

INSTRUTOR: Gilvan Marques

CPC 47

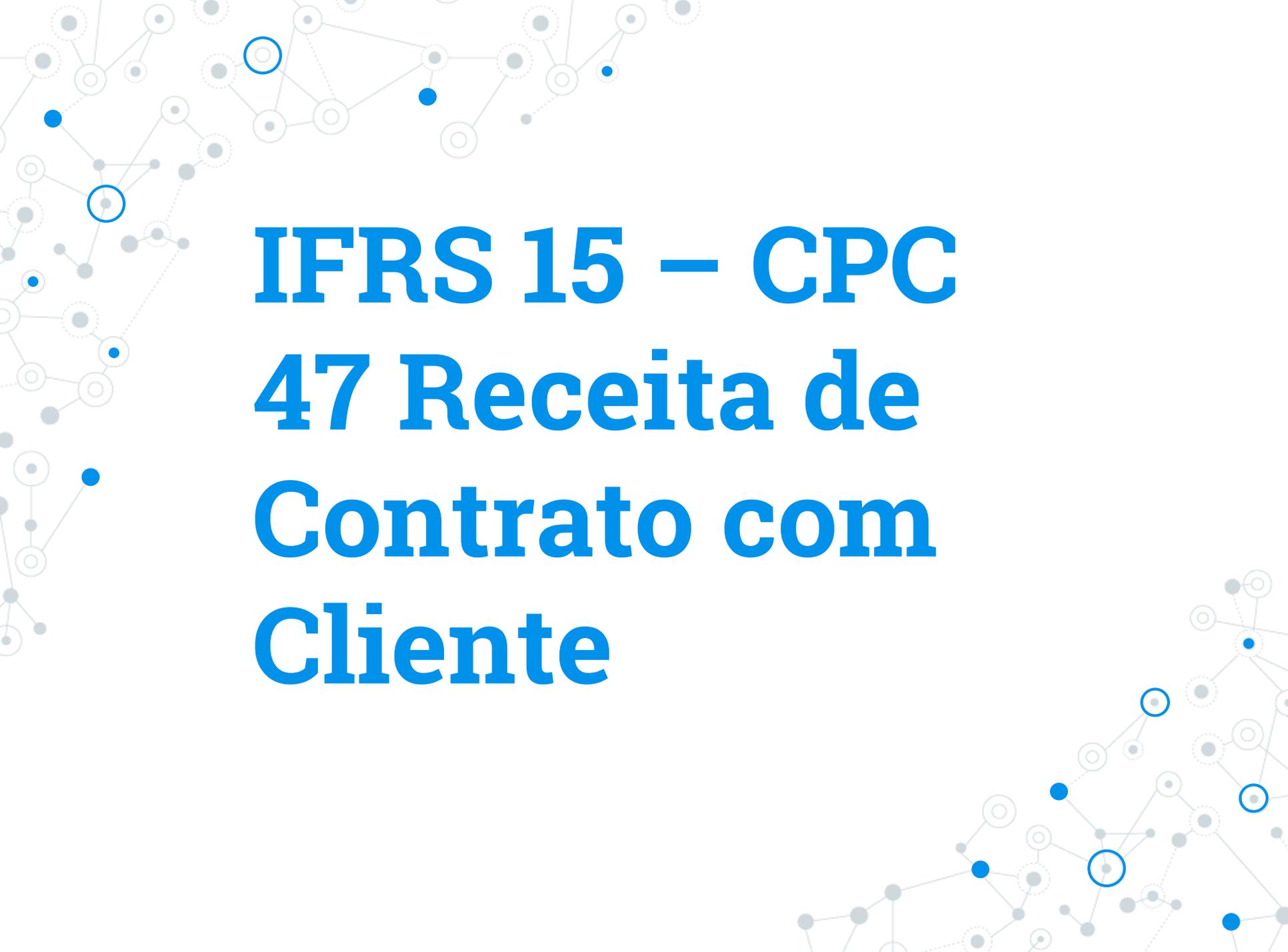
**Receita de Contrato com Cliente:
Principais mudanças e impactos**

25 DE
SETEMBRO

8h às 12h

**Doação 2 Kg alimentos
NÃO PERECÍVEIS
Caminho da Redenção**

Inscrições no site www.crcse.org.br



IFRS 15 – CPC 47 Receita de Contrato com Cliente

Oi!

Eu sou Gilvan Marques Júnior

Você pode me
encontrar:
[@GilvanMarquesJr](#)





“

A linguagem contábil é universal, e, com a globalização dos negócios, tornou-se por demais importante para todos os países, não podendo mais ser praticada por cada um conforme seus próprios desejos.”

*Prefácio do livro Manual de Contabilidade Societária
FIPECAFI*



IFRS – International Financial Reporting Standards

“Normas Internacionais de Contabilidade”

“As normas de contabilidade são um conjunto de princípios que as empresas seguem quando preparam e publicam suas demonstrações financeiras, fornecendo uma maneira padronizada de descrever o desempenho financeiro da empresa”

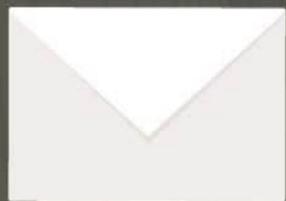
(iasb.org)



IFRS 15: CPC 47 – Receita de Contrato com Clientes

Emitida pelo IASB e FASB em maio de 2014 e aprovado no Brasil através das entidades CFC, CPC e CVM em dezembro de 2016 a nova norma consolida vários pronunciamentos e atingirá TODAS as empresas na elaboração do reconhecimento de Receita





**Por que
uma nova
Norma?**



Framework – Estrutura

IFRS 15 – CPC 47: Receita de Contrato com Cliente

Seções	Grupo
1-4	Objetivo
5-8	Alcance
9-45	Reconhecimento
46-90	Mensuração
91-104	Custos do Contrato
105-109	Apresentação
110-129	Divulgação



Seções 1-8

Objetivo e
Alcance

Objetivo e Alcance

Princípios Básicos

- ⦿ O CPC 47 – IFRS 15 tem como princípio básico reconhecer as receitas quando os bens e serviços firmados com clientes reflitam o valor da contraprestação esperada em troca desses bens e/ou serviços.
- ⦿ A entidade deverá considerar os termos do contrato e todos os fatos relevantes para aplicação desta norma.



Objetivo e Alcance

Princípios Básicos

- ◎ Este pronunciamento especifica a contabilização **individual** com o cliente. Contudo, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos com características similares, desde que os efeitos esperados não difiram significativamente.

- ◎ **Refleta: Seus Contratos possuem características similares?**

Objetivo e Alcance

A entidade deverá aplicar este pronunciamento para todos os contratos exceto:

- ⦿ contratos de arrendamento dentro do alcance do **CPC 06** – Operações de Arrendamento Mercantil;
- ⦿ contratos de seguro dentro do alcance do **CPC 11** – Contratos de Seguro;
- ⦿ instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do **CPC 48** – Instrumentos Financeiros, do **CPC 36** – Demonstrações Consolidadas, do **CPC 19** – Negócios em Conjunto, do **CPC 35** – Demonstrações Separadas e do **CPC 18** – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e
- ⦿ permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, este pronunciamento não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma

Normas Revogadas e Vigência

Esta norma foi aprovada em dezembro de 2016 com vigência a partir de **01 de janeiro de 2018**

- ⊙ (a) CPC 17 – Contratos de Construção;
- ⊙ **(b) CPC 30 – Receitas;**
- ⊙ (c) Interpretação A – Programa de Fidelidade com o Cliente, anexa ao CPC 30;
- ⊙ (d) ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário;
- ⊙ (e) ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes;
- ⊙ (f) Interpretação B – Receita – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30.



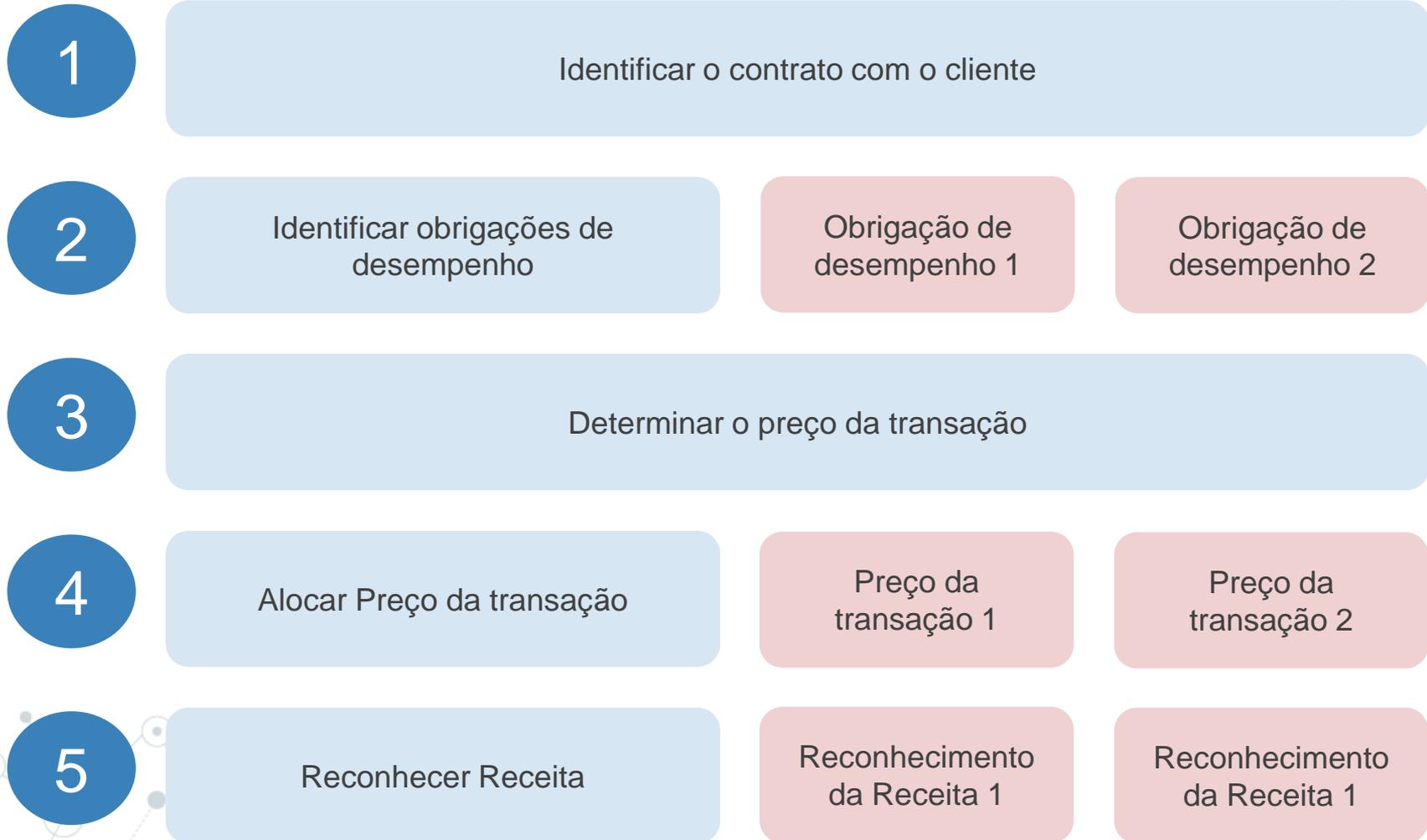
Seções 104
Modelo das 5
etapas

Modelo das 5 etapas

Modelo baseado em
princípios



Modelo de 5 Etapas



Etapa 1 - Identificar o contrato como cliente

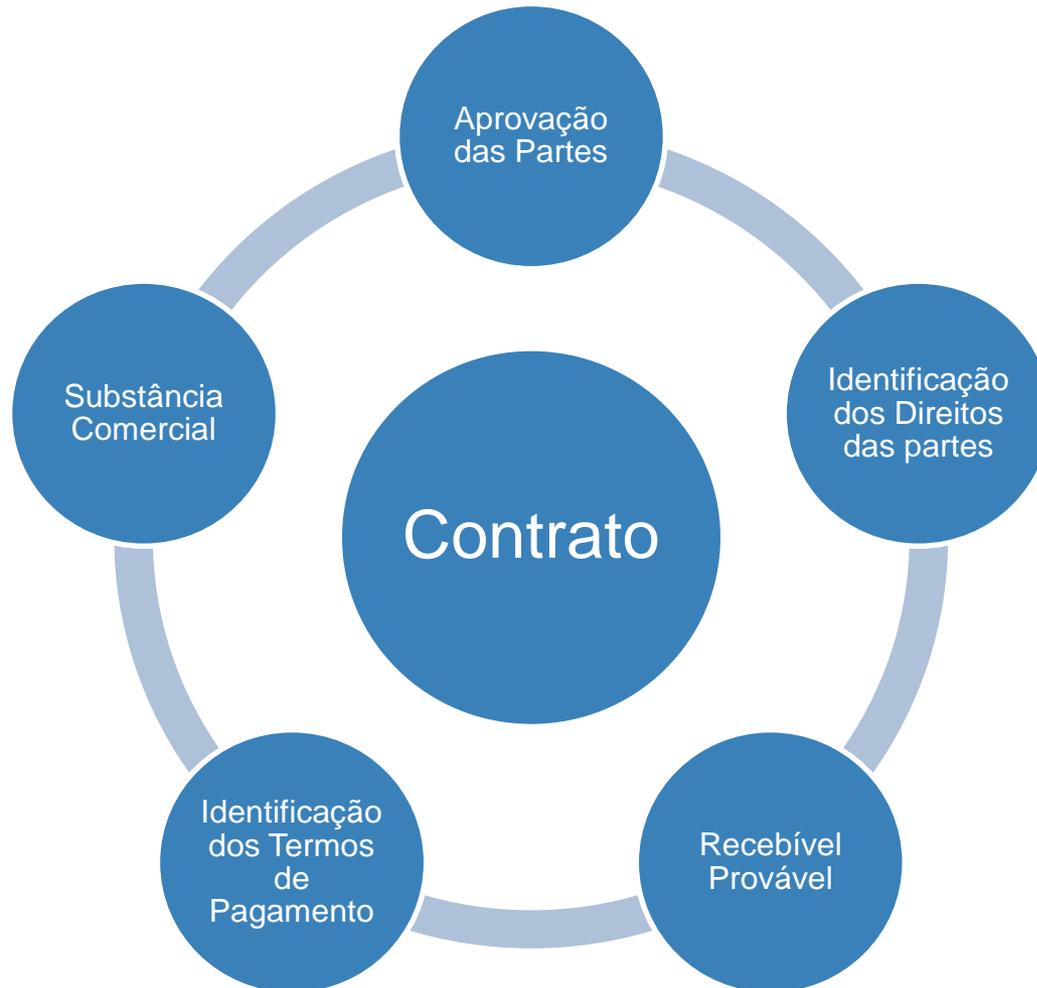
- ⊙ **Contrato – Acordo** entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.
- ⊙ Acordos Tácitos (não escritos) são válidos para reconhecimento de receitas desde que existam direitos e obrigações a serem exigidas entre as partes.
- ⊙ **Art. 107 Código Civil:** “*A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir*”

Etapa 1 - Identificar o contrato como cliente

- ◎ A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente **quando todos os critérios a seguir forem atendidos:**
 - (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios)
 - (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
 - (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
 - **(d) quando o contrato possuir substância comercial; e**
 - (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).

Etapa 1 - Identificar o contrato como cliente

Refleta:
É possível
identificar todos
os critérios nos
contratos de
prestação de
serviços
contábeis?



Etapa 1 - Identificar o contrato como cliente

- ⊙ Para fins de aplicação deste pronunciamento um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (*enforceable right*) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte (ou partes). O contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:
 - (a) a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente; e
 - (b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca dos bens ou serviços.

Etapa 1 - Identificar o contrato como cliente

- ⊙ Quando o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9 da norma e houver o recebimento o que fazer?
- ⊙ A Entidade deverá reconhecer como **Receita** quando qualquer uma das hipóteses acontecerem:
 - *A) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou*
 - *B) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível.*

Etapa 1 - Identificar o contrato como cliente

- ⦿ E se nenhuma das hipóteses ocorrerem?
- ⦿ A Entidade deverá reconhecer o valor da contrapartida como passivo até que uma das hipóteses acima seja realizada ou atenda substancialmente os critérios do item 9 na norma.



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

- ◎ Dividiremos esta seção em etapas:
 - **Promessas em contratos com cliente**
 - **Satisfação de obrigação de desempenho**
 - **Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo ou em tempo específico.**
- 

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Nesta etapa, o foco da norma está em identificar quais promessas foram feitas para em seguida determinar o momento em que a entidade atenda suas obrigações com o cliente.

- ◎ No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente:
 - *(a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou*
 - *(b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente;*

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Promessas em contratos com clientes

- ⦿ Um contrato com cliente de modo geral declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato.
- ⦿ Isso porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Promessas em contratos com clientes

- ⦿ As obrigações de desempenho não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de desempenho.

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Bens ou serviços distintos

A norma dispõe no item 26 relação de bens e serviços distintos

- (a) venda de bens produzidos pela entidade (por exemplo, estoque de fabricante);
- (b) Revenda de bens adquiridos pela entidade (por exemplo, mercadorias de varejista);
- (c) Revenda de direitos sobre bens ou serviços adquiridos pela entidade (por exemplo, ticket revendido pela entidade, agindo como principal, conforme descrito nos itens B34 a B38);
- (d) Execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para cliente;
- (e) prestação de serviço que consiste em estar pronta para fornecer bens ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de softwares que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilização de bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
- (f) prestação de serviço de modo a providenciar para que a outra parte transfira bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);
- (g) concessão de direitos sobre bens ou serviços a serem fornecidos no futuro que o cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, a entidade que vende um produto ao varejista promete transferir o bem ou o serviço adicional à pessoa que compre o produto do varejista);
- (h) Construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente;
- (i) Concessão de licenças (ver itens B52 a B63B); e
- (j) Concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem ao cliente um direito relevante, conforme descrito nos itens B39 a B43).

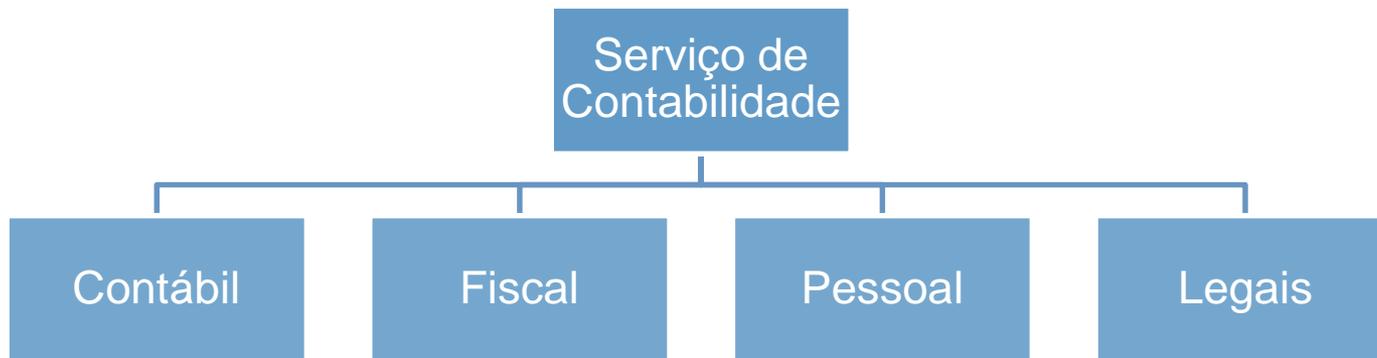
Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Promessas em contratos com clientes

- ◎ Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se **ambos** os critérios a seguir forem atendidos:
 - *(a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e*
 - *(b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato).*
- **Refleta: é possível identificar as obrigações de desempenho (ou promessas) em um contrato com cliente para serviços contábeis?**

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

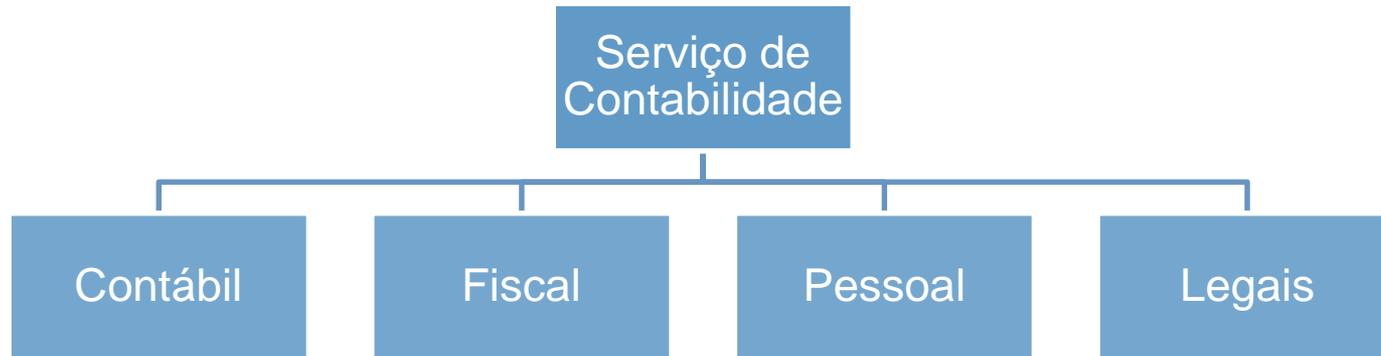
Exemplo: Estrutura convencional de serviços Contábeis



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Promessas em contratos com clientes

- ⦿ O cliente pode se beneficiar de bem ou serviço de acordo com o item anterior, se puder consumir o bem ou serviço ou se for possível vender.



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Promessas em contratos com clientes

- ⦿ A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o **controle** desse ativo.



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Momento da satisfação de obrigação de desempenho.

- ⦿ *Os reconhecimentos das receitas podem ser realizados **ao longo do tempo** ou em um **momento específico**.*
- ⦿ Para cada obrigação de desempenho identificada, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de desempenho ao longo do tempo ou se satisfaz à obrigação de desempenho em momento específico no tempo. Se a entidade não satisfizer à obrigação de desempenho ao longo do tempo, a obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo.



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Momento da satisfação de obrigação de desempenho.

- O controle do ativo é exercido quando o titular do ativo e de obter substancialmente todos os benefícios do ativo. O controle inclui o direito de usar o ativo e obter os fluxos de caixa potenciais associados diretamente ou indiretamente com o uso do ativo.
- (a) pelo uso do ativo para produzir bens e serviços, incluindo serviços públicos; (b) pelo uso do ativo para aumentar o valor dos ativos; (c) pelo uso do ativo para adquirir passivos ou reduzir despesas; (d) pela venda ou troca do ativo; (e) pela manutenção do ativo em garantia de empréstimo; e (f) pela retenção do ativo.

○ O QUE QUER DIZER?

CONTROLE

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

A receita é reconhecida:

No momento em que o cliente
obtém o controle
(em um ponto no tempo)



Ao longo do tempo, se os
critérios forem atendidos.

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

A receita é reconhecida:

Ao longo do tempo, se os critérios forem atendidos.



Um dos critérios deverá ser obedecido:



O cliente recebe e consome os benefícios conforme desempenho

O cliente Controla o Ativo a medida que ele é criado

O ativo criado não possua uso alternativo para entidade e exista pagamento por desempenho cumprido

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

O ativo criado não possua uso alternativo para entidade e exista pagamento por desempenho cumprido

O ativo criado pelo desempenho por parte da entidade não possui uso alternativo para a entidade, se esta estiver contratualmente impedida de direcionar prontamente o ativo para outro uso durante a criação ou melhoria desse ativo ou estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso. A avaliação se o ativo possui uso alternativo para a entidade deve ser feita no início do contrato. Após o início do contrato, a entidade não deverá atualizar a avaliação do uso alternativo do ativo, a menos que as partes do contrato aprovem a modificação do contrato que altere, substancialmente, a obrigação de desempenho.

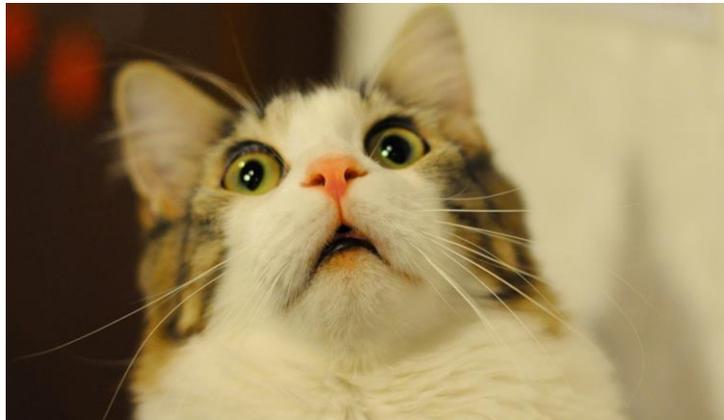


Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

O ativo criado não possua uso alternativo para entidade e exista pagamento por desempenho cumprido

A entidade deve considerar os termos do contrato, bem como quaisquer leis que se apliquem ao contrato, ao avaliar se possui direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. O direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não necessita ser por valor fixo. Contudo, em todas as ocasiões ao longo da duração do contrato, a entidade deve ter direito ao valor que, no mínimo, a compense pelo desempenho concluído até a presente data se o contrato for rescindido pelo cliente ou por outra parte por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

- ⦿ Se a obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo do tempo, a entidade deverá satisfazer à obrigação de desempenho **em momento específico no tempo.**



Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

- ⊙ Para satisfação de desempenho em um momento específico é necessário considerar os requisitos para **controle**. Além disso, a norma dispõe de indicadores de transferências:
- ⊙ a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo – se o cliente estiver presentemente obrigado a pagar pelo ativo, isso pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito à troca e de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios restantes desse ativo
- ⊙ o cliente possui a titularidade legal do ativo – titularidade legal pode indicar qual parte do contrato tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal do ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se a entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não pagamento pelo cliente, esses direitos da entidade não impedem o cliente de obter o controle do ativo
- ⊙ a entidade transferiu a posse física do ativo – a posse física do ativo pelo cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle do ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, o cliente ou consignatário pode ter a posse física do ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega (bill-and-hold), a entidade pode ter a posse física do ativo que o cliente controla

Etapa 2 - Identificar obrigação de desempenho

Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

- ⊙ Para satisfação de desempenho em um momento específico é necessário considerar os requisitos para **controle**. Além disso, a norma dispõe de indicadores de transferências:
- ⊙ o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo – a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo para o cliente pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo prometido, a entidade deve excluir quaisquer riscos que deem origem à obrigação de desempenho separada adicional à obrigação de desempenho que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito à obrigação de desempenho adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido
- ⊙ o cliente aceitou o ativo – o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Quando, ou a medida que, uma obrigação de desempenho for satisfeita a entidade deverá reconhecer a receita com o **valor do preço da transação**.

- ⊙ A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir: :

- (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);
 - (b) restrição de estimativas de contraprestação **variável** (ver itens 56 a 58);
 - (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato (ver itens 60 a 65);
 - (d) contraprestação não monetária (ver itens 66 a 69); e
 - (e) contraprestação a pagar ao cliente (ver itens 70 a 72).
- ◎ Para fins de determinação do preço da transação, a entidade deve presumir que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato existente, o qual não será cancelado, renovado ou modificado.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

- ⊙ 50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.
- ⊙ 51. O valor da contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

- ⊙ 52. A variabilidade relativa à contraprestação prometida ao cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação prometida **é variável se existir** qualquer das seguintes circunstâncias:
 - (a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas usuais de negócios da entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade deva aceitar um valor de contraprestação que seja inferior ao preço declarado no contrato. Isto é, espera-se que a entidade ofereça uma concessão de preço. Dependendo da jurisdição, do setor ou do cliente, essa oferta pode ser referida como desconto, abatimento, restituição ou crédito;
 - (b) outros fatos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, é oferecer uma concessão de preço ao cliente.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

- ◎ 53. A entidade deve **estimar** o valor da contraprestação variável, utilizando qualquer dos métodos a seguir, dependendo de por qual método a entidade espera melhor prever o valor da contraprestação à qual tem direito:
 - **(a) o valor esperado** – é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;
 - **(b) o valor mais provável** – é o valor único mais provável de uma gama de possíveis valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato). O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, a entidade atingir um bônus de desempenho ou não).

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

- ⦿ 54. A entidade deve aplicar um método de forma consistente ao longo de todo o contrato ao estimar o efeito da incerteza sobre o valor da contraprestação variável ao qual a entidade tem direito. Além disso, a entidade deve considerar todas as informações (históricas, atuais e previstas) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade e deve identificar um número razoável de possíveis valores de contraprestação. As informações que a entidade utiliza para estimar o valor da contraprestação variável normalmente são similares às informações que a administração da entidade utiliza durante o processo de planejamento e proposta e ao estabelecer preços para bens ou serviços prometidos.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

Passivo de restituição

- ⦿ 55. A entidade deve reconhecer um passivo de restituição, se receber contraprestação do cliente e esperar restituir a totalidade ou parte dessa contraprestação ao cliente. O passivo de restituição deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida (ou a receber) em relação à qual a entidade não espera ter direito (ou seja, valores não incluídos no preço da transação). O passivo de restituição (e a alteração correspondente no preço da transação e, portanto, no passivo do contrato) deve ser atualizado ao final de cada período de relatório para refletir alterações nas circunstâncias. **Para contabilizar o passivo de restituição relativo à venda com direito de retorno, a entidade deve aplicar a orientação dos itens B20 a B27.**

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

- ⦿ 59. Ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação, se a estimativa de contraprestação variável for restrita) para representar fielmente as circunstâncias presentes no final do período do relatório e as alterações nas circunstâncias durante o período do relatório.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

Exemplo:

O revendedor B vende 100 produtos a um preço individual de R\$ 100 e recebe um pagamento de R\$ 10.000.

O contrato de venda permite que o cliente devolva qualquer produto não utilizado dentro de 30 dias e receba um reembolso total em dinheiro.
O custo de cada produto é de R\$ 60.

Etapa 3 – Determinar o Preço da Transação

Contraprestação variável - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59);

Esquema de contabilização

i. Venda	Débito	Crédito
Caixa	10.000	
Passivo de devolução		300 ^(a)
Receita Reconhecer a venda excluindo a receita dos produtos que estima-se que haverá devolução		9.700
Ativo	180 ^(b)	
Custo do produto vendido (CPV)	5.820	
Estoque Reconhecer o custo da venda e o direito à devolução pelo cliente		6.000

Notas

(a) 100 x 3 (o preço do produto com expectativa de devolução).

(b) 60 x 3 (o custo do produto com expectativa de devolução).

Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de desempenho (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Os itens desta etapa não serão aplicados se existir apenas uma obrigação de desempenho.

Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

Alocação com base no preço individual

- ⦿ Para alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho com base no preço de venda individual, a entidade deve determinar o preço de venda individual no início do contrato do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de desempenho no contrato e deve alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.
- ⦿ O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares.

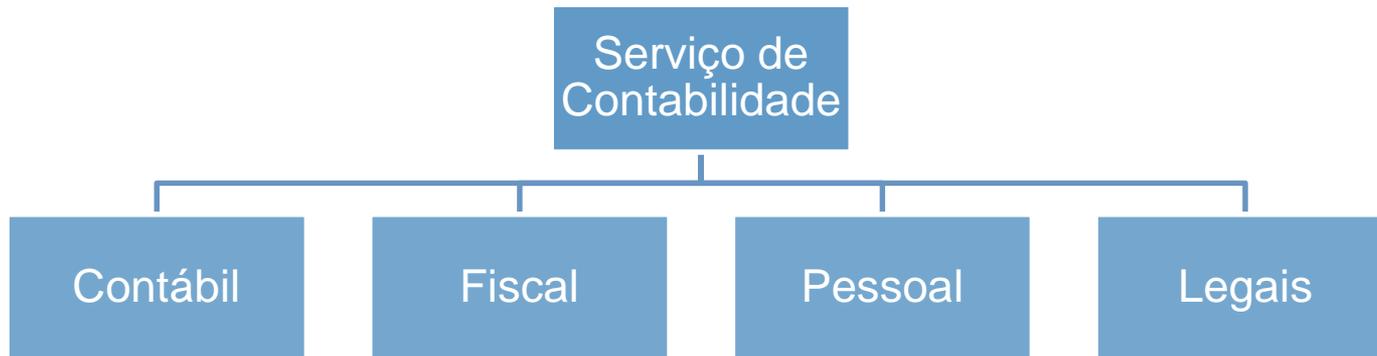
Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

Alocação com base no preço individual

- ◎ Se o preço de venda individual **não for diretamente observável**, a entidade deve estimar o preço de venda individual.
- ◎ Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:
 - *abordagem de avaliação de mercado ajustada – a entidade pode avaliar o mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços. Essa abordagem pode incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços similares e ajustar esses preços, conforme necessário, para refletir os custos e margens da entidade;*
 - *Abordagem do custo esperado mais margem – a entidade pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de desempenho e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço*

Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

Alocação do preço das transações



Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

Considerações e outros critérios para alocação do preço de transferência

- ⊙ Alocação dos Descontos;
- ⊙ Alocação da Contraprestação Variável
- ⊙ Alterações no preço da transação

Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

Custos do Contrato

- ◎ **Custos Incrementais:** A entidade deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos.
- ◎ *Custo incremental para obtenção de contrato são os custos em que a entidade incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, comissão de venda).*
- ◎ *Os custos para obter o contrato, que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato.*
- ◎ *Como expediente prático, a entidade pode reconhecer os custos incrementais para obtenção de contrato como despesa quando incorridos, se o período de amortização do ativo que a entidade teria de outro modo reconhecido for de um ano ou menos.*

Etapa 4 – Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho

Custo para cumprir o contrato

- ⦿ Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (por exemplo, o CPC 16 – Estoques, o CPC 27 – Ativo Imobilizado ou o CPC 04 – Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a **todos** os critérios a seguir:
 - ⦿ *(a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);*
 - ⦿ *(b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de desempenho no futuro; e*
 - ⦿ *(c) espera-se que os custos sejam recuperados.*

Etapa 5 – Reconhecimento da Receita

Uma entidade reconhece a receita no momento em que atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço ao cliente.

Para isso, deverá ser avaliado, sob o ponto de vista do cliente

Refleta: onde foi possível observar a etapa 5 durante a apresentação?



Seções 105-129

Apresentação e
Divulgação

Apresentação

- ⦿ Quando qualquer das partes do contrato tiver concluído o desempenho, a entidade deve apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.
- ⦿ Se o cliente pagar a contraprestação ou a entidade tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional (ou seja, recebível), antes que a entidade transfira o bem ou serviço ao cliente, a entidade deve apresentar o contrato como passivo de contrato quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente
- ⦿ Se a entidade concluir o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido, a entidade deve apresentar o contrato como ativo de contrato, excluindo quaisquer valores apresentados como recebível. Ativo de contrato é um direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente. A entidade deve avaliar um ativo de contrato quanto à redução ao valor recuperável de acordo com o CPC 48. A redução ao valor recuperável de ativo de contrato deve ser mensurada, apresentada e divulgada da mesma forma que um ativo financeiro que esteja dentro do alcance do CPC 48.

Divulgação

- ◎ O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:
 - Seus contratos com clientes;
 - Julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar este pronunciamento a esses contratos
- ◎ quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item

Divulgação

- ◎ O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:
 - Seus contratos com clientes;
 - Julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar este pronunciamento a esses contratos
- ◎ quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item

Principais Impáctos

Modelo baseado em
princípios



Mudanças e Impactos Relevantes e Estruturais

Princípio Básico para
Reconhecimento da Receita



DNA – Impactos e Mudanças



Mudanças e Impactos Relevantes e Estruturais



Receita Federal

INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1771, DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017

- ⊙ A legislação tributária brasileira é morosa em relação ao processo de harmonização das normas internacionais vigente desde 2008.
- ⊙ Recursos da norma não serão contemplados pelas regras tributárias brasileiras e podem criar divergências entre os valores apurados pela Contabilidade e os registros fiscais e obrigações acessórias enviadas ao FISCO:
- ⊙ **Reconhecimento da receita:** poderá divergir dos documentos fiscais em relação ao tempo, que, conforme abordado se dará mediante ao cumprimento da obrigação de performance quando o cliente obtiver o controle, bem como, pela mensuração das contraprestações variáveis.
- ⊙ **Identificação de Performance e Preço de Alocação:** poderá gerar conflitos entre as esferas (estaduais, municipais e federais).
- ⊙ **Aumento das obrigações acessórias:** devido a incompatibilidade dos critérios de reconhecimento das receitas, o FISCO necessitará de informações adicionais às Demonstrações Contábeis que deverão ser apuradas pela contabilidade quase sempre sujeitas à multas por erros e descumprimentos nos prazos.



Obrigado!

Perguntas:

Você pode interagir através:

Twitter: @GilvanMarquesJr

E-mail: gilvan_junior@smarques.com



Fontes e Pesquisas



CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente

Youtube: IRKONNECTION

IFRS 15 / CPC 47 - Receita de contrato com cliente - Introdução – Série com 11 Vídeos

Publicações: KPMG

Sinopse Contábil e Tributária 2017

