

NCP 12 — Contratos de Construção

1 — Objetivo

1 — O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contabilístico dos custos, gastos e rendimentos associados a contratos de construção. A presente Norma:

- (a) Identifica os acordos que devem ser classificados como contratos de construção;
- (b) Dá orientação sobre os tipos de contratos de construção que possam surgir no setor público; e
- (c) Especifica a base para reconhecimento e divulgação dos gastos do contrato e, se relevante, dos rendimentos do mesmo.

2 — Devido à natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a atividade do contrato é iniciada e a data em que é concluída reportam-se geralmente a períodos contabilísticos diferentes.

3 — Regra geral, os contratos de construção celebrados por entidades do setor público não especificam a quantia do rendimento do contrato. Em vez disso, o financiamento para suportar a construção será obtido através de uma dotação orçamental, outra receita semelhante, subsídios ou empréstimos. Nestes casos, o que está em causa na contabilização de contratos de construção é a imputação de custos de construção ao período de relato em que o trabalho de construção é executado e o reconhecimento dos respetivos gastos.

4 — Em certos casos os contratos de construção celebrados por entidades do setor público podem ser estabelecidos numa base comercial, ou numa base não comercial com recuperação total ou parcial do custo. Nestes casos, o que está em causa na contabilização de contratos de construção é a imputação tanto do rendimento como dos custos do contrato aos períodos de relato em que o trabalho de construção é executado.

2 — Âmbito

5 — Esta norma deve ser aplicada na contabilização dos contratos de construção nas demonstrações financeiras das entidades construtoras. Os termos “contrato de construção” e “contrato” são usados indistintamente ao longo da presente Norma.

3 — Definições

6 — Os termos que se seguem são usados nesta Norma com os significados indicados:

Construtor é uma entidade que executa o trabalho de construção no seguimento de um contrato de construção.

Contrato *cost plus* ou baseado no custo é um contrato de construção em que o construtor é reembolsado dos custos permitidos ou definidos e, no caso de um contrato de base comercial, acrescido duma percentagem adicional destes custos ou duma remuneração fixa adicional, se existir.

Contrato de construção é um contrato, ou um acordo vinculativo similar, especificamente negociado para a construção de um ativo ou um grupo de ativos que estão intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu objetivo ou uso finais.

Contrato de preço fixado é um contrato de construção em que o construtor aceita um preço fixado, ou uma taxa fixa por unidade produzida, que em alguns casos está sujeito a cláusulas de escalonamento de custos.

3.1 — Contratos de construção

7 — Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um único ativo como por exemplo 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 conjunto de ativos que estejam intimamente inter-relacionados ou interdependentes em termos da sua conceção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final. São exemplos deste tipo de contratos os relativos à construção de sistemas de abastecimento de água e outras infraestruturas complexas (portuárias, ferroviárias, aeroportuárias).

8 — Para efeitos da presente Norma, os contratos de construção incluem:

- (a) Contratos de prestação de serviços que estejam diretamente relacionados com a construção do ativo, por exemplo, os relativos aos serviços de gestão de projetos, de arquitetura, de assistência técnica e fiscalização; e
- (b) Contratos para a destruição ou restauro de ativos, e a recuperação do ambiente após a demolição de ativos.

9 — Para efeitos desta Norma, os contratos de construção também incluem todos os acordos vinculativos, mas que não assumam a forma de um contrato escrito. Assim, se um acordo conferir às partes direitos e obrigações similares às que resultariam de um contrato escrito, o mesmo é considerado um contrato de construção para efeitos desta Norma. Estes acordos vinculativos podem, por exemplo, resultar duma diretiva ministerial, duma decisão dum gabinete ministerial, duma decisão legislativa, ou dum memorando de entendimento.

10 — Os contratos de construção são formulados de várias formas que, para as finalidades desta Norma, são classificados como contratos de preço fixado e contratos *cost plus* ou baseados no custo. Alguns contratos de construção comerciais podem conter características tanto de um contrato de preço fixado como de um contrato *cost plus* ou baseado no custo com um preço máximo acordado. Nestas circunstâncias, um construtor precisa de considerar todas as condições indicadas nos parágrafos 29 e 30 a fim de determinar quando deve reconhecer o rendimento e os gastos do contrato.

3.2 — Construtor

11 — Um construtor é uma entidade que celebra um contrato para edificar estruturas, construir instalações, produzir bens, ou prestar serviços segundo as especificações

de uma outra entidade. O termo “construtor “ inclui um construtor geral ou principal, um subempreiteiro de um construtor geral ou um gestor de uma construção.

4 — Combinação e segmentação de contratos de construção

12 — Em regra, os requisitos desta Norma são aplicados separadamente a cada contrato de construção. Porém, em algumas circunstâncias, é necessário aplicá-la a componentes separadamente identificáveis de um único contrato, ou a um grupo de contratos em conjunto, a fim de refletir a sua substância.

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

(a) Forem apresentadas propostas separadas para cada ativo;

(b) Cada ativo for sujeito a negociação separada e o construtor e o cliente estiverem em condições de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relativa a esse ativo; e

(c) Os custos e rendimentos de cada ativo puderem ser identificados.

14 — Um grupo de contratos, quer com um único cliente quer com vários, deve ser tratado como um único contrato de construção quando:

(a) O grupo de contratos for negociado como um único pacote;

(b) Os contratos estiverem tão intimamente inter-relacionados que sejam, com efeito, parte de um projeto único com uma margem de lucro global, se existir; e

(c) Os contratos forem executados simultaneamente ou numa sequência contínua.

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

(a) Esse ativo diferir significativamente na conceção, tecnologia ou função do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original; ou

(b) O preço desse ativo for negociado sem atender ao preço original do contrato.

5 — Rendimento do contrato

16 — O rendimento do contrato deve compreender:

(a) A quantia inicial de rendimento acordada no contrato; e

(b) As variações no trabalho contratado (por exemplo, trabalhos a mais ou a menos), as revisões de preços, as reclamações e o pagamento de incentivos, na medida em que:

(i) Seja provável que resultarão em rendimento; e

(ii) Estejam em condições de serem mensurados com fiabilidade.

17 — O rendimento do contrato deve ser mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber. A mensuração inicial e subsequente do rendimento do contrato é afetada 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 ocorrem e as incertezas se resolvem.

18 — Além disso, a quantia de rendimento do contrato pode aumentar ou diminuir de um período para o seguinte. Por exemplo:

(a) Um construtor e um cliente podem acordar variações ou reclamações que aumentem ou diminuam o rendimento do contrato num período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente acordado;

(b) A quantia de rendimento acordada num contrato de preço fixado, contrato *cost plus* ou contrato baseado no custo pode aumentar por causa de cláusulas de escalonamento de custos e outras;

(c) A quantia de rendimento do contrato pode diminuir em consequência de penalidades resultantes de atrasos causados pelo construtor na conclusão do contrato; ou

(d) Quando um contrato de preço fixado envolve um preço fixo por unidade produzida, o rendimento do contrato aumenta ou diminui à medida que o número de unidades aumenta ou diminui.

19 — Uma variação é uma instrução do cliente para uma alteração no âmbito do trabalho a executar de acordo com o contrato. Uma variação pode conduzir a um aumento ou a uma diminuição no rendimento do contrato. São exemplos de variações as alterações nas especificações ou na conceção do ativo e alterações na duração do contrato. Uma variação deve ser incluída no rendimento do contrato quando:

(a) For provável que o cliente aprovará a variação e a quantia de rendimento proveniente da variação; e

(b) A quantia do rendimento puder ser mensurada com fiabilidade.

20 — Uma reclamação é uma quantia que o construtor procura cobrar do cliente ou de um terceiro como reembolso de custos não incluídos no preço do contrato. Uma reclamação pode surgir designadamente de atrasos causados pelo cliente, erros nas especificações ou na conceção, e disputas de variações nos trabalhos contratados. A mensuração das quantias de rendimento provenientes de reclamações está sujeita a muita incerteza e depende, muitas vezes, do desfecho de negociações. Por isso, as reclamações só devem ser incluídas no rendimento do contrato quando:

(a) As negociações atingiram uma fase de tal forma avançada que seja provável que o cliente aceitará a reclamação; e

(b) A quantia que é provável vir a ser aceite pelo cliente possa ser mensurada com fiabilidade.

21 — Os pagamentos de incentivos são quantias adicionais pagas ao construtor quando os níveis de desempenho especificados forem atingidos ou excedidos. Por exemplo, um contrato pode permitir que seja pago um incentivo ao construtor por ter concluído antecipadamente o contrato. Os pagamentos de incentivos devem ser incluídos no rendimento do contrato quando:

(a) O contrato está suficientemente avançado que é provável que os padrões de desempenho especificados serão atingidos ou excedidos; e

(b) A quantia dos pagamentos de incentivos possa ser mensurada com fiabilidade.

6 — Custos do contrato

22 — Os custos do contrato devem compreender:

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

23 — Os custos que se relacionam diretamente com o contrato específico incluem:

- (a) Custos de mão-de-obra no local, incluindo supervisão;
- (b) Custos de materiais usados na construção;
- (c) Depreciação de instalações e equipamentos utilizados na construção;
- (d) Custos de transportar instalações, equipamentos e materiais para, e do, local do contrato;
- (e) Custos de aluguer de instalações e equipamentos;
- (f) Custos de conceção e de assistência técnica que estejam diretamente relacionados com o contrato;
- (g) Custos estimados para retificar e garantir os trabalhos, incluindo custos esperados de garantias prestadas; e
- (h) Indemnizações por reclamação de terceiros.

Estes custos podem ser reduzidos de qualquer rendimento que não esteja previsto no rendimento do contrato, por exemplo, rendimento proveniente da venda de materiais excedentes no final do contrato.

24 — Os custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e que podem ser imputados a contratos específicos incluem:

- (a) Seguros;
- (b) Custos de conceção que não estejam diretamente relacionados com um contrato específico; e
- (c) Gastos gerais de construção.

Estes custos são imputados usando métodos que sejam sistemáticos e racionais e sejam aplicados consistentemente a todos os custos que tenham características semelhantes. Tal imputação deve ser baseada no nível normal da atividade de construção. Os gastos gerais de construção incluem custos tais como o processamento de salários do pessoal da construção. Os custos que podem ser atribuíveis à atividade do contrato em geral e podem ser imputados a contratos específicos incluem também custos de empréstimos obtidos quando o construtor adotar o tratamento contabilístico da capitalização previsto na NCP 7 — Custos de Empréstimos Obtidos.

25 — Os custos que sejam especificamente debitáveis ao cliente nos termos do contrato podem incluir alguns custos de administração geral e custos de desenvolvimento relativamente aos quais o reembolso esteja especificado nos termos do contrato.

26 — Os custos que não possam ser atribuídos à atividade do contrato ou que não possam ser imputados a

um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Tais custos incluem:

- (a) Custos de administração geral relativamente aos quais não esteja especificado no contrato qualquer reembolso;
- (b) Custos com as vendas;
- (c) Custos de pesquisa e desenvolvimento relativamente aos quais não esteja especificado no contrato qualquer reembolso; e
- (d) Depreciação de instalações e equipamentos inativos que não sejam usados num contrato em particular.

27 — Os custos do contrato devem incluir 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 suportados para o assegurar devem também ser incluídos como parte dos custos do contrato se puderem ser separadamente identificados e mensurados com fiabilidade, e for provável que o contrato virá a ser outorgado. Quando os custos suportados para assegurar um contrato forem reconhecidos como um gasto no período em que são suportados, não devem ser incluídos nos custos do contrato quando o contrato for obtido num período subsequente.

7 — Reconhecimento do rendimento e dos gastos do contrato

28 — Quando o desfecho de um contrato de construção puder ser estimado com fiabilidade, o rendimento e os gastos associados a esse contrato de construção devem ser reconhecidos como rendimentos e gastos, respetivamente, com referência à fase de acabamento da atividade do contrato à data de relato. Uma perda esperada no contrato de construção a que se aplique o parágrafo 42 deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com esse parágrafo.

29 — No caso de um contrato de preço fixado, o desfecho de um contrato de construção pode ser estimado com fiabilidade quando forem cumulativamente satisfeitas as seguintes condições:

- (a) O rendimento total do contrato, se existir, pode ser mensurado com fiabilidade;
- (b) É provável que os benefícios económicos ou potencial de serviço associados ao contrato fluirão para a entidade;
- (c) Tanto os custos do contrato para o concluir como a fase de acabamento do contrato à data de relato podem ser mensurados com fiabilidade;
- (d) Os custos atribuíveis ao contrato podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados para que os custos reais suportados possam ser comparados com estimativas anteriores.

30 — No caso de um contrato *cost plus* ou baseado no custo, o desfecho de um contrato de construção pode ser estimado com fiabilidade quando forem cumulativamente satisfeitas as seguintes condições:

- (a) É provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- (b) Os custos atribuíveis ao contrato, especificamente reembolsáveis ou não, podem ser claramente identificados e fiavelmente mensurados.

31 — O reconhecimento do rendimento e dos gastos com referência à fase de conclusão de um contrato é muitas vezes referido como o método da percentagem de acabamento. Segundo este método, o rendimento do contrato é balanceado com os gastos do contrato suportados para o concluir, resultando no relato do rendimento, dos gastos, e do resultado líquido que pode ser atribuído à proporção de trabalho concluído. Este método proporciona informação útil sobre a extensão da atividade e o grau de cumprimento do contrato durante um período.

32 — Segundo o método da percentagem de acabamento, o rendimento do contrato deve ser reconhecido como rendimento na demonstração dos resultados nos períodos de relato em que o trabalho é executado. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como um gasto na demonstração dos resultados nos períodos de relato em que o trabalho a que eles se referem é executado. Porém, quando se pretende no início do contrato que os respetivos custos sejam totalmente recuperados, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre o rendimento total do contrato deve ser reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 42.

33 — Um construtor pode ter suportado custos que se relacionam com a atividade futura do contrato. Tais custos do contrato devem ser reconhecidos como um ativo desde que seja provável que venham a ser recuperados. Estes custos representam uma quantia devida pelo cliente e são muitas vezes classificados como trabalhos em curso.

34 — O desfecho de um contrato de construção só pode ser estimado com fiabilidade quando for provável que os benefícios económicos ou o potencial de serviço associados ao contrato fluirão para a entidade. Porém, quando surgir uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rendimento do contrato, e já reconhecida na demonstração dos resultados, a quantia não recuperável ou a quantia a respeito da qual a recuperação deixou de ser provável, deve ser reconhecida como um gasto e não como um ajustamento da quantia do rendimento do contrato.

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

- (a) Os direitos executáveis de cada parte no que respeita ao ativo a construir;
- (b) A retribuição a ser trocada, se existir; e
- (c) A forma e os termos de liquidação.

Por regra é necessário também que a entidade tenha um sistema eficaz de orçamentação e de relato financeiro. A entidade revê e, quando necessário, altera as estimativas do rendimento e dos custos do contrato à medida que o contrato progride. A necessidade de tais revisões não indica necessariamente que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade.

36 — A fase de acabamento de um contrato pode ser determinada de várias formas. A entidade deve usar o método que mesure com fiabilidade o trabalho executado. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

- (a) A proporção dos custos do contrato suportados no trabalho executado até à data face aos custos totais estimados do contrato;
- (b) Medições do trabalho executado; ou
- (c) Conclusão de uma proporção física do trabalho do contrato.

Os pagamentos por conta e os adiantamentos recebidos de clientes não refletem muitas vezes o trabalho executado.

37 — Quando a fase de acabamento for determinada por referência aos custos do contrato suportados até à data, apenas os custos que reflitam o trabalho executado são incluídos naqueles custos. São exemplos de custos excluídos do contrato:

- (a) Custos que se relacionam com a atividade futura do contrato, tais como custos de materiais que tenham sido entregues num local do contrato ou reservados para usar num contrato mas ainda não instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, salvo se esses materiais tiverem sido produzidos especificamente para o contrato; e
- (b) Pagamentos adiantados feitos a subempreiteiros por conta do trabalho a executar de acordo com o sub-contrato.

38 — Quando o desfecho de um contrato de construção não puder ser estimado com fiabilidade:

- (a) O rendimento só deve ser reconhecido até ao ponto em que seja provável que os custos do contrato serão recuperáveis; e
- (b) Os custos do contrato devem ser reconhecidos como um gasto no período em que sejam suportados.

Uma perda esperada num contrato de construção a que se aplique o parágrafo 42 deve ser reconhecida imediatamente como um gasto de acordo com esse parágrafo.

39 — Durante as fases iniciais de um contrato, acontece com alguma frequência o seu desfecho não poder ser estimado com fiabilidade. Não obstante, pode ser provável que a entidade venha a recuperar os custos suportados do mesmo e, por isso, o rendimento do contrato só deve ser reconhecido até ao limite dos custos suportados que se espera sejam recuperáveis. Se o desfecho do contrato não puder ser estimado com fiabilidade, deve ser reconhecido qualquer resultado. Porém, mesmo que o desfecho do contrato não possa ser estimado com fiabilidade, pode ser provável que os custos totais do contrato excedam os rendimentos totais do mesmo. Em tais casos, qualquer excesso esperado dos custos totais do contrato sobre os rendimentos totais do mesmo deve ser reconhecido imediatamente como um gasto de acordo com o parágrafo 42.

40 — Os custos do contrato cuja recuperação não seja provável devem ser reconhecidos imediatamente como gasto. Exemplos de circunstâncias em que a recuperabilidade dos custos suportados do contrato pode não ser provável e portanto os custos do contrato podem ter de ser reconhecidos imediatamente como um gasto, incluem contratos:

- (a) Que não sejam totalmente executáveis, isto é, a sua validade esteja seriamente em causa;
- (b) Cujas conclusões estejam sujeitas à resolução de litígios ou legislação pendente;
- (c) Relacionados com propriedades em que haja probabilidade de embargo ou expropriação;
- (d) Em que o cliente não esteja em condições de cumprir as suas obrigações; ou
- (e) Quando o construtor não estiver em condições de concluir o contrato ou de cumprir as obrigações definidas no mesmo.

41 — Quando já não existirem as incertezas que impediram que pudesse ser fiavelmente estimado o desfecho do contrato de construção, o rendimento e os gastos associados ao mesmo devem ser reconhecidos de acordo com o parágrafo 28 e não de acordo com o parágrafo 38.

8 — Reconhecimento de perdas esperadas

42 — Relativamente aos contratos de construção para os quais se pretende, no início do contrato, que os custos sejam totalmente recuperados das outras partes do contrato de construção, quando for provável que os custos totais do contrato excedam os respetivos rendimentos totais, a perda esperada deve ser reconhecida imediatamente como gasto.

43 — As entidades do setor público podem celebrar contratos de construção que especifiquem que o rendimento destinado a cobrir os custos de construção será totalmente coberto pelas outras partes do contrato. Tal pode ocorrer quando, por exemplo:

(a) As entidades públicas que dependem em larga medida de dotações orçamentais para financiar as suas operações estão também autorizadas a contratar com empresas públicas ou privadas a construção de ativos numa base comercial ou de recuperação total de custos; ou

(b) As entidades públicas transacionam entre si de forma independente ou numa base comercial.

Nestes casos, uma perda esperada num contrato de construção é imediatamente reconhecida de acordo com o parágrafo 42.

44 — Uma entidade do setor público pode, nalguns casos, celebrar um contrato de construção em que não haja a recuperação total do custo do contrato. Nestes casos, o financiamento do excesso do valor contratado de construção será obtido a partir de dotação orçamental ou outra alocação de fundos públicos para o construtor, ou de subsídios provenientes de entidades terceiras. Os requisitos do parágrafo 42 não se aplicam a estes contratos de construção.

45 — A quantia de qualquer perda esperada segundo o parágrafo 42 deve ser determinada independentemente:

(a) De ter ou não começado o trabalho do contrato;

(b) Da fase de acabamento da atividade de contrato; ou

(c) Da quantia de ganhos que se espera que surjam em outros contratos de construção que não sejam tratados como um contrato de construção único de acordo com o parágrafo 14.

9 — Alterações em estimativas

46 — O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada, em cada período de relato, às estimativas correntes dos rendimentos e dos custos do contrato. Por isso, os efeitos de uma alteração nas estimativas dos rendimentos ou dos custos do contrato, ou o efeito de uma alteração na estimativa do seu desfecho, devem ser contabilizados como uma alteração de estimativa contabilística. As estimativas alteradas são usadas na determinação das quantias de rendimentos e de gastos reconhecidas na demonstração dos resultados, no período em que a alteração é feita e em períodos subsequentes.