

Norma Internacional de Contabilidade IAS 11

Contratos de Construção

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (IASB) adotou a *IAS 11 – Contratos de Construção*, que foi originalmente emitida pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em dezembro de 1993. A *IAS 11 – Contratos de Construção* substituiu partes da *IAS 11 – Contabilização de Contratos de Construção* (emitida em março de 1979).

Outras IFRSs introduziram pequenas alterações consequentes à *IAS 11*. Elas incluem a *IAS 23 – Custos de Empréstimos* (tal como revisada em março de 2007) e a *IAS 1 – Apresentação de Demonstrações Financeiras* (tal como revisada em setembro de 2007).

SUMÁRIO

parágrafos

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE IAS 11

CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO

OBJETIVO

ALCANCE 1

DEFINIÇÕES 3

COMBINAÇÃO E SEGMENTAÇÃO DE CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO 7

RECEITA DO CONTRATO 11

CUSTOS DO CONTRATO 16

RECONHECIMENTO DAS RECEITAS E DESPESAS DO CONTRATO 22

RECONHECIMENTO DE PERDAS ESPERADAS 36

MUDANÇAS NAS ESTIMATIVAS 38

DIVULGAÇÃO 39

DATA DE VIGÊNCIA 46

PARA OS DOCUMENTOS ANEXOS INDICADOS ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

Divulgação de políticas contábeis

A determinação de receitas e despesas do contrato

Divulgações do contrato

A Norma Internacional de Contabilidade *IAS 11 – Contratos de Construção* é definida nos parágrafos 1–46. Todos os parágrafos têm igual importância, mas mantêm o formato da Norma do IASC quando adotada pelo IASB. A *IAS 11* deve ser lida no contexto de seu objetivo, do *Prefácio às Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRSs)* e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Norma Internacional de Contabilidade IAS 11

Contratos de Construção

Objetivo

O objetivo desta Norma é prescrever o tratamento contábil das receitas e custos associados a contratos de construção. Devido à natureza da atividade empreendida em contratos de construção, a data na qual a atividade do contrato é celebrada e a data em que a atividade é concluída geralmente caem em períodos contábeis diferentes. Portanto, a questão principal na contabilização de contratos de construção é a alocação das receitas do contrato e dos custos do contrato aos períodos contábeis em que o trabalho de construção for realizado. Esta Norma usa os critérios de reconhecimento estabelecidos na *Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Financeiras*¹ para determinar quando as receitas do contrato e os custos do contrato devem ser reconhecidos como receita e despesa na demonstração do resultado abrangente. Ela também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Alcance

- 1 Esta Norma será aplicada na contabilização de contratos de construção nas demonstrações financeiras de empreiteiros.**
- 2 Esta Norma substitui a *IAS 11 – Contabilização de Contratos de Construção*, aprovada em 1978.

Definições

- 3 Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados especificados:**

Um contrato de construção é um contrato negociado especificamente para a construção de um ativo ou de uma combinação de ativos estreitamente inter-relacionados ou interdependentes em termos de seu *design*, tecnologia e função ou de seu propósito ou uso final.

Um contrato a preço fixo é um contrato de construção no qual o empreiteiro concorda com um preço contratual fixo ou com uma taxa fixa por unidade de produção que, em alguns casos, está sujeita a cláusulas de reajuste de custos.

Um contrato por administração é um contrato de construção no qual o empreiteiro é reembolsado pelos custos permitidos, ou de outro modo definidos, mais um percentual desses custos ou um honorário fixo.
- 4 Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um único ativo, como uma ponte, edifício, barragem, tubulação, estrada, navio ou túnel. Um contrato de construção pode tratar ainda da construção de uma série de ativos que estejam estreitamente inter-relacionados ou que sejam interdependentes em termos de seu *design*, tecnologia e função ou de seu propósito ou uso final. Exemplos de contratos dessa natureza incluem contratos para a construção de refinarias e de outras instalações ou equipamentos complexos.
- 5 Para os fins desta Norma, contratos de construção incluem:
 - (a) contratos para a prestação de serviços que estejam diretamente relacionados à construção do ativo, como, por exemplo, contratos de serviços a serem prestados por gerentes de projeto e arquitetos; e
 - (b) contratos para a destruição ou restauração de ativos e para a recuperação ambiental após a demolição de ativos.
- 6 Os contratos de construção são formulados de diversas formas, as quais, para os fins desta Norma, são classificadas como contratos a preço fixo e contratos por administração. Alguns contratos de construção podem conter características tanto de um contrato a preço fixo quanto de um contrato por administração, como, por exemplo, no caso de um contrato por administração com um preço máximo pactuado. Nessas circunstâncias, o empreiteiro precisa considerar todas as condições dos parágrafos 23 e 24, a fim de determinar quando reconhecer as receitas e despesas do contrato.

¹ A *Estrutura Conceitual para Elaboração e Apresentação de Demonstrações Financeiras* do IASC foi adotada pelo IASB em 2001. Em setembro de 2010 o IASB substituiu a *Estrutura Conceitual* pela *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*.

Combinação e segmentação de contratos de construção

- 7 As exigências desta Norma, de modo geral, aplicam-se separadamente a cada contrato de construção. Contudo, em certas circunstâncias, é necessário aplicar a Norma aos componentes separadamente identificáveis de um único contrato ou a um grupo de contratos em conjunto, de modo a refletir a essência de um contrato ou de um grupo de contratos.
- 8 **Se um contrato cobrir vários ativos, a construção de cada ativo deverá ser tratada como um contrato de construção separado quando:**
- propostas separadas tiverem sido apresentadas para cada ativo;**
 - cada ativo tiver sido objeto de negociação separada e o empreiteiro e o cliente puderem aceitar ou rejeitar a parte do contrato relativa a cada ativo; e**
 - os custos e receitas de cada ativo puderem ser identificados.**
- 9 **Um grupo de contratos, seja com um único cliente ou com vários clientes, será tratado como um único contrato de construção quando:**
- o grupo de contratos for negociado como um único “pacote”;**
 - os contratos estiverem tão estreitamente inter-relacionados que constituam, de fato, parte de um único projeto com uma margem de lucro global; e**
 - os contratos forem executados simultaneamente ou em uma sequência contínua.**
- 10 **Um contrato poderá prever a construção de um ativo adicional, a critério do cliente, ou poderá ser alterado para incluir a construção de um ativo adicional. A construção do ativo adicional será tratada como um contrato de construção separado quando:**
- o ativo diferir significativamente, em termos de *design*, tecnologia ou função, do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original; ou**
 - o preço do ativo for negociado sem levar em conta o preço original do contrato.**

Receita do contrato

- 11 **As receitas do contrato compreenderão:**
- o valor inicial de receitas pactuado no contrato; e**
 - alterações na obra contratada, reivindicações e pagamentos de incentivo:**
 - na medida em que seja provável que resultem em receitas; e**
 - na medida em que essas receitas possam ser mensuradas de forma confiável.**
- 12 As receitas do contrato são mensuradas ao valor justo da contrapartida recebida ou a receber. A mensuração das receitas do contrato é afetada por uma série de incertezas que dependem do resultado de eventos futuros. As estimativas precisam ser revisadas com frequência, conforme eventos ocorram e incertezas sejam resolvidas. Portanto, o valor das receitas do contrato pode aumentar ou diminuir de um período a outro. Por exemplo:
- um empreiteiro e um cliente podem determinar alterações ou reivindicações que aumentem ou diminuam as receitas do contrato em um período subsequente àquele em que o contrato foi inicialmente pactuado;**
 - o valor das receitas pactuadas em um contrato a preço fixo pode aumentar como resultado de cláusulas de aumento de custos;**
 - o valor das receitas do contrato podem diminuir como resultado de multas decorrentes de atrasos causados pelo empreiteiro na conclusão do contrato; ou**
 - quando um contrato a preço fixo envolve um preço fixo por unidade de produção, as receitas do contrato aumentam à medida que aumenta o número de unidades produzidas.**
- 13 Uma alteração é uma instrução do cliente para que seja realizada uma mudança no alcance da obra, de acordo com o contrato. Ela pode levar a um aumento ou diminuição na receita do contrato. Exemplos de alterações são mudanças nas

especificações ou no projeto do ativo e mudanças na duração do contrato. Uma alteração é incluída nas receitas do contrato quando:

- (a) for provável que o cliente irá aprovar a alteração e o valor das receitas decorrentes da alteração; e
- (b) o valor das receitas puder ser mensurado de forma confiável.

14 Uma reivindicação corresponde a um valor que o empreiteiro busca cobrar do cliente ou de outra parte, a título de restituição por custos não incluídos no preço do contrato. Uma reivindicação pode resultar, por exemplo, de atrasos causados pelo cliente, erros nas especificações ou no projeto e alterações contestadas na obra contratada. A mensuração dos valores de receitas decorrentes de reivindicações está sujeita a um alto nível de incerteza e depende, com frequência, do resultado de negociações. Portanto, reivindicações são incluídas nas receitas do contrato somente quando:

- (a) as negociações alcançarem um estágio tão avançado de modo que seja provável que o cliente irá aceitar a reivindicação; e
- (b) o valor que o cliente provavelmente aceitará possa ser mensurado de forma confiável.

15 Pagamentos de incentivo são valores adicionais pagos ao empreiteiro caso padrões de desempenho especificados sejam atendidos ou superados. Por exemplo, um contrato poderá prever um pagamento de incentivo ao empreiteiro em caso de conclusão antes do prazo. Pagamentos de incentivo são incluídos nas receitas do contrato quando:

- (a) o contrato estiver suficientemente adiantado, de modo que seja provável que os padrões de desempenho especificados serão atendidos ou superados; e
- (b) o valor do pagamento de incentivo puder ser mensurado de forma confiável.

Custos do contrato

16 Os custos do contrato compreenderão:

- (a) custos diretamente relacionados ao contrato específico;
- (b) custos atribuíveis à atividade do contrato de modo geral e que possam ser alocados ao contrato; e
- (c) outros custos que possam ser especificamente cobrados do cliente de acordo com os termos do contrato.

17 Custos diretamente relacionados a um contrato específico incluem:

- (a) custos de mão-de-obra no local, incluindo supervisão no local;
- (b) custos de materiais usados na construção;
- (c) depreciação de instalações e equipamentos usados no contrato;
- (d) custos de mudança de instalações, equipamentos e materiais, de e para o local do contrato;
- (e) custos de aluguel de instalações e equipamentos;
- (f) custos de projeto e assistência técnica diretamente relacionados ao contrato;
- (g) custos estimados de trabalhos de retificação e garantia, incluindo custos esperados de garantia; e
- (h) reivindicações de terceiros.

Esses custos podem sofrer redução por conta de qualquer receita ocasional que não esteja incluída nas receitas do contrato, como, por exemplo, o produto da venda de materiais excedentes e a alienação de instalações e equipamentos ao final do contrato.

18 Os custos que podem ser atribuídos à atividade do contrato de modo geral e que podem ser alocados a contratos específicos incluem:

- (a) seguro;
- (b) custos de projeto e assistência técnica que não estão diretamente relacionados a um contrato específico; e
- (c) gastos gerais de construção.

Esses custos são alocados utilizando-se métodos que sejam sistemáticos e racionais e que sejam aplicados consistentemente

a todos os custos que tenham características similares. A alocação baseia-se no nível normal de atividade de construção. Gastos gerais de construção incluem custos como preparação e processamento da folha de pagamento do pessoal da construção. Os custos que podem ser atribuídos à atividade do contrato de modo geral e que podem ser alocados a contratos específicos incluem também custos de empréstimos.

19 Os custos que podem ser cobrados especificamente do cliente, de acordo com os termos do contrato, podem incluir alguns custos gerais de administração e custos de desenvolvimento, cuja restituição esteja prevista no contrato.

20 Custos que não possam ser atribuídos à atividade do contrato ou que não possam ser alocados a um contrato são excluídos dos custos de um contrato de construção. Esses custos incluem:

- (a) custos gerais de administração cuja restituição não esteja prevista no contrato;
- (b) custos de venda;
- (c) custos de pesquisa e desenvolvimento cuja restituição não esteja prevista no contrato; e
- (d) depreciação de instalações e equipamentos ociosos que não sejam usados em um contrato específico.

21 Os custos do contrato incluem os custos atribuíveis a um contrato para o período, contado da data em que o contrato foi assegurado até a sua conclusão. Contudo, os custos diretamente relacionados a um contrato que sejam incorridos para assegurá-lo também são incluídos como parte dos custos do contrato, se puderem ser separadamente identificados e mensurados de forma confiável e se for provável que o contrato será fechado. Quando custos incorridos para assegurar um contrato forem reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos, eles não serão incluídos nos custos do contrato quando o contrato for fechado em um período posterior.

Reconhecimento das receitas e despesas do contrato

22 Quando o resultado de um contrato de construção puder ser estimado de forma confiável, suas receitas e os custos associados ao contrato de construção serão reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, por referência ao estágio de conclusão da atividade do contrato no final do período de relatório. Uma perda esperada no contrato de construção será reconhecida como uma despesa imediatamente, de acordo com o parágrafo 36.

23 No caso de um contrato a preço fixo, o resultado de um contrato de construção poderá ser estimado de forma confiável quando todas as condições a seguir forem atendidas:

- (a) as receitas totais do contrato puderem ser mensuradas de forma confiável;
- (b) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade;
- (c) tanto os custos para a sua conclusão quanto o estágio de conclusão do contrato, no final do período de relatório, puderem ser mensurados de forma confiável; e
- (d) os custos do contrato a ele atribuíveis puderem ser claramente identificados e mensurados de forma confiável, de modo que os custos do contrato efetivamente incorridos possam ser comparados a estimativas anteriores.

24 No caso de um contrato por administração, o resultado de um contrato de construção poderá ser estimado de forma confiável quando todas as condições a seguir forem atendidas:

- (a) for provável que os benefícios econômicos associados ao contrato fluirão para a entidade; e
- (b) os custos do contrato a ele atribuíveis, sejam ou não especificamente reembolsáveis, puderem ser claramente identificados e mensurados de forma confiável.

25 O reconhecimento de receitas e despesas por referência ao estágio de conclusão de um contrato é frequentemente referido como o método do percentual de acabamento. De acordo com esse método, a receita do contrato é conciliada com os custos do contrato incorridos para chegar ao estágio de conclusão, resultando na apresentação de receitas, despesas e lucro, que podem ser atribuídos à proporção do trabalho concluído. Esse método fornece informações úteis sobre a extensão da atividade e execução do contrato durante um período.

26 Pelo método do percentual de acabamento as receitas do contrato são reconhecidas como receitas no lucro ou perda nos períodos contábeis em que a obra for realizada. Os custos do contrato são geralmente reconhecidos como despesa no lucro ou perda nos períodos contábeis em que a obra a que corresponderem for executada. Contudo, qualquer valor pelo qual os custos totais do contrato excedam suas receitas totais é reconhecido imediatamente como uma despesa, de acordo com o

parágrafo 36.

27 Um empreiteiro poderá ter incorrido em custos de contrato que correspondam a atividades futuras a ele relacionadas. Esses custos do contrato são reconhecidos como um ativo, desde que seja provável que serão recuperados. Esses custos representam um valor devido pelo cliente e são comumente classificados como construção em andamento.

28 O resultado de um contrato de construção somente pode ser estimado de forma confiável quando for provável que os benefícios econômicos a ele associados fluirão para a entidade. Entretanto, quando surge uma incerteza sobre a probabilidade de recebimento de um valor já incluído nas receitas do contrato e já reconhecido no lucro ou perda, o valor incobrável ou o valor em relação ao qual a recuperação deixou de ser provável é reconhecido como uma despesa, em vez de um ajuste do valor das receitas do contrato.

29 Uma entidade pode, de modo geral, realizar estimativas confiáveis após ter celebrado um contrato que estabeleça:

- (a) os direitos exequíveis de cada parte em relação ao ativo a ser construído;
- (b) a contrapartida a ser trocada; e
- (c) a maneira e os termos de liquidação.

Também é comumente necessário que a entidade tenha um efetivo sistema interno de orçamento e apresentação de informações. A entidade analisa e, quando necessário, revisa as estimativas de receitas e custos do contrato, à medida que o contrato progride. A necessidade dessas revisões não indica necessariamente que o resultado do contrato não pode ser estimado de forma confiável.

30 O estágio de conclusão de um contrato pode ser determinado por diversos métodos. A entidade usa o método que mensura de forma confiável a obra realizada. Dependendo da natureza do contrato, os métodos podem incluir:

- (a) a proporção entre os custos do contrato incorridos para a obra executada até a data em questão e os custos totais estimados do contrato;
- (b) estudos da obra realizada; ou
- (c) conclusão de uma proporção física da obra contratada.

Os pagamentos e adiantamentos recebidos de clientes frequentemente não refletem as obras executadas.

31 Quando o estágio de conclusão for determinado por referência aos custos do contrato incorridos até a data em questão, somente os custos do contrato que refletem obras executadas são incluídos nos custos incorridos até a data em questão. Exemplos de custos do contrato que não são incluídos:

- (a) custos do contrato relacionados à atividade futura do contrato, como custos de materiais que foram entregues no local do contrato ou separados para uso em um contrato, mas que ainda não foram instalados, usados ou aplicados durante a execução do contrato, a menos que os materiais tenham sido feitos especialmente para o contrato; e
- (b) pagamentos efetuados a subempreiteiros em adiantamento de obras executadas, de acordo com o contrato de subempreitada.

32 **Quando o resultado de um contrato de construção não puder ser estimado de forma confiável:**

- (a) as receitas serão reconhecidas somente na proporção dos custos incorridos do contrato cuja recuperação seja provável; e**
- (b) os custos do contrato serão reconhecidos como despesa no período em que forem incorridos.**

Uma perda esperada no contrato de construção será reconhecida como uma despesa imediatamente, de acordo com o parágrafo 36.

33 Durante os primeiros estágios de um contrato, é frequente o caso em que o resultado do contrato não pode ser estimado de forma confiável. Contudo, pode ser provável que a entidade recuperará os custos incorridos do contrato. Portanto, as receitas do contrato são reconhecidas somente na medida em que se espera que os custos incorridos possam ser recuperados. Como o resultado do contrato não pode ser estimado de forma confiável, nenhum lucro é reconhecido. Entretanto, ainda que o resultado do contrato não possa ser estimado de forma confiável, pode ser provável que os custos totais do contrato excederão as receitas totais do contrato. Nesses casos, qualquer valor pelo qual os custos totais excedam as receitas totais do contrato é reconhecido imediatamente como uma despesa, de acordo com o parágrafo 36.

34 Os custos do contrato cuja recuperação não seja provável são reconhecidos imediatamente como despesa. Exemplos de circunstâncias em que a recuperação de custos incorridos do contrato pode não ser provável e nas quais os custos do contrato podem precisar ser reconhecidos imediatamente como despesa incluem contratos:

- (a) que não sejam plenamente exequíveis, ou seja, sua validade esteja seriamente em questão;
- (b) cuja conclusão esteja sujeita ao resultado de litígios pendentes ou de legislação;
- (c) relativos a imóveis que provavelmente serão condenados ou expropriados;
- (d) em que o cliente está impossibilitado de cumprir suas obrigações; ou
- (e) em que o empreiteiro está impossibilitado de concluir o contrato ou, de outro modo, de cumprir suas respectivas obrigações contratuais.

35 Quando não mais existirem as incertezas que impediram que o resultado do contrato fosse estimado de forma confiável, as receitas e despesas associadas ao contrato de construção serão reconhecidas de acordo com o parágrafo 22, em vez de reconhecidas de acordo com o parágrafo 32.

Reconhecimento de perdas esperadas

36 Quando for provável que os custos totais do contrato excederão as receitas totais do contrato, as perdas esperadas deverão ser imediatamente reconhecidas como despesa.

37 O valor dessa perda é determinado independentemente:

- (a) se a obra contratada foi iniciada;
- (b) do estágio de conclusão da atividade do contrato; ou
- (c) dos lucros que se espera sejam auferidos de outros contratos que não sejam tratados como um único contrato de construção, de acordo com o parágrafo 9.

Mudanças nas estimativas

38 O método do percentual de acabamento é aplicado de forma cumulativa em cada período contábil, às estimativas correntes de receitas e custos do contrato. Portanto, o efeito de uma mudança na estimativa das receitas ou dos custos do contrato ou o efeito de uma mudança na estimativa do resultado de um contrato é contabilizado como uma mudança na estimativa contábil (*vide IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*). As estimativas modificadas são utilizadas na determinação do valor das receitas e despesas reconhecidas no lucro ou perda no período em que a mudança é efetuada e em períodos subsequentes.

Divulgação

39 Uma entidade divulgará:

- (a) o valor das receitas do contrato reconhecidas como receita no período;
- (b) os métodos usados para determinar as receitas do contrato reconhecidas no período; e
- (c) os métodos usados para determinar o estágio de conclusão de contratos em andamento.

40 Uma entidade divulgará cada um dos itens a seguir para contratos em andamento no final do período de relatório:

- (a) o valor total dos custos incorridos e dos lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) até a data em questão;
- (b) o valor de adiantamentos recebidos; e
- (c) o valor de retenções.

41 Retenções são valores de faturamentos por progresso que não são quitados até que sejam atendidas as condições especificadas no contrato para o seu pagamento ou até que defeitos tenham sido corrigidos. Faturamentos por progresso são valores cobrados por obras executadas em virtude de um contrato, tenham ou não sido pagas pelo cliente. Adiantamentos

são valores recebidos pelo empreiteiro antes que a respectiva obra seja executada.

42 **Uma entidade apresentará:**

- (a) **o valor bruto devido de clientes por obras contratadas como ativo; e**
- (b) **o valor bruto devido a clientes por obras contratadas como passivo.**

43 O valor bruto devido de clientes por obras contratadas é o valor líquido de:

- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos, menos
- (b) a soma das perdas reconhecidas e dos faturamentos por progresso

para todos os contratos em andamento, nos quais os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas) excedam os faturamentos por progresso.

44 O valor bruto devido a clientes por obras contratadas é o valor líquido de:

- (a) custos incorridos mais lucros reconhecidos, menos
- (b) a soma das perdas reconhecidas e dos faturamentos por progresso

para todos os contratos em andamento nos quais os faturamentos por progresso excedam os custos incorridos mais os lucros reconhecidos (menos as perdas reconhecidas).

45 Uma entidade divulga quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes de acordo com a *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Os passivos contingentes e os ativos contingentes podem resultar de itens tais como custos de garantia, reivindicações, penalidades ou possíveis perdas.

Data de vigência

46 Esta Norma deve ser aplicada para demonstrações financeiras que cubram períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 1995.