

## DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA N.º 3/91

### TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

**1** – Esta directriz aplica-se aos contratos de construção que satisfaçam cumulativamente as seguintes características:

- a) Respeitem à construção de uma obra ou de um conjunto de obras que constituam um projecto único, tais como a construção de pontes, barragens, navios, edifícios e peças complexas de equipamento;
- b) As datas de início e de conclusão da respectiva obra situarem-se em períodos contabilísticos diferentes.  
A directriz respeita ainda aos contratos de prestação de serviços que estiverem relacionados com o contrato de construção, nos termos definidos.

**2** – Os contratos de construção podem envolver um preço previamente estabelecido (sujeito ou não a revisão) ou um preço obtido a partir dos custos suportados, acrescidos de uma percentagem ou verbas fixas.

**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 contabilístico 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, sendo deduzidos dos respectivos custos acumulados.

**4** – Entende-se como grau de acabamento a relação entre os custos incorridos até à data e a soma desses custos com os custos estimados para completar a obra.

**5** – Para efeitos do cálculo referido no número anterior, os custos incorridos a considerar devem ser apenas aqueles que reflectam o trabalho executado. São, assim, excluídas, por exemplo, os materiais adquiridos que ainda não tenham sido montados ou utilizados.

**6** – O método de percentagem de acabamento não deve ser aplicado se não houver possibilidade de estabelecer estimativas fiáveis.

**7** – Se a obra estiver substancialmente concluída, os custos que faltarem para a sua conclusão devem ser estimados e considerados como acréscimo de custos.

**8** – Devem constituir-se provisões para as perdas previsíveis decorrentes da realização do contrato, no termo de cada período contabilístico, independentemente do método adoptado.

**9** – Deverão ainda estabelecer-se provisões para contingências que surjam durante o período de garantia da obra.

**10** – Se houver facturações correspondentes a cumprimentos parciais do contrato, qualquer que seja o período contabilístico em que se verifiquem, serão consideradas como proveitos. Os pagamentos fraccionados e os adiantamentos recebidos dos clientes não reflectem necessariamente o grau de acabamento e, por isso, geralmente não poderão ser considerados como proveitos.

**11** – Quando os contratos apresentarem características semelhantes, devem ser contabilizados pelo mesmo método, sem prejuízo de se poder utilizar o método de contrato completado em obras pouco relevantes ou de curta duração.

Os critérios adoptados na selecção dos métodos de contabilização constituem uma política contabilística que deve ser consistentemente aplicada.

**12** – Deve ser divulgado na nota 48 do anexo o seguinte:

- a) Os custos e os proveitos dos contratos de construção em curso que já tiveram contribuído para a determinação de resultados;
- b) As quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos em curso.

## Exemplos ilustrativos da aplicação do método da percentagem de acabamento

**Exemplo A.** – Seja o caso de um contrato de construção não sujeito a revisão de preços, celebrados pela empresa X com o seu cliente Y no ano 1, pela quantia de 1 000 000\$, nas seguintes condições:

- a) Prazo – 2,5 anos;
- b) Condições de pagamento:
  - 1.<sup>a</sup> prestação, na data da encomenda – 30%;
  - 2.<sup>a</sup> prestação, a meio do prazo – 20%;
  - 3.<sup>a</sup> prestação, na data da entrega – 50%.

Admite-se que a entrega possa ser feita em partes.

### Operações:

#### a) Ano 1:

Recebimento da 1. <sup>a</sup> prestação vencida à data da encomenda .....	300 000\$00
Factura emitida .....	200 000\$00
Recebimento da factura emitida (200 000\$00 menos 30% de adiantamento) .....	140 000\$00
Custos incorridos .....	270 000\$00
Custos estimados para completar a obra .....	660 000\$00

#### b) Ano 2:

Recebimento da 2. <sup>a</sup> prestação de adiantamento (1 000 000\$-200 000\$) □ 20% .....	160 000\$00
Facturação emitida .....	325 000\$00
Custos incorridos .....	380 000\$00
Custos estimados para completar a obra .....	285 000\$00

#### c) Ano 3:

Facturação emitida .....	475 000\$00
Recebimento de facturação do ano 2 (325 000\$00 menos 50% de 325 000\$) .....	162 500\$00
Recebimento de facturação do ano 3 (475 000\$ menos 50% de 475 000\$00) .....	237 500\$00
Custos incorridos .....	305 000\$00

### Movimentos Contabilísticos:

#### Ano 1:

a) 11/12 – Caixa/Depósitos à ordem a 269 – Outros devedores e credores – Adiantamentos por conta de vendas:

Recebimentos da 1. <sup>a</sup> prestação .....	300 000\$00
---	-------------

b) 21 – Clientes a 71/72 – Vendas/prestações de serviço:

Facturação emitida .....	200 000\$00
--------------------------	-------------

c) 269 – Outros devedores e credores – adiantamento por conta de vendas a 21 – Clientes:

Regularização do adiantamento correspondente à facturação emitida – 30% de 200 000\$00	60 000\$00
--	------------

d) 11/12 – Caixa/Depósitos à ordem a 21 – Clientes:

Recebimento da facturação emitida .....	140 000\$00
---	-------------

e) 81 – Resultados operacionais a 61/7 – Custos:

Transferência para resultados .....	(*)270 000\$00
-------------------------------------	----------------

f) 35X – Produtos e trabalho em curso – Custos incorridos a 81

(\*\*) – Resultados operacionais:

Evidenciação dos custos incorridos .....	270 000\$00
--	-------------

g) 81 – Resultados operacionais a 35y – Produtos e trabalhos em curso – Custos

transferidos (**). Transferência para resultados .....	270 000\$00
--	-------------

h) 271 – Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos a 71/72 – Vendas/prestações de serviços:

Consideração dos restantes proveitos inerentes à percentagem de acabamento <sup>(1)</sup>:

Ci1 □ P - F =	270 000\$	□ 100 000\$ – 200 000\$ =	90 323\$00
---------------	-----------	---------------------------	------------

Ci1 + Ce	270 000\$ + 660 000\$
----------	-----------------------

i) 71/72 – Vendas/ Prestações de serviço a 81 – Resultados operacionais:

Transferência para resultados .....	290 323\$00
-------------------------------------	-------------

**Ano 2:**

a) 11/12 – Caixa/Depósitos à ordem a 269 – Outros devedores e credores – Adiantamentos por conta de vendas :		
Recebimento da 2. <sup>a</sup> prestação .....		160 000\$00
b) 21 – Clientes a 71/72 – Vendas/Prestações de serviços:		
Facturação emitida .....		325 000\$00
c) 269 – Outros devedores e credores – Adiantamentos por conta de vendas a 21 – Clientes: Regularização dos adiantamentos correspondentes à facturação emitida – (0,3 + 0,2) □ 325 000\$00.....		162 500\$00
d) 81 – Resultados operacionais a 61/7 – Custos:		
Transferência para resultados .....	(*)	380 000\$00
e) 35X – Produtos e trabalhos em curso – Custos incorridos a 81 – Resultados operacionais :		
Evidenciação dos custos incorridos .....		380 000\$00
f) 81 – Resultados operacionais a 35y – Produtos e trabalhos em curso – Custos transferidos(**) Transferência para resultados .....		380 000\$00
g) 271 – Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos a 71/72 – Vendas/Prestações de serviços:		

Consideração dos restantes proveitos inerentes à percentagem de acabamento:

$$Ci1 + Ci2 \quad \square \quad P - ( P1 + F2) =$$

$$Ci2 + Ci1 + Ce$$

$$= \frac{270\,000\$ + 380\,000\$}{270\,000\$ + 380\,000\$ + 285\,000\$} \quad \square \quad 1\,000\,000\$ - (290\,232\$ + 325\,000\$) = 79\,864\$00$$

h) 71/72 – Vendas/ Prestações de serviços a 81 – Resultados operacionais:		
Transferência para resultados .....		404 864\$00

**Ano 3:**

a) 21 – Clientes a 71/72 – Vendas/Prestações de serviços:		
Facturação emitida – 1 000 000\$ - (200 000\$ + 325 000\$ ) = .....		475 000\$00
b) 269 – Outros devedores e credores – Adiantamentos por conta de vendas a 21 – Clientes: Regularização dos adiantamentos incluídos na facturação – (475 000\$ menos 50% de 475 00\$) = .....		237 500\$00
c) 11/12 – Caixa / Depósitos à ordem a 21 – Clientes:		
Recebimento da facturação:		
Ano 2 – .....		162 500\$00
Ano 3 – .....		237 500\$00
d) 81 – Resultados operacionais a 61/7 – Custos:		
Transferência para resultados (*) .....		305 000\$00
e) 35x – Produtos e trabalhos em curso – Custos incorridos (**) a 81 – Resultados operacionais:		
Evidenciação dos custos incorridos .....		305 000\$00
f) 81 – Resultados operacionais a 35y – Produtos e trabalhos em curso – Custos transferidos (**) Transferência para resultados .....		305 000\$00
g) 71/72 – Vendas/Prestações de serviços a 271 – Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos:		
Anulação dos valores já considerados nos anos anteriores em acréscimos de proveitos: 90 323\$ + 79 864\$ = .....		170 187\$00
h) 71/72 – Vendas/Prestações de serviços a 81 – Resultados operacionais:		
Transferência para resultados .....		304 813\$00

**Exemplo B****Dados:**

Preço do contrato (P):		
Estabelecido inicialmente .....		200 000\$00
Alterado no ano 2.....		250 000\$00
Custos estimados para completar a obra (Ce) :		
Inicialmente .....		180 000\$00
No fim do ano 1.....		190 000\$00
No fim do ano 2.....		160 000\$00
Custos anuais incorridos (Ci):		
No ano 1 .....		50 000\$00
No ano 2 .....		90 000\$00
No ano 3 .....		150 000\$00

Adiantamentos:	
No ano 1 .....	100 000\$00
No ano 2 .....	100 000\$00
Pagamentos após facturação:	
No ano 3 .....	50 000\$00

### Movimentos contabilísticos:

#### Ano 1:

a) 11/12 – Caixa/Depósitos à ordem a 269 – Outros devedores e credores – Adiantamentos por conta de vendas:	
Recebimento de adiantamento.....	100 000\$00
b) 81 – Resultados operacionais a 61/7 – Custos:	
Transferência para resultados.....	(*)50 000\$00
c) 35X – Produtos e trabalhos em curso – Custos incorridos (**) a 81 – Resultados operacionais:	
Evidenciação dos custos incorridos .....	50 000\$00
d) 81 – Resultados operacionais a 35y – Produtos e trabalhos em curso – Custos transferidos(**)	
Transferência para resultados.....	50 000\$00
e) 271 – Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos a 71/72 – Vendas/Prestações de serviços:	
Consideração dos proveitos inerentes à percentagem de acabamento:	
Ci1   □ P =   50 000\$   □ 20 000\$00 =	41 666\$00
<hr/> Ci1 + Ce       5000\$ + 190 000\$	
f) 71/72 – Vendas/Prestações de serviços a 81 – Resultados operacionais:	
Transferência para resultados.....	41 666\$00
g) 6962 – Custos e perdas extraordinários – Aumentos de amortizações e de provisões – Provisões a 29 – Provisões para riscos e encargos:	
Prejuízo estimado para a obra:	
(240 000\$ – 200 000\$) – ( 50 000\$ – 41 666\$) = 40 000\$ – 8334\$ .....	31 666\$00
h) 84 – Resultados extraordinários a 6962 – Custos e perdas extraordinários – Aumentos de amortizações e de provisões – Provisões:	
Transferência para resultados.....	31 666\$00

#### Ano 2 :

a) 11/12 – Caixa/Depósitos à ordem a 269 – Outros devedores e credores – Adiantamentos por conta de vendas: .....	
Recebimento de adiantamento.....	100 000\$00
b) 81 – Resultados operacionais a 61/7 – Custos:	
Transferência para resultados.....	(*)90 000\$00
c) 35X – Produtos e trabalhos em curso – Custos incorridos (**) a 81 – Resultados operacionais:	
Evidenciação dos custos incorridos .....	90 000\$00
d) 81 – Resultados operacionais a 35y – Produtos e trabalhos em curso – Custos transferidos(**):	
Transferência para resultados.....	90 000\$00
e) 271 – Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos a 71/72 – Vendas/Prestações de serviços:	
Consideração dos proveitos inerentes à percentagem de acabamento:	
Ci1 + Ci2   □ P - P1=   50 000\$ + 90 000\$	
<hr/> Ci1 + Ci2 + Ce       50 000\$ + 90 000\$ + 160 000\$ □ 250 000\$ – 41 666\$ =	75 000\$00
f) 71 – Vendas a 81 – Resultados operacionais:	
Transferência para resultados.....	75 000\$00
g) 29 – Provisões para riscos e encargos a 7962 – Proveitos e ganhos extraordinários – Reduções de amortizações e de provisões – Provisões:	
Regularização da provisão respeitante ao prejuízo estimado para a obra:	
31 666\$ – ((300 000\$ – 250 000\$) – (8334\$ + 15 000\$ )) =	
= 31 666\$ – (50 000\$ – 23 334\$) =	
= 31 666\$ – 26 666\$.....	5 000\$00
h) 7962 – Proveitos e ganhos extraordinários – Redução de amortizações e de provisões – Provisões a 84 – Resultados extraordinários:	
Transferência para resultados.....	5 000\$00

**Ano 3:**

a) 21 – Clientes a 71/72 – Vendas/Prestações de serviços :	
Facturação total da obra.....	250 000\$00
b) 269 – Outros devedores e credores – Adiantamento por conta de vendas a 21 – Clientes:	
Transferência dos adiantamentos de clientes.....	200 000\$00
c) 11/12 – Caixa/Depósitos à ordem a 21 – Clientes:	
Recebimento da facturação em dívida.....	50 000\$00
d) 81 – Resultados operacionais a 61/7 – Custos:	
Transferência para resultados.....	(*)150 000\$00
e) 35x – Produtos e trabalhos em curso – Custos incorridos(**) a 81 – Resultados operacionais:	
Evidenciação dos custos incorridos.....	150 000\$00
f) 81 – Resultados operacionais a 35y – Produtos e trabalhos em curso – Custos transferidos(**):	
Transferência para resultados.....	150 000\$00
g) 71/72 – Vendas/Prestações de serviços a 271 – Acréscimos e diferimentos – Acréscimos de proveitos:	
Anulação dos valores já considerados nos anos anteriores em acréscimo de proveitos: 41 666\$ + 75 000\$.....	116 666\$00
h) 71/72 – Vendas/Prestações de serviços a 81 – Resultados operacionais:	
Transferência para resultados: 250 000\$ – 116 666\$ =.....	133 334\$00
i) 29 Provisões para riscos e encargos a 7962 – Proveitos e ganhos extraordinários – Reduções de amortizações e de provisões – Provisões:	
Anulação da provisão respeitante ao prejuízo estimado para a obra por esta se ter concluído.....	26 666\$00
j) 7962 – Proveitos e ganhos extraordinários – Reduções de amortizações e de provisões – Provisões a 84 – Resultados extraordinários:	
Transferência para resultados.....	26 666\$00

(\*) Trata-se apenas da parte dos custos totais da empresa que se refere a produtos e trabalhos em curso; evidentemente que terão de ser considerados, de forma semelhante, os restantes custos operacionais da empresa.

(\*\*) A utilização das subcontas indicadas para a conta 35 é de natureza facultativa; apenas tem por objectivo permitir a evidenciação, até ao termo do contrato, dos custos incorridos acumulados e da parte dos mesmos já transferida para resultados.

(Aprovada pelo conselho geral da Comissão de Normalização Contabilística em 19-12-1991).