Com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 158/2009, a partir do dia 1 de Janeiro de 2010, uma percentagem significativa das empresas nacionais passarão a estar abrangidas pela obrigatoriedade de adopção do novo normativo contabilístico nacional (SNC), baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB e corroboradas pela UE. É expectável que esta mudança de referencial contabilístico represente uma mudança substancial na forma de apresentação e divulgação do relato empresarial, dando origem a uma maior transparência e comparabilidade entre as empresas que actuam, quer no mercado nacional quer no mercado internacional.

A presente dissertação tem como objectivo divulgar as principais linhas de enquadramento contabilístico e fiscal dos Contratos de Construção a partir de 01.01.2010 de forma a facilitar a imputação do rédito e dos gastos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.

Neste âmbito, esta dissertação irá debruçar-se fundamentalmente no tratamento contabilístico e fiscal que deverá ser adoptado de acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), evidenciando o efeito que o impacto da NCRF 19 tem nas contas, bem como as alterações a serem efectuadas relativamente à apresentação e divulgação das demonstrações financeiras.

Para tal, irá ser analisado:

- i. O normativo contabilístico nacional anterior (POC);
- ii. O actual normativo contabilístico (SNC);
- iii. As diferenças comparáveis entre os dois normativos contabilísticos; e
- iv. O impacto da aplicação da NCRF 19 nas empresas do Sector da Construção Civil Portuguesas.

Para esse efeito procede-se a um estudo em paralelo do art.º 19.º - Contratos de Construção do CIRC, em conjugação com a Circular n.º 5/90 e a Circular n.º 8/2010 da DGI, por oposição à DC 3/91 - Tratamento Contabilístico dos Contratos de Construção, a qual vai ser analisada em conjunto com a NCRF 19 emitida pela Comissão de Normalização Contabilista (CNC) que tem por base a IAS 11.

A metodologia implementada para a realização desta dissertação baseia-se na recolha de informação bibliográfica relevante sobre o tema, publicações internacionais e nacionais, pesquisa através de sites oficiais das diferentes instituições envolvidas no processo de transição POC para SNC.

O estudo empírico realizado consistiu no levantamento e organização de um inquérito e na sua validação por especialistas reputados nesta área, sendo os seus resultados analisados através de tabelas e estatísticas, que permitiu obter um diagnóstico geral do Sector. Além deste estudo também se elaborou uma aplicação específica sobre a sociedade Construtora ABC, S.A. (nome fictício), onde se testa e analisa os impactos da NCRF 19.

De modo a cumprir o objectivo da dissertação foi realizada uma análise comparativa entre o anterior sistema de contabilização (POC) e o actual sistema (SNC) através do contributo dos principais *stakeholders*, públicos e privados, relativamente ao funcionamento do mercado, as suas tendências futuras e principais valências e fraquezas das empresas portuguesas de construção.

A presente dissertação de mestrado encontra-se estruturada em duas partes:

- (i) Enquadramento normativo, principais conceitos e abordagem contabilística e fiscal;
- (ii) Caracterização do Sector e estudo empírico.

Capítulo I - NCRF 19 - Contratos de construção



1. Enquadramento normativo

A adesão de Portugal à Comunidade Económica Europeia, em 1986, implicou, em relação às matérias contabilísticas, a obrigatoriedade de ajustamento dos nossos normativos à Directiva n.º 78/660/CEE (Quarta Directiva), pelo que foi publicado, em 1989, o DL 410/89, que procedeu a diversos ajustamentos e melhorias ao POC de 1977 publicado no DL 47/77, que aprovou o POC e criou a CNC.

Mais tarde, foi publicado o DL 238/91, que transpôs para a ordem jurídica interna, o tratamento contabilístico de consolidação de contas, em consonância com o estabelecido na Directiva n.º 83/349/CEE (Sétima Directiva).

Outras alterações relevantes ao POC de 1989 foram introduzidas pelo DL 44/99, que acolheu o sistema de inventário permanente e a demonstração dos resultados por funções, e pelo DL 79/2003, que introduziu a demonstração dos fluxos de caixa, pelo DL 88/2004, que estabeleceu as condições de aplicação do justo valor, transpondo para a ordem jurídica nacional a Directiva n.º 2001/65/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho.

O DL 35/2005 transpôs para a ordem jurídica interna a Directiva n.º 2003/51/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, relativa à modernização das directivas contabilísticas, que alterou as Directivas n.º 78/660/CEE, 83/349/CEE, 86/635/CEE e 91/674/CEE, do Conselho, relativas às contas anuais e às contas consolidadas de certas formas de sociedades, bancos e outras instituições financeiras e empresas de seguros, visando assegurar a coerência entre a legislação contabilística comunitária e as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), em vigor desde 1 de Maio de 2002. Através deste Decreto-Lei, o Estado Português exerceu a opção prevista no artigo 5.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, com respeito à aplicação das NIC.

O Regulamento (CE) n.º 1606/2002 veio estabelecer a adopção e a utilização, na Comunidade, das NIC - IAS e IFRS e interpretações conexas - SIC/IFRIC, nos períodos financeiros com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005 para as Contas Consolidadas das sociedades com valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado-Membro.

Assim, a normalização contabilística nacional deveria aproximar-se, tanto quanto possível, dos novos padrões comunitários, de forma a proporcionar ao nosso país o alinhamento com as directivas e regulamentos em matéria contabilística da UE, sem ignorar, porém, as características e necessidades específicas do tecido empresarial português.

Com a publicação do DL 158/2009 procede-se à revogação do POC e legislação complementar criando-se o Sistema de Normalização Contabilística, que vem na linha da modernização contabilística ocorrida na UE que é constituído pelos elementos fundamentais que se enunciam em seguida.

Segundo Cascais *et al.* (2011), o SNC aplica-se a quatro grandes grupos distintos e com necessidade de relato diferentes:

1. Entidades que aplicam as NIC. São aquelas cujos valores mobiliários estejam cotados em mercados regulamentados (Contas consolidadas e individuais) ou, por opção, as que sejam objecto de certificação legal de contas e façam parte de um perímetro de consolidação que apresente, por opção, as demonstrações financeiras consolidadas com base nas NIC;
2. Entidades que aplicam as NCRF;
3. Entidades que aplicam a NCRF-PE. Segundo a Lei n.º 20/2010, são consideradas Pequenas Entidades, as entidades que não ultrapassem dois dos três limites seguintes: Total de Balanço - 1.500.000 euros; Total de Rendimentos - 3.000.000 euros e Média de trabalhadores empregados durante o período - 50. Estas entidades poderão optar pela utilização da NCRF-PE na preparação das suas Demonstrações Financeiras se não forem sujeitas a certificação legal de contas e não integrarem um perímetro de consolidação. As entidades que ultrapassem 2 dos 3 limites no ano n , no ano $n+2$ devem seguir o Regime Geral. Caso pretendam, estas entidades podem aplicar as NCRF em detrimento da NCRF-PE, ou simplesmente beneficiar do direito supletivo de resolver as suas lacunas nas NCRF;
4. Entidades que aplicam a NC-ME. Segundo a Lei n.º 35/2010, são consideradas Microentidades, as entidades que não ultrapassem durante dois anos consecutivos dois dos três limites seguintes: Total de Balanço - 500.000 euros; Total de Volume de Negócios - 500.000 euros e Média de trabalhadores empregados durante o período - 5. Estas entidades poderão optar pela utilização da NC-ME na preparação das suas Demonstrações Financeiras se não forem sujeitas a certificação legal de contas e não integrarem um perímetro de consolidação. Caso pretendam, estas entidades podem aplicar as NCRF ou a NCRF-PE em detrimento da NC-ME.

A NCRF-PE e a NC-ME foram criadas de acordo com os quatro pilares do normativo (reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação) que consiste na compilação dos principais capítulos das normas nacionais mais relevantes para as necessidades de relato destas entidades, deixando de fora várias normas, por exemplo a Imparidade de Activos, Activos Não Correntes Detidos Para Venda, Propriedades de Investimento, Acontecimentos Após a Data do Balanço.

As entidades que exerçam em nome individual actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola que não tenham tido um volume de negócios superior a 150.000 euros na média dos últimos três anos, estão dispensadas do SNC.

Farinha (2009) refere que as normas emitidas pelo IASB assentam em princípios de substância económica e não na forma de regras específicas ou normas jurídicas de algum país. A substância das transacções ou de outros acontecimentos nem sempre é consistente com a que é mostrada pela sua forma legal ou idealizada, assim devemos ter sempre presente o conceito de substância sobre a forma aquando da análise das transacções. A principal mudança prende-se com o facto de passarmos a ter um modelo de normalização assente em princípios e não em regras explícitas. A informação deixa de ser preparada com o objectivo de satisfazer as necessidades da administração fiscal e passa a ter como principal objectivo proporcionar informação útil a todos os utentes da mesma designada por stakeholders entre os quais podemos ter os Investidores, financiadores, fornecedores, clientes, empregados, administração pública e fiscal.

Assim, a questão que se coloca presentemente é saber que impacto teve o novo sistema normativo contabilístico e o que mudou na vida das empresas que se dedicam à construção.

Quadro 1 - Resumo da NCRF 19

Objectivo	Prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção.	
Âmbito	Aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades contratadas.	
Definições	Contrato de construção	Contrato 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.
	Contrato de «cost plus»	A entidade contratada é reembolsada por custos permitidos ou de outra forma definidos mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada.
	Contrato de preço fixado	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.
Combinação de Contratos	Um grupo de contratos deve ser tratado como um contrato de construção único quando: <ul style="list-style-type: none"> - O grupo de contratos seja negociado como um pacote único; - Os contratos estejam tão intimamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projecto único com uma margem de lucro global; e - Os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua. 	
Segmentação de Contratos	Um contrato cobre vários activos, a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando: <ul style="list-style-type: none"> - Propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo; - Cada activo tenha sido sujeito a negociação separada e a entidade contratada e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e - Os custos e réditos de cada activo possam ser identificados. 	
Rédito do Contrato	<ul style="list-style-type: none"> - A quantia inicial de rédito acordada no contrato; e - Variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato: <ul style="list-style-type: none"> (a) Até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e (b) Estejam em condições de serem fielmente mensurados. 	
Custos do Contrato	<ul style="list-style-type: none"> - Os custos que se relacionem directamente com o contrato específico; - Os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e - Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato. 	
Reconhecimento	Rédito e Gastos	<ul style="list-style-type: none"> - Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fielmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. - Quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fielmente: (a) O rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e (b) Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.
	Perdas esperadas	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.
Alteração nas estimativas	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.	
Divulgações	Anexo	<ul style="list-style-type: none"> - Quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período. - Métodos usados para determinar o rédito do contrato 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 (menos perdas reconhecidas) até à data; b) quantia de adiantamentos recebidos; e c) quantia de retenções.

Fonte: Elaboração própria

2. Contratos de construção - principais conceitos

No Anexo I é apresentado uma minuta de um Contrato de Empreitada que não é mais que um Contrato de Construção, o artigo 1207.º do Código Civil, define empreitada como “o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”.

No Contrato de Empreitada ou de Construção intervêm o empreiteiro, o subempreiteiro (contratado pelo empreiteiro quando necessário) e o dono da obra.

Esquemáticamente temos:

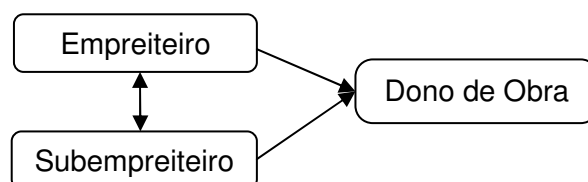


Figura 1 - Empreitadas

Fonte: Moneris (2010)

A NCRF 19 - Contratos de Construção só deve ser aplicada na contabilização dos Contratos de Construção nas demonstrações financeiras das entidades contratadas (empreiteiros ou subempreiteiros).

O dono de obra aplica a NCRF 7 se classificar a construção como um activo fixo tangível e aplica a NCRF 18 se classificar a construção como um inventário. Os promotores imobiliários (as entidades que constroem para venda) devem aplicar a NCRF 18.

2.1. Definição de contratos de construção

POC (1989): Capítulo 5 - Critérios de valorimetria (5.3.17.): Actividade de carácter plurianual, designadamente, construção de edifícios, estradas, barragens, pontes e navios.

DC 3 (1991): 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 abrangidos os contratos de prestação de serviços directamente relacionados com um Contrato de Construção, nomeadamente, serviços de arquitectura e engenharia.

IAS11 (1993) e NCRF 19: é um contrato 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.

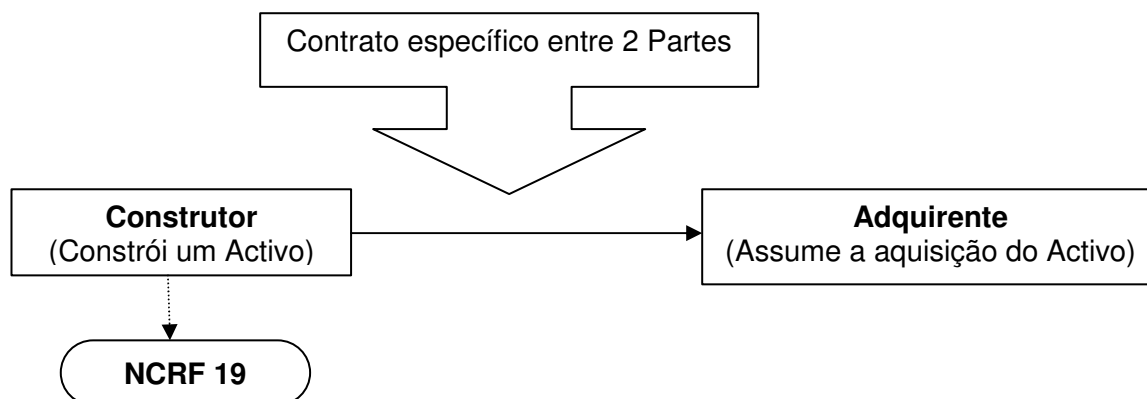


Figura 2 - Aplicação da NCRF 19

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2010)

2.2. Principais características dos contratos de construção

As principais características dos Contratos de Construção são:

- ✓ Objectivo a construção: de um activo ou mais activos intimamente relacionados, tais como barragens, pontes, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- ✓ Ciclo de produção plurianual: actividades com início e conclusão em períodos distintos, ainda que não necessariamente superiores a 12 meses, poderão não raras vezes atravessar vários períodos económicos;
- ✓ Natureza comum dos custos: custos directamente relacionados, e os custos incorridos que podem beneficiar a construção de um ou mais projectos ou de uma ou mais fase num Contrato de Construção, mesmo considerando clientes diferente, desde que relacionados e não possam ser técnica ou economicamente isolados, devem ser tratados como um único Contrato de Construção;
- ✓ Materialidade das transacções: os custos de um Contrato de Construção são materialmente significativos.

2.3. Tipificação dos contratos de construção

Rodrigues (2009) refere que de acordo com o modo de retribuição do empreiteiro, os Contratos de Construção podem ser (parágrafo 3 a 6 da NCRF 19):

- ✓ Preço global: A entidade que realiza a obra acorda previamente um preço fixo global para a empreitada;
- ✓ Séries de preços: A entidade que realiza a obra utiliza um prefixo por unidade de *output*, isto é, a remuneração do empreiteiro resulta da aplicação dos preços unitários previstos no contrato para cada tipo de trabalho a realizar às quantidades dos trabalhos efectivamente executados;
- ✓ Percentagem (*Cost Plus*): A entidade que realiza a obra é reembolsada pelos gastos suportados acrescidos de uma percentagem destes ou de um valor fixo.

Ainda que perfeitamente tipificados, os anteriores tipos de contratos não são mutuamente exclusivos, poderão coexistir na mesma empreitada diversas formas de remuneração, para diferentes tipos de trabalho ou diferentes partes de obra.

Trabalhos a mais de espécie diferente, são os trabalhos que não estavam contemplados no projecto inicial/caderno de encargos, mas se destinem à mesma obra e se tenham tornado necessários, indispensáveis e desde que não possam ser técnica ou economicamente isolados do contrato ou, ainda que dissociáveis do contrato, sejam estritamente necessários ao desenvolvimento da empreitada.

Os trabalhos a mais da mesma espécie que se destinem à mesma obra são tratados como um único contrato.

2.4. Combinação e segmentação de contratos

Combinação de contratos segundo o parágrafo 9 da NCRF 19 é caracterizado por um conjunto de Contratos de Construção que deve ser tratado como um único contrato quando e cumulativamente:

- ✓ O conjunto de contratos é negociado como um todo;
- ✓ Os contratos estão de tal modo relacionados que, na prática, são parte de um início projecto com uma margem de lucro global; e
- ✓ Os contratos são desenvolvidos em simultâneo ou numa sequência contínua.

Segmentação de contratos segundo o parágrafo 8 da NCRF 19 é caracterizado por um conjunto de Contratos de Construção que deve ser tratado como contratos separados quando e cumulativamente:

- ✓ Forem estabelecidas propostas separadas para cada activo;
- ✓ Cada activo for sujeito a uma negociação separada, o contratador ou o cliente podem aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada activo; e
- ✓ Os réditos e os custos de cada contrato podem ser perfeitamente identificados.

A NCRF 19 no parágrafo 10 refere que, quando um contrato pode proporcionar a construção de um activo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um activo adicional. A construção do activo adicional deve ser tratada como um Contrato de Construção separado quando:

- a) O activo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou
- b) O preço do activo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato.

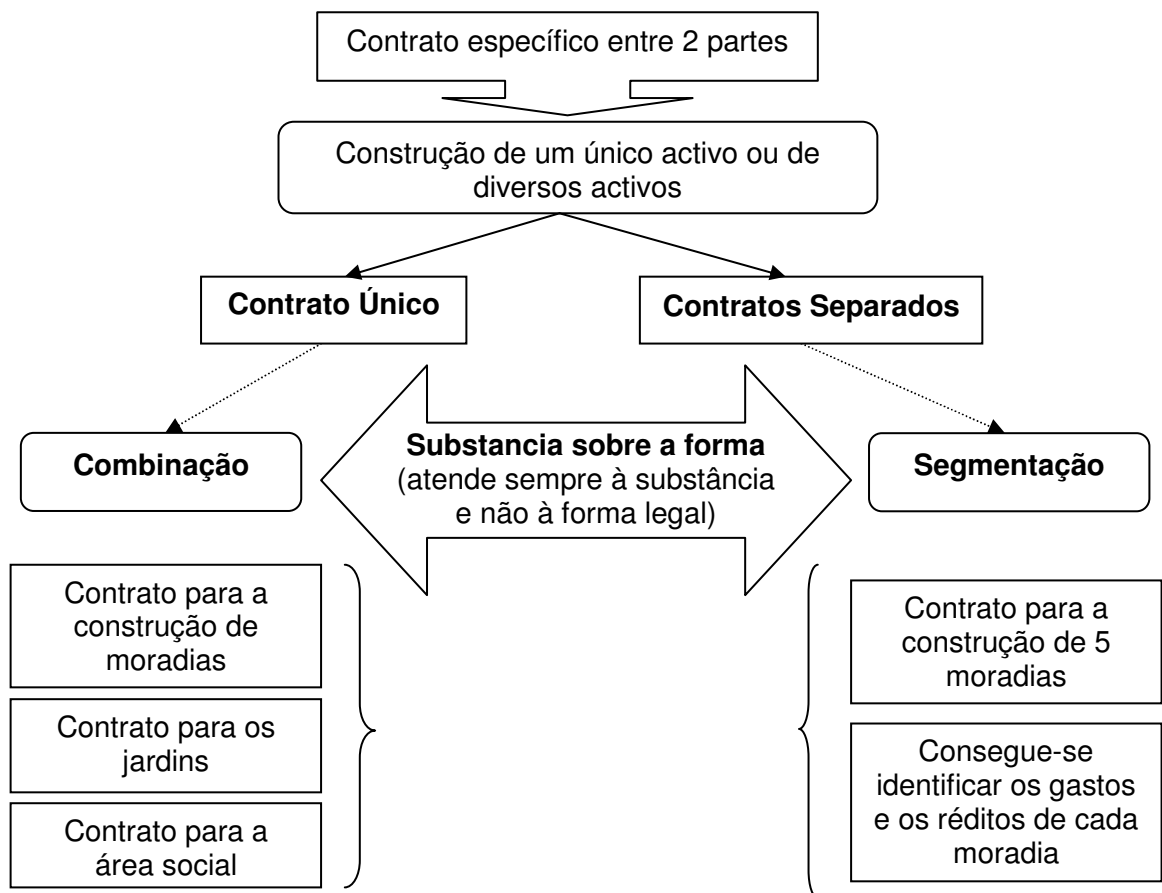


Figura 3 - Combinação e segmentação de contratos de construção

Fonte: Gomes e Pires (2010)

3. Abordagem contabilística e fiscal

O assunto primordial na contabilização dos Contratos de Construção é a imputação do rédito do contrato e dos gastos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado.

3.1. Rédito do contrato

O rédito de um contrato deve compreender segundo o parágrafo 11 da NCRF 19:

- ✓ O valor inicial contratado;
- ✓ As variações no trabalho realizado, a mais e menos, da mesma espécie e/ou de espécie diferente aos inicialmente contratados, a pedido do cliente;
- ✓ Os valores a cobrarem como reembolso de despesas suportadas mas não incluídas no valor do contrato (por exemplo: despesas com levantamento de licenças de construção em nome do cliente);
- ✓ O valor de incentivos e/ou prémios a receber no caso de se alcançar ou ultrapassar um nível de desempenho predefinido, e o valor das penalidades a pagar em consequência dos atrasos na execução do contrato. Estes diferenciais são incluídos quando dois requisitos fundamentais são cumpridos nomeadamente: é provável o desfecho que causa o diferencial e o valor do diferencial pode ser quantificado com segurança.

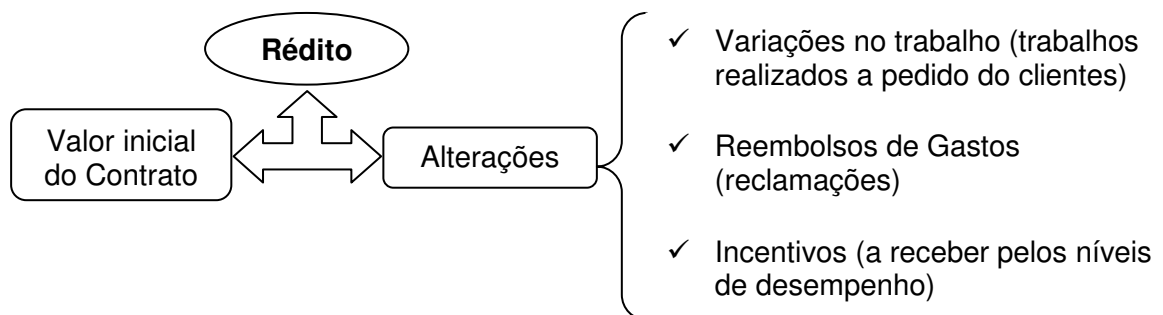


Figura 4 - Rédito de um contrato de construção

Fonte: Adaptado de Gomes e Pires (2010)

O rédito a ser reconhecido em cada período obtém-se a partir da seguinte forma:

$$\text{Rédito a reconhecer no período} = \text{Percentagem de acabamento} \times \text{Valor do Contrato} - \text{Rédito total reconhecido no ano anterior}$$

3.2. Custos a incluir nos contratos

Os custos de um contrato devem compreender segundo o parágrafo 16 da NCRF 19:

1. Os incorridos que se relacionem directamente com o contrato específico como:
 - ✓ Os custos de mão-de-obra local, incluindo supervisão local;
 - ✓ Os custos de materiais usados na construção;
 - ✓ A depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
 - ✓ Os custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
 - ✓ Os custos de alugar instalações e equipamentos;
 - ✓ Os custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
 - ✓ Os custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
 - ✓ As reivindicações de terceiras partes.

2. Os que sejam atribuíveis a actividade do contrato em geral e que possam ser imputados como:
 - ✓ Os seguros;
 - ✓ Os custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e
 - ✓ Os custos gerais de construção. (incluem salários do pessoal de construção, também podem incluir os custos de empréstimos obtidos quando a entidade contratada adopte o sistema de tratamento permitido na NCRF 10 - Custos de empréstimos obtidos)

A NCRF 10 no parágrafo 8 refere os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo podem ser capitalizados como parte do custo desse activo, quando seja provável que deles resultarão benefícios económicos futuros para a entidade e tais custos possam ser fiavelmente mensurados.

Pelo tratamento preconizado permitisse que os custos de empréstimos obtidos que sejam directamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um activo sejam incluídos no custo desse activo.

3. Os que não possam ser atribuídos à actividade do contrato ou que não possam ser imputados ao mesmo são excluídos dos custos de um Contrato de Construção. Tais custos incluem:

- ✓ Os custos administrativos gerais quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato;
- ✓ Os custos de vender;
- ✓ Os custos de pesquisa e desenvolvimento quanto aos quais o reembolso não esteja especificado no contrato; e
- ✓ A depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados num contrato particular.

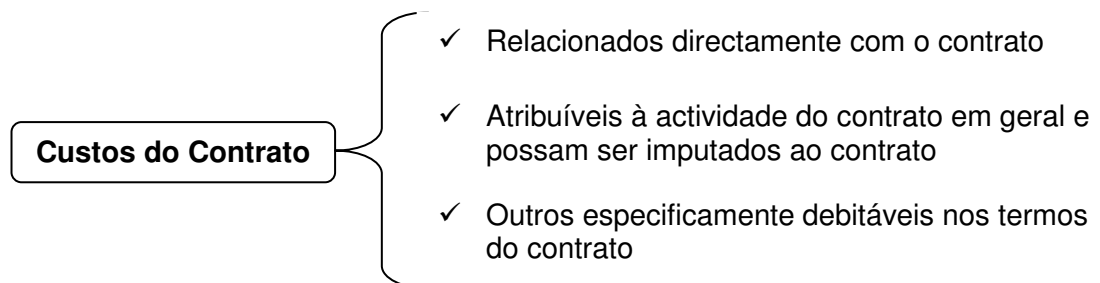


Figura 5 - Custos do contrato de construção

Fonte: Baptista *et al.* (2009b)

3.3. Reconhecimento dos resultados

O critério a seguir para o reconhecimento de resultados constitui um dos aspectos contabilísticos mais importantes nas empresas que operam com Contratos de Construção e genericamente são dois os métodos previstos:

- Método da percentagem de acabamento
- Método do lucro nulo

3.3.1. Método da percentagem de acabamento

O n.º 1 do art.º 19º do CIRC obriga a utilização do método de percentagem de acabamento: “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”.

A NCRF 19 no parágrafo 30 apresenta três soluções para determinação do grau de acabamento:

- ✓ Proporção dos custos incorridos até a data sobre os custos totais estimados;
- ✓ Levantamento do trabalho realizado; ou
- ✓ Conclusão de uma parte do trabalho.

Na prática a percentagem de acabamento obtém-se a partir da expressão seguinte:

$$\text{Percentagem de acabamento} = \frac{\text{Custos incorridos à data}}{\text{Custos incorridos} + \text{Custos estimados para concluir}}$$

3.3.2. Método do lucro nulo

Previsto na NCRF 19 nos parágrafos 32 e 33 (e sem referência na legislação nacional), que o caracteriza como o método a usar quando o desfecho de um Contrato de Construção não possa ser fielmente estimado.

Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos e o rédito deve ser reconhecido somente até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis. Isto é, devem ser contabilizados réditos de igual valor aos custos incorridos recuperáveis.

Desta forma, o resultado só é reconhecido no ano da conclusão do contrato, em cada um dos períodos o lucro reconhecido é nulo.

Quando for provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato, esta perda deve ser reconhecida imediatamente como um gasto, reflectindo-se no resultado do período.

3.4. Reconhecimento das perdas esperadas

No n.º3 do art.º 19º do CIRC não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a Contratos de Construção correspondentes a gastos ainda não suportados.

A NCRF 19 no parágrafo 36 reconhece como gasto do período as perdas esperadas em contratos, pela sua totalidade, independentemente do método que seja utilizado para o reconhecimento dos gastos e créditos do contrato e de existirem ou não custos incorridos. A temática das provisões para contratos onerosos é tratada na NCRF 21 - Provisões, passivos contingentes e activos contingentes.

Segundo a NCRF 21 no parágrafo 66, contrato oneroso é um contrato em que os custos inevitáveis de satisfazer as obrigações do contrato excedem os benefícios económicos que se espera que sejam recebidos ao abrigo do mesmo.

Se a entidade celebrar um contrato que seja oneroso, a obrigação presente segundo o contrato deve ser reconhecida e mensurada como uma provisão.

Quando ocorra a probabilidade de os custos totais do contrato excederem o crédito total, a perda esperada deve ser reconhecida de imediato como um gasto.

Quadro 2 - Provisões para perdas esperadas em contratos de construção

Conta a Débito	Conta a Crédito
676 - Provisões do período contratos onerosos	296 - Provisões contratos onerosos

Fonte: Elaboração Própria

No caso de ter sido reconhecido lucro em períodos anteriores e se estime agora um prejuízo no final da obra, terá de ser anulado o lucro reconhecido em períodos anteriores, reconhecendo adicionalmente a perda total prevista.

Exemplo ilustrativo¹

Um empreiteiro assinou um contrato de preço fixo de 100.000€ para construir um edifício. A estimativa inicial do empreiteiro dos custos totais do contrato foi de 60.000€. No final do primeiro ano do projecto (20X1) o contratante tinha incorrido em 90.000€ de custos do contrato e espera a incorrer em mais 30.000€ para concluir o projecto. O contratante determina a fase de acabamento por referência à proporção dos custos incorridos sobre os custos totais estimados.

¹ Retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS for SMEs - version 2010-2 - Ex 52.

No final de 20X1, o contrato encontra-se completo em 75% - cálculo: 90.000€ custos incorridos ÷ 120.000€ custos totais estimados do contrato. Nesse sentido, em 20X1, o contratante tem de reconhecer o rédito de 75.000€, ou seja, 75% de 100.000€. Além disso, o contratante deve reconhecer os custos do contrato de 90.000€ e uma provisão adicional para a perda esperada relativa ao desfecho do contrato de 5.000€, ou seja, o montante pelo qual os custos estimados para completar o contrato (30.000€) excede os futuros réditos do contrato a reconhecer (25.000€). Por outras palavras, a perda esperada total (20.000€) do contrato oneroso deve ser contabilizada nas demonstrações financeiras de 20X1 (quando o contrato se torna oneroso).

3.5. Alterações nas estimativas

A NCRF19 no parágrafo 38 prevê a alteração de estimativas, quer de réditos quer de gastos, ao longo do decurso do Contrato de Construção, e que estas sejam reconhecidas na demonstração dos resultados.

3.6. Divulgações

A NCRF 19 no parágrafo 39 a 41 estabelece que as entidades devem divulgar no anexo e nas notas às demonstrações financeiras:

- ✓ Valor dos réditos associados a Contratos de Construção reconhecidos no período;
- ✓ Métodos utilizados na determinação dos réditos reconhecidos no período;
- ✓ Métodos utilizados na determinação do grau de acabamento dos contratos em curso;
- ✓ Para os contratos em curso na data do balanço: os custos incorridos e os resultados reconhecidos até à data, o valor dos adiantamentos recebidos e o valor das retenções.

No Anexo II é apresentado o apêndice da NIC 11 que ilustra as divulgações da aplicação da norma.

A NCRF-PE e a NC-ME não tratam a matéria dos Contratos de Construção, pelo que as Pequenas Entidades e Microentidades (empresas de construção) devem aplicar a NCRF 19 no reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos seus Contratos de Construção, pelo facto de a legislação específica ser omissa, sendo este o procedimento recomendado pela Estrutura Conceptual.

3.7. Transição do POC para o SNC

Principais alterações com impacto fiscal:

- ✓ Impossibilidade de aplicação do método do contrato acabado no reconhecimento do rédito (DC 3/91);
- ✓ Obrigatoriedade de aplicação do método da percentagem de acabamento;
- ✓ Não está previsto o diferimento do rédito para fazer face a garantias, até 5% do valor do contrato (Circular n.º 5/90).

A contabilização dos Contratos de Construção até 31.12.2009 era feita de acordo com a DC 3/91 - Tratamento contabilísticos dos Contratos de Construção, que já seguia as NIC do IASB.

A DC 3/91 aplicava o método da percentagem de acabamento ou o método do contrato completado, mas a IAS 11 não utiliza o método do contrato completado.

Na parte fiscal os Contratos de Construção era feito de acordo com o art.º 19.º do CIRC - "Obras de carácter plurianual". Previa a aplicação do método da percentagem de acabamento para determinar os resultados das obras cujo a construção fosse superior a um ano, isto podia levar à determinação de um resultado contabilístico diferente do resultado fiscal. Ao mesmo tempo a Direcção de Serviços do IRC emitiu a Circular n.º 5/90 que tinha as seguintes indicações:

1. *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 gastos 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;*
2. *Sempre que o grau de acabamento seja inferior à 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 gastos do exercício a totalidade dos já incorridos que ainda não tenham sido tidos em conta em exercícios anteriores;*

3. *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 gastos do mesmo exercício a totalidade dos que ainda não tenham sido tidos em conta em exercícios anteriores.*

A Circular n.º 5/90 definia a percentagem de acabamento e de facturação, fazia o enquadramento dos trabalhos adicionais e das revisões de preços, e permitia que fossem diferidos 5% dos rendimentos das obras durante o período da garantia dos cinco anos, para fazer face aos gastos a suportar durante aquele período.

Uma vez que a contabilização satisfazia ao disposto na Circular n.º 5/90 e não às indicações da DC 3/91, os empreiteiros acabavam por preparar a contabilidade dos seus Contratos de Construção com base na chamada "fisco-contabilidade".

Por outro lado, apareciam nos balanços dos empreiteiros obras em curso registados na antiga conta 35 - Produtos e trabalhos em curso (POC), em que a DC 3/91 não previa tal contabilização.

No dia 1 de Janeiro de 2010, os Contratos de Construção passaram a ser reconhecidos e mensurados através da aplicação da NCRF 19 - Contratos de Construção, com a entrada em vigor do SNC publicado no DL 158/2009.

A NCRF 19 tem por base a IAS 11, que reconhece o rédito dos Contratos de Construção com base na percentagem de acabamento. Esta regra é aplicada quando o desfecho do contrato é determinado com fiabilidade, ou seja, os custos incorridos e os custos a incorrer para a conclusão do contrato possam ser mensurados com fiabilidade. Quando o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade a NCRF 19 aplica-se método do lucro nulo, em que o rédito a reconhecer em cada período é igual aos custos incorridos.

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 (parágrafo 36 da NCRF 19).

O reconhecimento de perdas esperadas em Contratos de Construção, dá origem ao reconhecimento de uma provisão para contratos onerosos.

Resultante da adaptação do CIRC às NIC adoptadas pela UE e ao SNC, aprovado pelo DL 158/2009 foi alterado o art.º 19.º do CIRC que passou a ter a seguinte composição:

- 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.*

Assim, o CIRC vem ajustar a tributação dos Contratos de Construção com a NCRF 19, mas, ao mesmo tempo, criou uma distinção para os contratos cujo ciclo de produção ou tempo de execução seja igual ou inferior a um ano. Existindo a necessidade de executar estimativas quanto ao desfecho dos contratos, em certos casos não será fácil avaliar se a construção demora mais ou menos do que um ano, podendo causar alguns constrangimentos na determinação dos resultados para efeitos fiscais.

Presente a dualidade de critérios contabilísticos seguidos pelos empreiteiros até 31.12.2009, e as dúvidas levantadas pela alteração do art.º 19.º do CIRC, a Direcção de Serviços do IRC publicou a Circular n.º 8/2010, explicando os dois enquadramentos fiscais, conforme o procedimento contabilístico que vinha sendo escolhido pelos empreiteiros (Circular n.º 5/90 ou DC 3/91), com as seguintes indicações:

- 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.
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 indica também o tratamento da provisão para garantia a clientes, que é fiscalmente aceite de acordo com o art.º 39.º do CIRC. as provisões para perdas esperadas em Contratos de Construção não são aceites fiscalmente.

Recomendações da Circular n.º 8/2010 são as seguintes:

- ✓ Eliminação, para efeitos fiscais, do método do contrato acabado;
- ✓ Deve ser eliminada a regra, constante do parágrafo 1 da Circular n.º 5/90, de considerar a menor das percentagens, grau de acabamento ou percentagem de facturação, passando a considerar-se apenas o grau de acabamento;
- ✓ Manutenção do regime vigente que não permite o reconhecimento fiscal imediato das perdas esperadas quando for provável que os custos totais do contrato excedam os proveitos totais do mesmo.

Quadro 3 - Quadro resumo dos métodos de reconhecimento de resultados

Sistema de Contabilização	Desfecho do contrato		Aspectos Fiscais (Artigo 19º CIRC e Circular n.º 5/90)
	Determinado com fiabilidade	Determinado sem fiabilidade	
POC	- Método da % de acabamento (DC3, IAS11) - Método do contrato completado (DC3)	- Método do contrato completado (DC3) - Método do lucro nulo (IAS 11)	Comparação entre a % de acabamento e a % de facturação
SNC	- Método da % de acabamento (NCRF 19, IAS 11)	- Método do lucro nulo (NCRF 19, IAS 11)	A comparação entre a % de acabamento e a % de facturação não tem qualquer acolhimento em termos contabilísticos, pelo que esta comparação deixa de ser utilizada para efeitos fiscais.

Fonte: Elaboração própria

3.8. Comparação POC/SNC/IAS

Tabela 1 - Comparação POC/SNC/IAS

NCRF 19/IAS 11 (SNC)	Directriz Contabilística nº 3 (POC)	Art.º 19º CIRC / Circular 5/90
1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplica-se aos contratos de construção	1. Aplica-se às obras públicas e privadas e obras próprias vendidas fraccionadamente
2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. As datas de início e conclusão das obras situam-se em períodos contabilísticos diferentes	2. Obras cujo ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a 1 ano
3. Reconhecimento dos réditos: - Exclusivamente o método da percentagem de acabamento se for possível estabelecer estimativas fiáveis. - Alternativamente, os custos são imediatamente reconhecidos	3. Reconhecimento dos réditos: - Método da percentagem de acabamento, desde que haja estimativas fiáveis. - Alternativamente, utiliza-se o método do contrato completado	3. Reconhecimento dos réditos: - Método da percentagem de acabamento. - O método do contrato completado ou de encerramento da obra, quando estabelecido o preço de venda e a % de acabamento seja $\geq 95\%$
4. Método da % de acabamento - Os réditos são sempre reconhecidos com base na % de acabamento	4. Método da % de acabamento - Os réditos são sempre reconhecidos com base na % de acabamento	4. Método da % de acabamento - Os réditos são reconhecidos com base na % de acabamento ou na % da facturação
5. % de acabamento > % de facturação. - Reconhecimento de acréscimo de rendimentos (rendimentos não facturados)	5. % de acabamento > % de facturação. - Reconhecimento de acréscimo de rendimentos (rendimentos não facturados)	5. % de acabamento > % de facturação. - Reconhecimento de obras em curso. O reconhecimento dos réditos é feito com base na % da facturação.
6. % de acabamento < % de facturação. - Reconhecimento de rendimentos diferidos	6. % de acabamento < % de facturação. - Reconhecimento de rendimentos diferidos	6. % de acabamento < % de facturação. - Reconhecimento de rendimentos diferidos
7. Provisões para perdas previsíveis são admitidas	7. Provisões para perdas previsíveis são admitidas (para riscos e encargos)	7. Provisões para perdas previsíveis são admitidas, não dedutíveis para efeitos fiscais
8. Provisões para garantias são admitidas.	8. Provisões para garantias são admitidas.	8. Provisões para garantias são admitidas. Não são dedutíveis. Todavia considera-se que 5% dos proveitos são diferidos para este efeito. Aplica-se nas obras públicas e privadas em regime de empreitada.
9. Estimativa para acabamento da obra - Reconhecimento de acréscimos de gastos.	9. Estimativa para acabamento da obra - Reconhecimento de acréscimos de gastos.	9. Estimativa para acabamento da obra - Reconhecimento de rendimentos diferidos, pelo valor correspondente (aplicável às obras próprias vendidas fraccionadamente)

Fonte: Adaptado de Barros, A. (2008)

Capítulo II - Estudio empírico



1. Contextualização do sector de construção

Na análise do Sector, a perspectiva tradicional deverá ser complementada com a visão da cadeia de valor alargada da construção, num conceito de *cluster*², onde se incluem as actividades a montante e a jusante da execução de obra.

Para se compreender o tecido empresarial é necessário dividir o *cluster* nas diferentes fases de uma obra: o projecto, a produção e a vida útil, apresentado na figura 6.

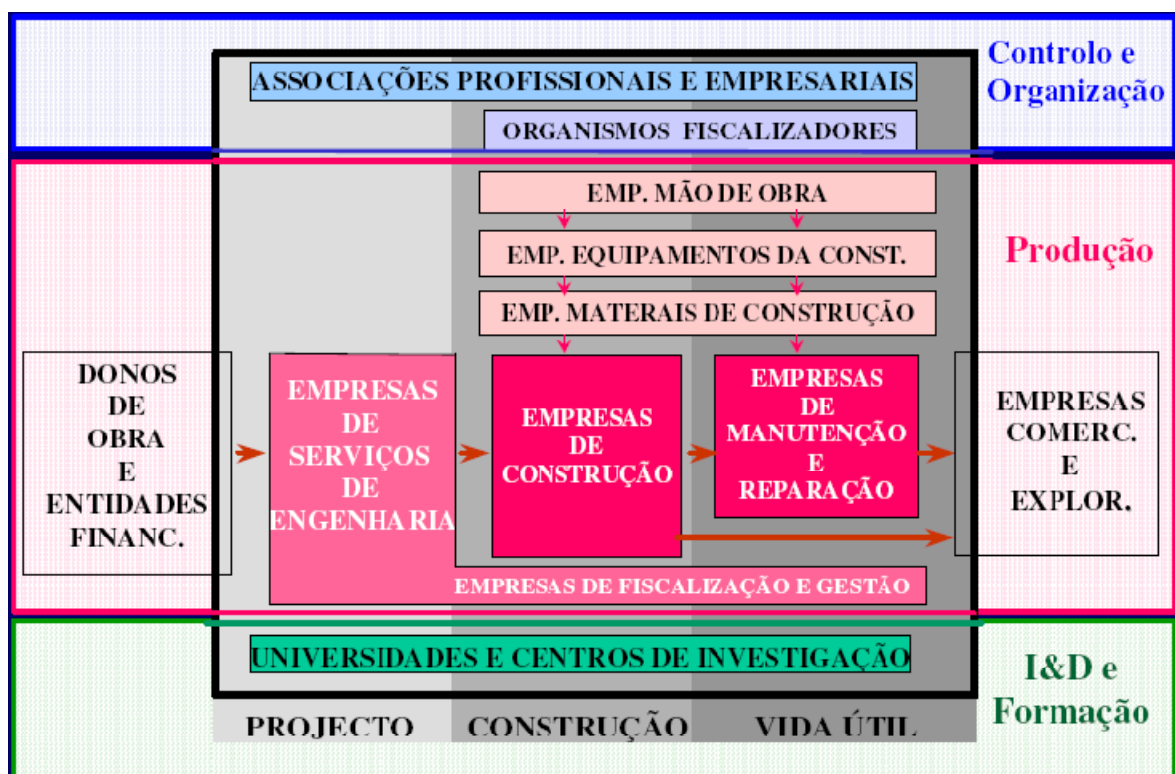


Figura 6 - O cluster da indústria da construção civil

Fonte: Martins (2009)

Para avaliar a contribuição do Sector da Construção Civil para o conjunto da actividade económica não se deve apenas considerar a produção directa. É vital uma abordagem de *cluster* onde deverão ser adicionadas actividades que o transformam na segunda actividade económica mais importante na economia portuguesa, apenas superado pelo Sector Público.

² Um cluster “é formado por empresas e sectores ligados, através de relações verticais (cliente - fornecedor) e horizontais (tecnologia), numa determinada região”, sendo que “a concentração geográfica dos rivais, clientes e fornecedores promove a inovação e a competitividade do cluster”. Este conceito foi popularizado pelo economista Michael Porter no ano 1990, no seu livro *Competitive Advantages of Nations*.

A importância do *cluster* da construção evidencia-se ao nível do PIB, mas também pela sua importância no funcionamento do Sector Financeiro. Consta-se uma relação de interdependência entre as construtoras e a banca:

- As primeiras necessitam de recorrer à banca para financiar os projectos de construção, as suas estratégias de diversificação e a internacionalização.
- A banca aumentou a sua exposição ao *cluster*, pelo crédito concedido a empresas e particulares.

Face à evolução que se perspectiva do Sector e do *cluster* da construção é importante sistematizar qual o enquadramento futuro que se prevê. Neste contexto, é crucial auscultar a opinião dos principais *players* sobre os temas que marcarão os próximos anos, os desafios e oportunidades com que se deparam e as principais questões que deverão ser endereçadas.

Na apreciação destas perspectivas para o Sector da Construção, dever-se-á ter em consideração que Portugal viveu, nos últimos anos, uma conjuntura altamente desfavorável, marcada por uma acentuada crise no mercado interno. Esta veio a ser agravada pela actual crise financeira à escala mundial, que naturalmente condicionara a evolução das empresas do Sector. De igual forma, o plano de investimentos previsto para a próxima década e a capacidade de acesso a financiamento será determinante nessa evolução. Com a sua prevista limitação em termos de implementação este Sector irá passar por tempos não tão bons como no passado.

Além das condicionantes económicas, factores como a necessidade sentida pelas empresas de contínuo crescimento, a alteração da forma de intervenção das empresas de construção ao longo do ciclo de vida do produto e as oportunidades com que se deparam nos mercados externos, tem sido alguns dos elementos que acentuam a tendência de uma nova abordagem/posicionamento das empresas no mercado.

Um dos aspectos mais relevantes para uma regulação eficaz da actividade da construção é o que se prende com a definição das regras de acesso e permanência na actividade.

O DL 12/2004 estabelece condições de ingresso e permanência na actividade da construção, incluindo a descrição das normas, o regime sancionatório e as disposições transitórias.

Dentro do Sector da Construção, compete ao INCI³ a atribuição dos títulos de habilitação para o exercício da actividade da Construção Civil, nomeadamente o Alvará de Construção e o Título de Registo.

Actualmente, qualquer empresário em nome individual ou qualquer sociedade comercial que deseje aceder ao mercado da Construção Civil, tem de se reger pelo estabelecimento de certos requisitos para o acesso e permanência na actividade.

A cada empresa é atribuído um Alvará de Construção ou um Título de Registo, consoante um sistema de qualificação que assenta nos tipos de trabalho que estão habilitadas a fazer e no máximo valor pecuniário fixado para cada um desses trabalhos.

Após a aquisição de um Alvará é necessário revalidá-lo anualmente e no caso do Título de Registo a revalidação é feita de cinco em cinco anos. Caso não haja lugar à revalidação, a empresa fica inibida de exercer a actividade. Ou seja, não basta cumprir com os requisitos para ingressar na actividade para se permanecer nela, é imperativo continuar a preencher os requisitos de permanência.

Segundo o art.º n.º 4 do DL 12/2004, qualquer entidade, sujeita à lei pessoal portuguesa ou cuja sede fique localizada num Estado do espaço económico europeu, que deseje realizar obras deverá, obrigatoriamente, ser detentora de um Alvará ou de um Título de Registo.

Portanto, tanto o Alvará como o Título de Registo são títulos que certificam as entidades requerentes para o seu ingresso e permanência no mercado da Construção Civil como entidades construtoras. O mesmo Decreto-Lei estabelece o regime jurídico de ingresso e permanência na actividade da construção, descrevendo os requisitos fundamentais a cumprir para que se concedam e se mantenham as habilitações que permitem o exercício na actividade da construção.

³ O Instituto da Construção e do Imobiliário, I.P. (INCI, I.P.) é a entidade reguladora do Sector da Construção e do imobiliário. Compete-lhe atribuir os títulos para o exercício das actividades reguladas, nomeadamente, Alvará de Construção, Título de Registo, Licença de Mediação Imobiliária e Inscrição de Angariador Imobiliário.

De acordo com a CAE Rev. 3, as empresas do Sector da Construção agrupam-se na Secção F:

- 41100 - Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios);
- 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais);
- 42110 - Construção de estradas e pistas de aeroportos;
- 42120 - Construção de vias-férreas;
- 42130 - Construção de pontes e túneis;
- 42210 - Construção de redes de transporte de águas, de esgotos e de outros fluidos;
- 42220 - Construção de redes de transporte e distribuição de electricidade e redes de telecomunicações;
- 42910 - Engenharia hidráulica;
- 42990 - Construção de outras obras de engenharia civil;
- 43110 - Demolição;
- 43120 - Preparação dos locais de construção;
- 43130 - Perfurações e sondagens;
- 43210 - Instalação eléctrica;
- 43221 - Instalação de canalizações;
- 43222 - Instalação de climatização;
- 43290 - Outras Instalações em construções;
- 43310 - Estucagem;
- 43320 - Montagem de trabalhos de carpintaria e de caixilharia;
- 43330 - Revestimento de pavimentos e de paredes;
- 43340 - Pintura e colocação de vidros;
- 43390 - Outras actividades de acabamento em edifícios;
- 43910 - Actividades de colocação de coberturas;
- 43991 - Aluguer de equipamento de construção e de demolição, com operador;
- 43992 - Outras actividades especializadas de construção diversas.

O exercício da actividade de construção não é livre, não basta querer para se ser construtor. Exige-se às empresas a posse de um documento: Alvará de Construção ou Título de Registo a conceder pelo INCI (ex-IMOPPI).

Os Alvarás estão subdivididos em classes de 1 a 9, que compreende valores das obras até 160.000€, para a classe 1 e para a classe 9, valores acima de 16.000.000€ segundo a Portaria n.º 6/2008, que por sua vez estão agrupadas por categorias que indicam quais são os tipos de habilitações em que as empresas estão enquadradas, Portaria n.º 17/2004.

O Título de Registo garante ao seu titular executar trabalhos de valor igual ou inferior a 10% do limite da classe 1 - 16.000€, é válido pelo período de cinco anos e só podem ser efectuados trabalhos de subcategorias autorizadas (alvenaria, estruturas, carpintaria, trabalhos em perfis não estruturais, calcetamentos,...).

No que se refere às condições de acesso à actividade, o DL 12/2004, exige que para a obtenção do Título do Registo, apenas a demonstração da idoneidade comercial, o objecto social e o seguro de acidentes de trabalho. Trata-se de um mero registo da actividade, não envolvendo qualquer qualificação ou certificação por parte do INCI da capacidade técnica ou económico-financeira.

Para a obtenção do Alvará exige-se às empresas três requisitos segundo o art.º 7º a 10º do DL 12/2004:

- ✓ Idoneidade;
- ✓ Capacidade técnica;
- ✓ Capacidade económico-financeira.

A idoneidade comercial vem regulada no art.º 8º do DL 12/2004 que abarca a apresentação do registo criminal comercial e declaração de idoneidade.

A capacidade técnica é regulada no art.º 9º do DL 12/2004 e na Portaria n.º 1308/2005 e é determinada em função da estrutura organizacional e da avaliação dos seus meios humanos (engenheiros, engenheiros técnicos, encarregados e operários) e técnicos (equipamento) empregues na produção.

A capacidade económico-financeira mede-se através do valor mínimo dos capitais próprios, nos termos da alínea c) do n.º 1 do art.º 10º, do DL 12/2004:

- ✓ Valor do capital próprio;
- ✓ Volume de negócios global em obra;
- ✓ Equilíbrio financeiro, medido através de indicadores de liquidez geral e autonomia financeira de acordo com a Portaria n.º 994/2004.

Tabela 2 – Classes de alvarás de construção para Portugal Continental

Alvarás da Classe	Valores Limite das Obras (Euros)	Capitais Próprios \geq 10% do limite da classe que detém
1	160.000	não negativo
2	320.000	32.000
3	640.000	64.000
4	1.280.000	128.000
5	2.560.000	256.000
6	5.120.000	512.000
7	9.600.000	960.000
8	16.000.000	1.600.000
9	> 16.000.000	3.200.000

Fonte: Adaptado de Barros, A. (2008)

Quadro 4 - Indicadores económico-financeiros

Fórmulas de Cálculo	
Indicador	Definição
Liquidez Geral	$\frac{\text{Activo Corrente}}{\text{Passivo Corrente}}$
Autonomia Financeira	$\frac{\text{Capital Próprio}}{\text{Activo}}$

Fonte: Elaboração Própria

Consiste na concessão provisória de habilitações em classe superior à 1. Aplica-se às empresas que ingressem na actividade da construção pela primeira vez ou que não tenham sido titulares de Alvará nos últimos cinco anos.

Os benefícios decorrentes deste regime assentam nas condições mínimas de permanência que têm uma menor exigência. Além do requisito da idoneidade e manutenção do quadro técnico a empresa apenas deverá apresentar valor não nulo de gastos com o pessoal e capital próprio não negativo.

O tempo de duração é de cinco anos (até à quarta revalidação) ou até à data em que a empresa efectuar um pedido de elevação de classe. Durante a vigência deste regime a empresa deve demonstrar mediante envio ao INCI, as declarações de execução de obra (modelos INCI) comprovando a execução de obras enquadradas nas habilitações detidas no Alvará em classe superior à 1.

No final do regime, duas coisas podem acontecer:

- a) São automaticamente reclassificadas na classe 1 as habilitações que a empresa não tenha demonstrado qualquer experiência em obra;
- b) São mantidas ou automaticamente reclassificadas as habilitações em função da capacidade efectiva que a empresa demonstrar, nas obras executadas ou em curso, dessa natureza ou afins e ainda em função do cumprimento das condições mínimas de permanência aplicadas no regime normal.

A elevação de classe encontra-se regulada no art.º 14º do DL 12/2004. A titularidade do Alvará é condição para o exercício da actividade da construção. A reclassificação consiste na alteração do Alvará, podendo revestir as seguintes formas:

- ✓ Elevação de classe - a empresa fica habilitada (autorizada) a executar os mesmos trabalhos para obras de valor superior;
- ✓ Novas subcategorias - a empresa fica habilitada a executar novos trabalhos;
- ✓ Diminuição de classe - execução dos mesmos trabalhos para obras de valor inferior;
- ✓ Cancelamento de habilitações - a empresa cancela a autorização para a execução de determinados trabalhos.

Quadro 5 - Condições mínimas de permanência

CONDIÇÕES	Empresas segundo a Classe do Alvará	
	Exclusivamente da Classe 1	Classe superior à Classe 1
Quadro Técnico	Conforme Portaria n.º 1308/2005	Conforme Portaria n.º 1308/2005
Gastos com o pessoal (no último período ou por via da média nos últimos três períodos) DL 12/2004 - art.º 18º	Não podem ser de valor nulo	7 % do valor limite da classe anterior à máxima que detém
Capital próprio (no último período ou por via da média nos últimos três períodos) DL 12/2004 - art.º 18º	Não pode ser negativo	10% do valor limite da maior classe que detém. (para as empresas da classe 9, ≥ 20% do valor limite da classe 8)
Volume de negócios em obra (*) (no último período ou por via da média nos últimos três períodos) DL 12/2004 - art.º 18º	10% do valor limite da classe 1	50% do valor limite da classe anterior à máxima que detém
Liquidez geral e autonomia financeira (no último período ou por via da média nos últimos três períodos)	n/d	Conforme Portaria n.º 994/2005

Fonte: Adaptado de Barros, A. (2008)

(*) No cálculo do volume de negócios em obra não são contabilizados os valores das “vendas de mercadorias” e são contabilizados os valores de “variação da produção” e “trabalhos para a própria empresa”.

Quadro 6 - Último período fiscal ou média dos 3 últimos

Alvará da classe	Valores limites em €	Capital próprio = 10% do limite da maior classe que detém	Volume de negócios obra = 50% do limite da classe anterior à maior que detém	Gastos com pessoal = 7% do limite da classe anterior à maior que detém	Valores do período de 2007	
					Liquidez Geral	Autonomia Financeira
1	160.000,00€	Não negativo	16.000,00€	maior que zero	não aplicável	não aplicável
2	320.000,00€	32.000,00€	80.000,00€	11.200,00€	110%	15%
3	640.000,00€	64.000,00€	160.000,00€	22.400,00€	110%	15%
4	1.280.000,00€	128.000,00€	320.000,00€	44.800,00€	110%	15%
5	2.560.000,00€	256.000,00€	640.000,00€	89.600,00€	110%	15%
6	5.120.000,00€	512.000,00€	1.280.000,00€	179.200,00€	110%	15%
7	9.600.000,00€	960.000,00€	2.560.000,00€	358.400,00€	110%	15%
8	16.000.000,00€	1.600.000,00€	4.800.000,00€	672.000,00€	110%	15%
9	≥ 16.000.000,00€	3.200.000,00€	8.000.000,00€	1.120.000,00€	110%	15%

Fonte: Barros, A. (2008)

Segundo o art.º 24º, 25º, 27º e 29º do DL 12/2004 as empresas devem ter as seguintes obrigações no exercício da sua actividade:

- ✓ Agir segundo as regras da boa fé na formação e execução do contrato e proceder à realização da obra em conformidade com o que foi convencionado;
- ✓ Identificação da denominação social e do número de Alvará/Título de Registo em toda a actividade externa (contratos, correspondência, documentos contabilísticos, publicações e publicidade);
- ✓ Afixação, no local de acesso ao estaleiro, de placa com denominação social e número de Alvará/Título de Registo;
- ✓ Manutenção, durante o decurso da obra, de cópia dos Alvarás/Títulos de Registo dos subempreiteiros;
- ✓ Comunicação obrigatória das alterações de sede/domicílio fiscal, denominação social, nomeação e demissão de representantes legais, processos de recuperação ou de falência e cessação da actividade;
- ✓ Subcontratação de trabalhos apenas a empresas habilitadas, exigindo aos subempreiteiros a comprovação das habilitações detidas mediante apresentação do respectivo Alvará/Título de Registo;
- ✓ Elaboração por escrito dos contratos de empreitada e subempreitada com um conteúdo mínimo obrigatório (outorgantes, Alvarás, objecto, valor, prazo e pagamento);
- ✓ Arquivo dos contratos celebrados como adjudicatárias por um período de cinco anos;

- ✓ É do interesse da empresa a comprovação, junto do INCI, de experiência na execução de obras relevantes (a relevância de determinada obra é avaliada através da comparação dos valores dos trabalhos aí executados com as habilitações detidas e respectivas classes). Compete à empresa providenciar a certificação/confirmação das declarações de execução de obra, nos termos do ponto nº 2 da Portaria n.º 18/2004 e a sua entrega junto do INCI.

2. Inquérito

O presente inquérito, apresentado no Anexo III, foi realizado a empresas do Sector da Construção Civil, sendo constituído por três partes:

- ✓ Caracterização do negócio;
- ✓ Sistema de controlo interno estabelecido;
- ✓ Aplicação da norma de Contratos de Construção.

O universo para a selecção da amostra foi o universo das empresas de construção portuguesas. Foram escolhidas 1.000 empresas para fazer parte da amostra desta dissertação. As empresas seleccionadas foram as primeiras 1.000 empresas de construção constantes na base de dados do site www.directobras.pt, que continham e-mail. Assim, foi optado por pedir as repostas ao inquérito apenas às empresas com e-mail, pois foi a forma mais prática de obter as respostas.

O inquérito foi carregado num sistema específico disponível na Internet (Google Docs) para a realização de inquéritos on-line, uma vez que uma grande parte do universo do nosso estudo dispunha, à partida, da capacidade técnica para utilizar um sistema baseado na Internet, porque permitiu uma fácil resposta ao inquirido e permitiu ao mesmo tempo um tratamento de processamento de todas as respostas.

A amostra foi definida, com o objectivo de obter um maior número de empresas do Sector com actividades distintas, abrangendo todas as fases do processo de construção, sendo obtidos 30 questionários devidamente preenchidos.

Apresentação das respostas obtidas após a realização do inquérito

Tabela 3 - Responsável que preenche este inquérito

Responsável que preenche este inquérito	Percentagem (%)
Empresário/Administrador/Gerente	37%
Director Financeiro, Director Administrativo	20%
Técnico Oficial de Contas	37%
Outro	7%

Tabela 4 - Como classifica a empresa?

Como classifica a empresa?	Percentagem (%)
Grande	7%
Média	33%
Pequena	66%

Tabela 5 - Qual o Regime Geral do SNC se aplica à empresa?

Qual o Regime Geral do SNC se aplica à empresa?	Percentagem (%)
NIC	10%
NCRF	43%
NCRF-PE	30%
NC-ME	17%

1. Caracterização do Negócio da Construção

Tabela 6 - Questão 1.1. do inquérito

Qual a CAE Rev.3?	Percentagem (%)
41200 - Construção de edifícios	73%
42110 - Construção de estradas e pistas de aeroportos	7%
43210 - Instalação eléctrica	7%
41100 - Promoção imobiliária	4%
42120 - Construção de vias-férreas	3%
42990 - Construção de outras obras de engenharia civil	3%
43120 - Preparação dos locais de construção	3%

Tabela 7 - Questão 1.2. do inquérito

Qual o Volume de Negócios de 2010?	Percentagem (%)
Inferior a 499.999,00€	33%
Entre 500.000,00€ e 999.999,00€	20%
Entre 1.000.000,00€ e 4.999.999,00€	17%
Entre 5.000.000,00€ e 9.999.999,00€	13%
Entre 10.000.000,00€ e 49.999.999,00€	7%
Superior a 50.000.000,00€	10%

Tabela 8 – Questão 1.3. do inquérito

Qual o número médio de trabalhadores?	Percentagem (%)
1 – 4	20%
5 – 9	23%
10 – 49	33%
50 – 99	10%
100 – 249	3%
250 – 499	8%
> 500	3%

Tabela 9 - Questão 1.4. do inquérito

Qual o nível de qualificação médio dos trabalhadores?	Percentagem (%)
1º Ciclo	10%
2º Ciclo	13%
3º Ciclo	47%
Secundário	20%
Superior	10%

Tabela 10 - Questão 1.5. do inquérito

Quais os trabalhos realizados?	Sim (%)	Não (%)
Edifícios residenciais	83%	17%
Edifícios não residenciais	70%	30%
Infra-estruturas de transportes (rodoviário, ferroviário, aéreo e marítimo), barragens e sistemas de irrigação	30%	70%
Condutas, linhas de comunicação e de transporte de energia	13%	87%
Instalações e construções em zonas industriais	47%	53%
Outras obras de engenharia civil	17%	83%

Tabela 11 - Questão 1.6. do inquérito

Qual o tipo de obra?	Sim (%)	Não (%)
Construção nova	93%	7%
Reparação e manutenção	77%	23%
Obras executadas em regime de subempreitada	53%	47%

Tabela 12 - Questão 1.7. do inquérito

Qual a estratégia no mercado actual?	Sim (%)	Não (%)
Internacionalização	37%	63%
Diversificação da actividade	73%	27%
Outra	7%	93%

2. Acompanhamento do Negócio e Sistema de Controlo Interno (ANSCI)

Tabela 13 - Questão 2.1. do inquérito

Indique os procedimentos que se aplicam à empresa para gerir o processo de ANSCI?	Sim (%)	Não (%)
Caderno de encargos	87%	13%
Orçamentos	93%	7%
Estudos económicos	37%	63%
Actualização orçamentos/estudos económicos	60%	40%
Fiscalização	80%	20%
Aprovação de facturas	90%	10%
Segregação de funções	57%	43%
Análise de desvios	77%	23%
Gestão de inventários	60%	40%
Gestão financeira	50%	50%
Gestão de compras/fornecedores	87%	13%
Gestão de recursos humanos	73%	27%
Gestão de subempreitadas	70%	30%
Gestão de clientes	80%	20%
Gestão de contratos	73%	27%
Gestão de investimentos	53%	47%

3. Aplicação da NCRF 19 - Contratos de Construção

Tabela 14 - Questão 3.1. do inquérito

Qual o (s) tipo (s) de contrato (s) construção existentes na empresa?	Sim (%)	Não (%)
Por preço global	87%	13%
Por série de preços	60%	40%
Por percentagem	7%	93%
Combinação de contratos	10%	90%
Segmentação de contratos	17%	83%

Tabela 15 - Questão 3.2. do inquérito

O rédito é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber?	Sim (%)	Não (%)
Rédito pelo justo valor	70%	30%

Tabela 16 - Questão 3.3. do inquérito

Quais os custos incluídos nos contratos de construção?	Sim (%)	Não (%)
Custos directos do contrato	100%	0%
Custos que possam ser imputados ao contrato	77%	23%
Outros custos específicos debitáveis ao cliente	67%	33%

Tabela 17 - Questão 3.4. do inquérito

Qual o critério usado para o reconhecimento dos resultados?	Percentagem (%)
Método da percentagem de acabamento	67%
Método do lucro nulo	27%
Outro método	6%

Tabela 18 - Questão 3.5. do inquérito

Antes de 01/01/2010 entrada do SNC, qual o critério usado para o reconhecimento dos resultados na contabilidade?	Percentagem (%)
Método da percentagem de acabamento	37%
Método do Contrato Completado	20%
Método da percentagem de facturação	40%
Outro método	3%

Tabela 19 - Questão 3.6. do inquérito

Antes de 01/01/2010 entrada do SNC, qual o critério usado para o reconhecimento dos resultados na declaração fiscal?	Percentagem (%)
Método da percentagem de acabamento	30%
Método do Contrato Completado	20%
Método da percentagem de facturação	47%
Outro método	3%

2.1. Análise dos resultados do inquérito

Esta parte do estudo tem como objectivo analisar os principais resultados do inquérito realizado. Assim sendo, verifica-se:

- ✓ Em mais de metade das entidades inquiridas (60%) são Pequenas Entidades que aplicam o Regime Geral do SNC. São entidades que não ultrapassam dois dos três limites seguintes (não sujeitas a certificação legal de contas e não integram um perímetro de consolidação):
 - a) Total de Balanço - 1.500.000€;
 - b) Total de Rendimentos - 3.000.000€; e
 - c) Média de trabalhadores empregados durante o período - 50.

Isto deve-se ao facto que a NCRF-PE não aborda o tema convenientemente.

- ✓ Em 73% das entidades inquiridas o CAE principal é 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais);
- ✓ Em 2010, o volume de negócios das entidades inquiridas não ultrapassou os 500.000,00€, tendo um número médio de trabalhadores entre 10 a 49, com um nível de qualificação médio dos trabalhadores do 3º ciclo, ou seja, mão-de-obra pouco qualificada;
- ✓ Os principais trabalhos realizados pelas entidades são edifícios (residenciais e não residenciais) e as obras são construções novas;
- ✓ A principal estratégia no mercado actual das entidades é a diversificação da actividade (73%) devido ao contexto económico desfavorável;
- ✓ No que se refere ao acompanhamento do negócio e ao sistema do controlo interno os resultados destas respostas e organizado de forma decrescente referente à sua importância para as entidades inquiridas são:
 - Orçamentos (93%);
 - Aprovação de facturas (90%);
 - Cadernos de encargos (87%);

- Gestão de compras/fornecedores (87%);
 - Fiscalização (80%);
 - Gestão de clientes (80%);
 - Análise de desvios (77%);
 - Gestão de recursos humanos (73%);
 - Gestão de contratos (73%);
 - Gestão de subempreitadas (70%);
 - Gestão de inventários (60%);
 - Actualização orçamentos/estudos económicos (60%);
 - Segregação de funções (57%);
 - Gestão de investimentos (53%);
 - Gestão financeira (50%);
 - Estudos económicos (37%).
- ✓ Em 87% das entidades o tipo de Contrato de Construção mais utilizado é o contrato de preço global em que preço é previamente fixado;
- ✓ Um número preocupante de 30% das entidades não reconhece os réditos correctamente e de acordo com NCRF 19, por isso ainda existem entidades que não cumprem todos os requisitos para o reconhecimento dos réditos, variações no trabalho, incentivos e reclamações. O justo valor ainda não é utilizado por todas as empresas de construção para medir a retribuição recebida ou a receber, pois ainda reconhecem réditos aquando das facturações parciais dos contratos. Desta forma ignoram a percentagem de acabamento no reconhecimento dos réditos;
- ✓ Além dos custos directos dos Contratos de Construção (100%) são incluídos custos atribuíveis à actividade do contrato (77%) e outros especificamente debitáveis nos termos do contrato (67%);
- ✓ Também no reconhecimento dos resultados ainda existem entidades (6%) que não os reconhece correctamente e de acordo com a NCRF 19;
- ✓ Antes da entrada do SNC, o critério usado pelas entidades inquiridas para o reconhecimento dos resultados quer na contabilidade (40%) quer na Declaração Modelo 22 (47%) é o método da percentagem de facturação previsto na Circular n.º 5/90, assim sendo em 01.01.2010 (transição POC para SNC) estas entidades devem fazer ajustamentos contabilísticos decorrentes da adopção pela primeira vez dos novos normativos. Devem desreconhecer os resultados reconhecidos pelos PCGA anteriores que já não o são de acordo com a NCRF19 e mensurar de acordo com os novos critérios de reconhecimento dos resultados.

Apesar dos esforços e vários contactos, a colaboração por parte das empresas de construção solicitadas a participar nos inquéritos foi muito fraca, em que as respostas obtidas representam cerca de 3% das empresas contactadas, apesar de algumas empresas terem recebido o email duas vezes.

3. Estudo de um caso

Neste estudo, a empresa será identificada por Empresa Construtora ABC, S.A. devido a questões de confidencialidade.

A Empresa Construtora ABC, S.A. foi fundada em 12 de Maio de 1981 e a sua actividade económica é 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais). É considerada média empresa uma vez que ultrapassa dois dos três limites seguintes no último período: a) Total de Balanço - 1.500.000€; b) Total de Rendimentos - 3.000.000€; e c) Média de trabalhadores empregados durante o período - 50. A empresa tem um Total de Balanço de 6.703.994,16€ e um Total de Rendimentos de 5.995.372,39€, logo aplica o Regime Geral do SNC (NCRF).

3.1. Objectivo do estudo e método de recolha de dados

O objectivo deste estudo consiste na análise do impacto da alteração do normativo contabilístico no que diz respeito ao tratamento dos Contratos de Construção. Atendendo ao facto de este tema não ter sido explorado de forma consistente e pela dificuldade eminente de comparabilidade face a períodos económicos anteriores, torna-se premente identificar as consequências que poderão advir com a entrada do novo normativo.

O estudo incide sobre as contas individuais, em POC e em SNC, da sociedade Construtora ABC, S.A. dos anos de 2009 e 2010. Este estudo teve como objectivo o desenvolvimento de linhas orientadoras e a definição de princípios e procedimentos para a implementação da NCRF 19 na Sociedade Construtora ABC, S.A.

3.2. Análise de informação

A alteração do normativo contabilístico na elaboração das demonstrações financeiras originou reclassificações de 539.002,66 euros na rubrica resultados transitados ajustamentos de transição para SNC.

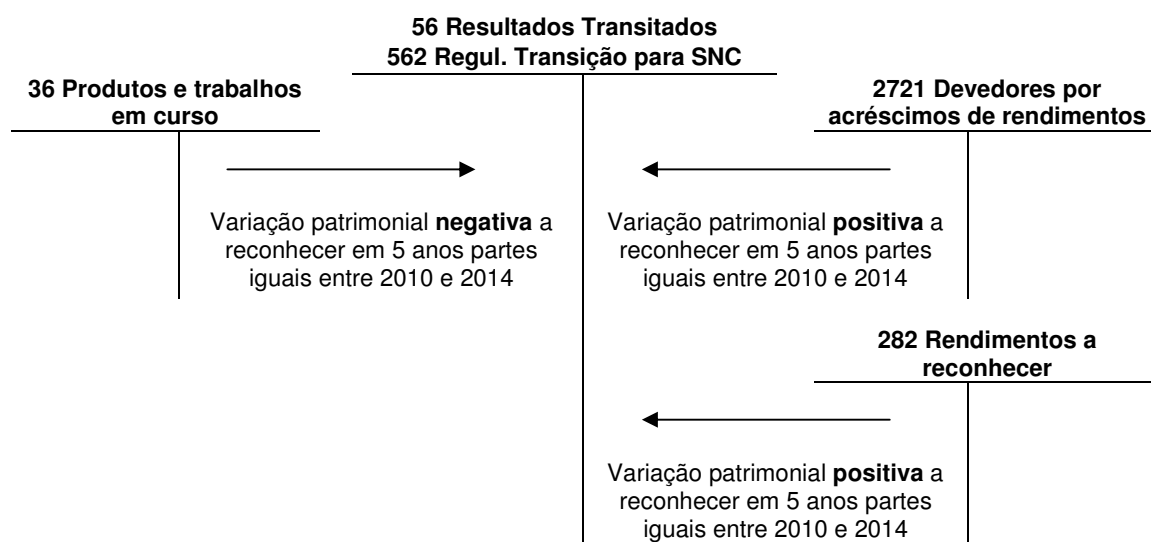


Figura 7 - Regime transitório SNC (art. 5º DL 159/2009 - variação patrimonial fiscalmente relevante) - tratamento contabilístico em 01.01.2010

Fonte: Elaboração própria

Dado que a Empresa Construtora ABC, S.A. seguia o art.º 19º CIRC e a Circular n.º 5/90 na sua contabilidade tiveram de aplicar o grau de acabamento retrospectivamente. A Circular n.º 5/90 permitia o diferimento de até 5% do rédito até expirar o prazo da garantia, a empresa aproveitava esse diferimento para reduzir a sua carga fiscal.

Quadro 7 – Ajustamentos de transição efectuado em 01.01.2010

Conta	Débito	Crédito	Ajustamentos
361 - Produtos e trabalhos em Curso - Obras Públicas		456.357,64€	Variação patrimonial negativa
562 - Resultados Transitados - Ajustamentos de transição	456.357,64€		
282 - Diferimentos - Rendimentos a reconhecer	995.360,30€		Variação patrimonial positiva
562 - Resultados Transitados - Ajustamentos de transição		995.360,30€	
569 - Resultados Transitados - Impostos Diferidos	134.750,67€		Variação patrimonial negativa
2742 - Passivos por impostos diferidos		134.750,67	

Fonte: Elaboração própria

Cálculo de impostos diferidos:

$456.357,64€ \times 25\%$ (taxa IRC) = 114.089,41€ (activos por impostos diferidos)

$995.360,30€ \times 25\%$ (taxa IRC) = 248.840,08€ (passivos por impostos diferidos)

$248.840,08€ - 114.089,41€ = 134.750,67€$

3.2.1. Declaração modelo 22 de 2010 - ajustamentos de transição

A Empresa Construtora ABC, S.A. já adoptava o critério da percentagem de acabamento de acordo com a DC 3/91, mas também contabilizava os Contratos de Construção de acordo com o art.º 19º CIRC e a Circular n.º 5/90, antes de 01.01.2010 entrada do SNC, tinha de preencher o campo 703 (995.360,30€ ÷ 5 anos = 199.072,06€) e o campo 705 (456.357,64€ ÷ 5 anos = 91.271,53€) em resultado dos ajustamentos contabilísticos decorrentes da adopção pela primeira vez dos novos normativos.

Estes campos destinam-se a inscrever a quantia correspondente a 1/5 do saldo positivo ou negativo dos efeitos nos capitais próprios resultantes do reconhecimento ou do não reconhecimento de activos ou passivos, ou de alterações na respectiva mensuração que decorram da adopção, pela primeira vez do SNC.

Este regime transitório (tributação em cinco anos) aplica-se apenas às situações que sejam fiscalmente relevantes e que sejam uma consequência inevitável da adopção pela primeira vez dos normativos contabilísticos.

Esta correcção deve ser efectuada no primeiro período de tributação em que se aplicam as normas e nos quatro períodos de tributação seguintes.

Quadro 8 – Variações patrimoniais positivas e negativas do modelo 22

07	APURAMENTO DO LUCRO TRIBUTÁVEL	
RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	701	
Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 21.º) e quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciáveis e activos intangíveis com vida útil indefinida [art.º 22.º n.º 1, al. b)]	702	
Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.º 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	703	199.072,06
Variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do período (art.º 24.º)	704	
Variações patrimoniais negativas (regime transitório previsto no art.º 5.º, n.º 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)	705	91.271,53
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correcções positivas)	706	
Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correcções negativas)	707	
SOMA (campos 701 + 702 + 703 - 704 - 705 + 706 - 707)	708	

Fonte: Quadro 07 da Declaração de Rendimentos do Modelo 22

Os campos 706 e 707 - alterações do regime fiscal dos Contratos de Construção (correções positivas e negativas) devem ser preenchidos pelas entidades que, na sua contabilidade, já adoptavam o critério da percentagem de acabamento de acordo com a DC 3/91 e que procediam às correções fiscais, exigidas pelo art.º 19º do CIRC e pela Circular n.º 5/90, no Quadro 07 da Declaração Modelo 22, dado que se passou agora a acolher no Código do IRC o tratamento contabilístico previsto nos respectivos normativos. No sentido de garantir a igualdade de tratamento entres as entidades e os que aplicavam na sua contabilidade as regras fiscais, aplica-se o mesmo prazo de cinco anos para “reverterem” as correções fiscais que vinham efectuando de acordo com a Circular n.º 8/2010.

3.2.2. Informação empresarial simplificada/ declaração anual de 2010

O quadro 0520-A da IES/DA foi elaborado com base na nota 20 do modelo geral do anexo n.º 6 da Portaria n.º 986/2009, que aprova os modelos de demonstrações financeiras no contexto do SNC criado pelo DL 158/2009.

Este quadro é flexível permitindo utilizar tantas colunas quantos os Contratos de Construção existentes, no caso da Empresa Construtora ABC, S.A. tem de preencher cinco colunas uma vez que a 31.12.2010 tem cinco Contratos de Construção.

Quadro 9 - IES/DA - Contratos de construção

0520-A		CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO		
RÉDITO DOS CONTRATOS RECONHECIDO NO PERÍODO		Contrato A		Contrato B
		(1)		(2)
Código do País (actividade do contrato)	A5898	6	2	0
Contrato efectuado através de estabelecimento estável no exterior?		SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input checked="" type="checkbox"/>	SIM <input type="checkbox"/> NÃO <input checked="" type="checkbox"/>	
Método da percentagem de acabamento				
1	Valor do contrato	A5899	2.143.002,93	449.488,73
2	Custos incorridos em períodos anteriores	A5900	0,00	0,00
3	Custos incorridos no período	A5901	317.424,67	145.748,73
4	Custos incorridos acumulados (4 = 2 + 3)	A5902	317.424,67	145.748,73
5	Custo total estimado	A5903	2.035.852,78	401.641,70
6	Percentagem de acabamento (6 = 4 / 5) x 100	A5904	15,59%	36,29%
7	Réditos de períodos anteriores	A5905	0,00	0,00
8	Rédito do período (8 = 6 x 1 - 7)	A5906	334.094,16	163.119,46
9	Quantia de adiantamentos recebidos	A5907	0,00	0,00
10	Quantia de retenções	A5908	0,00	0,00
Método do lucro nulo				
11	Valor do contrato	A5909		
12	Custos incorridos no período	A5910		
13	Rédito do período	A5911		
14	Quantia de adiantamentos recebidos	A5912		
15	Quantia de retenções	A5913		

Fonte: Quadro 0520-A da IES/DA

Antes da entrada do SNC, este quadro não existia mas era obrigatório no Dossier Fiscal - Mapa demonstrativo da aplicação do art.º 19º do CIRC (obras de carácter plurianual).

Para as entidades que aplicam a NCRF-PE e NC-ME o quadro 0520-A não é obrigatório preencher uma vez que estas normas não tratam do tema Contratos de Construção mas são obrigadas a ter no seu Dossier Fiscal.

3.3. Conclusões do estudo

A Empresa Construtora ABC, S.A. uma vez que já adoptava o critério da percentagem de acabamento de acordo com a DC 3/91 e também contabilizava os Contratos de Construção de acordo com o art.º 19º CIRC e a Circular n.º 5/90, antes de 01.01.2010, vamos ver as diferenças de resultados dos Contratos A e B antes e após a entrada do SNC:

Contrato A - Ano 2010

Rédito do contrato = 2.143.002,93€

Custo total estimado = 2.035.852,78€

Custos incorridos = 317.424,67€

Montante facturado = 447.626,76€

% Facturação = $447.626,76€ \div 2.143.002,93€ = 20,89\%$

% Acabamento = $317.424,67€ \div 2.035.852,78€ = 15,59\%$

Antes de 01.01.2010 - art.º 19º CIRC e Circular n.º 5/90

Gastos do período = 317.424,67€

Rédito do período = $(15,59\% \times 2.143.002,93€) - 16.704,71€ = 317.389,45€$

Proveitos diferidos (5% para garantia) = $(15,59\% \times 2.143.002,93€) \times 5\% = 16.704,71€$

Proveitos diferidos = $447.626,76€ - 317.389,45€ = 130.237,31€$

Prejuízo tributável associado = **35,22€** => **Resultado inferior**

SNC/IRC após 01.01.2010

Gastos do período = 317.424,67€

Rédito do período = $15,59\% \times 2.143.002,93€ = 334.094,16€$

Rendimentos a reconhecer = $447.626,76€ - 334.094,16€ = 113.532,60€$

Lucro tributável associado = **16.669,49€**

Contrato B - Ano 2010

Rédito do contrato = 449.488,73€

Custo total estimado = 401.641,70€

Custos incorridos = 145.748,73€

Montante facturado = 77.667,32€

% Facturação = $77.667,32€ \div 449.488,73€ = 17,28\%$

% Acabamento = $145.748,73€ \div 401.641,70€ = 36,29\%$

Antes de 01.01.2010 - Art.º 19º CIRC e Circular n.º 5/90

Gastos do período = 17,28% x 401.641,70€ = 69.403,69€

Rédito do período = 77.667,32€ – 3.883,37€ = 73.783,95€

Proveitos diferidos (5% para garantia) = 77.667,32€ x 5% = 3.883,37€

Varição de produção (compensado via gastos) = 145.748,73€ - 69.403,69€ = 76.345,04€

Lucro tributável associado = **4.380,26€** => **Resultado inferior**

SNC/IRC após 01.01.2010

Gastos do período = 145.748,73€

Rédito do período = 36,29% x 449.488,73€ = 163.119,46€

Acréscimos de rendimentos = 163.119,46€ - 77.667,32€ = 85.452,14€

Lucro tributável associado = **17.370,73€**

Tabela 20 - Resumo dos resultados antes e após o SNC

Contratos	Antes de 01.01.2010 Art.º 19º CIRC e Circular n.º 5/90	Após 01.01.2010 SNC/IRC
A	35,22€	16.669,49€
B	4.380,26€	17.370,73€

Fonte: Elaboração própria

Como podemos verificar a aplicação do art.º 19º CIRC e a circular n.º 5/90 para a Empresa Construtora ABC, S.A. tinha mais vantagens uma vez que reduzia a carga fiscal, com a entrada do SNC a empresa terá um lucro tributável mais elevado.

Esta situação reflectia-se na maioria das empresas do Sector da Construção Civil em Portugal:

- ✓ Um as empresas usavam a Circular n.º 5/90 na sua contabilidade; e
- ✓ Outras empresas aplicavam na contabilidade a percentagem de acabamento e refaziam os cálculos de acordo com a Circular n.º 5/90 e reflectiam os efeitos das diferenças ao nível do quadro de correcções (Q07 da Modelo 22 de IRC) e contabilizando-se o efeito tributário de tais diferenças (impostos diferidos).

A partir de 01.01.2010, o tratamento fiscal dos Contratos de Construção, na definição dada nos respectivos normativos contabilísticos, em tudo o que não seja contrariado pelo disposto no art.º 19.º CIRC, ou noutras disposições que lhes sejam aplicáveis, obedece às regras

previstas na NCRF 19 ou na IAS 11, consoante o normativo que é utilizado pela entidade. Isto sem prejuízo do recurso as regras estabelecidas em legislação específica para o respectivo Sector de actividade.

As alterações constantes do DL 159/2009, tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, a partir do momento em que este Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a aplicação da Circular n.º 5/90 sendo revogada pela Circular n.º 8/2010.

Segundo o método da percentagem de acabamento, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído (parágrafo 25 da NCRF 19).

No parágrafo 26 da NCRF 19, o rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado. E 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, excluindo o reconhecimento de obras em curso na conta 36 - Produtos e trabalhos em curso.

Contabilização conforme o desfecho do contrato possa ser ou não estimado com fiabilidade:

Tabela 21 - Contratos cujo desfecho possa ser estimado com fiabilidade

Desfecho do contrato determinado com fiabilidade	Conta a Débito	Conta a Crédito
Percentagem de acabamento <u>superior</u> à percentagem de facturação	21 Clientes 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	72 Prestações de serviços
Percentagem de acabamento <u>inferior</u> à percentagem de facturação	21 Clientes	72 Prestações de serviços 282 Rendimentos a reconhecer
Percentagem de acabamento <u>igual</u> à percentagem de facturação	21 Clientes	72 Prestações de serviços
Perdas esperadas no contrato (gastos totais > rédito total)	676 Provisões para contratos onerosos	296 Contratos onerosos

Fonte: Adaptado de Moneris (2010)

Tabela 22 - Contratos cujo desfecho não possa ser estimado com fiabilidade

Desfecho do contrato não determinado com fiabilidade	Conta a Débito	Conta a Crédito
Custos incorridos <u>superiores</u> à facturação	21 Clientes 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	72 Prestações de serviços
Custos incorridos <u>inferiores</u> à facturação	21 Clientes	72 Prestações de serviços 282 Rendimentos a reconhecer
Custos incorridos <u>iguais</u> à facturação	21 Clientes	72 Prestações de serviços

Fonte: Adaptado de Moneris (2010)

Conclusões



O SNC é um modelo de normalização assente mais em princípios do que em regras explícitas e que pretende estar em sintonia com as NIC emitidas pelo IASB e adoptadas na UE, bem como coerente com a Quarta Directiva (Directiva n.º 78/660/CEE), e a Sétima Directiva (Directiva n.º 83/349/CEE), que constituem os principais instrumentos de harmonização no domínio contabilístico na UE.

Tal coerência implica o respeito pelos critérios estabelecidos no n.º 2 do artigo 3.º do Regulamento (CE) n.º 1606/2002:

- ✓ Se não forem contrárias aos princípios estabelecidos:
 - As contas anuais devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, assim como dos resultados da sociedade (n.º 3 do artigo 2.º da Directiva 78/660/CEE);
 - As contas consolidadas devem dar uma imagem fiel do património, da situação financeira, bem como dos resultados do conjunto das empresas compreendidas na consolidação (n.º 3 do artigo 16.º da Directiva 83/349/CEE); e
 - Corresponderem ao interesse público europeu;
- ✓ Satisfizerem os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade requeridos das informações financeiras necessárias para a tomada de decisões económicas e a apreciação da eficácia da gestão.

Com a entrada deste novo normativo contabilístico introduz-se uma nova realidade contabilística e alterações significativas ao nível fiscal, obrigando as empresas do Sector da Construção Civil a adaptarem-se às novas normas de contabilidade e de relato financeiro e a avaliar os impactos fiscais que as mesmas produzem.

A NCRF 19 tem fortes implicações na formação do lucro tributável das empresas do Sector da Construção mas exercem uma influência relativa sobre a fiscalidade. Esta norma tem como objectivo determinar o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a Contratos de Construção. Por força da natureza da actividade subjacente aos Contratos de Construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída 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 o trabalho de construção seja executado.

A principal diferença entre o anterior (POC) e o actual (SNC) normativo contabilístico é que não permite a adopção do método do encerramento da obra ou do contrato completado, que até aqui era seguido em Portugal por muitas empresas do Sector da Construção.

A NCRF 19 requer o uso do método do grau de acabamento a menos que não se possa determinar com fiabilidade o desfecho do contrato nesse caso aplica-se o método do lucro nulo.

Segundo Rodrigues e Pereira (2011), os problemas na aplicação do método do grau de acabamento são:

- ✓ Utilização de orçamentos desactualizados, originando o reconhecimento de resultados errados;
- ✓ Gastos com trabalhos a mais/trabalhos adicionais levados a gastos do contrato original, implicando um aumento indevido do grau de acabamento da obra e, por outro lado, alguns desses custos poderão não ser recuperáveis ou podem ser recuperados com margens diferentes do contrato original;
- ✓ Materiais ainda não aplicados levados a Produtos e Trabalhos em Curso, implicando um aumento indevido do grau de acabamento da obra e, conseqüentemente, do resultado reconhecido;
- ✓ Desvios negativos de gastos podem ser ocultados com estimativas optimistas de gastos a incorrer.

Os réditos e os gastos de Contratos de Construção devem ser periodizados tendo em consideração o disposto no artigo 19.º do CIRC (art.º 18º, n.º 3, alínea c) do CIRC).

Através da Circular n.º 8/2010, a Circular n.º 5/90 considera-se revogada, quem usava na contabilidade os critérios da Circular n.º 5/90 têm de se fazer ajustamento contabilístico, ficando-se sujeito ao regime transitório para fins fiscais e quem usava os critérios da Circular n.º 5/90 apenas para fins fiscais aplica-se o mesmo prazo (5 anos) para reverterem as correcções fiscais. Foram eliminados os conceitos de grau de facturação e de encerramento de obra. Acabou a possibilidade de diferir até 5% dos réditos a título de garantias.

Com estas alterações é evidente a convergência entre contabilidade e fiscalidade no novo regime de Contratos de Construção no âmbito do qual se prevê que o apuramento dos resultados se faça sempre segundo o método da percentagem de acabamento.

Assim, a dissertação apresentou os principais aspectos contabilísticos aplicáveis aos Contratos de Construção, realçando as significativas alterações face ao POC e o seu reflexo fiscal. No período de tributação de 2010 e seguintes, pode existir um impacto substancial, uma vez que as novas regras contabilísticas aplicam-se no cálculo do resultado fiscal de 2010 e os ajustamentos de transição do POC para SNC oneram em 20% a carga fiscal.

Referências bibliográficas



- Almeida, M. e Albuquerque, F. (2009). *A adopção pela primeira vez do novo normativo (SNC)*. Chaves Ferreira Edições. Lisboa.
- Almeida, R., Almeida, M., Dias, A., Albuquerque, F., Carvalho, F. e Pinheiro, P. (2010). *SNC - Casos práticos e exercícios resolvidos*. Volume 2, ATF - Edições Técnicas. Lisboa.
- Almeida, R., Dias, A., Albuquerque, F., Carvalho, F. e Pinheiro, P. (2010). *SNC - Explicado*. 2.ª Edição, ATF - Edições Técnicas. Lisboa.
- Araújo, D., Cardoso, P. e Novais, J. (2011). *Manual de prestações de contas nas sociedades comerciais*. Jornal Fiscal. Lisboa.
- Baptista, L., Pontes, S., Grenha, C. e Cravo, D. (2009a). *Anotações ao sistema de normalização contabilística*. OTOC. Lisboa.
- Baptista, L., Pontes, S., Grenha, C. e Cravo, D. (2009b). *Sistema de normalização contabilística - SNC comentado*. 2.ª Edição, Texto Editores. Lisboa.
- Barros, A. (2008). *A contabilização dos contratos de construção IAS 11*. Vida Económica. Porto.
- Borges, A., Gamelas, E., Rodrigues, J., Martins, M., Magro, N. e Ferreira, P. (2009) *Sistema de normalização contabilística - Casos práticos*, Áreas Editora, Lisboa.
- Borges, A., Rodrigues, A. e Rodrigues, R. (2002). *Elementos de contabilidade geral*. 20ª Edição, Áreas Editora. Lisboa.
- Cascais, D. e Farinha, J. (2010). *SNC e as PME - Casos práticos*. 1.ª Edição, Texto Editores. Lisboa.
- Cascais, D. e Farinha, J. (2011). *Encerramento de contas - aspectos contabilísticos e fiscais*. OTOC. Lisboa.
- Cipriano, J. (2009). *SNC - Adopção pela primeira vez das NCRF*. OTOC. Lisboa.
- Franco, P. (2010). *POC vs SNC - Explicado*. OTOC. Lisboa.
- Gomes, J. e Pires, J. (2010). *SNC - Sistema de normalização contabilística - Teoria e prática*. 3.ª Edição, Vida Económica. Santarém.
- IASB e OROC. (2004). *Normas internacionais de relato financeiro*. IASB. London.
- IASB. (2009). *IASC Foundation: Training material or the IFRS for SMEs*. Version 2010-2, IASB. London.
- KPMG. (2010). *New on the horizon: Revenue recognition for building and construction*. KPMG. London.
- Pontes, S. (2011). *SNC - Preparação das notas anexas às demonstrações financeiras*. OTOC. Lisboa.
- Rodrigues, J. (2003). *Adopção em Portugal das normas internacionais de relato financeiro*. 1.ª Edição, Áreas Editora. Lisboa.
- Rodrigues, J. (2009). *Sistema de normalização contabilística explicado*. Porto Editora. Porto.

- Santiago, C. (2002). *O plano oficial de contabilidade comentado*. 8.ª Edição, Texto Editora. Lisboa.
- Sousa, A. (2009). *IRC - Alterações na sequência da adopção do SNC*. OTOC. Lisboa.

Artigos

- Almeida, L. (2010). Tratamento contabilístico e fiscal dos contratos de construção a partir de 1 de Janeiro de 2010. *Revista de Revisores e Auditores*, 49: 40-43.
- Brás, F. (2010). O impacto do SNC na análise financeira. *Revista de Contabilidade & Empresas*, 2:10-16.
- Carrapiço, J. (2010). SNC - Contratos de construção. *Revista da OTOC*, 129: 45-46.
- Farinha, J. (2009). SNC - Oportunidades e desafios na mudança: estaremos preparados?. *Revista da OTOC*, 115: 39-41.
- Morais, A. e Lourenço, I. (2005). Normas internacionais de contabilidade - que implicações na apresentação das demonstrações financeiras?. *Jornal de Contabilidade*, 342: 340-345.

Documentos on-line

- ANEOP e Deloitte (2009). *O poder da construção em Portugal - Impactos 2009/2010*. Acedido a 13 de Novembro de 2011, em: <http://www.aneop.pt>.
- ANEOP. (2010). *A construção: balanço de 2009 e perspectivas para 2010*. Acedido a 13 de Novembro de 2011, em: <http://www.aneop.pt>.
- FEPICOP. (2010). *Balanço 2009 e perspectivas 2010*. Acedido a 13 de Novembro de 2011, em: <http://www.aneop.pt>.
- FEPICOP. (2011). *Balanço 2010 e perspectivas 2011*. Acedido a 21 de Março de 2011, em: <http://www.aneop.pt>.
- Haider, T. (2009). *Financial management of construction contracts*. Acedido a 28 de Março de 2011, em: www.eurojournals.com.
- IASB. (2006). *IAS 11 - Construction contracts / IAS 18 - Revenue*. Acedido a 28 de Março de 2011, em: www.iasb.org.
- Lau-Burke, J. e O'Connor, J. (2004). *The Key Issues in IAS 2 and 11*. Acedido a 28 de Março de 2011, em: www.cpaireland.ie.
- Martins, C. (2009). *Sistema de regulação da actividade da construção em Portugal*. Acedido a 9 de Janeiro de 2011, em: www.inci.pt.
- MONERIS (2010). *Contratos de construção*. Acedido a 30 de Maio de 2011, em: www.moneris.pt.

Retallack, B. (2008). *Construction contract*. Acedido a 28 de Março de 2011, em: www.accaglobal.com.

Rodrigues, J. e Pereira, M. (2011). *Exercício de 2010 - Impacto do SNC nos resultados e na tributação*. Acedido a 29 de Maio de 2011, em: www.aiccopn.pt.

Legislação

Aviso n.º 15652/2009 de 07 de Setembro. *Diário da República n.º 173/2009 - 2.ª série*. Secretaria-Geral. Lisboa.

Aviso n.º 15654/2009 de 07 de Setembro. *Diário da República n.º 173/2009 - 2.ª série*. Secretaria-Geral. Lisboa.

Aviso n.º 15655/2009 de 07 de Setembro. *Diário da República n.º 173/2009 - 2.ª série*. Secretaria-Geral. Lisboa.

Circular n.º 5/90 de 17 de Janeiro. *Direcção-Geral das Contribuições e Impostos*. Direcção de Serviços do IRC. Lisboa.

Circular n.º 8/2010 de 22 de Julho. *Direcção-Geral dos Impostos*. Direcção de Serviços do IRC. Lisboa.

Decreto-lei n.º 410/89 de 21 de Novembro. *Diário da República n.º 268/89 - I Série - Suplemento*. Ministério das Finanças. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 12/2004 de 9 de Janeiro. *Diário da República n.º 7/2004 - I Série - A*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de Julho. *Diário da República n.º 133/2009 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Decreto-Lei n.º 159/2009 de 13 de Julho. *Diário da República n.º 133/2009 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Lei n.º 20/2010 de 23 de Agosto. *Diário da República n.º 163/2010 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Lei n.º 35/2010 de 2 de Setembro. *Diário da República n.º 171/2010 - 1.ª Série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.

Portaria n.º 14/2004, de 10 de Janeiro. *Diário da República n.º 8/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.

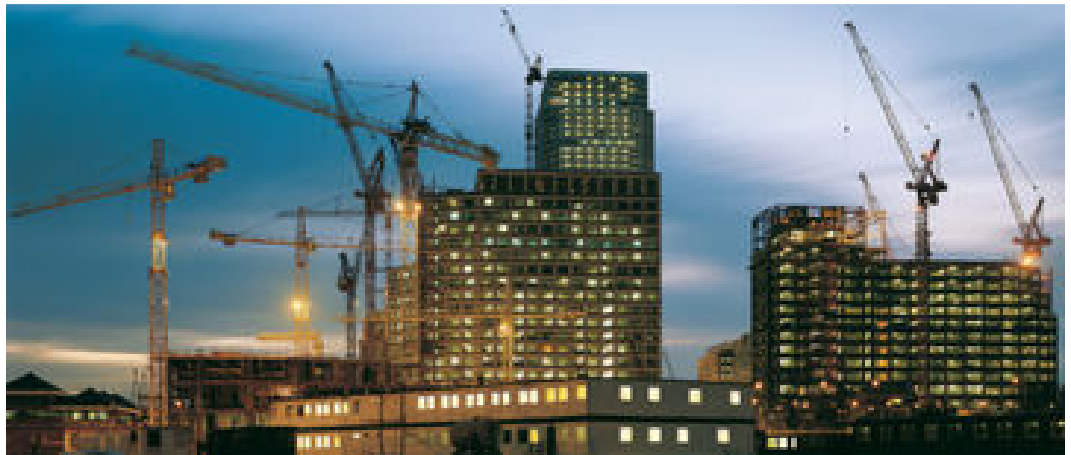
Portaria n.º 15/2004, de 10 de Janeiro. *Diário da República n.º 8/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.

Portaria n.º 16/2004 de 10 de Janeiro. *Diário da República n.º 8/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.

Portaria n.º 17/2004, de 10 de Janeiro. *Diário da República n.º 8/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.

- Portaria n.º 18/2004, de 10 de Janeiro. *Diário da República n.º 8/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.
- Portaria n.º 19/2004 de 10 de Janeiro. *Diário da República n.º 8/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.
- Portaria n.º 994/2004 de 5 de Agosto. *Diário da República n.º 183/2004 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Habitação. Lisboa.
- Portaria n.º 1308/2005 de 20 de Dezembro. *Diário da República n.º 242/2005 - I Série - B*. Ministério das Obras Públicas, Transportes e Comunicações. Lisboa.
- Portaria n.º 6/2008 de 2 de Janeiro. *Diário da República n.º 1/2008 - 1.ª Série*. Ministérios do Ambiente, do Ordenamento do Território e do Desenvolvimento Regional e das Obras Públicas, Transportes e Comunicações. Lisboa.
- Portaria n.º 986/2009 de 07 de Setembro. *Diário da República n.º 173/2009 - 2.ª série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Portaria n.º 1011/2009 de 09 de Setembro. *Diário da República n.º 175/2009 - 1.ª série*. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Lisboa.
- Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19 de Julho. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias - L 243 de 11 de Setembro de 2002*. Parlamento Europeu e o Conselho da União Europeia. Bruxelas.
- Regulamento (CE) n.º 1725/2003 de 21 de Setembro. *Jornal Oficial da União Europeia - L 261 de 13 de Outubro de 2003*. Comissão das Comunidades Europeias. Bruxelas.

Anexos



Anexo I - Contrato de Empreitada - Minuta

Esta minuta, adaptada, é um mero exemplo de um contrato de empreitada e deverá ser utilizada só e apenas, depois de ser devidamente analisada e adaptada a uma situação em concreto.

CONTRATO DE EMPREITADA Nº _____/2011

Entre:

Nome _____, pessoa colectiva nº _____, com sede na Rua _____ nº na freguesia de _____, concelho de _____ com o capital social de € _____ (_____ euros), representada neste acto pelo Sr. _____, contribuinte fiscal nº _____, na qualidade de sócio-gerente com poderes para o acto, de ora em diante designado por Empreiteiro;

e

_____, pessoa colectiva nº _____, com sede na _____ na freguesia de _____, concelho de _____ com o capital social de € _____ (_____ euros), representada neste acto por _____, contribuinte fiscal número _____, na qualidade de _____ com poderes para o acto, de ora em diante designado por Dono da Obra.

Considerando que o Empreiteiro é titular de:

- a) Alvará nº _____, emitido em ___ de ___ de ___ e com validade até ___ de ___ de ___ cuja cópia se anexa;
- b) Possui o seguro de responsabilidade civil pelo montante de € _____ com início em ___ de ___ de ___ e termo em ___/___/___, conforme cópia da apólice que igualmente se junta,
- c) É titular do seguro de acidentes de trabalho com início em ___ de ___ de ___ e termo em ___/___/___, conforme cópia da apólice que também se junta.

É estabelecido e aceite o presente contrato de Empreitada, que se regerá pelas cláusulas seguintes:

Primeira (Objecto do Contrato)

Pelo presente contrato o Empreiteiro executará para o Dono da Obra o (s) trabalho (s) descritos na cláusula Segunda, de acordo com o projecto de licenciamento constante no processo que deu origem à emissão do alvará de licença de construção nº _____, e através do qual é licenciada a construção do prédio sito em _____, ou do caderno de encargos e especificações que consta junto ao presente contrato, recebendo em contrapartida e por tal o (s) preço (s) indicado (s) na cláusula Terceira.

Segunda (Trabalhos a Executar)

O (s) trabalho (s) a executar, genericamente descritos segundo a nomenclatura a que se refere o nº 4 do artº4 do D.L. 12/2004 de 09 de Janeiro e sem prejuízo de eventual descrição detalhada dos mesmos no presente contrato, são os seguintes:

Trabalhos a Executar	Data Início	Data Fim	Valor
_____	_____	_____	_____

sem prejuízo de quaisquer outros que no âmbito das suas competências o empreiteiro venha a ficar incumbido por decisão e por acordo com o Dono da Obra, e em conformidade com o Alvará referido na Cláusula Primeira.

Terceira (Valor do Contrato)

O valor do presente contrato é de _____ Euros acrescido de I.V.A., resultando o total do (s) preço (s) indicados (s) na Cláusula Segunda para a execução dos trabalhos a executar, mediante quantidades estimadas pelo Dono da Obra, e que poderão ser alteradas para mais ou para menos por mera comunicação do representante do mesmo em obra, cabendo nesta eventualidade ao Empreiteiro, uma compensação ou indemnização a título de danos emergentes ou lucros cessantes, sempre que, dessas alterações, resulte a diminuição do valor orçamentado, numa percentagem superior a 10%.

Quarta (Prazo de Execução)

O Empreiteiro compromete-se a realizar o (s) trabalho (s) ora contratado (s) cumprindo o (s) prazo (s) decorrente das datas de início e de conclusão indicadas na Cláusula Segunda.

Quinta (Forma e Prazos de Pagamento)

1. Medições

As medições dos trabalhos executados serão efectuadas, salvo se outra data for acordada entre as partes, no dia 25 de cada mês, com tolerância de três dias úteis, e da mesma resultará o respectivo auto mensal, que deverá ser assinado, preferencialmente, por um representante do Dono da Obra e por um representante do Empreiteiro.

2. Facturação

As facturas serão expedidas por correio postal, ou entregues directamente na morada da sede social da Dona da Obra ou da morada que vier a ser posteriormente indicada pelo Dono da Obra. Cada factura deverá referir o número do presente contrato e à mesma deverá ser junto o auto de trabalhos mensal que lhe deu origem.

3. Pagamentos

O (s) pagamento (s) será (ão) realizado (s) no prazo máximo de 30 dias, ou noutro (s) que eventualmente venha (m) a ser acordado (s) por escrito entre as partes, por cheque traçado, remetido por via postal ou colocado à disposição na tesouraria do Dono da Obra, ou ainda através de transferência bancária.

4. No âmbito do presente contrato, o Empreiteiro poderá ceder, total ou parcialmente, os seus créditos a outrem. O Empreiteiro sempre que celebrar contratos de cessão de créditos ou de cessão financeira, deve previamente informar o cessionário que irá ceder os créditos resultantes do presente contrato. Os créditos são transmissíveis por via da celebração do contrato de cessão de créditos ou de cessão financeira.

5. O não pagamento da (s) factura (s) dentro do prazo de vencimento, determina o pagamento de juros de mora, a liquidar à taxa anual supletiva para os juros comerciais, acrescida de cinco pontos percentuais, que se vence sobre a importância em dívida, desde a data do vencimento até integral pagamento.

Sexta (Subempreitada e Aditamentos)

1. O Empreiteiro pode subcontratar a totalidade ou parte dos trabalhos identificados na Cláusula Segunda do presente contrato, desde que dê conhecimento ao Dono da Obra.

2. A comunicação referida no número anterior deverá ser enviada previamente ao Dono da Obra. Considera-se que se este nada disser no prazo de 8 (oito) dias após a recepção, não se opõe à intervenção do subempreiteiro.

3. Qualquer Subcontratado do Empreiteiro, ou subcontratado daquele e assim sucessivamente, está vinculado aos termos e condições do presente contrato.

4. O Dono da Obra e o Empreiteiro desde já aceitam que o presente contrato possa vir a ser complementado com eventuais aditamentos ao mesmo, os quais prevalecerão sobre o texto do mesmo, em caso de incompatibilidade ou contradição, desde que tal resulte de documento reduzido a escrito e assinado pelos outorgantes ou seus legais representantes, devendo, no caso da sociedade, ser devidamente carimbado, e no qual se refira expressa e claramente que se trata de aditamento ao presente contrato.

Sétima (Foro Competente)

Todas as questões emergentes deste contrato, sobre as quais as Partes não estejam de acordo, devem ser dirimidas pelo tribunal Judicial da Comarca de Sintra, com expressa renúncia a qualquer outro.

O presente contrato, que consta em três páginas, foi feito em duplicado, sem reservas, ressalvas ou entrelinhas, ficando cada um dos Outorgantes na posse de um exemplar, após assinatura.

Feito e assinado em _____, aos ____ de _____ de _____

O Dono da Obra

O Empreiteiro

Anexo II - Apêndice da IAS 11

O apêndice é somente ilustrativo e não faz parte da norma. A finalidade do apêndice é a de ilustrar a aplicação da norma a fim de ajudar na clarificação do seu significado.

Divulgação de Políticas Contabilísticas

O que se segue são exemplos de divulgações de políticas contabilísticas:

O rédito dos contratos de construção de preço fixado é reconhecido pelo método da percentagem de acabamento, medido pela percentagem de horas de mão-de-obra incorridas até à data com referência ao total de horas de mão-de-obra estimadas de cada contrato.

O rédito dos contratos de sobrecusto é reconhecido pelos gastos recuperáveis incorridos durante o período mais a retribuição ganha, medida pela proporção que os custos incorridos até à data tenham para os custos totais estimados do contrato.

A Determinação de Réditos e de Gastos Contratuais

O exemplo seguinte ilustra um método de determinação da fase de acabamento de um contrato e a tempestividade do reconhecimento dos réditos e gastos do contrato (ver parágrafo 22 a 35 Norma).

Um contratante tem um contrato de preço fixado de 9.000 para construir uma ponte. A quantia inicial de réditos acordada no contrato é de 9.000 a estimativa inicial do contratante de custos do contrato é de 8.000 levará 3 anos para construir a ponte.

No fim do ano 1, a estimativa do contratante dos custos do contrato aumentos para 8.050.

No ano 2, o cliente aprova uma variação que resulta num aumento do rédito do contrato de 200 e dos custos estimados do contrato de 150 no fim do ano 2, os custos incorridos incluem 100 de materiais padrão normalizados armazenados no local para serem usados no ano 3 a fim de concluir o projecto.

O contratante determina a fase de acabamento do contrato calculando a proporção que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data têm para os mais recente

custos totais do contrato estimados. Um resumo da informação financeira durante o período de construção é como se segue:

	<u>Ano 1</u>	<u>Ano 2</u>	<u>Ano 3</u>
Quantia inicial de réditos acordados no contrato	9.000	9.000	9.000
Varição	-	200	200
Total dos réditos do contrato	9.000	9.200	9.200
Custos do contrato incorridos até à data	2.093	6.168	8.200
Custos para concluir o contrato	5.957	2.032	-
Total dos custos estimados do contrato	8.050	8.200	8.200
Lucros estimados	950	1.000	1.000
Fase de acabamento	26%	74%	100%

A fase de acabamento do ano 2 (74%) é determinada excluindo dos custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data, os 100 de materiais normalizado em existência no local para uso no ano 3.

As quantias de réditos, custos e lucro reconhecidos na demonstração dos resultados nos três anos são como se segue:

	<u>Até à data</u>	<u>Reconhecimentos em anos anteriores</u>	<u>Reconhecidos no ano corrente</u>
Ano 1			
Réditos (9.000 x 26%)	2.340		8.000
Gastos (8.050 x 26%)	2.093		2.093
Lucro	247	-	247
Ano 2			
Réditos (9.200 x 74%)	6.808	2.340	4.468
Gastos (8.200 x 74%)	6.068	2.093	3.975
Lucro	740	247	493
Ano 3			
Réditos (9.200 x 100%)	9.200	6.808	2.392
Gastos	8.200	6.068	2.132
Lucros	1.000	740	260

Divulgações do Contrato

Um contratante atingiu o fim do seu primeiro ano de operações. Todos os custos do contrato incorridos têm sido pagos a dinheiro e toda a facturação em curso e adiantamento têm sido recebidos em dinheiro. Os custos do contrato incorridos para os contratos B, C e E incluem o custo de materiais que foram comprados para o contrato mas que não foram usados na

execução do contrato até à data. Nos contratos B, C e E, os clientes fizeram adiantamentos ao contratante relativos a trabalho ainda não executado.

<u>Contratos</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>Total</u>
Réditos dos Contratos reconhecidos (§ 22)	145	520	380	200	55	1.300
Custos do Contrato reconhecidos (§ 22)	110	450	350	250	55	1.215
Prejuízos esperados reconhecidos (§ 36)	-	-	-	(-40)	(-30)	(-70)
Lucros reconhecidos menos perdas reconhecidas	35	70	30	(-90)	(-30)	15
Custos do Contrato incorridos no período	110	510	450	250	100	1.420
Custos do Contrato incorridos reconhecidos como gastos no período (§ 22)	110	450	350	250	55	1 215
Custos do Contrato que se relacionam com a actividade futura reconhecidos como um activo (§ 27)	-	60	100	-	45	205
Rédito do Contrato (ver acima)	145	520	380	200	55	1.300
Facturação progressiva (§41)	100	520	380	180	55	235
Réditos do Contrato não facturados	45	-	-	20	-	65
Adiantamentos (§41)	-	80	20	-	25	125

As quantias a serem divulgadas de acordo com a Norma são as seguintes:

- Réditos do contrato reconhecidos como rédito do período [§ 39 a)] -1.300
- Custos incorridos e lucros reconhecidos (menos prejuízos reconhecidos) até à data [§ 40 b)] -1.435
- Adiantamentos recebidos [§ 40 b)] -125
- Quantia bruta devida por clientes relativas ao trabalho do contrato - apresentada como activo [§ 42 a)] - 220
- Quantia bruta devida a clientes pelo trabalho do contrato - apresentada como passivo [§ 42 b)] - (-20)

As quantias a serem divulgadas de acordo com os § 40 a, § 42 a) e § 42 b) são calculadas como se segue:

<u>Contratos</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>D</u>	<u>E</u>	<u>Total</u>
Custos do Contrato incorridos	110	510	450	250	100	1.420
Lucros reconhecidos menos prejuízos reconhecidos	35	70	30	(-90)	(-30)	15
	145	580	480	160	70	1.435
Facturação progressiva	100	520	380	180	55	1.235
Devido a clientes	45	60	100	-	15	220
Devido pelos clientes	-	-	-	(-20)	-	(-20)

Anexo III - Inquérito

O inquérito insere-se no âmbito da dissertação de Mestrado de Contabilidade e Finanças do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP). Tendo como objectivo aplicação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19 nas empresas do Sector da Construção Civil e Obras Públicas. Este inquérito é de natureza confidencial e anónima e pretende-se apenas que o mesmo traduza a veracidade da sua empresa.

Assinale a sua resposta.

Responsável que preenche este inquérito

- Empresário/Administrador/Gerente
- Director Financeiro, Director Administrativo
- Técnico Oficial de Contas
- Outro

Como classifica a empresa?

- Grande
- Média
- Pequena

Qual o Regime Geral do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) se aplica à empresa?

- NIC
- NCRF
- NCRF-PE
- NC-ME

1. CARACTERIZAÇÃO DO NEGÓCIO DA CONSTRUÇÃO

1.1. Qual a Actividade Económica Principal (CAE Rev.3)?

- 41100 - Promoção imobiliária (desenvolvimento de projectos de edifícios)
- 41200 - Construção de edifícios (residenciais e não residenciais)
- 42110 - Construção de estradas e pistas de aeroportos
- 42120 - Construção de vias-férreas
- 42130 - Construção de pontes e túneis
- 42210 - Construção de redes de transporte de águas, de esgotos e de outros fluidos
- 42220 - Construção de redes de transporte e distribuição de electricidade e redes de telecomunicações
- 42910 - Engenharia hidráulica
- 42990 - Construção de outras obras de engenharia civil
- 43110 - Demolição
- 43120 - Preparação dos locais de construção
- 43130 - Perfurações e sondagens
- 43210 - Instalação eléctrica
- 43221 - Instalação de canalizações

- 43222 - Instalação de climatização
- 43290 - Outras Instalações em construções
- 43310 - Estucagem
- 43320 - Montagem de trabalhos de carpintaria e de caixilharia
- 43330 - Revestimento de pavimentos e de paredes
- 43340 - Pintura e colocação de vidros
- 43390 - Outras actividades de acabamento em edifícios
- 43910 - Actividades de colocação de coberturas
- 43991 - Aluguer de equipamento de construção e de demolição, com operador
- 43992 - Outras actividades especializadas de construção diversas
- Outra

1.2. Qual o Volume de Negócios no ano de 2010?

- Inferior a 499.999,00€
- Entre 500.000,00€ e 999.999,00€
- Entre 1.000.000,00€ e 4.999.999,00€
- Entre 5.000.000,00€ e 9.999.999,00€
- Entre 10.000.000,00€ e 49.999.999,00€
- Superior a 50.000.000,00€

1.3. Qual o número médio de trabalhadores?

- 1 - 4
- 5 - 9
- 10 - 49
- 50 - 99
- 100 - 249
- 250 - 499
- > 500

1.4. Qual o nível de qualificação médio dos trabalhadores?

- 1º Ciclo
- 2º Ciclo
- 3º Ciclo
- Secundário
- Superior

1.5. Quais os trabalhos realizados?

- Edifícios residenciais
- Edifícios não residenciais
- Infra-estruturas de transportes (rodoviário, ferroviário, aéreo e marítimo), barragens e sistemas de irrigação
- Conduitas, linhas de comunicação e de transporte de energia
- Instalações e construções em zonas industriais
- Outras obras de engenharia civil

1.6. Qual o tipo de obra?

- Construção nova
- Reparação e manutenção
- Obras executadas em regime de subempreitada

1.7. Qual a estratégia no mercado actual?

- Internacionalização
- Diversificação da actividade
- Outra. Qual? _____

2. ACOMPANHAMENTO DO NEGÓCIO E SISTEMA DE CONTROLO INTERNO

2.1. Indique os procedimentos que se aplicam à empresa para gerir o processo de Acompanhamento do Negócio e Sistema de Controlo Interno?

- Caderno de encargos
- Orçamentos
- Estudos económicos
- Actualização orçamentos/estudos económicos
- Fiscalização
- Aprovação de facturas
- Segregação de funções
- Análise de desvios (Controlo de Gestão)
- Gestão de inventários (existências)
- Gestão financeira (risco cambial/taxa de juro/insolvência)
- Gestão de compras/fornecedores
- Gestão de recursos humanos
- Gestão de sub-empreitadas
- Gestão de clientes
- Gestão de contratos (contrato inicial/aditamentos/revisão de preços)
- Gestão de investimentos (imobilizado)

3. APLICAÇÃO DA NORMA CONTABILÍSTICA E DE RELATO FINANCEIRO 19 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

3.1. Qual o (s) tipo (s) de contrato (s) construção existentes na empresa?

- Por preço global (preço previamente fixado)
- Por série de preços (a remuneração resulta da aplicação de preços unitários fixados às quantidades de trabalho executadas)
- Por percentagem (remuneração correspondente ao custo, acrescido de uma percentagem para cobrir os encargos de administração e a remuneração da empresa)
- Combinação de contratos (um grupo de contratos é tratado como se fosse um só)
- Segmentação de contratos (a construção de cada activo é tratada como um contrato de construção separado)

3.2. O rédito é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber?

- Sim
- Não

3.3 Quais os custos incluídos nos contratos de construção?

- Custos directos do contrato (ex: gastos com mão de obra directa, depreciações, matérias efectivamente consumidas, etc.)
- Custos que possam ser imputados ao contrato (ex: seguros de equipamentos e trabalhadores, serviços de higiene e segurança)
- Outros custos específicos debitáveis ao cliente (ex: levantamento de licenças moldes especiais concebidos para a obra e a pedido do cliente)

3.4. Qual o critério usado para o reconhecimento dos resultados?

- Método da percentagem de acabamento
- Método do lucro nulo
- Outro método. Qual? _____

3.5. Antes de 01/01/2010 entrada do SNC, qual o critério usado para o reconhecimento dos resultados na contabilidade?

- Método da percentagem de acabamento, previsto na directriz contabilística n.º 3
- Método do Contrato Completado, previsto na directriz contabilística n.º 3
- Método da percentagem de facturação, previsto na circular n.º 5/90
- Outro método. Qual? _____

3.6. Antes de 01/01/2010 entrada do SNC, qual o critério usado para o reconhecimento dos resultados na declaração fiscal (Modelo 22)?

- Método da percentagem de acabamento, previsto na directriz contabilística n.º 3
- Método do Contrato Completado, previsto na directriz contabilística n.º 3
- Método da percentagem de facturação, previsto na circular n.º 5/90
- Outro método. Qual? _____

Observações

Utilize este espaço para incluir sugestões, justificações referentes à sua resposta ou outras observações que julgue convenientes.

LOCAL: _____

DATA: _____

MUITO OBRIGADA PELA SUA COLABORAÇÃO!