

Norma Contabilística e de Relato Financeiro 19

Contratos de Construção

Objetivo

1 — O objetivo desta Norma Contabilística e de Relato Financeiro é o de prescrever o tratamento contabilístico de réditos e custos associados

a contratos de construção. Por força da natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a atividade do contrato é iniciada e a data em que a atividade é concluída caem geralmente em períodos contábilísticos 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 contábilísticos em que o trabalho de construção seja executado. Esta Norma usa os critérios de reconhecimento estabelecidos na Estrutura conceptual para determinar quando os réditos do contrato e os custos do contrato devam ser reconhecidos como réditos e gastos na demonstração dos resultados. Também proporciona indicação prática sobre a aplicação destes critérios.

Âmbito

2 — Esta Norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades contratadas.

Definições

3 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados especificados:

Adiantamentos: são quantias recebidas pela entidade contratada antes que o respetivo trabalho seja executado.

Contrato de construção: é um contrato especificamente negociado para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final.

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.

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.

Faturas progressivas por autos de medição são quantias faturadas do trabalho executado de um contrato quer tenham ou não sido pagas pelo cliente.

Retenções são quantias de faturas 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 retificados.

4 — Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um ativo 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 um número de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final; entre os exemplos de tais contratos incluem-se os da construção de refinarias e de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos.

5 — Para os fins desta Norma, os contratos de construção incluem:

a) Contratos para a prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção do ativo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projeto e arquitetos; e

b) Contratos para a destruição ou restauro de ativos e o restauro do ambiente após a demolição de ativos.

6 — Os contratos de construção são formulados de várias maneiras mas, para os fins desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos de “*cost plus*”. Alguns contratos de construção podem conter características quer de um contrato de preço fixado quer de um contrato de “*cost plus*” com um preço máximo acordado. Em tais circunstâncias, uma entidade contratada necessita considerar todas as condições dos parágrafos 23 e 24 a fim de determinar quando reconhecer réditos e gastos do contrato.

Combinação e segmentação de contratos de construção

7 — Os requisitos desta Norma são usualmente aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em certas circunstâncias, é necessário aplicar a Norma a componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou conjuntamente a um grupo de contratos a fim de refletir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.

8 — Quando um contrato cobrir vários ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

a) Propostas separadas tenham sido submetidas para cada ativo;

b) Cada ativo tenha sido sujeito a negociação separada e a entidade contratada e o cliente tenham estado em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada ativo; e

c) Os custos e réditos de cada ativo possam ser identificados.

9 — Um grupo de contratos, quer com um único cliente quer 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 projeto único com uma margem de lucro global; e

c) Os contratos sejam executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

10 — Um contrato pode proporcionar a construção de um ativo adicional por opção do cliente ou pode ser alterado para incluir a construção de um ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando:

a) O ativo difira significativamente na conceção, tecnologia ou função do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original; ou

b) O preço do ativo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato.

Rédito do contrato

11 — O rédito do contrato deve compreender:

a) A quantia inicial de rédito acordada no contrato; e

b) Variações no trabalho, reclamações e pagamentos de incentivos do contrato:

i) Até ao ponto que seja provável que resultem em rédito; e

ii) Estejam em condições de serem fielmente mensurados.

12 — O rédito do contrato é mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração do rédito do contrato é afetada por uma variedade de incertezas que dependem do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas na medida em que os acontecimentos ocorram e as incertezas se resolvam. Por isso, a quantia do rédito do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o seguinte. Por exemplo:

a) Uma entidade contratada e um cliente podem acordar variações ou reivindicações que aumentem ou diminuam o rédito do contrato num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;

b) A quantia de rédito acordada num contrato de preço fixado pode aumentar em consequência de cláusulas de custo escalonadas;

c) A quantia de rédito do contrato pode diminuir como consequência de penalidades provenientes de atrasos causados pela entidade contratada na conclusão do contrato; ou

d) Quando um contrato de preço fixado envolve um preço fixado por unidade de «*output*», o rédito do contrato aumenta à medida que a quantidade de unidades aumente.

13 — Uma variação é uma instrução dada pelo cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a ser executado segundo o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rédito do contrato. Exemplos de variações são as alterações nas especificações ou na conceção do ativo e alterações na duração do contrato. Uma variação é incluída no rédito do contrato quando:

a) Seja provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rédito proveniente da variação; e

b) A quantia de rédito possa ser fielmente mensurada.

14 — Uma reivindicação é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de outra parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode resultar, por exemplo, de demoras causadas por clientes, de erros nas especificações ou de alterações discutidas nos trabalhos do contrato. A mensuração da quantia de rédito proveniente de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende muitas vezes do desfecho das negociações. Por isso, as reivindicações somente são incluídas no rédito do contrato quando:

a) As negociações tenham atingido um estágio avançado de tal forma que seja provável que o cliente aceitará a reivindicação; e

b) A quantia que seja provável ser aceite pelo cliente possa ser fielmente mensurada.

15 — Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas à entidade contratada se os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir um pagamento de incentivos à entidade contratada pela conclusão do con-

trato mais cedo. Os pagamentos de incentivos são incluídos no rédito do contrato quando:

- a) O contrato esteja suficientemente adiantado que seja provável que os níveis de execução especificados serão atingidos ou excedidos; e
- b) A quantia dos pagamentos de incentivos possa ser fiavelmente mensurada.

Custos do contrato

16 — Os custos do contrato devem compreender:

- a) Os custos que se relacionem diretamente com o contrato específico;
- b) Os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados ao contrato; e
- c) Outros custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato.

17 — Os custos que diretamente se relacionem com um contrato específico incluem:

- a) Custos de mão-de-obra, incluindo supervisão;
- b) Custos de materiais usados na construção;
- c) Depreciação de ativos fixos tangíveis utilizados na construção;
- d) Custos de movimentar os ativos fixos tangíveis e os materiais para e do local da construção;
- e) Custos de alugar instalações e equipamentos;
- f) Custos de conceção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- g) Custos estimados de retificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- h) Reivindicações de terceiros.

Estes custos devem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato como, por exemplo, o rendimento proveniente da venda de materiais excedentários e da alienação de instalações e equipamentos no fim do contrato.

18 — Compreendem-se nos custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

- a) Seguros;
- b) Os custos de conceção e assistência técnica que não estejam diretamente relacionados com um contrato específico; e
- c) Gastos gerais de construção.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e que sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de atividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como a preparação e processamento de salários do pessoal de construção. Os custos que possam ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos nos termos previstos na NCRF 10 — Custos de Empréstimos Obtidos.

19 — Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente segundo os termos do contrato podem incluir alguns custos gerais administrativos e custos de desenvolvimento para os quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

20 — Os custos que não possam ser atribuídos à atividade do contrato ou que não lhe possam ser imputados são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:

- a) Custos administrativos gerais cujo reembolso não esteja especificado no contrato;
- b) Custos de alienação;
- c) Custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato; e
- d) Depreciação de ativos fixos tangíveis ociosos que não sejam usados num contrato particular.

21 — Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a esse contrato no período que vai desde a data em que o mesmo é assegurado até à sua conclusão final. Porém, os custos que se relacionem diretamente com um contrato e que sejam incorridos ao assegurar o contrato são também incluídos como parte dos custos do contrato se eles puderem ser separadamente identificados e mensurados fiavelmente e for provável que o contrato seja obtido. Quando os custos incorridos ao assegurar o contrato forem reconhecidos como um gasto do período em que sejam incorridos, não são incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

Reconhecimento do rédito e dos gastos do contrato

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 respetivamente com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data do balanço. Uma perda esperada no contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

23 — 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:

- 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 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.

24 — No caso de um contrato de "cost plus", o desfecho de um contrato de construção pode ser fiavelmente mensurado quando estiverem satisfeitas todas as condições seguintes:

- a) Seja provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- b) Os custos do contrato atribuíveis ao contrato, quer sejam ou não reembolsáveis, possam ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

25 — O reconhecimento de rédito e de gastos com referência à fase de acabamento de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rédito contratual é balanceado com os gastos contratuais incorridos ao atingir a fase de acabamento, resultando no relato de rédito, gastos e lucros que possam ser atribuíveis à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão de atividade e desempenho do contrato durante um período.

26 — Pelo método da percentagem de acabamento, 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. Porém, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os réditos totais do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

27 — Uma entidade contratada pode ter incorrido em custos do contrato que se relacionem com a atividade futura do contrato. Tais custos são reconhecidos como um ativo desde que seja provável que sejam recuperados. Tais custos representam uma quantia devida pelo cliente e muitas vezes são classificados como trabalho em curso do contrato.

28 — O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado fiavelmente quando for provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluirão para a entidade. Porém, quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não cobrável ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável é reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rédito do contrato.

29 — Uma entidade está geralmente em condições de fazer estimativas fiáveis após ter aceite um contrato que estabeleça:

- a) Os direitos a cumprir por cada parte no que respeita ao ativo a ser construído;
- b) A retribuição a ser trocada; e
- c) A forma e o prazo de liquidação.

É também normalmente necessário que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade passa em revista e, quando necessário, revê as estimativas do rédito do contrato e dos custos do contrato à medida que o trabalho progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.

30 — A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias maneiras. A entidade usa o método que permita mensurar 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.

Os pagamentos progressivos e os adiantamentos recebidos dos clientes não refletem muitas vezes o trabalho executado.

31 — Quando a fase de acabamento seja determinada com referência aos custos do contrato incorridos até à data, somente os custos do contrato que reflitam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos excluídos dos custos do contrato incorridos até à data:

- a) Custos do contrato que se relacionem com a atividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou postos de lado para uso num contrato mas não ainda instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido produzidos especificamente para o contrato; e
- b) Pagamentos feitos a entidades subcontratadas adiantadamente relativos a trabalho a executar segundo o subcontrato.

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

- 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.

Uma perda esperada num contrato de construção deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

33 — Durante as fases iniciais de um contrato dá-se muitas vezes o caso de o desfecho do contrato não poder ser fiavelmente estimado. Não obstante, pode ser provável que a entidade recupere os custos incorridos do contrato. Por isso, o rédito do contrato somente é reconhecido até ao ponto dos custos incorridos que se espera serem recuperáveis. Se o desfecho do contrato não puder ser fiavelmente estimado, nenhum lucro é reconhecido. Porém, mesmo quando o desfecho do contrato não possa ser fiavelmente estimado, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os réditos totais do contrato. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rédito total do contrato é reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 36.

34 — Os custos do contrato cuja recuperação não seja provável são reconhecidos imediatamente como um gasto. Exemplos das 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:

- a) Que não sejam inteiramente coagíveis, isto é, a sua validade esteja seriamente em questão;
- b) Cujas conclusões estejam sujeitas ao desfecho de litígio ou de legislação pendente;
- c) Relacionados com propriedades que seja provável estarem em risco de perda ou expropriação;
- d) Em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações;
- e) Em que a entidade contratada seja incapaz de completar o contrato ou de cumprir as suas obrigações segundo o contrato.

35 — Quando já não existirem as incertezas que impediram que fosse fiavelmente estimado o desfecho do contrato, o rédito e os gastos associados ao contrato de construção devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 22 e não de acordo com o parágrafo 32.

Reconhecimento de perdas esperadas

36 — 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.

37 — A quantia de tal perda é determinada independentemente:

- a) De ter ou não começado o trabalho do contrato;
- b) Da fase de acabamento da atividade do contrato; ou
- c) Da quantia de lucros que se espere surjam noutros contratos que não sejam tratados como um contrato de construção único de acordo com o parágrafo 9.

Alterações nas estimativas

38 — O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato. Por isso, 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). As estimativas alteradas são usadas na determinação da quantia de rédito e de gastos reconhecidos na demonstração dos resultados no período em que a alteração seja feita e em períodos subsequentes.

Data de eficácia

39 — Uma entidade deve aplicar esta Norma para os períodos com início em ou após 1 de janeiro de 2016.

40 — No período que se inicie em ou após 1 de janeiro de 2016, aquando da utilização desta Norma, as entidades deverão proceder à aplicação prospetiva a que se referem os parágrafos 22 e 24 da NCRF 4 — Políticas Contabilísticas — Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros, e divulgar no Anexo as quantias que não sejam comparáveis.

41 — Esta Norma substitui a NCRF 19 — Contratos de Construção, constante do Aviso n.º 15655/2009, publicado no *Diário da República*, 2.ª série, n.º 173, de 7 de setembro de 2009.