



OTOC
ORDEM DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

Sérgio Pontes e Luís Baptista



DEFINIÇÕES

ESTES SLIDES PRETENDEM CONSTITUIR UM APOIO PARA A APRESENTAÇÃO DA MATÉRIA RELATIVA AOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO NÃO SENDO UMA RÉPLICA DO MANUAL.



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



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.



DEFINIÇÕES

o EXEMPLOS:

- o PARA OS FINS DESTA NORMA, OS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO INCLUEM ENTRE OUTROS:
 - CONTRATOS PARA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS QUE ESTEJAM DIRECTAMENTE RELACIONADOS COM A CONSTRUÇÃO DO ACTIVO, POR EXEMPLO, OS RELATIVOS A SERVIÇOS DE GESTORES DE PROJECTO E ARQUITECTOS; E
 - CONTRATOS PARA A DESTRUÇÃO OU RESTAURAÇÃO DE ACTIVOS E A RESTAURAÇÃO DO AMBIENTE APÓS A DEMOLIÇÃO DE ACTIVOS;
 - UMA PONTE, UM EDIFÍCIO, UMA BARRAGEM, UM OLEODUTO, UMA ESTRADA, UM NAVIO OU UM TÚNEL;
 - CONSTRUÇÃO DE REFINARIAS E DE OUTRAS PARTES COMPLEXAS DE FÁBRICAS OU DE EQUIPAMENTOS.

APLICAÇÃO

QUANDO SE APLICA?

- APLICA-SE ESTA NORMA QUANDO A DATA EM QUE A ACTIVIDADE DO CONTRATO É INICIADA E A DATA EM QUE A ACTIVIDADE É CONCLUÍDA OCORREM 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 [MATCHING PRINCIPLE]

PERÍODO DE ACTIVIDADE DO CONTRATO





APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2)):

1 –

No âmbito de um contrato de construção, um contratante compromete-se a um preço fixo de contrato 2.000€, para remodelar a cozinha de um apartamento residencial.

A estimativa inicial do contratante dos custos do contrato em 1 de Fevereiro 20X1, a data do início do contrato acordado, é de 1.200€.

O contratante presta contas a 31 de Dezembro.

O preço do contrato será pago ao contratante após a conclusão da renovação.

A remodelação foi concluída em 31 de Julho 20X1, a um custo de 1.250€ (ie os custos reais nos termos do contrato, em 31 de Julho 20X1 são de 1.250€).



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

Embora este contrato se enquadre na definição de um contrato de construção, a construção cai num único período (supondo que a entidade não prepara demonstrações financeiras intercalares).

Por conseguinte, não é necessário alocar os réditos e os custos do contrato em diferentes períodos contabilísticos. Assim a fase de acabamento é 0% no início do exercício e 100% no final do período contabilístico.

Os réditos de 2.000€ e os custos de contrato de 1.250€ são reconhecidos em 20X1.

2 - Os factos são os mesmos do exemplo anterior.

No entanto neste exemplo o contratante presta contas a 30 de Junho.

Como em 30 de Junho 20X1 os custos incorridos relativos ao trabalho realizado até à data são de 800€ e as estimativas do empreiteiro para o que falta remodelar são de 400€ (os custos totais serão 1.200€).



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

Nesta entidade o contratante determina a fase de acabamento do contrato, calculando a proporção dos custos incorridos sobre os custos estimados totais do contrato.

Como a construção cai em dois períodos contabilísticos, deve ser calculada a fase de acabamento de modo a alocar os réditos do contrato a cada um dos dois períodos contabilísticos.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

O contratante calcula a fase de acabamento da seguinte forma:

Fase de acabamento = custos incorridos respeitantes ao trabalho realizado para data ÷ custos totais estimados.

Fase de acabamento a 30 de Junho 20X1 = 66,67% (ou seja $800€ \div 1.200 = 66,67\%$).

Para o ano encerrado em 30 de Junho de 20X1, o contratante deve reconhecer os réditos de 1.333€ ($2.000€ \times 66,67\%$) e os custos em gasto de 800€.

Para o ano encerrado em 30 de Junho 20X2, o contratante deve reconhecer como réditos o restante 667€ (ou seja, 2.000€ menos 1.333€ reconhecidos no período anterior) e de custos em gastos 450€ (ou seja 1.250€ menos 800€ reconhecidos no período anterior).



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



TIPOS DE CONTRATO

TIPOS DE CONTRATOS:



RELEVANTE
PARA EFEITOS
DE
RECONHECIME
NTO

- **CONTRATO DE PREÇO FIXADO**
 - **É UM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO EM QUE A ENTIDADE CONTRATADA CONCORDA COM UM PREÇO FIXADO OU COM UMA TAXA FIXADA POR UNIDADE DE «OUTPUT» QUE, NALGUNS CASOS, ESTÁ SUJEITO A CLÁUSULAS DE CUSTOS ESCALONADOS.** (GA: SÓ SE APLICA SE O RÉDITO PODE SER MENSURADO FIAVELMENTE)
- **CONTRATO DE «COST PLUS»**
 - **É UM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO EM QUE A ENTIDADE CONTRATADA É REEMBOLSADA POR CUSTOS PERMITIDOS OU DE OUTRA FORMA DEFINIDOS MAIS UMA PERCENTAGEM DESTES CUSTOS OU UMA REMUNERAÇÃO FIXADA.** (GA: SÓ SE APLICA SE O GASTO PODE SER MENSURADO FIAVELMENTE)



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



COMBINAÇÕES DE CONTRATOS

COMBINAÇÕES [AGREGAÇÃO DE CONTRATOS]:

VÁRIOS CONTRATOS

UM ÚNICO
ACTIVO

SUBSTÂNCIA
SOBRE A FORMA

- UM GRUPO DE CONTRATOS, QUER COM UM ÚNICO CLIENTE OU COM VÁRIOS CLIENTES, DEVE SER TRATADO COMO UM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO ÚNICO QUANDO:
 - A) O GRUPO DE CONTRATOS SEJA NEGOCIADO COMO UM PACOTE ÚNICO;
 - B) OS CONTRATOS ESTEJAM TÃO INTIMAMENTE INTER-RELACIONADOS QUE SEJAM, COM EFEITO, PARTE DE UM PROJECTO ÚNICO COM UMA MARGEM DE LUCRO GLOBAL; E
 - C) OS CONTRATOS SEJAM EXECUTADOS SIMULTANEAMENTE OU NUMA SEQUÊNCIA CONTÍNUA.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

1 –

Uma entidade é contratada para projectar e construir uma linha de caminhos de ferro que passa através de cinco plantações de madeira e posteriormente estabelece uma ligação ao sistema de caminhos de ferro nacional.

O objectivo é otimizar a eficiência do transporte de madeira das terras dos agricultores ao sistema ferroviário nacional.

O comprimento da pista nas terras de cada agricultor pode variar e não é necessariamente proporcional ao tamanho das plantações dos agricultores.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

Na contratação a entidade negociou com os agricultores colectivamente.

No entanto, após os agricultores concordaram em celebrar o contrato com a entidade para realizar o projecto, decidiram-no fazer através de contratos separados.

Cada agricultor está contratualmente obrigado a pagar à entidade 100.000€ para a concepção e construção da parte da ferrovia a ser construída na sua terra.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

A entidade trata o grupo de contratos com os cinco agricultores como um contrato de construção única, dado que:

- a) o grupo de cinco contratos foi negociado como um pacote único para a concepção e a construção da linha de caminhos de ferro;
- b) os contratos estão tão intimamente interrelacionados que são, de facto, parte de um projecto com uma margem de lucro global — a ferrovia concebida e construída para a eficiência geral nas plantações dos cinco agricultores. As despesas efectuadas em terras de cada agricultor não têm qualquer influência sobre o 100.000€ (quantidade fixa) que cada agricultor é obrigado a pagar à entidade.; e
- c) os contratos são executados simultaneamente ou numa sequência contínua — a construção da linha de caminhos de ferro é necessariamente projectada simultaneamente e será construída simultaneamente ou numa sequência contínua.



SEGMENTAÇÕES

SEGMENTAÇÕES

[DESAGREGAÇÃO DE CONTRATOS]:

UM ÚNICO
CONTRATO

VÁRIOS
ACTIVOS

SUBSTÂNCIA
SOBRE A FORMA

- QUANDO UM CONTRATO COBRIR VÁRIOS ACTIVOS, A CONSTRUÇÃO DE CADA ACTIVO DEVE SER TRATADA COMO UM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO SEPARADO SE:
 - A) PROPOSTAS SEPARADAS TENHAM SIDO SUBMETIDAS PARA CADA ACTIVO;
 - B) CADA ACTIVO TENHA SIDO SUJEITO A NEGOCIAÇÃO SEPARADA E O CONTRATADOR E O CLIENTE TENHAM ESTADO EM CONDIÇÕES DE ACEITAR OU REJEITAR A PARTE DO CONTRATO RELACIONADA COM CADA ACTIVO; E
 - C) OS CUSTOS E RÉBITOS DE CADA ACTIVO POSSAM SER IDENTIFICADOS.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

1 –

Uma entidade ganhou um contrato no valor de 5.000.000€ (preço fixo) para construir uma estrada de 1.000 quilómetros e construir um estádio de futebol.

A entidade apresentou propostas separadas para a construção da estrada e do estádio.

As propostas foram consideradas nos processos de licitação competitiva em separado.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

Neste caso a construção de cada activo deve ser tratada como um contrato de construção separado, dado que:

- (a) propostas separadas foram apresentadas para a estrada e o estádio;
- (b) a estrada e o estádio estavam sujeitas a negociação separada e a entidade e a autoridade de transporte foram capazes de aceitar uma proposta e rejeitar a outra — evidenciado por propostas separadas concedidas independentemente umas das outras; e
- (c) ao preparar as propostas distintas, a entidade deve ter sido capaz de separar os custos e, portanto, os custos e os réditos para cada activo podem ser identificadas.



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



RÉDITOS DO CONTRATO

RÉDITO DO CONTRATO:

RÉDITO DO CONTRATO

A QUANTIA INICIAL DE RÉDITO ACORDADA
NO CONTRATO



VARIAÇÕES NO TRABALHO, RECLAMAÇÕES
E PAGAMENTOS DE INCENTIVOS DO
CONTRATO

ATÉ AO PONTO QUE SEJA
PROVÁVEL QUE RESULTEM
EM RÉDITO

ESTEJAM EM CONDIÇÕES DE
SEREM FIAVELMENTE
MENSURADOS

- VARIAÇÃO
 - INSTRUÇÃO DADA PELO CLIENTE PARA UMA ALTERAÇÃO NO ÂMBITO DO TRABALHO A SER EXECUTADO [INCLUIRÁ “TRABALHOS ADICIONAIS”].
- RECLAMAÇÕES
 - UMA QUANTIA QUE O CONTRATADOR PROCURA COBRAR DO CLIENTE OU DE UMA OUTRA TERCEIRA PARTE COMO REEMBOLSO DE CUSTOS NÃO INCLUÍDOS NO PREÇO DO CONTRATO. [INCLUIRÁ “REVISÃO DE PREÇOS”]
- INCENTIVOS
 - QUANTIAS ADICIONAIS PAGAS AO CONTRATADOR SE OS NÍVEIS DE DESEMPENHO ESPECIFICADOS FOREM ATINGIDOS OU EXCEDIDOS.



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES

CUSTOS DO CONTRATO

CUSTOS DO CONTRATO:

CUSTOS DO CONTRATO

DIRECTAMENTE RELACIONADOS
COM O CONTRATO ESPECÍFICO



ATRIBUÍVEIS À ACTIVIDADE EM
GERAL E POSSAM SER
IMPUTADOS AO CONTRATO



OUTROS QUE SEJAM
ESPECIFICAMENTE DEBITÁVEIS
AO CLIENTE NOS TERMOS DO
CONTRATO

EXCLUEM-SE DO CUSTO DO CONTRATO:

- A) CUSTOS ADMINISTRATIVOS GERAIS QUANTO AOS QUAIS O REEMBOLSO NÃO ESTEJA ESPECIFICADO NO CONTRATO;
- B) CUSTOS DE VENDER;
- C) CUSTOS DE PESQUISA E DESENVOLVIMENTO QUANTO AOS QUAIS O REEMBOLSO NÃO ESTEJA ESPECIFICADO NO CONTRATO; E
- D) DEPRECIAÇÃO DE INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS OCIOSOS QUE NÃO SEJAM USADOS NUM CONTRATO PARTICULAR.

NOTE-SE QUE NÃO EXCLUI OS CUSTOS FINANCEIROS.

CUSTOS DO CONTRATO

o CUSTOS DO CONTRATO:

o **INLUEM:**

- A) CUSTOS DE MÃO-DE-OBRA LOCAL, INCLUINDO SUPERVISÃO LOCAL;
- B) OS CUSTOS DE MATERIAIS USADOS NA CONSTRUÇÃO;
- C) A DEPRECIAÇÃO DE ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS UTILIZADOS NO CONTRATO;
- D) OS CUSTOS DE MOVIMENTAR OS ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS E OS MATERIAIS PARA E DO LOCAL DO CONTRATO;
- E) OS CUSTOS DE ALUGAR INSTALAÇÕES E EQUIPAMENTOS;
- F) OS CUSTOS DE CONCEPÇÃO E DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA QUE ESTEJAM DIRECTAMENTE RELACIONADOS COM O CONTRATO;
- G) OS CUSTOS ESTIMADOS DE RECTIFICAR E GARANTIR OS TRABALHOS, INCLUINDO OS CUSTOS ESPERADOS DE GARANTIA; E
- H) REIVINDICAÇÕES DE TERCEIRAS PARTES.

DIRECTAMENTE
RELACIONADOS COM O
CONTRATO ESPECÍFICO



CUSTOS DO CONTRATO

o CUSTOS DO CONTRATO:

o **INCLUEM:**

A) SEGUROS;

B) OS CUSTOS DE CONCEPÇÃO E ASSISTÊNCIA TÉCNICA QUE NÃO ESTEJAM DIRECTAMENTE RELACIONADOS COM UM CONTRATO ESPECÍFICO; E

C) GASTOS GERAIS DE CONSTRUÇÃO:

C.1) CUSTOS COM O PROCESSAMENTO DE SALÁRIOS;

C.2) **CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS** OBTIDOS QUANDO O CONTRATADOR ADOpte O TRATAMENTO ALTERNATIVO PERMITIDO NA NCRF 10, CUSTOS DE EMPRÉSTIMOS OBTIDOS.

ATRIBUÍVEIS À
ACTIVIDADE EM GERAL E
POSSAM SER IMPUTADOS
AO CONTRATO

o TAIS CUSTOS SÃO IMPUTADOS USANDO MÉTODOS QUE SEJAM SISTEMÁTICOS E RACIONAIS E SEJAM APLICADOS CONSISTENTEMENTE A TODOS OS CUSTOS QUE TENHAM CARACTERÍSTICAS SEMELHANTES.



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E GASTOS:

RECONHECIMENTO DE RÉDITO E GASTOS

DESFECHO DE UM CONTRATO DE
CONSTRUÇÃO PODE SER FIAVELMENTE
ESTIMADO



EXISTEM ESTIMATIVAS
FIÁVEIS

DESFECHO DE UM CONTRATO DE
CONSTRUÇÃO NÃO PODE SER
FIAVELMENTE ESTIMADO



NÃO EXISTEM ESTIMATIVAS
FIÁVEIS



RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E GASTOS:

- QUANDO SE CONSIDERA QUE “O DESFECHO PODE SER FIAVELMENTE MENSURADO?” - DEPENDE DA TIPOLOGIA DO CONTRATO:
- **CONTRATO DE PREÇO FIXADO:**
 - (A) O RÉDITO DO CONTRATO POSSA SER MENSURADO FIAVELMENTE;
 - (B) SEJA PROVÁVEL QUE OS BENEFÍCIOS ECONÓMICOS ASSOCIADOS AO CONTRATO FLUIRÃO PARA A EMPRESA;
 - (C) TANTO OS CUSTOS DO CONTRATO PARA O ACABAR COMO A FASE DE ACABAMENTO DO CONTRATO NA DATA DO BALANÇO POSSAM SER FIAVELMENTE MENSURADOS; E
 - (D) OS CUSTOS DE CONTRATO ATRIBUÍVEIS AO CONTRATO POSSAM SER CLARAMENTE IDENTIFICADOS E FIAVELMENTE MENSURADOS DE FORMA QUE OS CUSTOS REAIS DO CONTRATO INCORRIDOS POSSAM SER COMPARADOS COM ESTIMATIVAS ANTERIORES.
- **CONTRATO DE «COST PLUS»:**
 - (A) SEJA PROVÁVEL QUE OS BENEFÍCIOS ECONÓMICOS ASSOCIADOS AO CONTRATO FLUIRÃO PARA A EMPRESA; E
 - (B) OS CUSTOS DO CONTRATO ATRIBUÍVEIS AO CONTRATO, QUER SEJAM OU NÃO REEMBOLSÁVEIS, POSSAM SER CLARAMENTE IDENTIFICADOS E FIAVELMENTE MENSURADOS.

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E GASTOS

○ MÉTODO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO:

SEMPRE QUE O DESFECHO DE
UM CONTRATO DE
CONSTRUÇÃO PODE SER
FIABELMENTE ESTIMADO



*O RÉDITO DO CONTRATO E OS CUSTOS
DO CONTRATO ASSOCIADOS DEVEM
SER RECONHECIDOS COM REFERÊNCIA
À FASE DE ACABAMENTO DA
ACTIVIDADE DO CONTRATO À DATA
DO BALANÇO*



RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS

○ COMO DETERMINAR A FASE DE ACABAMENTO?

- DEPENDENDO DA NATUREZA DO CONTRATO, OS MÉTODOS PODEM INCLUIR:

- A) A PROPORÇÃO EM QUE OS CUSTOS DO CONTRATO INCORRIDOS NO TRABALHO EXECUTADO ATÉ À DATA ESTEJAM PARA OS CUSTOS ESTIMADOS TOTAIS DO CONTRATO;
- B) LEVANTAMENTOS DO TRABALHO EXECUTADO; E
- C) CONCLUSÃO DE UMA PROPORÇÃO FÍSICA DO TRABALHO CONTRATADO.

- OS PAGAMENTOS PROGRESSIVOS E OS ADIANTAMENTOS RECEBIDOS DOS CLIENTES NÃO REFLECTEM MUITAS VEZES O TRABALHO EXECUTADO...



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

1 – Um empreiteiro assinou um contrato de preço fixo de 100.000€ para construir um edifício.

A estimativa do contratante dos custos totais do contrato é de 60.000€.

Ele terá dois anos para a construção do edifício.

No final do primeiro ano do projecto (31 de Dezembro de 20X1):

- o contratante tinha incorrido em custos de 20.000€, incluindo 2.000€ de cimento que ainda não foi incorporado;
- um avaliador independente certificado determinou que 28% do trabalho se encontra concluído ;
- o local de construção foi limpo (10 % do total do projecto), as fundações construídas (5% do total do projecto) e as paredes do edifício erguidas (14% do total do projecto).

O contratante determina que a medida mais fiável de determinar a fase de acabamento do contrato é a proporção dos custos incorridos do trabalho realizado até à data sobre os custos totais estimados.

Em 31 de Dezembro de 20X1 a fase de acabamento do contrato é 30% — cálculo: $20.000€ \text{ custos incorridos menos } 2.000€ \text{ custos relacionados com a actividade futura} \div 60.000€ = 30\%$.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2)):

2 – Os factos são os mesmos do exemplo acima.

No entanto, neste exemplo o contratante determina que o método mais fiável de determinar a fase de acabamento é por referência a estudos independentes do trabalho realizado.

De 31 de Dezembro de 20X1 a fase de acabamento do contrato é 28% — determinada pelo avaliador independente.

3 - Os factos são os mesmos do exemplo acima.

No entanto, neste exemplo o contratante determina que o método mais fiável de determinar a fase de acabamento é através de uma proporção física do trabalho realizado.

De 31 de Dezembro de 20X1 a fase de acabamento do contrato é 29% — cálculo: 10% (local de construção) + 5% (fundações) + 14% (das paredes).



RECONHECIMENTO DO RÉDITO E DOS GASTOS

RECONHECIMENTO DO RÉDITO E GASTOS:

- QUANDO O DESFECHO DE UM CONTRATO DE CONSTRUÇÃO NÃO POSSA SER ESTIMADO FIAVELMENTE:

CRITÉRIO
DO
LUCRO

NULO

- 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.

- POR O DESFECHO DO CONTRATO NÃO PODER SER FIAVELMENTE ESTIMADO, NENHUM LUCRO É RECONHECIDO.
- NO POC (CONTRATO COMPLETADO) NENHUM LUCRO É RECONHECIDO MAS UTILIZA-SE A PTC E VARIAÇÃO DA PRODUÇÃO.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

1 – Um empreiteiro assinou um contrato de preço fixo de 100.000.000€ para construir um edifício com um design que nunca antes foi utilizado e com materiais nunca antes incorporados na construção.

O contratante iniciou a construção do edifício em 20X1 e espera que a construção tenha pelo menos cinco anos.

Em 20X1 o contratante incorreu em 5.000.000€, de custos no projecto.

No final de 20X1 o contratante não consegue estimar o desfecho do contrato com fiabilidade suficiente para poder estimar a percentagem de acabamento (por causa das incertezas decorrentes do novo design e dos novos materiais).

É altamente provável que o preço do contrato seja recebido do cliente.

No final de 20X1 o contratante deve reconhecer o rédito somente para a extensão recuperável dos custos incorridos (ou seja 5.000.000€).



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



PERDAS ESPERADAS

RECONHECIMENTO DE 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.
- A PERDA É RECONHECIDA COM BASE NO CONCEITO DE PROVISÃO.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

1-

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.



APLICAÇÃO

Exemplo ilustrativo (retirado do IASC Foundation: Training Material for the IFRS® for SMEs (version 2010-2):

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 tornar oneroso).



1. OBJECTIVO E ÂMBITO

2. TIPOS DE CONTRATOS

3. COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO

4. RÉDITO DO CONTRATO

5. CUSTOS DO CONTRATO

6. RECONHECIMENTO DOS RÉDITOS E DOS GASTOS

7. RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS

8. DIVULGAÇÕES



DIVULGAÇÕES

A ENTIDADE DEVE DIVULGAR:

- (A) A QUANTIA DO RÉDITO DO CONTRATO RECONHECIDA COMO RÉDITO DO PERÍODO;
- (B) OS MÉTODOS USADOS PARA DETERMINAR O RÉDITO DO CONTRATO RECONHECIDO NO PERÍODO;
- E
- (C) OS MÉTODOS USADOS PARA DETERMINAR A FASE DE ACABAMENTO DOS CONTRATOS EM CURSO.

UMA ENTIDADE DEVE DIVULGAR O QUE SE SEGUE PARA OS CONTRATOS EM CURSO À DATA DO BALANÇO:

- (A) A QUANTIA AGREGADA DE CUSTOS INCORRIDOS E LUCROS RECONHECIDOS (MENOS PERDAS RECONHECIDAS) ATÉ À DATA;
- (B) A QUANTIA DE ADIANTAMENTOS RECEBIDOS; E
- (C) A QUANTIA DE RETENÇÕES.

RETENÇÕES SÃO QUANTIAS DE FACTURAS PROGRESSIVAS QUE SÓ SÃO PAGAS DEPOIS DA SATISFAÇÃO DAS CONDIÇÕES

ESPECIFICADAS NO CONTRATO PARA O PAGAMENTO DE TAIS QUANTIAS OU ATÉ QUE OS DEFEITOS TENHAM SIDO

RECTIFICADOS. AS FACTURAS PROGRESSIVAS POR AUTOS DE MEDIÇÃO SÃO QUANTIAS FACTURADAS DO TRABALHO

EXECUTADO DE UM CONTRATO QUER TENHAM OU NÃO SIDO PAGAS PELO CLIENTE. ADIANTAMENTOS SÃO QUANTIAS

RECEBIDAS PELA ENTIDADE CONTRATADA ANTES QUE O RESPECTIVO TRABALHO SEJA EXECUTADO.



Tratamento fiscal



1. LEGISLAÇÃO FISCAL RELEVANTE

2. DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

3. APLICAÇÃO DOS MÉTODOS – CONTABILIDADE VS FISCALIDADE



LEGISLAÇÃO FISCAL RELEVANTE

TRANSCRIÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL RELEVANTE:

ARTIGO 18.º. PERIODIZAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL

1 - OS RENDIMENTOS E OS GASTOS, ASSIM COMO AS OUTRAS COMPONENTES POSITIVAS OU NEGATIVAS DO LUCRO TRIBUTÁVEL, SÃO IMPUTÁVEIS AO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO EM QUE SEJAM OBTIDOS OU SUPORTADOS, INDEPENDENTEMENTE DO SEU RECEBIMENTO OU PAGAMENTO, DE ACORDO COM O REGIME DE PERIODIZAÇÃO ECONÓMICA.

ARTIGO 19.º. CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

1 – A DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO CUJO CICLO DE PRODUÇÃO OU TEMPO DE EXECUÇÃO SEJA SUPERIOR A UM ANO É EFECTUADA SEGUNDO O CRITÉRIO DA PERCENTAGEM DE ACABAMENTO.

2 - PARA EFEITOS DO DISPOSTO NO NÚMERO ANTERIOR, A PERCENTAGEM DE ACABAMENTO NO FINAL DE CADA PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO CORRESPONDE À PROPORÇÃO ENTRE OS GASTOS SUPORTADOS ATÉ ESSA DATA E A SOMA DESSES GASTOS COM OS ESTIMADOS PARA A CONCLUSÃO DO CONTRATO.

3 - NÃO SÃO DEDUTÍVEIS AS PERDAS ESPERADAS RELATIVAS A CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO CORRESPONDENTES A GASTOS AINDA NÃO SUPORTADOS.



LEGISLAÇÃO FISCAL RELEVANTE

TRANSCRIÇÃO DA LEGISLAÇÃO FISCAL RELEVANTE:

ARTIGO 39.º. PROVISÕES FISCALMENTE DEDUTÍVEIS

1 – PODEM SER DEDUZIDAS PARA EFEITOS FISCAIS AS SEGUINTE PROVISÕES:

B) AS QUE SE DESTINEM A FAZER FACE A ENCARGOS COM GARANTIAS A CLIENTES PREVISTAS EM CONTRATOS DE VENDA E DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS;

2 - A DETERMINAÇÃO DAS PROVISÕES REFERIDAS NO NÚMERO ANTERIOR DEVE TER POR BASE AS CONDIÇÕES EXISTENTES NO FINAL DO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO.

3 - QUANDO A PROVISÃO FOR RECONHECIDA PELO VALOR PRESENTE, OS GASTOS RESULTANTES DO RESPECTIVO DESCONTO FICAM IGUALMENTE SUJEITOS A ESTE REGIME.

5 - O MONTANTE ANUAL DA PROVISÃO PARA GARANTIAS A CLIENTES A QUE REFERE A ALÍNEA B) DO N.º 1 É DETERMINADO PELA APLICAÇÃO ÀS VENDAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS A GARANTIA EFECTUADAS NO PERÍODO DE TRIBUTAÇÃO DE UMA PERCENTAGEM QUE NÃO PODE SER SUPERIOR À QUE RESULTA DA PROPORÇÃO ENTRE A SOMA DOS ENCARGOS DERIVADOS DE GARANTIAS A CLIENTES EFECTIVAMENTE SUPORTADOS NOS ÚLTIMOS TRÊS PERÍODOS DE TRIBUTAÇÃO E A SOMA DAS VENDAS E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS SUJEITAS A GARANTIA EFECTUADAS NOS MESMOS PERÍODOS.



DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

PONTOS DE DIVERGÊNCIA ENTRE NORMATIVO CONTABILÍSTICO E NORMATIVO FISCAL:

- A. PERÍODO DE PRODUÇÃO OU TEMPO DE EXECUÇÃO DO CONTRATO, E RESPECTIVO MÉTODO A APLICAR;
- B. DETERMINAÇÃO DA FASE DE ACABAMENTO, NO MÉTODO DO GRAU DE ACABAMENTO;
- C. PERDAS ESPERADAS;
- D. PROVISÕES PARA GARANTIAS.



DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Duração do contrato	Conforme decorre do anteriormente referido no manual os contratos de construção são uma matéria de especialização dos exercícios. Atente-se no §1 da NCRF 19, que entre o mais refere «<i>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</i>». <u>Portanto, do ponto de vista contabilístico deve aplicar-se a NCRF 19 sempre que um contrato de construção abranja dois períodos contabilísticos.</u>	O normativo fiscal exige a aplicação do método do grau de acabamento <u>sempre que o contrato apresente um ciclo de produção ou de execução superior a um ano</u>. O §2 da C8/2010 confirma esta leitura, a qual em nosso entendimento é clara apenas pela leitura da legislação.



DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

SNC – CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Determinação do grau de acabamento	[§.30 da NCRF19] A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que mensure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir: a) a proporção em que os custos do contrato incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais do contrato; b) levantamentos do trabalho executado; e c) conclusão de uma proporção física do trabalho contratado.	[art.º 19º n.º 2 do CIRC] 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.



DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Perdas esperadas	[§.36 da NCRF 19] Quando for provável que os custos totais do contrato excedam o rédito total do contrato, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como um gasto.	[art.º 19º n.º 3 do CIRC] Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados.



DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

	NORMATIVO CONTABILÍSTICO	NORMATIVO FISCAL
Provisão para Garantias	[§.17 da NCRF 19]. Custos esperados de garantia. Acerca desta matéria vide igualmente NCRF 21 e IAS37, ambas acerca das provisões.	[art.º 39º n.º 5 do CIRC] O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.



DIFERENÇAS ENTRE A CONTABILIDADE E A FISCALIDADE

QUANTO AO DESFECHO DOS CONTRATOS	PERÍODO DE EXECUÇÃO SUPERIOR A UM ANO		PERÍODO DE EXECUÇÃO INFERIOR A UM ANO, MAS TRANSITAM EM BALANÇO	
	Contabilidade	Fiscalidade	Contabilidade	Fiscalidade
COM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	Método do Grau de Acabamento	Método do Grau de Acabamento	Método do Grau de Acabamento	Por efeito do princípio da dependência parcial, igual à contabilidade, i.e. Método do Grau de Acabamento.
SEM DESFECHO FIAVELMENTE MENSURÁVEL	Método do Lucro Nulo	Método do Grau de Acabamento	Método do Lucro Nulo	Por efeito do princípio da dependência parcial, igual à contabilidade, i.e. Método do Lucro Nulo.



FIM