

DIRECTRIZ CONTABILÍSTICA Nº 3

TRATAMENTO CONTABILÍSTICO DOS CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

1. [Exemplo A](#)
2. [Exemplo B](#)

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 directamente relacionados com um 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 de 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 ou substancialmente 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 excluídos, 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 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 seccionados 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 contabilizado 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 tiverem contribuído para a determinação de resultados;
- b) as quantias recebidas e a receber relativamente aos contratos de Construção em curso.

Exemplo A

Exemplo ilustrativo da aplicação do método da percentagem de acabamento

Seja o caso de um contrato de construção não sujeito a revisão de preços, celebrado 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:

1ª prestação, na data da encomenda 30%

2ª prestação, a meio do prazo 20%

3ª prestação, na data da entrega 50%

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

Operações:

a) Ano 1

Recebimento da 1ª prestação vencida à data da encomenda: 300.000

Facturação emitida: 200.000

Recebimento da factura emitida (200.000 menos 30% de adiantamento): 140.000

Custos incorridos: 270.000

Custos estimados para completar a obra: 660.000

b) Ano 2

Recebimento da 2ª prestação de adiantamento $(1.000.000 - 200.000) \times 20\%$:
160.000

Custos incorridos: 380.000

Custos estimados para completar a obra: 285.000

c) Ano 3

Facturação emitida: 475.000

Recebimento de facturação do ano 2 (325.000 menos 50% de 325.000): 162.500

Recebimento de facturação do ano 3 (475.000 menos 50% de 475.000): 237.500

Custos incorridos: 305.000

Movimentos contabilísticos:

Ano 1

A) 11/12 - Caixa/Depósitos à ordem

269 - Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

Recebimento da 1ª prestação: 300.000

B) 21 - Clientes

71/72 - Vendas/Prestação de serviços

Facturação emitida: 200.000

C) 269 - Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

21 - Clientes

Regularização do adiantamento correspondente à facturação emitida (

D) 11/12 - Caixa/Depósitos à ordem

21 - Clientes

Recebimento da facturação emitida: 140.000

E) 81 - Resultados operacionais

61/7 - Custos

Transferência para resultados: 270.000

F) 35x - Produtos e trabalhos em curso - Custos incorridos

81 - Resultados operacionais

Evidenciação dos custos incorridos: 270.000

G) 81 - Resultados operacionais

35y - Produtos e trabalhos em curso - Custos transferidos

Transferência para resultados: 270.000

H) 271- Acréscimos e diferimentos - Acréscimos de proveitos

71/72 - Vendas/Prestações de serviços

Consideração dos restantes proveitos inerentes à percentagem de acabamento:

Cil 270.000

$x P - F = x 1 - - 2mE0 =$

Cil + Ce 270.000 + 660.000

$= 0,290323 \times 1.000.000 - 200.000 = 290.323 - 200.000 = 90.323$

I) 71/72 - Vendas/Prestações de serviços

81 - Resultados operacionais

Transferência para resultados: 290.323

Ano 2

A) 11/12 - Caixa/Depósitos à ordem

269- Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

Recebimento da 2ª prestação: 160.000

B) 21 - Clientes

71/72 - Vendas/Prestações de serviços

Facturação emitida: 325.000

c) 269 - Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

21 - Clientes

Regularização dos adiantamentos correspondentes à facturação emitida

$(0,3 + 0,2) \times 325\ 000 = 162\ 500$

d) Resultados operacionais

61/7 - Custos

Transferência para resultados 380 000'

e) 35x - Produtos e trabalhos em curso - Custos incorridos'

a

81 - Resultados operacionais

Evidenciação dos custos incorridos 380 000

f) 81 - Resultados operacionais

a

35y - Produtos e trabalhos em curso - Custos transferidos"

transferência para resultados 380 000

g) 271 - Acréscimos e diferimentos - Acréscimos de proveitos

a

71/72 - Vendas/Prestações de serviços consideração dos restantes proveitos inerentes à percentagem de acabamento

$C_{i1} + C_{i2}$

, $p(1 + w) =$

$C_{i1} + C_{i2} + a$

$270\ 000 + 380\ 000$

$= -x\ 1\ 000\ 000 -$

$270\ 000 + 380\ 000 + 285\ 000$

$-(290\ 323 + 325\ 000) =$

$$= 0,695187 \times 1000000 - 615323 =$$

$$= 695\ 187 - 615\ 323\ 79\ 864$$

h) 71/72 - Vendas/Prestações de serviços

a

81 - Resultados operacionais

Transferência para resultados 404 864

Ano 3

a) 21 - Clientes

a

71/72 - Vendas/Prestações de serviços

Facturação emitida:

$$1\ 000\ 000 - (200\ 000 + 325\ 000) = 475\ 000$$

b) 269- Outros devedores e credores - Adiantamentos

por conta de vendas

a

21 - Clientes

Regularização dos adiantamentos

incluídos na facturação

$$(475\ 000 \text{ menos } 50\% \text{ de } 475\ 000) = 237\ 500$$

c) 11/12- Caixa/Depósitos à ordem

a

21 - Clientes

Recebimento da facturação

- Ano 2 162 500

- Ano 3 237 500 400 000

d) 81 - Resultados operacionais

a

61/7 - Custos

Transferência para resultados 305 000 '

e) 35x - Produtos e trabalhos em curso - Custos incorridos

a

81 - Resultados operacionais

Evidenciação dos custos incorridos 305 000

f) - Resultados operacionais

a

35y - Produtos e trabalhos em curso - Custos transferidos **

Transferência para resultados.....305 000

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 =.....170187

h) 71/72 -Vendas /prestações de serviços

a

81 - Resultados operacionais

Transferência para resultados.....304 813

Exemplo B

Dados:

Preço do contrato (p) :

- estabelecimento inicial 200 000
- alterado no ano 2 250 000
- Custos estimados para completar a obra (Ce)
- Inicialmente 180 000
- no fim do ano 190 000
- no fim do ano 2 160 000

Custo anuais incorridos (Ci):

- no ano 1 .50 000
- no ano 2 .90 000
- no ano 3 150 000
- Adiantamentos:
- no ano 1 100 000
- no ano 2 100 000

- Pagamento após facturação:

- no ano 3 .50 000

Movimento contabilístico:

Ano 1

a) 11/12 -Caixa/Depósitos á ordem

a

269 - Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

Recebimento de adiantamento.....100000

b) 81 - Resultados operacionais

a

61/7 - Custos...

Transferência para Resultados50 000*

c) 35x - Produtos e trabalhos em curso - Custos incorridos'

a

81 - Resultados operacionais

Evidenciação dos custos incorridos ..50 000

d) 81 - Resultados operacionais

a

35y - Produtos e trabalhos em curso - Custos transferidos "

Transferência para resultados50 000

e) 271 - Acréscimos e diferimentos - Acréscimos de proveitos

a

71/72 - Vendas/Prestações de serviços

Consideração dos proveitos inerentes à percentagem de acabamento:

Cil 50 000

x p = xM =

O1 +@ S+ IW

=- x M = m

f) 71/72 - Vendas/Prestações de serviços

a

81 - Resultados operacionais

Transferência para resultados 41 666

g) 6962 - Custos e perdas extraordinários - Aumentos de amortização e de provisões - Provisões

29 - Provisões para riscos e encargos

Prejuízo estimado para a obra:

$(240\ 000 - 200\ 000) - (50\ 000 - 41\ 666) = 40\ 000 - 8\ 334 = 31\ 666$

h) 84 - Resultados extraordinários

6962 - Custos e perdas extraordinários - Aumentos de amortizações e de provisões - Provisões

Transferência para resultados 31 666

Ano 2

a) 11/12 - Caixa/Depósitos á ordem

a

269 - Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

Recebimento de adiantamento 100 000

b) 81 - Resultados operacionais

a

61/7 - Custos

Transferência para resultados 90 000'

c) 35x - Produtos e trabalhos em curso - Custos incorridos "

a

81 - Resultados operacionais

Evidenciação dos custos incorridos 90 000

d) 81 - Resultados operacionais

35y - Produtos e trabalhos em curso - Custos transferidos"

Transferência para resultados 90 000

e) 271 - Acréscimos e diferimentos - Acréscimos de proveitos

a

71/72 - Vendas/Prestações de serviços

Consideração dos proveitos inerentes à percentagem de acabamento:

Cil + Ci2

x B Q =

m ++@

50 000 + 90000

= x B - m=

(50000 + 90000) + 160000

= 0,46666 x 250 000 - 41666 =

f) 71 - Vendas

a

81 - Resultados operacionais

Transferência para resultados 75 000

g) 29 - Provisões para riscos e encargos

a

7962 - proveitos e ganhos extraordinários - Redução de amortizações e de provisões - Provisões

Regularização da provisão respeitante ao prejuízo estimado para a obra:

31 666 - K300 000 - 250 000) - (8 334 + 15 000)] =

h) 7962 - Proveitos e ganhos extraordinários - Redução de amortizações e de provisões - Provisões

a

84 - Resultados extraordinários

Transferência para resultados 5 000

Ano 3

a) 21 - Clientes

a

71/72 -Vendas/Prestações de serviços

Facturação total da obra.....250 000

b) 269 - Outros devedores e credores - Adiantamentos por conta de vendas

21 - Clientes

Transferência dos adiantamentos de clientes200 000

c) 11/12 - Caixa/Depósitos à ordem

a

21 - Clientes

Recebimento de facturação em dívida 50 000

d) 81 - Resultados operacionais

a

61/7 - Custos

Transferência para resultados.....150 000

e) 35x - Produtos e trabalhos em curso - Custos incorridos"

a

81 - Resultados operacionais

Evidenciação dos custos incorridos150 000

f) 81 - Resultados operacionais

a

35y - Produtos e trabalhos em curso - Custos transferidos "

transferência para resultados.....150000

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:

$$41.666 + 75.000 = 111666$$

h) 71/72 - Vendas/Prestações de serviços

a

81 - Resultados operacionais

Transferência para resultados:

$$250000 - 226666 = \dots\dots\dots 133334$$

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

j) 7962 - Proveitos e ganhos extraordinários - Reduções de

a amordzasbes e de provisões - Provisões

84 - Resultados extraordinários

Transferência para resultados.....26 666

* 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 sub contas indicadas para a conta 35 é natureza facultativa; apenas em por objectivo permitir

a evidenciação, até ao termo do contrato, dos custos incorridos acumulados e da parte dos mesmos já referidos para resultados

Aprovado pelo Conselho Geral da Comissão de Normalização Contabilística, em 19/12/1991

O PRESIDENTE DA COMISSÃO EXECUTIVA
António Domingos Henrique Coelho Garcia

[topo](#)