

# Norma Internacional de Contabilidade [NIC 11]

## Contratos de construção

Eduardo Manuel Lopes de Sá e Silva \*

### OBJECTIVO

O objectivo desta norma é o de prescrever o tratamento contabilístico dos réditos e custos associados aos contratos de construção.

### ÂMBITO

Aplicação na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras de contratadoras.

### DEFINIÇÕES

- Um contrato de construção 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.
- Um contrato de preço fixado é um contrato de construção em que o contratador concorda com um preço fixado ou com uma taxa fixada por unidade, que, nalguns casos, está sujeito a cláusulas de custos escalonados.
- Um contrato de sobre custo é um contrato de construção em que o contratador é reembolsado por custos permitidos ou definidos mais uma percentagem destes custos ou uma remuneração fixada.

### EXEMPLOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único, tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, um oleoduto, uma estrada, um navio ou um túnel. Um contrato de construção pode também tratar da construção de uma quantidade de activos que estejam intimamente inter-relacionados ou in-

terdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu fim ou uso último. Exemplos de tais contratos incluem os da construção de refinarias e outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

### ÂMBITO DA DEFINIÇÃO DE CONTRATO DE CONSTRUÇÃO:

- inclui os contratos de prestação de serviços directamente relacionados com a construção do activo;
- inclui os contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente que se seguem a demolições.

### COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

A Norma aplica-se separadamente a cada contrato de construção.

Mas poder-se-á estar em face:

- de um contrato envolvendo a construção de vários activos;
- de um grupo de contratos para um mesmo projecto;
- de um contrato de base que, modificado, ou como opção, envolva a construção de um activo adicional.

Se um contrato envolver uma quantidade de activos, cada activo será tratado como um contrato de construção, se:

- existiram propostas separadas para cada activo;
- ocorreram negociações separadas e se existe a possibilidade de separação contratual autónoma (aceitação/rejeição) da parte relativa a cada activo; e
- os gastos e os réditos de cada activo são identificáveis.

Um grupo de contratos será tratado como um único se:

- correspondem a um mesmo pacote negocial;
- os contratos se inter-relacionam, fazendo parte do mesmo projecto; e
- a execução dos contratos é simultânea ou sequencial.

A construção de um activo adicional, por opção ou modificação contratual, indicará o tratamento contabilístico como um novo contrato se:

\* Doutoramento em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade da Corunha, licenciado e mestre em Economia pela FEUP. Artigo extraído do livro *Normas Internacionais de Contabilidade, da Teoria à Prática*, 2004, Edições Vida Económica.

- o activo adicional for de concepção, tecnologia ou função significativamente diferente do activo original;
- o preço do activo adicional for negociado em separado sem atenção ao preço original do contrato.

### RÉDITO DO CONTRATO

Os réditos do contrato compreendem:

- a quantia inicial de rédito acordada no contrato; e
- variações nos trabalhos do contrato, reclamações e pagamentos de incentivos:
  - até ao ponto que seja provável que resultem em réditos; e
  - estejam em condições de serem fiavelmente medidos

As variações de período para período, no rédito do contrato, podem dever-se:

- a acordos sobre modificações ou reivindicações sobre o contrato inicial;
- a cláusulas de custo escalonadas em contratos de preço fixado;
- a penalidades por atrasos; ou
- a variação nas quantidades em contratos de preço fixado por unidade de produção.

### CUSTOS DO CONTRATO

Os custos do contrato compreendem:

- os custos que se relacionam 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 sob as condições do contrato.

São ainda de admitir custos relativos a:

- seguros;
- concepção e assistência técnica não relacionados com um contrato específico;
- gastos gerais de construção;
- custos com empréstimos obtidos, nos termos do tratamento alternativo permitido pela IAS 23.

São de excluir:

- custos administrativos gerais não reembolsáveis pelo contrato;
- custos de venda;
- custos de pesquisa e desenvolvimento não reembolsáveis pelo contrato;
- depreciações de instalações e equipamentos não usados.

### RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS DO CONTRATO

Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, o rédito do contrato e os custos do contrato associados ao contrato devem ser reconhecidos como rédito e gastos, respectivamente, com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente.

Métodos para determinação da fase de acabamento:

- proporção dos custos incorridos até à data nos custos totais estimados do contrato;
- levantamento técnico do trabalho executado;
- conclusão de uma proporção física do trabalho executado.

Na determinação através da proporção dos custos incorridos, são de excluir:

- custos com materiais por aplicar (salvo se forem materiais feitos especificamente para aquele contrato);
- quantias de pagamentos feitos em subcontratos adiantadamente a trabalhos executados de acordo com esse subcontrato.

### CONTRATO DE PREÇO FIXADO

No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente estimado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

- o rédito do contrato possa ser medido fiavelmente;
- seja provável que os benefícios económicos associados com o contrato fluirão para a empresa; e
- os custos do contrato atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente medidos de forma que os custos reais do contrato incorridos possam ser comparados com estimativas prévias.

### CONTRATO DE SOBRECUSTO

No caso de um contrato de sobrecusto, o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente medido quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

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

#### QUANDO O DESFECHO DE UM CONTRATO NÃO POSSA SER ESTIMADO FIAVELMENTE

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

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente, isto é, quando for provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato, o prejuízo esperado deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

Desaparecendo as incertezas impeditivas da estimativa fiável do desfecho do contrato, o rédito e os gastos reconhecer-se-ão com referência à fase de acabamento (tratamento de base).

#### ALTERAÇÕES NAS ESTIMATIVAS

Efeitos das alterações nas estimativas:

- no rédito;
- nos custos;
- no desfecho do contrato.

Tratar-se-ão como alteração de estimativas contabilísticas de acordo com a NIC 8.

#### DIVULGAÇÕES

Uma empresa deve divulgar:

- a quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período;
- os métodos usados para determinar os réditos do contrato reconhecido no período; e
- os métodos usados para determinar a fase de acabamento dos contratos em progresso ou em curso.

Uma empresa deve divulgar o que se segue para os contratos em curso à data do balanço:

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

#### DIFERENÇAS RELATIVAMENTE AO NORMATIVO PORTUGUÊS ACTUAL

São várias, desde logo porque não existe uma estrutura conceptual de base e porque a lógica é distinta. A própria Directriz Contabilística nº 3 é pouco desenvolvida. De salientar:

- a inadequada distinção, no POC e nas Directrizes Contabilísticas, entre custos e gastos;

- a norma portuguesa não assume o princípio de balanceamento entre gastos e réditos;
- a NIC 11 não contempla a manutenção dos custos incorridos, ao longo dos exercícios, até ao acabamento;
- desde logo, diversamente da DC 3, a NIC 11 não prevê o reconhecimento do rédito de acordo com o método do contrato completado;
- não havendo estimativas fiáveis sobre o desfecho dos contratos, a IAS 3 remete para a regra do reconhecimento dos custos como gastos do período, enquanto a DC 3 remete para aplicação do método do contrato completado;
- as perdas previsíveis da realização do contrato são tratadas na DC 3 como provisões e nas IAS 11 como perdas imediatas do período;
- menor nível nas divulgações no caso da DC 3, especialmente quanto a custos, gastos e réditos.

#### EFEITO DA IAS 11 NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

- Ao nível do balanço;
- No activo: existências e contas a receber de clientes;
- No passivo: contas a pagar a fornecedores e a clientes e provisões;
- Ao nível da demonstração dos resultados;
- Nos réditos: nas vendas e prestações de serviços;
- Nos gastos: custo das vendas e serviços prestados e outros gastos operacionais;
- Nos réditos: outros ganhos operacionais;
- Ao nível da demonstração dos fluxos de caixa (nos fluxos monetários correspondentes ao regime de caixa associado às transacções respectivas);
- Método directo: nos pagamentos e recebimentos das actividades operacionais;
- Método indirecto: nos ajustamentos das actividades operacionais;
- Ao nível do anexo às contas (ao balanço e à demonstração dos resultados);
- Nos vários itens de divulgação, quer de natureza geral e qualitativa (pressupostos, políticas e critérios), quer de cariz específico, quantificado e para certas rubricas (quantias reconhecidas e variações ocorridas no período).

#### DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA Nº 3

Os resultados relativos a estes contratos de construção podem ser determinados pelo método de percentagem de acabamento ou pelo método de contrato completado.

De acordo com o método de percentagem de acabamento, os proveitos são reconhecidos à medida que

a obra contratada progride, ou seja, excepcionalmente, na base da produção. Atribui-se, assim, a cada período contábilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento, mediante o balanceamento dos proveitos respectivos com os custos incorridos inerentes.

Segundo o método de contrato completado, os proveitos apenas são reconhecidos quando a obra contratada estiver concluída ou substancialmente concluída, sendo deduzidos dos respectivos custos acumulados (não é considerada na NIC 11).

#### CASO 11.1 – EXEMPLO – GRAU (%) ACABAMENTO

##### Exemplo

Contrato: 9000 preço fixado  
 Estimativa inicial dos custos: 8000  
 Duração do contrato: 3 anos  
 No fim do ano 1, a estimativa dos custos aumentou para 8050

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 final 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

Quadro nº 15

##### Resolução

	ano 1	ano 2	ano 3
Quantia inicial de réditos acordados	9000	9000	9000
Varição na quantia inicial		200	200
Total réditos do contrato	9000	9200	9200
Custos incorridos até à data	2093	6168	6168
Estimativa dos custos	8050	8200	8200
Custos para concluir contrato	5957	2032	2032
Lucro estimados	950	1000	1000
Fase de acabamento	26,00%	74,00%	74,00%

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 normalizados em existência no local para uso no ano 3.

	ano 1	ano 2	ano 3
Quantia inicial de réditos acordados	9000	9000	9000
Varição		200	200
Total do rédito do contrato	9000	9200	9200
Custos do contrato incorridos até à data	2093	6168	8200
Custos do contrato deste exercício e do anterior	2093	6068	8200
Custos para concluir o contrato	5957	2032	
Total dos custos estimados para concluir o contrato	8050	8200	8200
Lucro estimados	950	1000	
Fase de acabamento	26,00%	74,00%	74,00%
	= 2093/8050		
		= 6068/8200	

## Contabilização dos réditos, custos e lucros

Ano 1	Base	% acabam.	anos anteriores	ano corrente
Réditos	9000	26,00%		2340
Custos	8050	26,00%		2093
Lucro				247

Ano 2	Base	% acabam.	anos anteriores	total acumulado	ano corrente
Réditos	9200	74,00%	2340	6808	4468
Custos	8200	74,00%	2093	6068	3975
Lucro			247	740	493

Ano 2	Base	% acabam.	anos anteriores	total acumulado	ano corrente
Réditos	9200	100,00%	6808	9200	2392
Custos	8200	100,00%	6068	8200	2132
Lucro			740	1000	260

## CASO 11.2

Um contratador atingiu o fim do seu primeiro ano de operações. Todos os custos do contrato incorridos têm sido pagos a dinheiro e toda a sua facturação em curso em adiantamentos 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 contratador relativos a trabalho ainda não executado.

## Notas auxiliares para a compreensão do caso 11.2.

22 - quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente 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. Uma perda es-

perada no contrato deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.

27 - um contratador pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a actividade futura de contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo, desde que seja provável que sejam recuperados.

36 - quando for provável que os custos do contrato excedam o rédito total do contrato, o prejuízo esperado deve ser reconhecido imediatamente como um gasto.

41 - retenções são quantias de facturas progressivas (em curso) que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para o pagamento de tais quantias ou até que os defeitos tenham sido rectificadas. As facturas progressivas (à medição) são quantias facturadas do trabalho executado em relação a um contrato que tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos são quantias recebidas pelo contratador antes que o respectivo trabalho tenha sido executado.

Cálculos	A	B	C	D	E	Total
Rédito do contrato reconhecido de acordo com o parágrafo 22	145	520	380	200	55	1300
Gastos do contrato reconhecido de acordo com o parágrafo 22	110	450	350	250	55	1215
Perdas esperadas reconhecidas de acordo com o parágrafo 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	1420
Custos do contrato incorridos e reconhecidos como gastos par. 22	110	450	350	250	55	1215
Custos do contrato que se relacionam com a actividade futura - par. 37	0	60	100	0	45	205
Facturação progressiva - par. 41	100	520	380	180	55	1235
Rédito do contrato não facturado	45	0	0	20	0	65
as quantias divulgadas						
Custos do contrato incorridos	110	510	450	250	100	1420
Lucros reconhecidos menos perdas reconhecidas	35	70	30	-90	-30	15
Total	145	580	480	160	70	1435
Facturação progressiva	100	520	380	180	55	1235
Devido pelos clientes	45	60	100	-20	15	200

## CASO 11.3

Seja o caso de um contrato de construção não sujeito a revisão de preços, celebrado pela empresa X com o seu cliente Y, no ano 1, pela quantia de 1000 u.m., nas seguintes condições:

- Prazo: 2,5 anos
- Condições de pagamento:
  - 1ª prestação, na data da encomenda: 30%
  - 2ª prestação, a meio do prazo - 20%
  - 3ª prestação, na data da entrega - 50%

## Ano 1:

Recebimento da 1ª prestação vencida à data da encomenda: 300

Facturação emitida: 200

Recebimento da factura emitida (200 menos 30% de adiantamento): 140

Custos incorridos: 270

Custos estimados para completar a obra: 660

## Movimentos contabilísticos

## a) Recebimento da 1ª prestação

Débito	11/12	Disponibilidade	300 u.m
Crédito	269	Outros devedores e credores	

b) Facturação emitida

Débito	21	Cientes	200 u.m.
Crédito	71/72	Vendas/prestações de serviços	

c) Regularização do adiantamento correspondente à facturação emitida 30% de 200

Débito	269	Outros devedores e credores	60 u. m.
Crédito	21	Cientes	

d) Recebimento da facturação emitida

Débito	11/12	Disponibilidade	140 u.m.
Crédito	21	Cientes	

e) Transferência de resultados

Débito	81	Resultados operacionais	270 u.m.
Crédito	6X	Custos	

f) Evidenciação dos custos incorridos

Débito	35	Produtos e trabalhos em custo	270 u.m.
Crédito	81	Resultados operacionais	

g) Transferência para resultados

Débito	81	Resultados operacionais	270 u.m.
Crédito	35	Produtos e trabalhos em custo	

h) Acréscimo de proveito

Débito	271	Acréscimo de proveitos	90,32 u.m.
Crédito	71/72	Vendas/prestações de serviços	

h) 271 - Acréscimos de proveitos a 71/72 - Vendas/ Prestações de serviços

Em que:

Ci1 = custos incorridos no período 1 (no segundo período o numerador será dado por Ci1 + Ci2 e assim sucessivamente)

Ci1 + Ce = custos totais necessários para a obra; incluir os incorridos mais os estimados (no segundo período Ci1 + Ci2 + Ce e assim sucessivamente)

P = preço acordado com o cliente

F1 = facturação já efectuada (no segundo período F1 + F2)

No caso em estudo:

$$Ci1 = 270$$

$$Ce = 660$$

$$P = 1000$$

$$F1 = 200$$

Substituindo:

$$\frac{Ci1}{Ci1 + Ce} \times P - F1$$

$$\text{Vem: } 270 / (270 + 660) * 1000 - 200 = 90,32258$$

i) Transferência para resultados

Débito	71/72	Vendas/prestações de serviços	290,32 u.m.
Crédito	81	Resultados operacionais	