

Rédito e contratos de construção

Capítulo 2

Estrutura da apresentação

1. Normas aplicáveis

2. Rédito (normas nacionais)
 - i. Conceito de rédito
 - ii. Critérios de reconhecimento
 - iii. Critérios de reconhecimento dos réditos da venda de bens
 - iv. Critérios de reconhecimento dos réditos da prestação de serviços
 - v. Critérios de reconhecimento dos réditos de juros, *royalties* e dividendos
 - vi. Mensuração do rédito

Estrutura da apresentação

3. Contratos de construção (normas nacionais)
 - i. Conceito de contrato de construção
 - ii. Réditos e gastos de um contrato de construção
 - iii. Reconhecimento dos réditos e gastos de um contrato de construção

Estrutura da apresentação

4. Rédito de contratos com clientes (IFRS)
 - i. Identificação do contrato com o cliente
 - ii. Identificação das obrigações de desempenho do contrato
 - iii. Determinação do preço da transação
 - iv. Imputação do preço da transação às obrigações de desempenho dos contratos
 - v. Reconhecimento do rédito e dos custos contratuais
 - vi. Apresentação

1. Normas aplicáveis

Normas contabilísticas



Portugal

- NCRF
20
- NCRF
19



International
Accounting Standards
Board®

Internacional

- IFRS
15

2. Rédito

(normas nacionais)

Conceito de rédito

- Influxo bruto, durante o período contabilístico, de benefícios económicos obtidos no decurso das atividades ordinárias de uma entidade, quando esses influxos resultem em aumentos do capital próprio que não relacionados com contribuições dos acionistas.

Critérios de reconhecimento

- Critérios de reconhecimento do rédito da venda de bens
- Critérios de reconhecimento do rédito da prestação de serviços
- Critérios de reconhecimento do rédito dos juros, *royalties* e dividendos

Critérios de reconhecimento

- Critérios de reconhecimento devem ser aplicados separadamente a cada operação;
- Contudo, para evidenciar a substância da operação pode ser necessário:
 - Separar uma operação nas suas componentes;
 - Englobar duas ou mais transações.

Critérios reconhecimento Vendas de bens

- A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da posse dos bens
- A entidade não retenha envolvimento continuado num grau usualmente associado com a posse, nem o controlo efetivo sobre os bens vendidos
- A quantia do rédito possa ser mensurada com fiabilidade

Critérios reconhecimento Vendas de bens

- Seja provável que fluam para entidade benefícios económicos associados com a transação
- Os custos incorridos ou a incorrer, respeitantes à transação, possam ser mensurados com fiabilidade.

Critérios reconhecimento Prestação de serviços

- Se desfecho da operação de prestação de serviço puder ser estimado com fiabilidade → Fase de acabamento da transação à data do Balanço;
- Se desfecho da operação de prestação de serviço não puder ser estimado com fiabilidade → Rébito reconhecido até ao valor em que os custos reconhecidos sejam recuperáveis.

Critérios reconhecimento Prestação de serviços

- Desfecho pode ser estimado com fiabilidade se:
 - A quantia do rédito puder ser mensurada com fiabilidade;
 - For provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade;

Critérios reconhecimento Prestação de serviços

- Desfecho pode ser estimado com fiabilidade se:
 - A fase de acabamento da transação à data do Balanço puder ser mensurada com fiabilidade; e
 - Os custos incorridos relativos à transação e os custos de acabamento da transação puderem ser mensurados com fiabilidade.

Critérios de reconhecimento

Juros, *royalties* e dividendos

- For provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade; e
- O valor do rédito possa ser mensurado com fiabilidade.

Critérios de reconhecimento

Juros, *royalties* e dividendos

- *Juros*: reconhecidos numa base de proporção temporal, tendo em conta a taxa de juro efetiva do ativo;
- *Royalties*: reconhecidos de acordo com a especialização, atendendo à substância do acordo;
- *Dividendos*: reconhecidos no momento em que o direito dos acionistas a recebê-los é estabelecido.

Mensuração do rédito

- Mensurado pelo justo valor da retribuição ou contraprestação recebida ou a receber;
- *Exceção*: quando o fluxo de caixa for diferido e a diferença face ao valor nominal for materialmente relevante e o prazo significativo → Valor presente.

Mensuração do crédito

- Troca de bens:
 - De bens ou serviços de natureza e valores semelhantes → não reconhecer crédito;
 - De bens ou serviços diferentes → reconhecer crédito (justo valor ajustado de caixa e seus equivalentes).

3. Contratos de construção (normas nacionais)

Conceito de contrato de construção

- Contrato negociado especificamente para a construção de um ativo ou de um conjunto de ativos que estão relacionados ou dependentes no que respeita ao seu *design*, tecnologia e função ou ao seu objetivo ou utilização final.

Combinação e segmentação

- Quando um contrato cobrir vários ativos → cada ativo um contrato de construção separado quando:
 - Tenham sido submetidas propostas separadas para cada ativo;
 - Cada ativo tenha sido sujeito a negociação separada podendo as partes aceitar ou rejeitar parte do contrato; e
 - Custos e réditos de cada ativo podem ser identificados.

Combinação e segmentação

- Quando um grupo de contratos → grupo tratado com um único contrato quando:
 - Grupo de contratos negociado como pacote único;
 - Contratos intimamente inter-relacionados; e
 - Contratos executados simultaneamente.

Réditos e gastos

Os réditos de um contrato de construção devem compreender:

- O valor inicial acordado no contrato; e
- As alterações no trabalho realizado, a pedido do cliente, os valores a cobrar como reembolso de despesas suportadas mas não incluídas no valor do contrato e o valor de incentivos a receber no caso de se alcançar ou ultrapassar um nível de desempenho pré-definido, até ao ponto em que seja provável que resultem em réditos cujo valor possa ser determinado de modo fiável.

Réditos e gastos

Os custos de um contrato de construção devem compreender:

- Custos diretamente relacionados com o contrato;
- Custos atribuíveis à atividade do contrato em geral e que possam ser imputados ao contrato em particular; e
- Outros custos imputáveis ao cliente, de acordo com o estabelecido no contrato.

Reconhecimento dos créditos e dos gastos

- Método da percentagem de acabamento, quando o desfecho do contrato se consegue estimar de modo fiável; e
- Método do lucro nulo, quando o desfecho do contrato não se consegue estimar de modo fiável, mas sendo provável a recuperação dos custos suportados.

Reconhecimento dos réditos e dos gastos

Contrato de preço fixado

O desfecho do contrato consegue determinar-se de modo fiável quando:

- × O valor total dos réditos consegue determinar-se de modo fiável;
- × É provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a empresa;

Reconhecimento dos réditos e dos gastos

Contrato de preço fixado

- × É possível estimar de modo fiável, na data do balanço, os custos a suportar para completar o contrato e o atual grau de acabamento; e
- × Os custos atribuíveis ao contrato podem ser claramente identificados e medidos com fiabilidade de tal modo que os custos incorridos até à data possam ser comparados com estimativas anteriores.

Reconhecimento dos réditos e dos gastos

Contrato de preço como função do custo

O desfecho do contrato consegue determinar-se de modo fiável quando:

- × É provável que os benefícios económicos associados ao contrato fluam para a empresa; e
- × Os custos atribuíveis ao contrato podem ser claramente identificados e medidos com fiabilidade.

Reconhecimento dos réditos e dos gastos

- *Método da percentagem de acabamento*
 - ✓ Os réditos e os custos atribuíveis à proporção do trabalho realizado durante o período são reconhecidos no mesmo, na DR;
 - ✓ Atribui-se a cada período contabilístico um resultado correspondente ao grau de acabamento;
 - ✓ O desenvolvimento do trabalho não tem impacto nos inventários, no balanço, nem na rubrica variação da produção, na DR.

Reconhecimento dos créditos e dos gastos

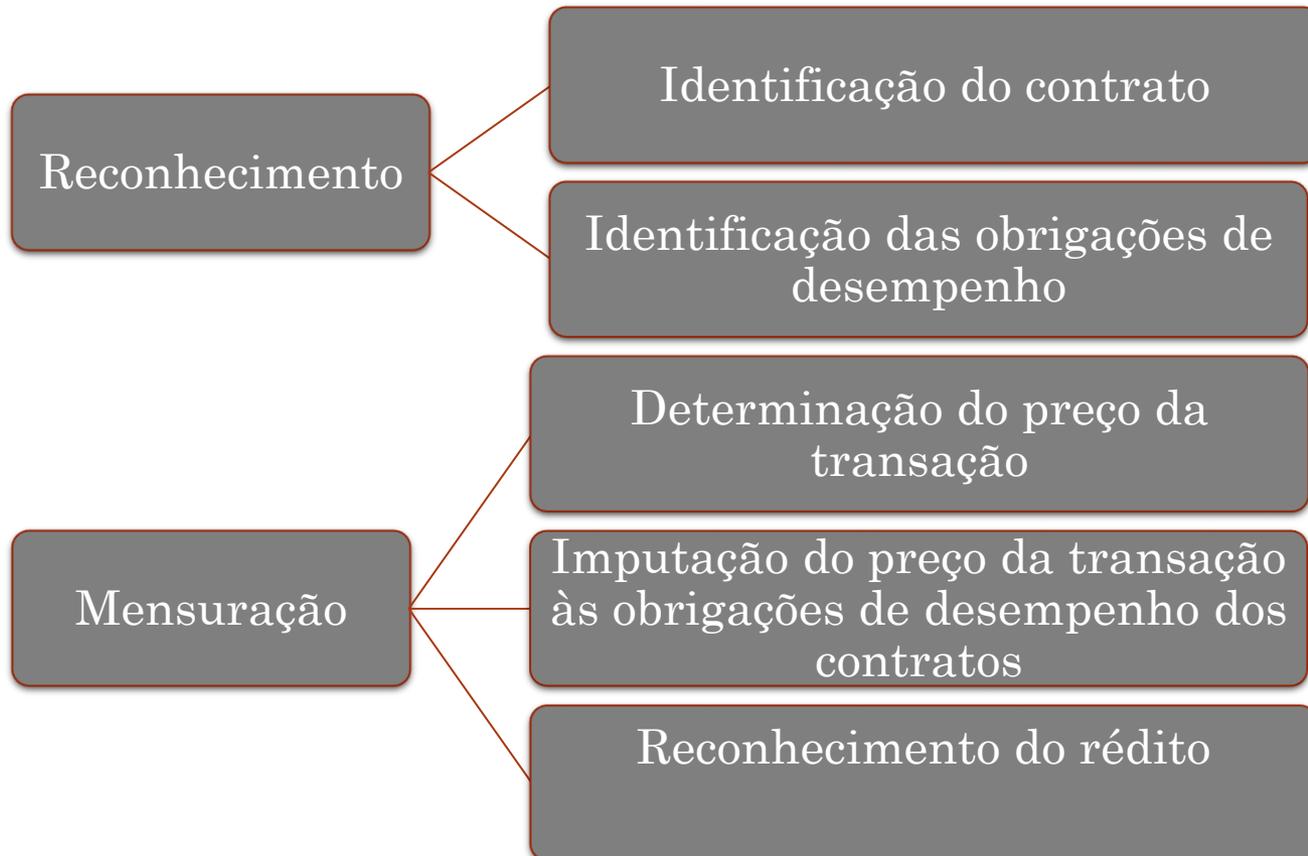
- *Método da percentagem de acabamento*
 - ✓ Grau de acabamento – utilizar um método que permite medir de modo fiável o trabalho realizado. Por exemplo:
 - Proporção dos custos incorridos até à data sobre os custos totais estimados;
 - Estudos sobre o trabalho realizado;
 - Conclusão de uma proporção física do trabalho.

Reconhecimento dos réditos e dos gastos

- *Método do lucro nulo*
 - ✓ Os réditos são reconhecidos na medida em que a obra progride e deverão igualar os custos suportados;
 - ✓ Os resultados só são reconhecidos no período de conclusão do contrato;
 - ✓ O desenvolvimento do trabalho não tem impacto nos inventários, no balanço, nem na rubrica variação da produção, na DR.

4. Rédito de contratos com clientes (IFRS)

Principais etapas



Identificação do contrato com cliente

As partes do contrato aprovaram o contrato e estão obrigadas a cumprir as obrigações respectivas

A entidade pode identificar os direitos de cada parte relativamente aos bens ou serviços que serão transferidos

A entidade pode identificar os termos do pagamento dos bens ou serviços transferidos



No início do contrato

O contrato tem substância comercial

É provável que a entidade consiga cobrar o montante a que tem direito pela troca de bens ou serviços que serão transferidos para o cliente

Identificação do contrato com cliente

Se a entidade receber um montante do cliente e não se tratar de um contrato com cliente

Reconhecer um passivo.

O passivo deve ser desreconhecido por contrapartida de rédito quando:

- A entidade já não tiver obrigações; ou
- O contrato for terminado e o montante recebido não seja reembolsável.

Identificação do contrato com cliente

Combinação de contratos

Os contratos são negociados em pacote com objetivo comercial único

O montante que será pago num contrato depende do preço e do desempenho do outro contrato

Os bens ou serviços prometidos são uma obrigação de desempenho única

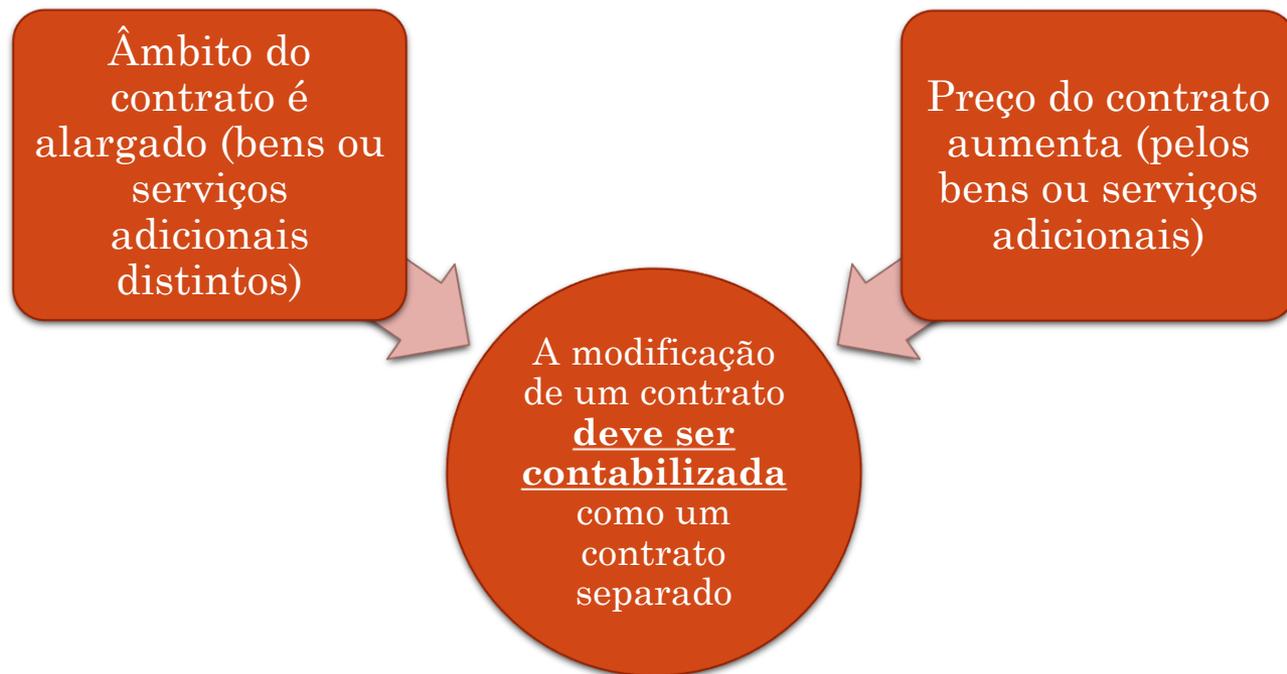
Identificação do contrato com cliente

Modificação de contratos

Alteração no âmbito ou preço (ou ambos) de um contrato aprovado pelas partes do contrato

Identificação do contrato com cliente

Modificação de contratos



Identificação do contrato com cliente

Modificação de contratos



Identificação das obrigações de desempenho

- A entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos no contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir para o cliente:
 - Bens ou serviços que são distintos; ou
 - Série de bens ou serviços distintos que são substancialmente idênticos e que têm o mesmo padrão de transferência.



Identificação das obrigações de desempenho

- Bens ou serviços distintos:
 - O cliente pode beneficiar dos bens ou serviços individualmente ou em conjunto com outros recursos que estão disponíveis ao cliente; e
 - A promessa da entidade de transferir bens ou serviços para o cliente é separadamente identificável de outras promessas do contrato.

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo: Quantas obrigações de desempenho?

- A empresa Alfa tem um contrato para construir uma casa, um processo que exige diversos bens e serviços diferentes.
- A empresa Beta compra uma máquina e contrata a empresa Omega para instalar a máquina. A instalação não é especializada e também é oferecida por outros fornecedores, sem que existam implicações para o adequado funcionamento da máquina.

Identificação das obrigações de desempenho

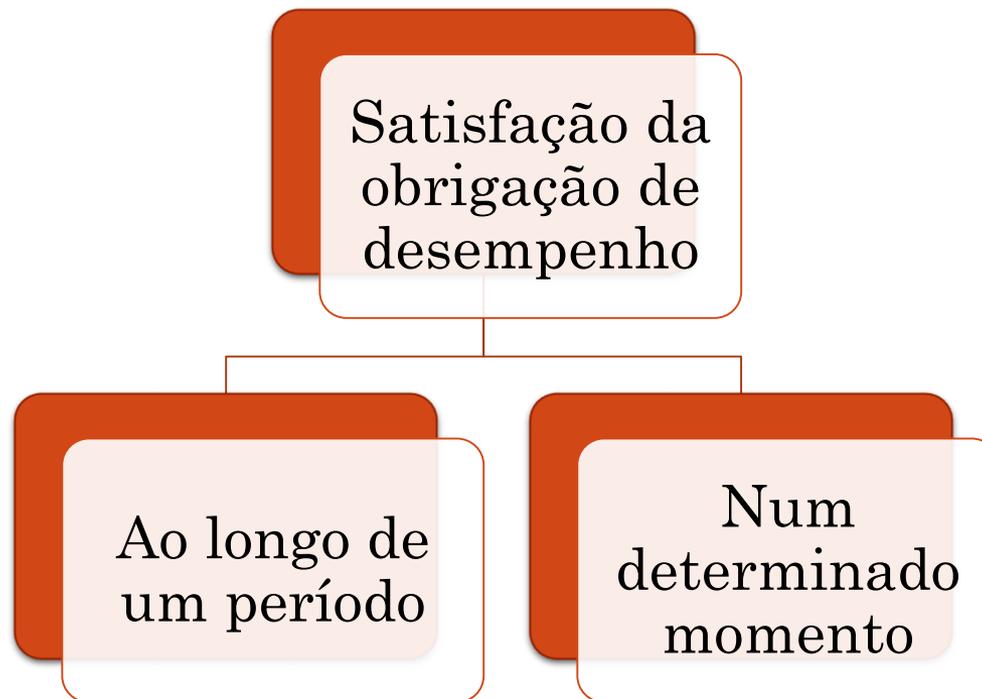
Satisfação das obrigações de desempenho

A entidade deve reconhecer o rédito quando satisfaz a obrigação de desempenho, transferindo os bens ou serviços (ativos) prometidos para o cliente

Um ativo é transferido quando o cliente obtém controlo do ativo

Identificação das obrigações de desempenho

Satisfação das obrigações de desempenho



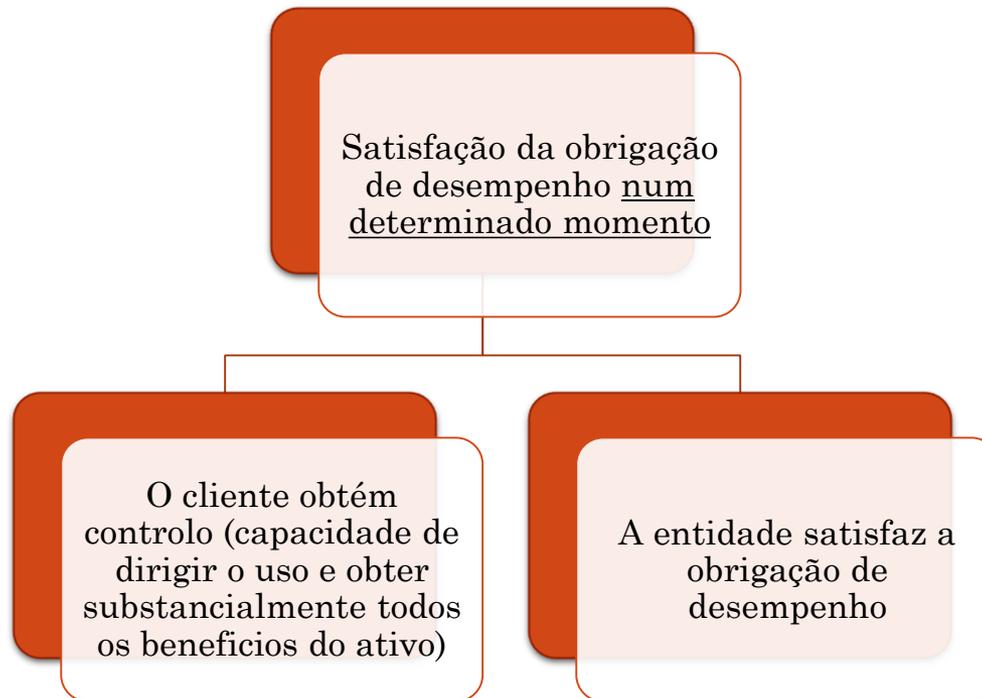
Identificação das obrigações de desempenho

Satisfação das obrigações de desempenho



Identificação das obrigações de desempenho

Satisfação das obrigações de desempenho



Identificação das obrigações de desempenho

Satisfação das obrigações de desempenho

- Métodos para medir o progresso:
- Baseados nos outputs (unidades produzidas; tempo, etc)
- Baseados nos inputs (recursos consumidos, custos incorridos, etc).



Progresso
medido com
razoabilidade

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 1 – Vendas com direito de devolução

- A empresa vendeu mercadorias no valor de 1000 € com direito de devolução a 3 meses. Com base no histórico, estima-se que a percentagem de devoluções ascenda a 10%. O custo das mercadorias vendidas é de 700 €.

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 2 – Vendas com garantias

- Se a garantia puder ser adquirida separadamente: a garantia é considerada como um serviço distinto e contabilizada como uma obrigação de desempenho (imputação do preço de transação à obrigação de desempenho) (Ex: garantia dada pelos produtores de malas de viagens contra todos os danos causados);
- Se a garantia não puder ser adquirida separadamente: garantia contabilizada de acordo com a IAS 37 (Ex: garantia de um ano dada pelo produtores de malas de viagens contra defeitos de fabrico).

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 3 – Vendas ou prestações de serviço em relação de agência

- Identificar se a entidade é um principal (se controlar os bens ou serviços prometidos antes da entidade transferir o bem ou serviço para o cliente) ou agente (se a obrigação de desempenho é proporcionar a entrega de bens ou serviços por outra entidade).
- Quando é o principal que satisfaz a obrigação de desempenho, a entidade reconhece o rédito pelo valor bruto do que espera receber;
- Quando é o agente que satisfaz a obrigação de desempenho, a entidade reconhece o rédito pelo valor da comissão (valor líquido).

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 4 – Vendas com programas de fidelização

- Se num contrato, a entidade garante ao cliente uma opção que lhe permite ter um direito material, o rédito deve ser reconhecido quando os bens ou serviços forem transferidos ou quando a opção expira.
- A entidade deve estimar o valor da opção (considerando a probabilidade de exercício da opção).

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 5 – Valores não reembolsados cobrados no início do contrato

- A *fee* cobrada é entendida como um adiantamento por conta dos bens ou serviços futuros, pelo que deve ser reconhecida como rédito quando esses bens ou serviços forem fornecidos.

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 6 – Licenças

- Se a licença não for distinta de outros bens ou serviços prometidos, a licença e os outros bens ou serviços são considerados uma obrigação de desempenho única (determinar se é satisfeita ao longo do tempo ou num único momento);
- Se a licença for distinta de outros bens ou serviços prometidos, a licença é considerada uma obrigação de desempenho (determinar se é satisfeita ao longo do tempo ou num único momento).

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 6 – Licenças

- A Empresa X tem um contrato para licenciar software, de forma não-exclusiva, para o Cliente C durante três anos. O direito de C ao software é um bem resultante da propriedade intelectual de X. C pode determinar como e quando usar o direito sem precisar de mais desempenho de X, e não espera que X realize quaisquer atividades que afetem significativamente a propriedade intelectual a qual C tem direitos. Portanto, a licença de software fornece o direito de usar a propriedade intelectual de X tal como existe no momento em que ele é fornecido. O rédito é reconhecido naquele momento específico no tempo.

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 6 – Licenças

- A empresa Y licencia o direito de abrir uma loja num local especificado para a empresa F. A loja levará o nome comercial de Y, e F terá o direito de vender os produtos de Y por 10 anos. F compromete-se a pagar um honorário fixo antecipadamente. F licenciou o acesso à propriedade intelectual do Y, conforme ela existir, em qualquer momento durante o período da licença, porque: — o contrato de franquia exige que Y mantenha a marca por meio de melhorias de produtos, campanhas de marketing, etc.; — qualquer ação de Y pode ter um efeito direto positivo ou negativo sobre F; e — essas atividades não transferem um bem ou serviço para F. O honorário fixo antecipado é reconhecido como rédito ao longo do 10 anos.

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 7 – Vendas à consignação

- Venda à consignação: quando a contraparte na operação de venda não obtém controlo do bem.
- O rédito não deve ser reconhecido quando a entidade vende à contraparte.

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 8 – Vendas com acordos de recompra

- Se contrato *forward* ou *call option*: contabilizar como uma locação (se o preço de recompra for menor que o preço de venda original) ou como um acordo de financiamento (se o preço de recompra for igual ou maior do que o preço de venda original);
- Se *put option*: contabilizar como uma locação (se o cliente tiver um incentivo económico significativo para exercer o direito).

Identificação das obrigações de desempenho

Exemplo 9 – Acordos *bill-and-hold*

- Acordos *bill-and-hold*: a entidade fatura o bem mas retém a sua posse física até ser transferido para o cliente numa data futura.
- Se o cliente obtiver o controlo do bem: reconhecer o rédito.

Determinação do preço da transação

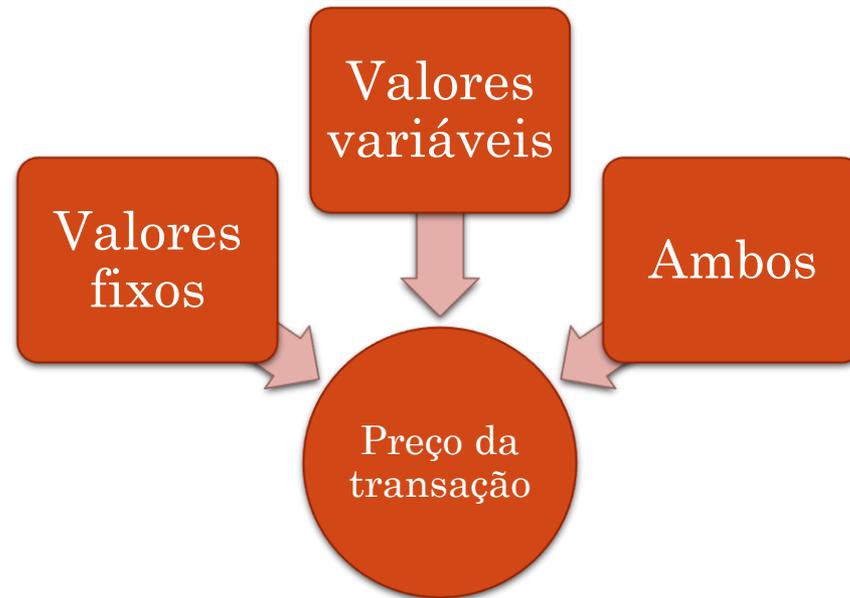
- Quando a obrigação de desempenho é satisfeita, a entidade deve reconhecer o crédito pelo valor do preço da transação que foi imputado a essa obrigação de desempenho (excluindo valores cobrados por conta de terceiros).

Determinação do preço da transação

Termos do contrato

Práticas de
negócio
costumeiras

Determinação do preço da transação



Determinação do preço da transação

Existência de uma componente significativa de financiamento no contrato

Quando o contrato permite ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços

O preço da transação deve ser ajustado de modo a refletir o valor que teria sido pago pelo cliente na data da sua transferência

Considerar:

- Diferença entre o valor a receber e o valor a pronto
- O período esperado e as taxas de juro de mercado

Os efeitos do financiamento devem ser apresentados separadamente do rédito com os contratos na DRI

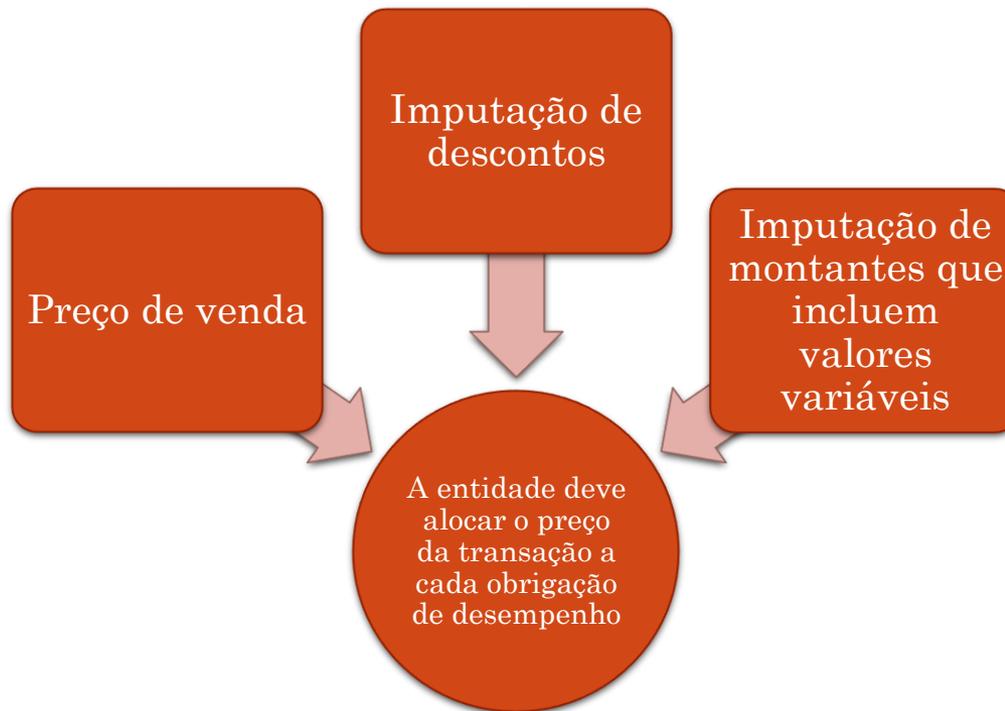
Determinação do preço da transação

Preço da transação para operações não monetárias:

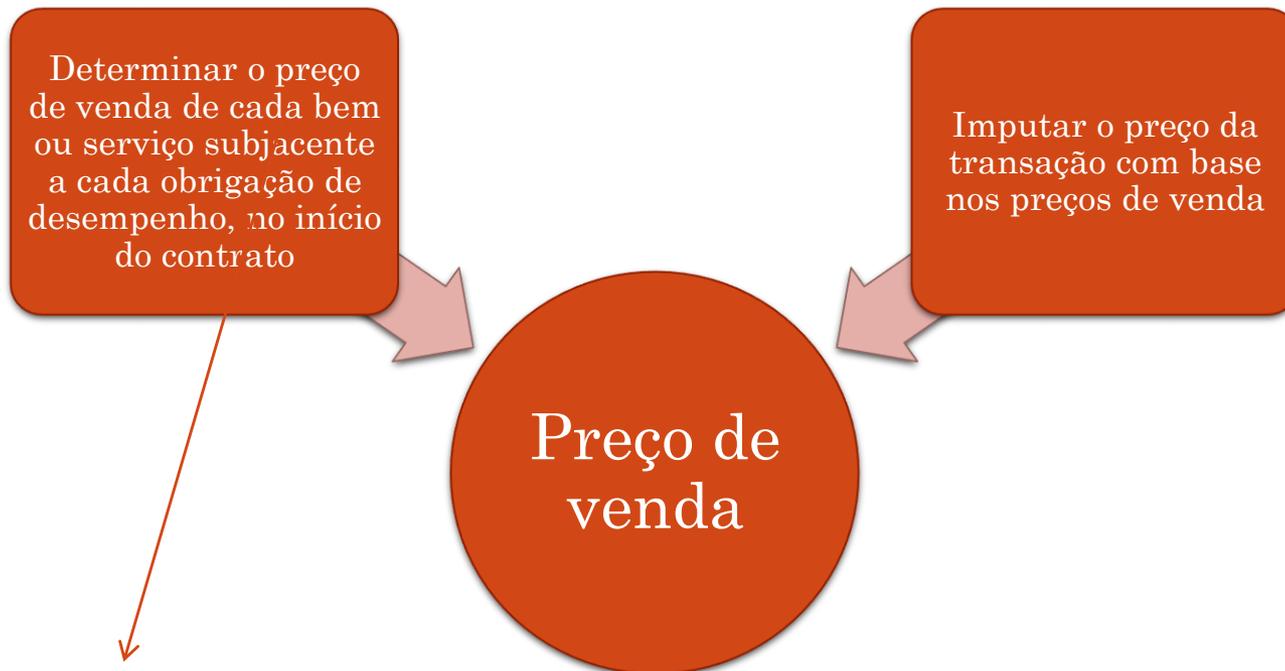
Estimar o justo valor do montante não monetário

Preço de venda dos bens ou serviços prometidos ao cliente

Imputação do preço da transação



Imputação do preço da transação

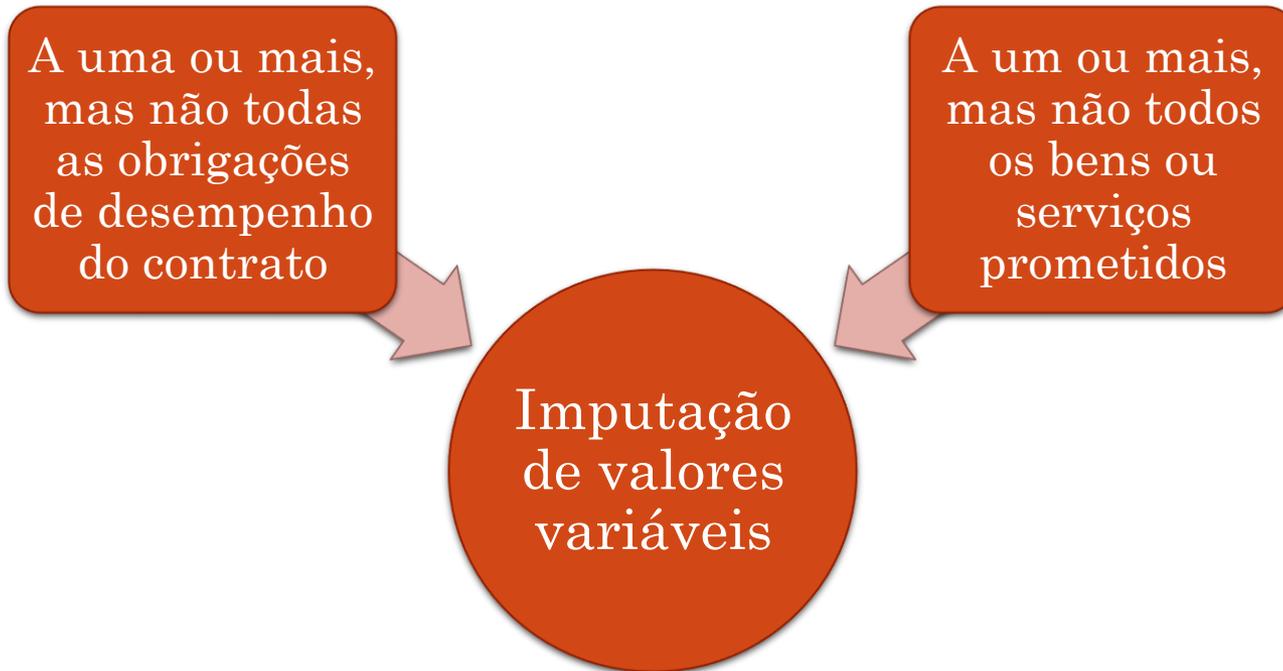


Preço observável, preço contratualizado, preço estimado (custo esperado + margem, valor residual, etc)

Imputação do preço da transação



Imputação do preço da transação



Reconhecimento do rédito

A entidade deve reconhecer o rédito quando satisfaz a obrigação de desempenho, transferindo os bens ou serviços (ativos) prometidos para o cliente

Fim do Capítulo 2