

CASOS PRÁTICOS SOBRE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

CASO PRÁTICO 1 • MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO, MÉTODO DO LUCRO NULO, RECONHECIMENTO DE PENALIDADES E DE REIVINDICAÇÕES AO CONTRATO

A sociedade VIGA PAU-PEDRA, S.A. dedica-se à actividade da construção em regime de empreitada. Em Abril do ano de N a empresa iniciou a construção de um complexo balnear numa zona termal, para o qual foi negociado um contrato de construção com uma sociedade hoteleira, cujo valor foi inicialmente fixado em 2.500.000 €. O contrato previa a conclusão do serviço em Setembro de N+2, bem como uma cláusula mediante a qual a VIGA PAU-PEDRA, S.A. teria de pagar à sociedade hoteleira uma penalidade por eventual atraso na conclusão da construção, a qual foi fixada em 0,5% do valor do contrato por cada mês de atraso.

Do sistema de apuramento dos custos de produção da VIGA PAU-PEDRA, S.A., assim como dos orçamentos apresentados à sociedade hoteleira para efeitos de negociação do acordo da prestação de serviços, foram recolhidos os elementos seguintes relativos aos custos estimados e incorridos na construção do complexo balnear.

	CUSTOS ACUMULADOS INCORRIDOS	ESTIMATIVA DE CUSTOS TOTAIS DA CONSTRUÇÃO
N	700.000 €	2.000.000 €
N+1	1.560.000 €	2.400.000 €
N+2	2.650.000 €	–

Durante a construção do complexo, a VIGA PAU-PEDRA, S.A. foi confrontada com a necessidade de executar alguns serviços que não havia previsto, incorrendo deste modo em mais custos do que os inicialmente estimados. Apenas no final de N+1 a sociedade hoteleira assumiu a responsabilidade parcial por aqueles custos, uma vez que ficou provado que parte destes decorreu de algumas insuficiências do projecto de arquitectura fornecido pela sociedade hoteleira. O valor do contrato foi então revisto, fixando-se naquela data em 3.000.000 €.

Relativamente às condições de pagamento, constava do contrato o seguinte:

- 15% na data da adjudicação da construção do complexo balnear;
- 30% em Junho de N+1 com a 1ª facturação;
- o remanescente aquando da conclusão da construção, com a facturação dos restantes 70% do valor do contrato. Sabe-se ainda que a VIGA PAU-PEDRA, S.A. apenas concluiu a construção do complexo balnear em finais de Novembro de N+2.

PEDIDOS:

1. Efectue todos os registos contabilísticos associados ao contrato de construção do complexo balnear, de N a N+2, nos termos do disposto na NCRF 19.
2. Proceda igualmente aos registos contabilísticos do contrato de construção admitindo que para este mesmo contrato a VIGA PAU-PEDRA, S.A. não conseguiu estimar os custos totais com o complexo, dada a incerteza no desenvolvimento dos trabalhos a executar, já que o complexo está a ser construído numa zona próxima de achados arqueológicos.
3. Analise os diferentes efeitos nos resultados, decorrentes da utilização dos dois métodos aplicados nas alíneas anteriores.

RESOLUÇÃO:

NATUREZA DO PROBLEMA

Reconhecimento do rédito e dos gastos de um contrato de construção;

- Método da percentagem de acabamento;
- Método do “lucro nulo”;

Tratamento contabilístico de reivindicações e de penalidades em um contrato de construção

NORMA BASE APLICÁVEL

NCRF 19 – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Objectivo: prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção (...).

CLASSIFICAÇÃO DO CONTRATO DE CONSTRUÇÃO

No caso concreto, e tendo presente as definições apresentadas na NCRF 19 e reproduzidas no início deste capítulo, o contrato de construção do complexo balnear consubstancia um contrato de preço fixado, porquanto a VIGA PAU-PEDRA, S.A. aceitou a fixação do preço no acordo firmado com a sociedade hoteleira.

RÉDITO DO CONTRATO

O rédito do contrato deve compreender (§ 11 da NCRF 19):

- ✓ A quantia inicial de rédito acordada no contrato; e
- ✓ Variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:
 - Até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e,
 - Estejam em condições de serem fiavelmente mensurados.

O rédito do contrato é mensurado: pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber.

A mensuração do rédito do contrato é afectada por uma variedade de incertezas que dependem da verificação de acontecimentos futuros. Deste modo, as estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida que os acontecimentos ocorrem e as incertezas se resolvem. Por isso, a quantia do rédito do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o outro, como consequência de, por exemplo (§ 12 da NCRF 19):

- ✓ Variações ou reivindicações acordadas num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente firmado;
- ✓ Cláusulas de custo escalonadas;
- ✓ Penalidades provenientes de atrasos causados pela entidade contratada na conclusão do contrato.

No caso concreto da construção do complexo balnear, o valor inicial do contrato foi fixado em 2.500.000 € e, por força de acontecimentos não previstos inicialmente, parte dos quais da responsabilidade da sociedade hoteleira, foi acordada uma reivindicação efectuada pela VIGA PAU-PEDRA, S.A., de que resultou uma alteração do valor do contrato em finais de N+1, para 3.000.000 €. Esta alteração aumenta a quantia do rédito a reconhecer a partir daquela data, não se devendo contudo regularizar os réditos já reconhecidos em anos anteriores. Com efeito, dispõe o § 38 da NCRF 19 que os efeitos de uma alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato, ou os efeitos de uma alteração na estimativa do desfecho de um contrato, são contabilizados como uma alteração na estimativa contabilística (ver a NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros).

Por outro lado, a empresa de construção irá sofrer uma penalidade pelo atraso de 2 meses na conclusão da obra. Esta penalidade irá reduzir, como dispõe a NCRF 19, o valor do rédito do período da sua ocorrência, ou seja, N+2, no montante de 30.000 € (= 3.000.000 € x 0,5% x 2 meses).

CUSTOS DO CONTRATO

Os custos do contrato devem compreender (§§ 16 a 21 da NCRF 19):

a) Os custos que se relacionem directamente com o contrato específico incluem:

- mão-de-obra, incluindo supervisão;
- materiais usados na construção;
- depreciação de activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
- custos de arrendar/alugar instalações e equipamentos;
- custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
- custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e,
- reivindicações de partes terceiras.

b) Os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato incluem:

- seguros;
- custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico; e,
- gastos gerais de construção.

c) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato podem incluir:

- alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento para os quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

Os custos que possam ser atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos, devem sê-lo com base no nível normal de actividade de construção (*i.e.* custeio racional). Aqueles custos incluem também os custos de empréstimos obtidos¹ quando a entidade contratada adote o tratamento alternativo permitido na NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos.

No seu § 20, a NCRF 19 enuncia ainda exemplos de custos que são excluídos dos custos de um contrato de construção, designadamente:

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

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS DO CONTRATO

Regra geral, por aplicação do método percentagem de acabamento (§§ 22 a 31 da NCRF 19), mas apenas quando o desfecho de um contrato de construção puder ser fiavelmente estimado, ou seja, quando estiverem cumulativamente cumpridas as seguintes condições:

- a) O rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente;
- b) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- c) Tanto os custos do contrato, como a fase de acabamento do contrato na data do balanço, possam ser fiavelmente mensurados; e,
- d) Os custos atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados de forma que os custos reais do contrato possam ser comparados com estimativas anteriores.

Método da percentagem de acabamento:

- ✓ O rédito e os custos 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.
- ✓ O rédito do contrato é reconhecido como rédito na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho seja executado.
- ✓ Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho com o qual se relacionam seja executado.
- ✓ Dependendo da natureza do contrato, uma entidade pode usar um dos seguintes métodos para determinar a fase de acabamento (§ 30 da NCRF 19):
 - a) proporção dos custos do contrato incorridos no trabalho executado relativamente aos custos estimados totais do contrato;
 - b) levantamentos do trabalho executado; e,
 - c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.

Método do “lucro nulo”:

- ✓ Em situações excepcionais, quando o desfecho de um contrato de construção não possa ser estimado fiavelmente:
 - o rédito somente deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato incorridos serão recuperáveis; e,
 - os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos.

1. Efectue todos os registos contabilísticos associados ao contrato de construção do complexo balnear, de N a N+2, nos termos do disposto da NCRF 19.

No caso concreto, e segundo as informações obtidas, o contrato de construção do complexo balnear é fiavelmente mensurado, pelo que será utilizado na contabilização do rédito e gastos associados ao método da percentagem de acabamento.

Todos os valores relevantes, que servirão de suporte aos registos contabilísticos a efectuar, encontram-se sistematizados no quadro seguinte (em €), com a explicação dos cálculos em notas referenciadas.

¹ Esta temática está desenvolvidamente tratada no Capítulo 12 – Capital Alheio da Parte II.

DESCRIÇÃO	N	N+1	N+2	TOTAL
Custos incorridos	700.000	860.000 (1)	1.090.000 (2)	2.650.000
Custos incorridos acumulados	700.000	1.560.000	2.650.000	
Custos totais estimados	2.000.000	2.400.000	–	
% de Acabamento (3)	35%	65%	100%	
Valor do contrato	2.500.000	3.000.000	2.970.000 (4)	2.970.000
Rédito acumulado até ao período (5)	875.000	1.950.000	2.970.000	
Rédito do período (6)	875.000	1.075.000	1.020.000	2.970.000
Facturação emitida no período	0	750.000 (7)	2.220.000 (8)	2.970.000
Devedores por acréscimos de rendimentos (movimentos no período)	875.000 (D)	750.000 (C) 1.075.000 (D)	1.200.000 (C)	–
Recebimentos no período	375.000 (9)	750.000	1.845.000 (10)	2.970.000

(1) Custos incorridos em N+1 = 1.560.000 € – 700.000 € = 860.000 €.

(2) Custos incorridos em N+2 = 2.650.000 € – 1.560.000 € = 1.090.000 €.

(3) % de acabamento = Custos incorridos acumulados / Custos totais estimados.

(4) Valor do contrato em N+2 = Último valor acordado do contrato, decorrente da reivindicação – penalidade por atraso na entrega da obra (0,5% do valor do contrato por cada mês de atraso) = 3.000.000 – (3.000.000 x 0,5% x 2 meses) = 2.970.000 €.

(5) Rédito acumulado até ao período = Valor do contrato no período x % acabamento no período.

(6) Rédito do período = Rédito acumulado até ao período – rédito acumulado até ao período anterior.

(7) Facturação emitida em N+1 = 2.500.000 € x 30% = 750.000 €.

(8) Facturação emitida em N+2 = 2.970.000 € – 750.000 € = 2.220.000 €.

(9) Recebimentos em N = adiantamento de 15% x 2.500.000 € = 375.000 €.

(10) Recebimentos em N+2 = Facturação emitida em N+2 – Adiantamento de N = 2.220.000 € – 375.000 €.

(D) Débito.

(C) Crédito.

REGISTOS CONTABILÍSTICOS NO ANO N:

Abril de N – Adiantamento com preço fixado 12 Depósitos à Ordem a 27 Outras contas a receber e a pagar 276 Adiantamentos por conta de vendas/prestações serviços	375.000 €
Durante o ano N – Reconhecimento dos gastos incorridos em N 6X Gastos diversos a 12 Depósitos à Ordem / 22 Fornecedores	700.000 €
Dez. de N – Reconhecimento do rédito de N 27 Outras contas a receber e a pagar 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos a 72 Prestações de serviços	875.000 €

REGISTOS CONTABILÍSTICOS NO ANO N+1:

Junho de N+1 – Facturação de 30% do valor do contrato 21 Clientes 211 Clientes c/c a 72 Prestações de serviços	750.000 €
---	-----------

Junho de N+1 – Regularização parcial dos devedores por acréscimos de rendimentos	
72 Prestações de serviços	
a 27 Outras contas a receber e a pagar	
2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	750.000 €

Junho de N+1 – Recebimento de 30% do valor do contrato	
12 Depósitos à Ordem	
a 21 Clientes	
211 Clientes c/c	750.000 €

Durante o ano N+1 – Reconhecimento dos gastos incorridos em N+1	
6X Gastos diversos	
a 12 Depósito à Ordem / 22 Fornecedores	860.000 €

Dez. de N+1 – Reconhecimento do rédito de N+1	
27 Outras contas a receber e a pagar	
2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	
a 72 Prestações de serviços	1.075.000 €

REGISTOS CONTABILÍSTICOS NO ANO N+2:

Durante o ano N+2 – Reconhecimento dos gastos incorridos em N+2	
6X Gastos diversos	
a 12 Depósito à Ordem / 22 Fornecedores	1.090.000 €

30/Nov./N+2 – Facturação dos restantes 70% do valor do contrato	
21 Clientes	
211 Clientes c/c	
a 72 Prestações de serviços	2.220.000 €

30/Nov./N+2 – Regularização dos devedores por acréscimos de rendimentos	
72 Prestações de serviços	
a 27 Outras contas a receber e a pagar	
2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	1.200.000 €

30/Nov./N+2 – Regularização do adiantamento	
27 Outras contas a receber e a pagar	
276 Adiantamentos por conta de vendas/prestações serviços	
a 21 Clientes	
211 Clientes c/c	375.000 €

30/Nov./N+2 – Recebimento da dívida remanescente	
12 Depósitos à Ordem	
a 21 Clientes	
211 Clientes c/c	1.845.000 €

2. Todos os registos contabilísticos associados ao contrato de construção do complexo balnear, de N a N+2, pelo método do “lucro nulo”.

Se os custos totais da construção do complexo não são estimáveis, significa que os efeitos do contrato não são fiavelmente mensuráveis, situação que, como já se referiu, condiciona a utilização do método

da percentagem de acabamento. Deste modo, a entidade terá de adoptar o método do “lucro nulo”, já anteriormente explicitado. Todos os valores relevantes que servirão de suporte aos registos contabilísticos a efectuar, encontram-se sistematizados no quadro seguinte (em €), com a explicação dos cálculos em notas referenciadas.

DESCRIÇÃO	N	N+1	N+2	TOTAL
Custos incorridos	700.000	860.000 (1)	1.090.000 (2)	2.650.000
Valor do contrato	2.500.000	3.000.000	2.970.000 (3)	2.970.000
Rédito do período	700.000 (4)	860.000 (4)	1.410.000 (5)	2.970.000
Facturação emitida no período	0	750.000 (6)	2.220.000 (7)	2.970.000
Devedores por acréscimos de rendimentos (movimentos no período)	700.000 (D)	700.000 (C) 810.000 (D)	810.000 (C)	–
Recebimentos no período	375.000 (8)	750.000	1.845.000 (9)	

(1) Custos incorridos em N+1 = 1.560.000 € – 700.000 € = 860.000 €.

(2) Custos incorridos em N+2 = 2.650.000 € – 1.560.000 € = 1.090.000 €.

(3) Valor do contrato em N+2 = Último valor acordado do contrato, decorrente da reivindicação – penalidade por atraso na entrega da obra (0,5% do valor do contrato por cada mês de atraso) = 3.000.000 – (3.000.000 x 0,5% x 2 meses) = 2.970.000 €.

(4) Rédito do período = Gastos incorridos recuperáveis no período.

(5) Rédito do período N+2 = Valor final do contrato – rédito dos períodos N e N+1 = 2.970.000 € – 1.560.000 € = 1.410.000 €.

(6) Facturação emitida em N+1 = 2.500.000 € x 30% = 750.000 €.

(7) Facturação emitida em N+2 = 2.970.000 € – 750.000 € = 2.220.000 €.

(8) Recebimentos em N = adiantamento de 15% x 2.500.000 € = 375.000 €.

(9) Recebimentos em N+2 = Facturação emitida em N+2 – Adiantamento de N = 2.220.000 € – 375.000 €.

(D) Débito.

(C) Crédito.

REGISTOS CONTABILÍSTICOS NO ANO N:

Abril de N – Adiantamento com preço fixado 12 Depósitos à Ordem a 27 Outras contas a receber e a pagar 276 Adiantamentos por conta de vendas/prestações serviços	375.000 €
Durante o ano N – Reconhecimento dos gastos incorridos em N 6X Gastos diversos a 12 Depósitos à Ordem / 22 Fornecedores	700.000 €
Dez. de N – Reconhecimento do rédito de N 27 Outras contas a receber e a pagar 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos a 72 Prestações de serviços	700.000 €

REGISTOS CONTABILÍSTICOS NO ANO N+1:

Junho de N+1 – Facturação de 30% do valor do contrato 21 Clientes 211 Clientes c/c a 72 Prestações de serviços	750.000 €
Junho de N+1 – Regularização parcial dos devedores por acréscimos de rendimentos 72 Prestações de serviços a 27 Outras contas a receber e a pagar 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	700.000 €

Junho de N+1 – Recebimento de 30% do valor do contrato 12 Depósitos à Ordem a 21 Clientes 211 Clientes c/c	750.000 €
Durante o ano N+1 – Reconhecimento dos gastos incorridos em N+1 6X Gastos diversos a 12 Depósitos à Ordem / 22 Fornecedores	860.000 €
Dez. de N+1 – Reconhecimento do rédito de N+1 27 Outras contas a receber e a pagar 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos a 72 Prestações de serviços	810.000 € (*)

(*) = [860.000 € – (750.000 € – 700.000 €)]

REGISTOS CONTABILÍSTICOS NO ANO N+2:

Durante o ano N+2 – Reconhecimento dos gastos incorridos em N+2 6X Gastos diversos a 12 Depósitos à Ordem / 22 Fornecedores	1.090.000 €
30/Nov./N+2 – Facturação dos restantes 70% do valor do contrato 21 Clientes 211 Clientes c/c a 72 Prestações de serviços	2.220.000 €
30/Nov./N+2 – Regularização dos devedores por acréscimos de rendimentos 72 Prestações de serviços a 27 Outras contas a receber e a pagar 2721 Devedores por acréscimos de rendimentos	810.000 €
30/Nov./N+2 – Regularização do adiantamento 27 Outras contas a receber e a pagar 276 Adiantamentos por conta de vendas/prestações serviços a 21 Clientes 211 Clientes c/c	375.000 €
30/Nov./N+2 – Recebimento da dívida remanescente 12 Depósitos à Ordem a 21 Clientes 211 Clientes c/c	1.845.000 €

3. Analise os diferentes efeitos nos resultados, decorrentes da utilização dos dois métodos aplicados nas alíneas anteriores.

Descrição	Método da % Acabamento (a)	Método do “Lucro Nulo” (b)	Diferença = (a) – (b)
Rédito de N	875.000	700.000	175.000
Gastos de N	700.000	700.000	0
Resultado em N (1)	175.000	0	175.000
Rédito de N+1	1.075.000	860.000	215.000
Gastos de N+1	860.000	860.000	0
Resultado em N+1 (2)	215.000	0	215.000
Rédito de N+2	1.020.000	1.410.000	- 390.000
Gastos de N+2	1.090.000	1.090.000	0
Resultado em N+2 (3)	- 70.000	320.000	-390.000
Lucro total no contrato de construção = (1) + (2) + (3)	320.000	320.000	0

O quadro apresentado reflecte os diferentes efeitos nos resultados, decorrentes da utilização do método da percentagem de acabamento e do método do “lucro nulo”, permitindo confirmar as diferenças no reconhecimento do rédito do contrato, como decorre da substância de cada um daqueles métodos.

Como se pode verificar, no método da percentagem de acabamento os réditos, gastos e os resultados vão sendo reconhecidos na demonstração dos resultados à medida que decorre a execução do contrato, permitindo balancear os réditos com os gastos nos períodos em que são efectivamente incorridos.

Já no método do “lucro nulo” existe um insuficiente balanceamento dos réditos com os gastos, de que resulta o não reconhecimento dos resultados do contrato ao longo da sua execução. Os lucros são apenas reconhecidos no final do contrato (N+2).

Estas diferenças, em geral materialmente relevantes, têm inevitáveis efeitos na informação divulgada aos utilizadores das DF e, portanto, nas suas tomadas de decisão. Com efeito, nos contratos de construção em que não são estimadas perdas futuras, a utilização do método da percentagem de acabamento antecipa a divulgação de melhor desempenho. Em contrapartida, no ano em que se torna fiavelmente expectável a finalização do contrato – que no caso concreto coincidiu com o ano de conclusão – os resultados no método do “lucro nulo” são sobrevalorizados, pois a totalidade do resultado do contrato é reconhecido nesse ano.

ABORDAGEM PEQUENAS ENTIDADES

- ✓ O tratamento contabilístico do caso em análise para as PE é similar ao apresentado anteriormente para o modelo geral. Como a NCRF-PE não contempla o tratamento contabilístico dos contratos de construção, deve aplicar-se supletivamente a NCRF 19, como dispõe o § 2.3 da NCRF-PE. Todavia, a entidade só deve optar por este procedimento, quando a sua não consideração seja de tal modo relevante, que impeça o principal objectivo a atingir com a elaboração das DF.