

## Norma contabilística e de relato financeiro 19

### Contratos de construção

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 11 — Contratos de Construção, adoptada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adoptadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

### Objectivo (parágrafo 1)

1 — O objectivo 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 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. 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 (parágrafo 2)

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

### Definições (parágrafos 3 a 6)

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

**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.

**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.

4 — Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo 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 activos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, 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 directamente relacionados com a construção do activo, por exemplo, os relativos a serviços de gestores de projecto e arquitectos; e

(b) Contratos para a destruição ou restauração de activos e a restauração do ambiente após a demolição de activos.

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 (parágrafos 7 a 10)

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 afim de reflectir a substância de um contrato ou de um grupo de contratos.

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

- (a) Propostas separadas tenham sido submetidas para cada activo;
- (b) Cada activo 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 activo; e
- (c) Os custos e réditos de cada activo possam ser identificados.

9 — 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.

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

- (a) O activo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do activo ou activos cobertos pelo contrato original; ou
- (b) O preço do activo seja negociado sem atenção ao preço original do contrato.

### Rédito do contrato (parágrafos 11 a 15)

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 fiavelmente mensurados.

12 — 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 do desfecho de acontecimentos futuros. As estimativas necessitam muitas vezes de ser revistas à medida 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 concepção do activo 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 fiavelmente mensurada.

14 — Uma reivindicação é uma quantia que a entidade contratada procura cobrar do cliente ou de uma outra terceira parte como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode surgir de, por exemplo, demoras causadas por clientes, por erros nas especificações ou na concepção e 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 fiavelmente 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 contrato 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 (parágrafos 16 a 21)**

16 — Os custos do contrato devem compreender:

- (a) Os custos que se relacionem directamente com o contrato específico;
- (b) Os custos que sejam atribuíveis à actividade 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 directamente 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 activos fixos tangíveis utilizados no contrato;
- (d) Custos de movimentar os activos fixos tangíveis e os materiais para e do local do contrato;
- (e) Custos de alugar instalações e equipamentos;
- (f) Custos de concepção e de assistência técnica que estejam directamente relacionados com o contrato;
- (g) Custos estimados de rectificar e garantir os trabalhos, incluindo os custos esperados de garantia; e
- (h) Reivindicações de terceiras partes.

Estes custos devem ser reduzidos por qualquer rendimento inerente que não esteja incluído no rédito do contrato, por exemplo, 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 actividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos:

- (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.

Tais custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. A imputação é baseada no nível normal de actividade 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 actividade do contrato em geral e possam ser imputados a contratos específicos também incluem os custos de empréstimos obtidos quando a entidade contratada adopte o tratamento alternativo permitido 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 actividade 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 vender;
- (c) Custos de pesquisa e desenvolvimento cujo reembolso não esteja especificado no contrato; e
- (d) Depreciação de instalações e equipamentos 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 directamente 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 (parágrafos 22 a 35)**

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 respectivamente com referência à fase de acabamento da actividade 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 actividade 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 actividade futura do contrato. Tais custos são reconhecidos como um activo 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 activo 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 mesure 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 reflectem 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 reflectam trabalho executado são incluídos nos custos incorridos até à data. São exemplos de custos de contrato que são excluídos:

- (a) Custos do contrato que se relacionem com a actividade 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 a trabalho executado 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 circuns-

tâncias 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 (parágrafos 36 e 37)

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 actividade 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 (parágrafo 38)

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.

#### Divulgações (parágrafos 39 a 41)

39 — Uma 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.

40 — 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.

41 — 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 rectificadas. 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.

#### Data de eficácia (parágrafo 42)

42 — Uma entidade deve aplicar esta Norma a partir do primeiro período que se inicie em ou após 1 de Janeiro de 2010.