

NCRF 19 – Contratos de construção

Objectivo da NCRF 19 – Contratos de construção:

- Prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção
- Imputação do rédito e dos custos associados do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado
 - 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

Rédito do contrato:

Compreende:

- A quantia inicial do rédito; 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

Rédito do contrato:

É mensurado:

- Pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber
- Pode ser afectado por incertezas podendo, por isso, aumentar ou diminuir de um período para o período seguinte.
- Exemplos:
 - Por acordo entre as partes posteriores ao início do contrato
 - De acordo com cláusulas de custo escalonadas
 - Por penalidades provenientes de atrasos
 - Por alteração das unidades de produção de “output”, no caso do contrato envolver um preço fixado por unidade de produção.

Custos do contrato:

Compreendem:

- 1) Os custos que se relacionem directamente com o contrato específico
- 2) Os custos que sejam atribuíveis à actividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato
- 3) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato

1) Custos que se relacionem directamente com o contrato específico:

- Custos de mão de obra, incluindo supervisão
- Custos de 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 alugar instalações e equipamentos
- Custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato
- Custos estimados de rectificar e garantir trabalho, [incluindo os custos esperados de garantia](#)
- Reivindicações de terceiras partes

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

- Seguros
- Custos de concepção e assistência técnica que não estejam directamente relacionados com um contrato específico
- Gastos gerais de construção (exemplo: preparação e processamento de salários do pessoal de construção)
- Custos de empréstimos obtidos (se se adoptar o tratamento alternativo previsto na NCRF 10 – Custos de Empréstimos Obtidos)

Nota:

- A imputação destes custos deve ser feita usando métodos sistemáticos e racionais e aplicados de forma consistente

3) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato:

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

Custos não atribuíveis à actividade do contrato:

- Custos administrativos gerais cujo reembolso não esteja especificado no contrato
- Custos de vender
- Custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja previsto no contrato
- Depreciação de instalações e equipamentos que não sejam usados num contrato

Contratos de construção (NCRF 19)

Reconhecimento do rédito e dos gastos

Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato:

- Quando o desfecho de um contrato puder ser fiavelmente estimado, o rédito e os custos do contrato devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente, com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço
- Num contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato pode ser fiavelmente estimado, quando estiverem satisfeitas as seguintes condições:
 - O rédito do contrato possa ser mensurado fiavelmente
 - Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a entidade
 - Tantos os custos do contrato para o acabar como a fase de acabamento do contrato na data do balanço possam ser fiavelmente mensurados
 - 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

Contratos de construção (NCRF 19)

Reconhecimento do rédito e dos gastos

Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato:

- Quando o desfecho de um contrato puder ser fiavelmente estimado, o rédito e os custos do contrato devem ser reconhecidos como rédito e gastos respectivamente, com referência à fase de acabamento da actividade do contrato à data do balanço
- Num contrato de “cost plus”, o desfecho de um contrato pode ser fiavelmente estimado, quando estiverem satisfeitas as seguintes condições:
 - Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a entidade
 - Os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados

Contratos de construção (NCRF 19) Reconhecimento do rédito e dos gastos

Método da percentagem de acabamento:

- O rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento
- O rédito é reconhecido na demonstração dos resultados nos períodos contabilísticos em que o trabalho é 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

Incerteza na cobrabilidade:

- Quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não cobrável é reconhecida como um gasto ([perda por imparidade](#)) e não como um ajustamento da quantia do rédito.

Contratos de construção (NCRF 19) Reconhecimento do rédito e dos gastos

Determinação da fase de acabamento:

- A proporção em que os custos incorridos no trabalho executado até à data estejam para os custos estimados totais
- Levantamentos do trabalho executado
- Conclusão de uma proporção física do trabalho contratado
- **Nota importante:**
 - Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem, muitas vezes, o trabalho executado

Determinação da fase de acabamento:

- Só os custos do contrato que reflectam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data

Quando o desfecho de um contrato não possa ser estimado fiavelmente:

- O rédito só deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos incorridos sejam recuperáveis, e
- Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam incorridos

Contratos de construção (NCRF 19)

Reconhecimento do rédito e dos gastos

Custos do contrato cuja recuperação não seja provável:

- Devem ser reconhecidos imediatamente como um gasto
- **Exemplos** de circunstâncias em que a **recuperabilidade dos custos do contrato incorridos pode não ser provável** e em que os **custos do contrato podem não ser reconhecidos como um gasto**, incluem contratos:
 - Em que a sua validade esteja seriamente em questão
 - Cuja conclusão esteja sujeita ao desfecho de litígio ou de legislação pendente
 - Relacionados com propriedades que seja provável estarem em risco de perda ou expropriação
 - Em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações
 - Em que a entidade contratada seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato

Contratos de construção (NCRF 19)

Reconhecimento de 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 (constituição/reforço de provisões)**
- A quantia de tal perda é determinada independentemente:
 - De ter ou não começado o trabalho do contrato,
 - Da fase de acabamento da actividade do contrato, ou
 - Da quantia de lucros que se espere surjam noutros contratos que não sejam tratados como um contrato de construção único

Contratos de construção (NCRF 19)

Alterações nas estimativas

Alterações nas estimativas:

- A entidade deve rever as estimativas do rédito e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride: estas revisões não indicam que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade
- O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito e custos do contrato
- Os efeitos de uma alteração na estimativa no rédito e nos custos do contrato, ou uma alteração do desfecho do contrato são contabilizadas como uma alteração na estimativa contabilística (NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros)
- As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia do rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes

Contratos de construção (NCRF 19)

Divulgação

Divulgação:

- A quantia do rédito do contrato reconhecida como rédito do período
- Os métodos usados para determinar o rédito do contrato reconhecido no período
- Os 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 esperadas) até à data
 - A quantia de adiantamentos recebidos
 - A quantia de retenções

Divulgação:

Retenções:

- São quantias de facturas progressivas que só são pagas depois da satisfação das condições especificadas no contrato para 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

Reconhecimento activos e passivos (IAS 11):

Uma empresa deve apresentar:

- Como um Activo, a quantia bruta devida por clientes relativa aos trabalhos do contrato;
- e
- Como um Passivo, a quantia bruta devida a clientes relativa aos trabalhos do contrato.

Reconhecimento activos e passivos (IAS 11):

A quantia bruta devida por clientes ([Activo](#)) relativa aos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:

- custos incorridos mais lucros reconhecidos;
menos
- o somatório das perdas reconhecidas e da facturação progressiva.

para todos os contratos em curso relativamente aos quais:

- [O RÉDITO \(custos incorridos mais os lucros reconhecidos \(menos perdas reconhecidas\)\)](#)
exceda
- [A FACTURAÇÃO](#)

Reconhecimento activos e passivos (IAS 11):

A quantia bruta devida a clientes ([Passivo](#)) pelos trabalhos do contrato é a quantia líquida de:

- custos incorridos mais lucros reconhecidos;
menos
- o somatório de perdas reconhecidas e da facturação progressiva.

para todos os contratos em curso relativamente aos quais:

- [A FACTURAÇÃO](#)
exceda
- [O RÉDITO \(custos incorridos mais lucros reconhecidos \(menos perdas reconhecidas\)\).](#)

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Exemplo de aplicação:

- A empresa Construtora de Leiria, SA assinou um contrato de preço fixado com a Estradas de Portugal para a construção de uma estrada, pelo montante de 600.000 u.m.
- O prazo inicial de execução da obra é de 3 anos, com início em A1 e a terminar em A3
- No final de A2 foi revisto o preço da obra para 700.000 u.m.
- Na adjudicação da obra, a Estradas de Portugal, fez um adiantamento de 20% do valor inicial da obra. O adiantamento será regularizado proporcionalmente às facturas emitidas
- O pagamento das facturas (após a regularização do adiantamento), será efectuado no ano seguinte ao da sua emissão
- Acresce IVA à taxa de 21%

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Exemplo de aplicação:

- Os custos incorridos e os custos totais estimados para cada um dos anos do contrato, são os seguintes:

	Ano 1	Ano 2	Ano 3
Custos incorridos acumulados (Ci)	175.000	390.000	630.000
Custos totais estimados (Cte)	700.000	650.000	----
Adiantamentos	120.000	----	----
Facturação	----	300.000	400.000

- A facturação é recebida no início do ano seguinte a que respeita.

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Resolução Ano 1:

- **Cálculo do rédito em A1:**

- $\text{Rédito A1} = \text{Ci} \div \text{Cte} \times \text{P}$
- $\text{Rédito A1} = 175.000 \div 700.000 \times 600.000$
- **Rédito A1 = 150.000**

- **Cálculo Perdas Esperadas em A1:**

– Rédito total do contrato	600.000	
– Custos totais estimados	700.000	- 100.000
– Rédito em A1	150.000	
– Custos incorridos em A1	175.000	- 25.000
– Perda Esperada		- 75.000

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Registos contabilísticos em A1:

- **Adiantamento de 120.000 u.m.:**

12 – Depósitos à ordem	145.200
a 276 – Adiantamentos por conta de vendas	120.000
a 2433 – IVA Liquidado	25.200

- **Reconhecimento do rédito do contrato:**

2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos	150.000
a 72 – Prestação de serviços	150.000

- **Reconhecimento de perdas esperadas:**

678 – Provisões do exercício – Outras provisões	75.000
a 298 – Outras provisões	75.000

Nota: os custos incorridos vão sendo reconhecidos à medida que vão ocorrendo

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Resolução Ano 2:

- **Cálculo do rédito em A2:**

- Rédito A2 = Rédito total A2 – Rédito total A1
- Rédito total A2 = $390.000 \div 650.000 \times 700.000 = 420.000$
- **Rédito A2 = $420.000 - 150.000 = 270.000$**

- **Cálculo Perdas Esperadas em A2:**

– Rédito total do contrato	700.000	
– Custos totais estimados	650.000	50.000
– Rédito total A2	420.000	
– Custos incorridos em A2	390.000	30.000
– Lucro esperado		20.000

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Registos contabilísticos em A2:

- **Reconhecimento do rédito do contrato:**

2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos	270.000
a 72 – Prestação de serviços	270.000

- **Anulação de perdas esperadas:**

298 – Outras provisões	75.000
a 7638 – Reversões – De outras provisões	75.000

Nota: os custos incorridos vão sendo reconhecidos à medida que vão ocorrendo

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Registos contabilísticos em A2:

- Facturação em A2:

211 – Clientes c/c	363.000
a 2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos	300.000
a 2433 – IVA Liquidado	63.000

- Notas:

- a conta 2721 só será creditada até ao limite do seu saldo
- se facturação emitida for superior ao rédito acumulado reconhecido, o valor excedente deve ser reconhecido, no passivo, em:
 - 282 – Rendimentos a reconhecer

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Registos contabilísticos em A2:

- Regularização do adiantamento

276 – Adiantamentos por conta de vendas	60.000
24341 – IVA Regularizações	12.600
a 211 – Clientes c/c	72.600

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Resolução Ano 3:

- **Cálculo do rédito em A3:**

- Rédito A3 = Rédito total A3 – Rédito total A2
- Rédito total A3 = **700.000**
- **Rédito A3 = 700.000 – 420.000 = 280.000**

Nota: os custos incorridos vão sendo reconhecidos à medida que vão ocorrendo

Registos contabilísticos em A3:

- **Recebimento factura de A2:**

12 – Depósitos à ordem	290.400
a 211 – Clientes c/c	290.400

Contratos de construção (NCRF 19/IAS 11) Exemplo de aplicação

Registos contabilísticos em A3:

- **Reconhecimento do rédito do contrato:**

2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos	280.000
a 72 – Prestação de serviços	280.000

- **Facturação:**

211 – Clientes c/c	484.000
a 2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos	400.000
a 2433 – IVA Liquidado	84.000

- **Regularização do adiantamento**

276 – Adiantamentos por conta de vendas	60.000
24341 – IVA Regularizações	12.600
a 211 – Clientes c/c	72.600

Registos contabilísticos em A4:

- Recebimento da factura

12 – Depósitos à ordem	411.400
a 211 – Clientes c/c	411.400