



cutting through complexity

AUDIT

IFRS em destaque 02/14: *First Impressions*

IFRS 15 - Receita de contratos com clientes

kpmg.com/BR



Índice

Uma nova estrutura global para a receita	2
1 Principais fatos	3
2 Principais impactos	4
3 Quando aplicar a nova norma	6
4 Como aplicar o modelo de cinco etapas	7
Etapa 1 – Identificar o contrato com um cliente	7
Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho estabelecidas no contrato	9
Etapa 3 – Determinar o preço da transação	11
Etapa 4 – Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho	14
Etapa 5 – Reconhecer a receita no momento em que (ou à medida em que) a entidade cumprir uma obrigação de desempenho	16
5 Custos do contrato	20
6 Modificações nos contratos	22
7 Apresentação e divulgação	24
8 Data de vigência e transição	26
9 Sobre esta publicação	28
Conteúdo	28
Mantendo-o informado	28
Reconhecimentos	30

Uma nova norma global para a receita

Em 28 de maio de 2014, o IASB e o FASB publicaram uma nova norma conjunta sobre o reconhecimento de receitas, que substitui a maior parte da orientação detalhada sobre o reconhecimento de receita que existe atualmente em IFRS e U.S. GAAP. A publicação de uma única norma sobre o reconhecimento de receitas é uma grande conquista para os órgãos normativos, mas para as entidades que reportam o trabalho está apenas começando.

A nova norma vem mais de cinco anos após o IASB e o FASB publicarem a primeira versão de suas propostas de reconhecimento de receitas conjuntamente. O longo prazo do projeto fez com que muitas entidades adiassem a avaliação de como seriam afetadas. É natural que alguns tenham tomado a abordagem “só acredito vendo” ao receberem a notícia de que os requisitos de contabilidade estavam prestes a mudar. Mas aconteceu, temos uma nova norma sobre um dos mais importantes indicadores financeiros - receitas - e será aplicável a quase todas as empresas que preparam relatórios em IFRS e U.S. GAAP.

As novas exigências afetarão diferentes entidades de maneiras diferentes. Entidades que vendem produtos e serviços em um pacote só, ou aquelas envolvidas em grandes projetos - por exemplo, nas indústrias de telecomunicações, software, engenharia, construção e imobiliária - podem sofrer mudanças significativas no momento do reconhecimento da receita. Para outras entidades, os impactos podem não ser tão relevantes.

No entanto, todas as entidades precisam avaliar os impactos para que possam lidar com as implicações nos seus negócios. Em particular, os novos requisitos de divulgação são extensos e podem exigir mudanças nos sistemas e processos para coletar os dados necessários - mesmo se não houver alteração nos números nas demonstrações financeiras.

A nova norma entra em vigor em janeiro de 2017, embora entidades que reportam em IFRS pode optar por aplicá-la mais cedo, o que não está disponível para entidades que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil. Enquanto a data de vigência pode parecer muito distante, certas decisões precisam ser tomadas em breve - por exemplo, quando e como fazer a transição para a nova norma. Uma decisão antecipada permitirá que as empresas desenvolvam um plano de implementação eficiente e informem os seus principais *stakeholders*.

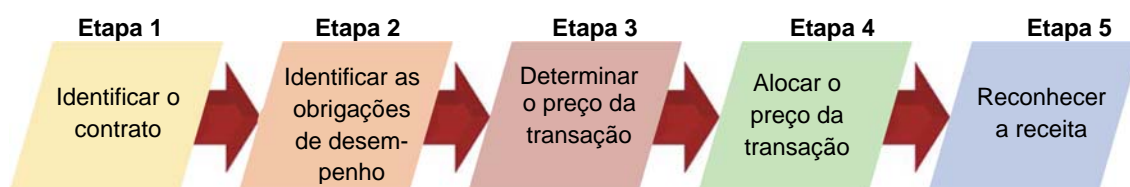
1 Principais fatos

A nova norma fornece uma estrutura que substitui a orientação existente sobre reconhecimento de receita nos U.S. GAAP e IFRSs. Ela afasta-se dos requisitos específicos por indústria e tipo de transações com base nos U.S. GAAP, que atualmente também são usados por algumas entidades que reportam em IFRSs na ausência de orientação específica nas IFRSs.

As novas exigências de divulgação qualitativa e quantitativa visam ajudar os usuários das demonstrações financeiras a entender a natureza, o montante, o momento e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes.

As entidades aplicarão um modelo de cinco etapas para determinar quando reconhecer a receita, e por qual valor. O modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) uma entidade transfere o controle de bens ou serviços para os clientes, pelo valor que a entidade espera ter direito a receber. Dependendo se determinados critérios são cumpridos, a receita é reconhecida:

- com o passar do tempo, de uma forma a refletir o desempenho da entidade da melhor maneira possível; ou
- em um determinado momento, quando o controle do bem ou serviço é transferido para o cliente.



A nova norma fornece orientação de implementação em diversos tópicos, incluindo garantias e licenças. Ela também oferece orientação sobre quando capitalizar custos de obtenção e cumprimento de um contrato, a menos que já exista orientação em outra norma contábil – por exemplo, para estoques.

Para algumas entidades, pode haver pouca mudança no momento e no montante da receita reconhecida. No entanto, chegar a esta conclusão exigirá um entendimento do novo modelo e uma análise da sua aplicação a determinadas transações.

A nova norma entra em vigor para exercícios iniciados em ou após 1º de janeiro de 2017 para as entidades que aplicam as IFRSs e exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2016 para entidades abertas que aplicam os U.S. GAAP¹. A adoção antecipada é permitida apenas para fins das IFRSs. No entanto, a adoção antecipada não está disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

O impacto da nova norma irá variar de acordo com a indústria da entidade. As etapas do modelo que são mais suscetíveis a afetar a prática atual de indústrias específicas são resumidas abaixo.

	Etapa				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial e defesa	✓		✓		✓
Administradores de fundos			✓		
Montagem e construção			✓		✓
Fabricantes sob contrato					✓
Saúde (EUA)	✓		✓		
Licenciadores (Mídia, Ciências Biológicas, Franqueadores)	✓ ²	✓			✓
Bens Imóveis	✓	✓			✓
Softwares		✓		✓	✓
Telecomunicações (Redes móveis, Cabo)		✓		✓	

1 As entidades fechadas têm a opção de diferir a aplicação por mais um ano, mas podem usar a mesma data.

2 Ciências biológicas, em especial.

2 Principais impactos

- A receita pode ser reconhecida em um determinado momento ou com o passar do tempo.** As entidades que atualmente utilizam os métodos de fase de conclusão/porcentagem de conclusão precisarão reavaliar se reconhecerão a receita com o passar do tempo ou em um determinado momento. Se elas continuarem a reconhecer a receita com o passar do tempo, a maneira na qual o progresso para a conclusão é mensurado pode mudar. Outras entidades que atualmente reconhecem a receita em um determinado momento podem passar a reconhecê-la com o passar do tempo. Baseado nos novos critérios, uma entidade precisará avaliar a natureza das suas obrigações de desempenho e efetuar uma revisão detalhada dos termos contratuais, considerando o que é legalmente aplicável na sua jurisdição.
- Possível aceleração ou diferimento do reconhecimento da receita.** Em comparação com a contabilidade atual, o reconhecimento de receita pode ser acelerado ou diferido para transações com múltiplos elementos, valores de contraprestação variável ou licenças. As principais métricas e índices financeiros podem ser afetados, afetando as expectativas dos analistas, precificações contingentes, acordos de remuneração e cláusulas contratuais de "covenants".
- Revisões podem ser necessárias para o planejamento tributário, cumprimento das cláusulas de "covenants" e planos de incentivo de vendas.** O momento dos pagamentos de impostos, capacidade de pagar dividendos em algumas jurisdições e cumprimento das cláusulas de "covenants" podem ser afetados. Mudanças tributárias causadas pelos ajustes no momento e valor de reconhecimento das receitas, despesas e custos capitalizados podem exigir a revisão do planejamento tributário. As entidades podem precisar reconsiderar os bônus e os planos de incentivo para funcionários visando garantir que eles permaneçam alinhados com as metas corporativas.
- Os processos de vendas e contratação podem precisar ser reconsiderados.** Reavaliação dos termos contratuais e práticas comerciais atuais – como canais de distribuição – poderá ser necessário para algumas entidades.
- Os sistemas de TI podem precisar ser atualizados.** Poderá ser necessário para as entidades capturar dados adicionais exigidos pela nova norma – por exemplo, dados utilizados para fazer estimativas de transações de receita e corroborar divulgações. A aplicação da nova norma retrospectivamente pode significar a introdução antecipada de novos sistemas e processos, e, potencialmente, uma necessidade de manter registros paralelos durante o período de transição.
- Novas estimativas e julgamentos serão exigidos.** A nova norma introduz novas estimativas e limites que necessitam alto grau de julgamento, o que pode afetar o valor e/ou momento de reconhecimento de receita. Os julgamentos e estimativas precisarão ser atualizados, levando potencialmente a mais ajustes nas demonstrações financeiras para mudanças de estimativas em períodos subsequentes.
- Os processos contábeis e controles internos precisarão ser revisados.** As entidades precisarão de processos para capturar novas informações na sua origem – por exemplo, a administração executiva, operações de vendas, marketing e desenvolvimento de negócios – e para documentá-las de forma adequada, especialmente quanto a estimativas e julgamentos. As entidades também precisarão considerar os controles internos necessários para assegurar a integridade e precisão das informações – especialmente se elas não foram levantadas previamente.
- Novas divulgações extensivas serão exigidas.** Preparar novas divulgações pode ser uma



5 | *First Impressions*: Receita de contratos com clientes

tarefa demorada, e capturar as informações necessárias pode exigir esforço incremental ou mudanças nos sistemas. Não foi apresentada nenhuma isenção para omitir divulgações no caso de informações sensíveis do ponto de vista comercial.

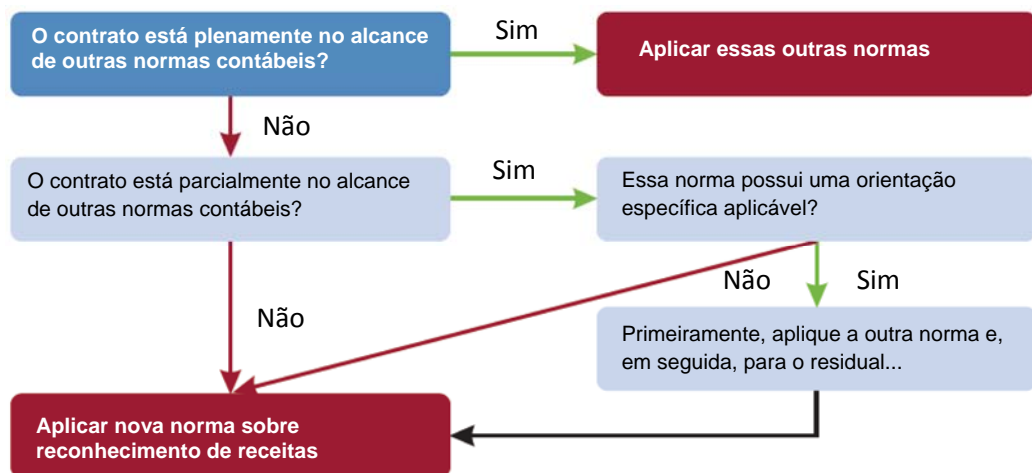
- **As entidades precisarão se comunicar com as partes interessadas.** Os investidores e outras partes interessadas vão querer compreender o impacto da nova norma no negócio como um todo – provavelmente antes da sua vigência. Pode haver interesse a respeito do efeito sobre os resultados financeiros, os custos de implementação, quaisquer mudanças propostas nas práticas de negócios, a abordagem de transição selecionada e, para os que reportam em IFRSs, e certas entidades reportando em U.S. GAAP - se pretendem fazer uma adoção antecipada. No entanto, a adoção antecipada não está disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

3 Quando aplicar a nova norma

A nova norma aplica-se a contratos de entrega de bens ou serviços para um cliente, exceto quando tais contratos envolvem:

- arrendamentos mercantis;
- seguros³;
- direitos ou obrigações que estão no âmbito da orientação de determinados instrumentos financeiros – por exemplo, contratos de derivativos;
- garantias, exceto garantias de produtos ou serviços (somente para U.S. GAAP⁴); ou
- trocas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios que facilitam as vendas para clientes que não são parte desta troca.

Um contrato com um cliente pode estar parcialmente no alcance da nova norma e parcialmente no alcance de outra orientação contábil – por exemplo, um contrato de arrendamento de um ativo e manutenção de equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e serviços de tesouraria.



Partes da nova norma – por exemplo, identificar o contrato com o cliente, determinar o preço da transação, determinação de quando o controle é transferido – também se aplicam às vendas de ativos intangíveis e imobilizado, inclusive imóveis, que não são resultado das atividades ordinárias de uma entidade. Os contratos com um colaborador ou sócio estão no alcance da nova norma apenas na medida em que a contraparte for um cliente ou se a entidade determina que não existem orientações existentes mais relevantes a aplicar.

A nova norma também inclui um expediente prático permitindo que as entidades apliquem seus requisitos a uma carteira de contratos com características semelhantes se não é esperado que o resultado seja materialmente diferente da contabilização dos contratos individualmente.

Quais são as implicações?

Não está claro que nível de isenção a abordagem de carteira oferecerá

Embora a abordagem de carteira possa ser mais efetiva economicamente do que a aplicação da nova norma em uma base de contrato individual, não está claro que nível de esforço será necessário para avaliar quais características semelhantes constituem uma carteira – por exemplo, o impacto de diferentes ofertas, períodos de tempo ou localizações geográficas – além de avaliar se a abordagem de carteira é apropriada, desenvolvendo o processo e os controles necessários para contabilização da carteira.

3 Na versão da norma emitida pelo FASB, a exclusão do alcance é só para excluir contratos de seguro emitidas pelas entidades seguradoras que estão dentro do alcance de *FASB ASC Topic 944 Financial Services – Insurance*.

4 Na versão da norma emitida pelo FASB, a norma exclui garantias que estão dentro do alcance de *FASB ASC Topic 460 Guarantees*.

4 Como aplicar o modelo de cinco etapas

O princípio fundamental do modelo de cinco etapas da nova norma é que as entidades devem reconhecer a receita para representar a transferência dos bens ou serviços prometidos aos clientes – e o montante da receita reconhecida deve refletir a contraprestação que elas esperam receber em troca desses bens ou serviços.



Etapa 1 – Identificar o contrato com o cliente

Setores que poderão ser mais significativamente afetados: aeroespacial e defesa, saúde (EUA), ciências biológicas, imobiliário

A nova norma define um contrato como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis e especifica que exigibilidade é uma questão da lei. Os contratos podem ser escritos, orais ou implícitos por práticas comerciais usuais de uma entidade. Em alguns casos, dois ou mais contratos são combinados e contabilizados como um único contrato com um cliente. Um contrato com um cliente também precisa atender todos os seguintes critérios.



Se um contrato atende todos os critérios descritos acima no início do contrato, uma entidade não precisa reavaliar esses critérios a menos que haja uma mudança significativa nos fatos e circunstâncias.

Quais são as implicações?

Expectativa de recebimento direcionará a aplicação do novo modelo de receita

Atualmente, as entidades geralmente avaliam a possibilidade de recebimento ao determinar se reconhecem a receita. Com a nova norma, as entidades aplicam o modelo de reconhecimento da receita se, no início de um contrato, for “provável”⁵ que elas receberão a contraprestação à qual têm direito. Nessa avaliação, as entidades consideram a capacidade e a intenção do cliente, que inclui avaliar sua capacidade de pagar esse valor de contraprestação quando ele for devido. O critério é desenhado para evitar que as entidades apliquem o modelo de receita para contratos problemáticos e reconheçam a receita e uma grande perda por redução ao valor recuperável ao mesmo tempo. Para a maioria dos setores, esta questão provavelmente não terá um efeito significativo sobre a prática atual.

Exemplo – Avaliar a existência de um contrato para vender um imóvel

Em um acordo para vender um imóvel, a Entidade X avalia a existência de um contrato, considerando fatores como:

- os recursos financeiros disponíveis do comprador;
- o compromisso do comprador com o contrato, que pode ser determinado com base na importância da propriedade para as operações do comprador;
- a experiência prévia do vendedor com contratos e compradores semelhantes em circunstâncias semelhantes;
- a intenção do vendedor de fazer valer os seus direitos contratuais; e
- as condições de pagamento do acordo.

Se a Entidade X conclui que não é provável que receberá o valor ao qual espera ter direito, então nenhuma receita é reconhecida. Em vez disso, a Entidade X aplica a nova orientação sobre a contraprestação recebida antes da existência de um contrato, e provavelmente contabiliza inicialmente qualquer valor recebido como um depósito no passivo.

Próximos passos

As entidades precisarão rever os termos de todos os seus contratos em detalhes e avaliar se existe um contrato sob a nova norma, considerando o que é legalmente aplicável em sua jurisdição.

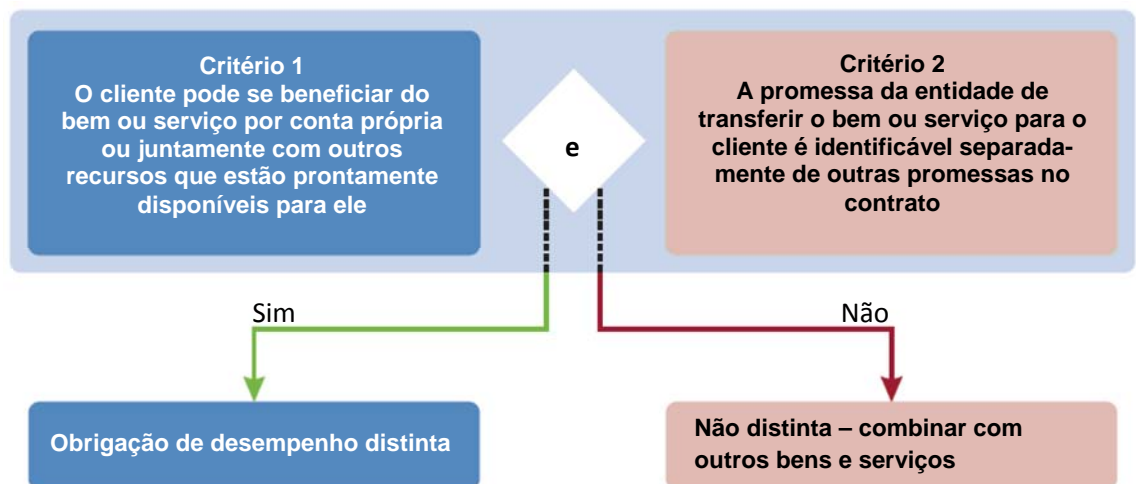
Elas também podem querer montar uma equipe de projeto interdepartamental – por exemplo, contabilidade, jurídico e financeiro – para analisar os contratos e estabelecer políticas para avaliar o risco de crédito.

⁵ O limite varia entre IFRSs e U.S. GAAP devido a diferentes significados do termo “provável”.

Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho estabelecidas no contrato

Setores que poderão ser mais significativamente afetados: licenciadores, imóveis, *software*, telecomunicações

As entidades identificam cada promessa de entregar um bem ou prestar um serviço em um contrato com um cliente. Uma promessa constitui uma obrigação de desempenho se o bem ou serviço prometido for distinto. Um bem ou serviço prometido é distinto se preencher os dois critérios a seguir.



A nova norma inclui orientações adicionais para ajudar a determinar se os critérios acima são cumpridos. Os indicadores que uma obrigação de desempenho é identificável separadamente incluem o seguinte.

- A entidade não fornece um serviço significativo de integração do bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos no contrato.
- O bem ou serviço não modifica significativamente ou customiza um outro bem ou serviço prometido no contrato.
- O bem ou serviço não é altamente dependente ou altamente inter-relacionado com outros bens ou serviços prometidos no contrato.

Uma série de produtos ou serviços distintos que são substancialmente os mesmos e que têm o mesmo padrão de transferência para o cliente – por exemplo, um contrato de fornecimento fixo de energia – constitui uma obrigação de desempenho única.

Quais são as implicações?

Os bens ou serviços prometidos podem ser desagregados (ou agregados) com maior frequência

Algo próximo do Critério 1 já é amplamente utilizado atualmente. O Critério 2 por sua vez é um novo conceito que exigirá que as entidades reflitam de forma diferente sobre os bens ou serviços prometidos. Comparado com a prática atual, ele pode resultar em mais bens ou serviços sendo desagregados dos outros em um contrato. Alternativamente, uma entidade pode agrupar os bens ou serviços prometidos que possuem valor independente para o cliente hoje, porque eles são altamente inter-relacionados com outros bens ou serviços prometidos no contrato.

Para as entidades que preparam as demonstrações financeiras com base nos U.S. GAAP que atualmente aplicam o requisito de evidência objetiva específica do fornecedor (VSOE) para separar elementos de software não entregues dos elementos entregues, será mais fácil de separar e reconhecer a receita antecipadamente para os elementos já entregues do acordo.

A promessa não é identificável separadamente

Atualmente, a orientação de reconhecimento da receita de software com base nos U.S. GAAP especifica que, se elementos não entregues são essenciais para a funcionalidade do elemento entregue, então o software e serviços relacionados são tratados como uma única unidade de contabilidade⁶. Não está claro se os termos "altamente dependentes" ou "altamente inter-relacionados", conforme utilizados na nova norma são o mesmo que "essencial para a funcionalidade", conforme utilizado conforme os U.S. GAAP atuais para contratos de *software*.

Exemplo – Identificação das obrigações de desempenho

A Entidade Y tem um contrato para construir uma casa, um processo que exige diversos bens e serviços diferentes. Geralmente, esses bens atenderiam o Critério 1, visto que o cliente poderá se beneficiar de cada tijolo individualmente ou janela juntamente com outros recursos prontamente disponíveis. No entanto, o Critério 2 não é atendido para cada tijolo e janela, pois a Entidade Y fornece um serviço de integração desses produtos em um resultado combinado. Os bens e serviços utilizados para a construção da casa são, portanto, combinados e contabilizados como uma obrigação de desempenho única.

Por outro lado, a Entidade Z compra uma máquina e contrata sua instalação da Entidade Y. A instalação não é especializada e também é oferecida por outros fornecedores, sem implicações para o adequado funcionamento da máquina. A máquina é um item distinto já que o cliente pode se utilizar dela com o uso de serviços de instalação que estão prontamente disponíveis no mercado sem que isso afete o seu funcionamento. Consequentemente, os dois critérios são atendidos e tanto a máquina quanto o serviço de instalação são considerados obrigações de desempenho separadas.

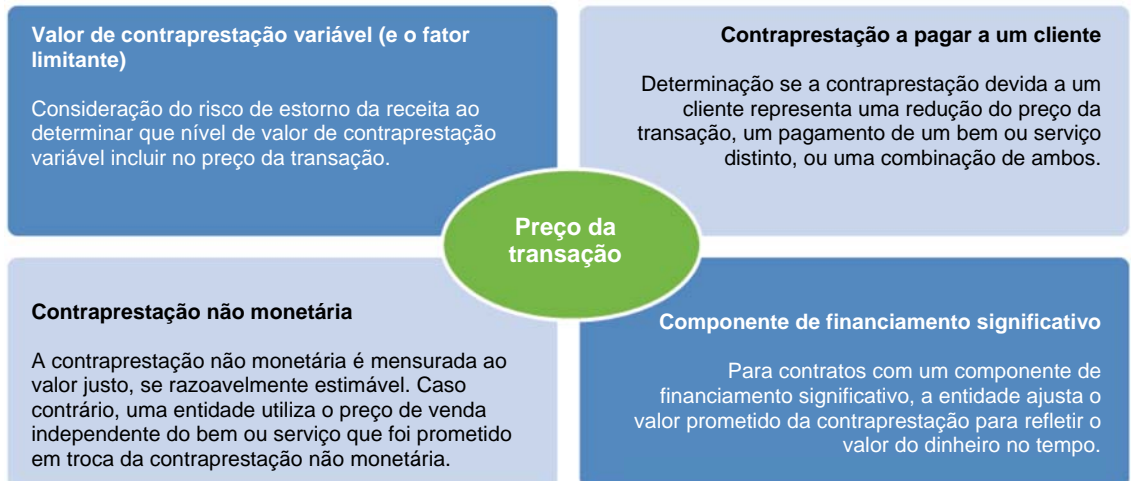
Próximos passos

As entidades precisarão identificar todos os seus contratos para entregar diversos bens ou serviços, e avaliar quais bens ou serviços prometidos podem ser contabilizados separadamente sob o novo modelo. As entidades podem, portanto, querer desenvolver indicadores para avaliar o grau de integração, personalização ou inter-relação necessária para um contrato ser contabilizado como uma obrigação de desempenho única.

Etapa 3 – Determinar o preço da transação

Setores que poderão ser mais significativamente afetados: aeroespacial e defesa, administradores de fundos, construção civil.

O preço da transação é o montante da contraprestação que uma entidade tem direito em troca da transferência de bens ou serviços para um cliente. Para determinar esse montante, uma entidade considera vários fatores.



Há uma exceção para remunerações baseadas em volumes de venda e de utilização – por exemplo, royalties – decorrentes de licenças de propriedade intelectual. De acordo com a nova norma, as entidades não podem incluir estimativas dessas remunerações no preço da transação; em vez disso, a receita proveniente dessas remunerações é reconhecida somente quando o último dos eventos abaixo ocorrer:

- venda e utilização subsequente; e
- satisfação ou satisfação parcial da obrigação de desempenho a que os royalties estão relacionados.

No entanto, essa exceção aplica-se apenas a licenças de propriedade intelectual distintas.

Dois fatores-chave a serem considerados para determinar o preço da transação são o valor de contraprestação variável e a existência de um componente de financiamento significativo.

Valor de contraprestação variável (e o fator limitante)

Itens como descontos, créditos, concessões de preços, devoluções ou bônus/penalidades de desempenho poderão resultar em um valor de contraprestação variável. Dependendo dos fatos e circunstâncias, as entidades estimam o valor de contraprestação variável usando o valor esperado ou o valor mais provável.

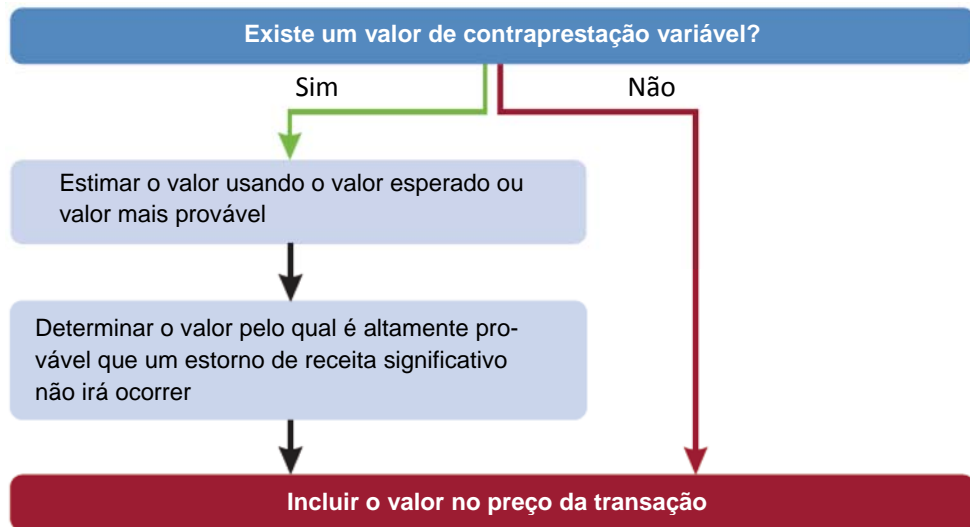
No entanto, uma entidade pode ter de restringir o valor de contraprestação variável que inclui no preço da transação. Quando esse “fator limitante” é aplicável, as entidades incluem o valor de contraprestação variável no preço da transação apenas na medida em que seja “altamente provável”⁷ que um estorno significativo – ou seja, um ajuste para baixo significativo no valor da receita acumulada reconhecida – não ocorrerá posteriormente.

Para avaliar se – e até que ponto – deveria aplicar esse fator limitante, as entidades considerarão:

- a probabilidade de um estorno da receita resultante de um acontecimento futuro incerto; e
- a magnitude do estorno se esse evento futuro incerto ocorrer.

⁷ IFRS 15 utiliza o termo “altamente provável” – que é um limite significativamente mais alto do que “mais provável do que não” – com a intenção de convergir com o significado do termo “provável”, conforme usado nos U.S. GAAP.

Essa avaliação precisa ser atualizada a cada data de apresentação de relatório. O fluxograma a seguir define a forma na qual as entidades vão determinar o valor de contraprestação variável a ser incluído no preço da transação, exceto para royalties baseados no volume de vendas ou uso de licenças de propriedade intelectual distintas.



Quais são as implicações?

Estimar o valor de contraprestação variável pode afetar o momento do reconhecimento de receita

Atualmente, as entidades determinam se o valor de contraprestação variável pode ser mensurado de forma confiável, ou é fixo ou determinável – ou seja, o reconhecimento da contraprestação é vedado ou permitido. Por outro lado, a nova norma estabelece um teto, que limita em vez de impedir o reconhecimento da receita. Conseqüentemente, estimar o valor de contraprestação variável e aplicar a limitação pode acelerar o reconhecimento em algumas entidades.

Exemplo – Momento do reconhecimento da contraprestação variável

A Entidade R possui um contrato para vender produtos por meio de um distribuidor onde:

- o distribuidor tem um direito de devolução se não puder revender os produtos (consignação); e
- a receita é atualmente reconhecida pela Entidade R somente quando o distribuidor revende os produtos para usuários finais – ou seja, quando conclui a venda anteriormente em consignação.

De acordo com a nova norma, a receita pode ser reconhecida pela entidade antecipadamente na venda para o distribuidor – ou seja, na venda em consignação – com base na experiência histórica do número de produtos que é altamente provável que não serão devolvidos.

Por outro lado, a Entidade M tem um contrato de administração de fundos sob o qual tem direito a bônus de desempenho. A Entidade M pode concluir que quaisquer bônus baseados no desempenho de um contrato de administração de fundos comparado com um índice de mercado estariam sujeitos a um risco de estorno significativo, em função da volatilidade do mercado durante o período de desempenho. Nesse caso, a receita não pode ser reconhecida pela Entidade M até o final do período de desempenho – a menos que o administrador de ativos determinou antes do final do período de desempenho que é altamente provável que um estorno significativo no valor da receita acumulada reconhecida não irá ocorrer.

Componente de financiamento significativo

Para estimar o preço da transação em um contrato, uma entidade ajusta o valor prometido da contraprestação se o contrato contém um componente de financiamento significativo. O objetivo é reconhecer a receita por um valor que reflita qual teria sido o preço de venda à vista do bem ou serviço prometido se o cliente tivesse feito o pagamento quando da obtenção de controle desse bem ou serviço, “a vista”. A taxa de desconto utilizada é a taxa que seria usada em uma transação de financiamento separada entre a entidade e o cliente. A orientação aplica-se a pagamentos recebidos antecipadamente e postecipadamente.

A nova norma adota uma abordagem de indicadores para avaliar se um contrato contém um componente de financiamento significativo ou não – por exemplo, quando a diferença entre a contraprestação prometida e o preço de venda surge por motivos diferentes do financiamento. Como um expediente prático, uma entidade não precisa ajustar o preço da transação em um contrato para fins de uma componente de financiamento significativo se espera receber o pagamento no prazo de até 12 meses após a transferência dos bens ou serviços prometidos.

Quais são as implicações?

Os cálculos para componentes de financiamento significativos podem ser complexos

Avaliar todos os contratos para determinar se eles contêm um elemento de financiamento pode afetar o valor da receita reconhecida para contratos que têm um componente significativo de financiamento – por exemplo, contratos de construção e manufatura de longo prazo. Muitas entidades considerarão pela primeira vez se pagamentos antecipados representam uma componente de financiamento significativo. Os cálculos podem ser complexos, particularmente para contratos de longo prazo que são cumpridos ao longo do tempo ou contratos com múltiplos componentes. As entidades com contratos de longo prazo que incluem retenção – ou seja, uma parte do preço do contrato é retida até a conclusão ou até um determinado evento previamente acordado – podem concluir que as condições de pagamento foram estruturadas por motivos diferentes de financiamento e, portanto, que os valores de retenção não requerem que essas entidades concluam que seus contratos incluem um componente de financiamento significativo.

Exemplo – Ajuste para um componente de financiamento significativo

A Entidade M possui um contrato para entregar um equipamento para um cliente por um valor de 100. Sob os termos do contrato, o pagamento é feito dois anos antes de o equipamento ser entregue para o cliente. Na aplicação dos indicadores na nova norma, a Entidade M conclui que o contrato inclui um componente de financiamento significativo. Um passivo contratual de 100 é reconhecido quando a contraprestação for recebida, e a despesa de juros, por exemplo, de 10, é reconhecida ao longo do período de dois anos com base na taxa que seria usada em uma transação de financiamento separada entre a Entidade M e o cliente. A receita pela venda de 110 é reconhecida quando o controle do equipamento é transferido para o cliente.

Próximos passos

As entidades precisarão avaliar os contratos com valores de contraprestação variável e analisar os fatos relevantes para determinar se – e em que medida – o fator limitante se aplica. Elas também precisarão de processos para atualizar a estimativa dos valores de contraprestação variável e a aplicação do fator limitante durante todo o período do contrato.

Após avaliar se os seus contratos contêm um componente de financiamento significativo e decidir se o expediente prático é aplicável, as entidades precisarão avaliar se os sistemas existentes podem identificar esse componente e calcular os ajustes necessários.

Etapa 4 – Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho

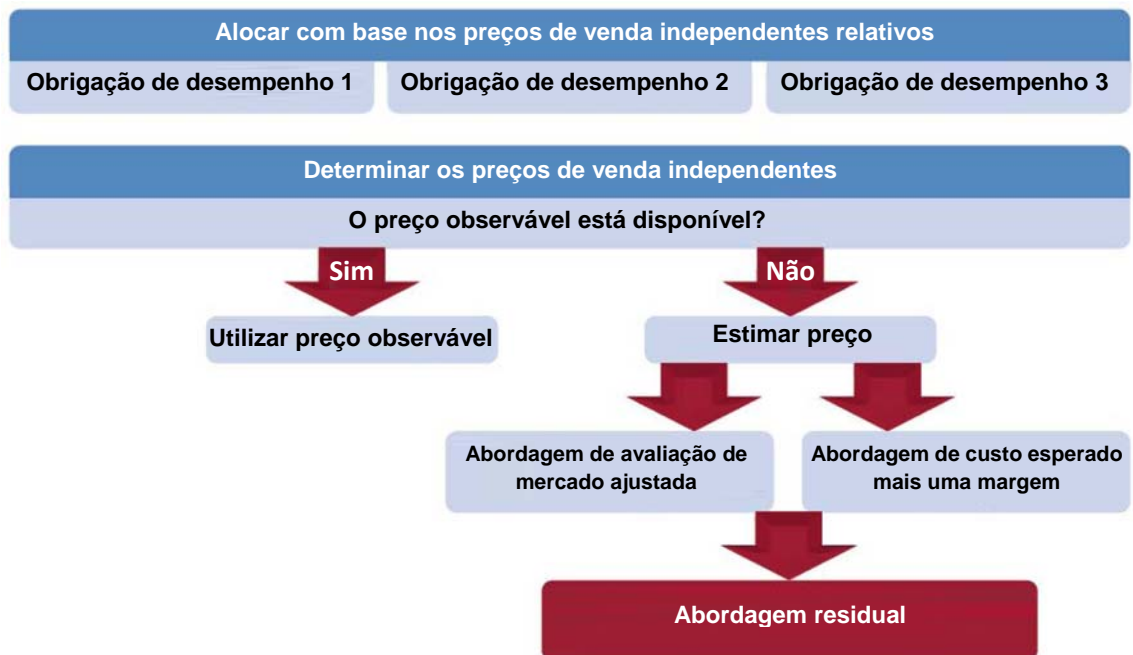
Setores que poderão ser os mais significativamente afetados: *software* e *telecomunicações*

Em geral, as entidades alocam o preço de transação para cada obrigação de desempenho na proporção do seu preço de venda independente.

A melhor evidência do preço de venda independente é um preço observável de vendas independentes desse bem ou serviço para clientes em situação semelhante. No entanto, se o preço de venda independente não for diretamente observável, as entidades devem usar uma das seguintes formas para estimá-lo:

- avaliar o mercado no qual elas vendem bens ou serviços e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar; ou
- prever os custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou
- em circunstâncias limitadas, subtrair a soma dos preços de venda independentes observáveis de outros bens ou serviços no contrato do valor total da transação.

A nova norma fornece orientação sobre a determinação do preço de venda independente, conforme ilustrado abaixo.



Quando certos critérios são atendidos, um desconto ou valor de contraprestação variável poderá ser alocado a um ou mais bens ou serviços distintos (obrigações de desempenho) mas não a todos.

Quais são as implicações?

Estimar o preço de venda independente pode ser um desafio

As entidades podem identificar obrigações de desempenho para as quais os preços de venda independentes não foram determinados previamente. A nova norma permitirá uma maior flexibilidade no estabelecimento dos preços de venda independentes do que está atualmente disponível para entidades que utilizam VSOE com base nos U.S. GAAP. Porém, na ausência de um preço observável, se informações confiáveis para estimar o preço de venda independente não estão disponíveis – por exemplo, para fornecedores de software, cujos preços podem variar muito para licenças – a abordagem residual pode fornecer a melhor estimativa do preço da venda independente. A obrigação de desempenho altamente variável ou incerta para a qual a abordagem residual pode ser aplicada não está limitada aos itens entregues – ou seja, a abordagem residual reversa pode ser apropriada.

Exemplo – Aplicação da abordagem residual

A Entidade S possui um contrato para vender um software e suporte ao cliente pós-contrato (PCS). O preço de venda independente do PCS é observável com base nos serviços vendidos separadamente em circunstâncias semelhantes para clientes similares e, muito embora eles não tenham atendam a necessária faixa de preços de pequena volatilidade requerida para VSOE no U.S. GAAP atual, os preços observáveis não são altamente variáveis. No entanto, o software não é vendido separadamente e, com base em transações passadas, seu preço de venda é altamente variável. Portanto, a Entidade S aplica a abordagem residual, estimando o preço de venda independente do software usando o preço total da transação menos o preço de venda independente do PCS. Neste caso, qualquer desconto do contrato é atribuído ao *software*.

Próximos passos

As entidades devem considerar se possuem preços de venda independentes observáveis para seus bens ou serviços. Se não tiverem, elas devem começar a pensar em como vão estimar os preços de venda independentes e desenvolver os processos necessários para calcular essas estimativas – por exemplo, levantamento de dados de mercado e de custos. As entidades também poderão precisar avaliar as mudanças necessárias em seus sistemas e processos existentes para alocar o preço da transação com base nos preços de venda independentes.

Etapa 5 – Reconhecer a receita no momento em que (ou à medida em que) a entidade cumprir uma obrigação de desempenho

Setores que poderão ser mais significativamente afetados: aeroespacial e defesa, construção civil, fabricantes sob contrato, licenciadores, imobiliário, software

Uma entidade reconhece a receita no momento em que (ou à medida em que) atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço para um cliente. O controle pode ser transferido em um determinado momento ou ao longo do tempo.

Primeiramente, a entidade avalia se transfere o controle ao longo do tempo, utilizando os seguintes critérios.

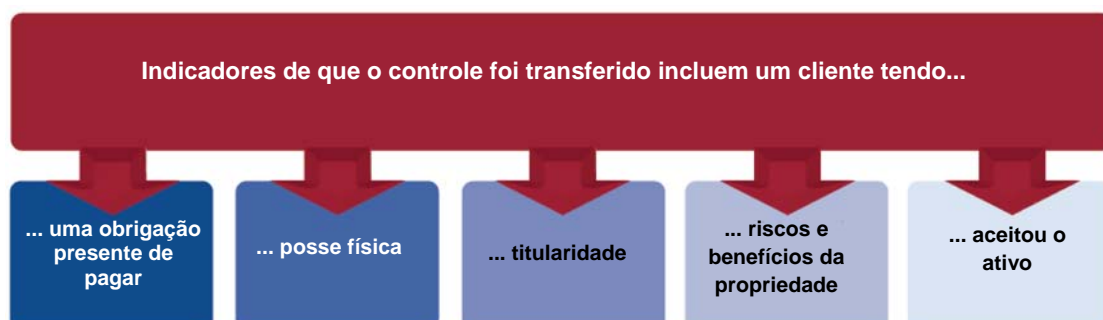
	Critério	Exemplo
1	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade conforme ela atua.	Serviços de rotina ou recorrentes.
2	O desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla conforme o ativo é criado ou aprimorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
3	O desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade e a entidade tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento.	Construir um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou construir um ativo a pedido de um cliente.

Se um ou mais destes critérios for atendido, a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflita o seu desempenho. Ele pode ser um método de saída (por exemplo, unidades produzidas) ou um método de entrada (por exemplo, custos incorridos ou horas de trabalho). O objetivo é mostrar o desempenho da entidade durante a transferência do controle de bens ou serviços para o cliente.

Se o desempenho de uma entidade produziu um volume de trabalho em andamento significativo ou produtos acabados que são controlados pelo cliente, então um método de saída, como unidades entregues ou unidades produzidas não retratará fielmente o progresso. Isto porque nem todo o trabalho já realizado estará incluído na medição da saída.

Se uma entidade utiliza um método de entrada com base nos custos incorridos, ela deve considerar a necessidade de se ajustar os efeitos de bens ainda não instalados e/ou ineficiências significativas no seu desempenho que não foram refletidas no preço do contrato – por exemplo, materiais, mão de obra ou outros recursos desperdiçados. Se a entidade transfere para o cliente o controle de um bem que é significativo para o contrato, mas que somente será instalado mais tarde, e, se determinados critérios forem cumpridos, então a entidade reconhece a receita de venda desse bem com margem zero.

Se nenhum dos três critérios para o reconhecimento da receita ao longo do tempo for atendido, a entidade reconhece a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente.



Quais são as implicações?**O momento do reconhecimento da receita pode mudar**

Diferenças sutis nos termos contratuais podem resultar em diferentes resultados da avaliação – e, portanto, diferenças significativas no momento de reconhecimento da receita.

Particularmente, o Critério 3 para a transferência de controle ao longo do tempo será relevante para alguns incorporadores imobiliários em alguns países que atualmente aplicam a IFRIC 15 /ICPC 02 *Contrato de Construção do Setor Imobiliário* e também para fabricantes sob medida e entidades do setor aeroespacial e de defesa.

Licenças

Orientações específicas são fornecidas no que tange a avaliar se a receita de uma licença de propriedade intelectual é reconhecida em um determinado momento ou ao longo do tempo. Se a licença não é distinta de outras promessas no contrato, então o modelo geral da Etapa 5 é aplicado. Caso contrário, a entidade aplica diferentes critérios para determinar o que uma licença distinta das outras promessas oferece ao cliente e, portanto, quando reconhecer a receita.

O que é fornecido pela licença	Quando a receita é reconhecida
Um direito de uso à propriedade intelectual tal como ela existe no momento em que a licença é concedida	Em um determinado momento
Acesso à propriedade intelectual, tal como ela existe durante todo o período da licença (ou seja, sujeita a mudanças no prazo do contrato)	Ao longo do tempo

Se a propriedade intelectual licenciada para o cliente muda ao longo do período da licença porque a entidade continua envolvida com sua propriedade intelectual e realiza atividades que afetam significativamente tal propriedade intelectual, então a licença é transferida para o cliente ao longo do tempo. Se a propriedade intelectual não muda, um cliente obtém o controle no momento em que a licença é concedida.

Uma licença fornece acesso à propriedade intelectual da entidade se:

- o contrato exige, ou o cliente espera razoavelmente, que a entidade realize atividades que afetem significativamente a propriedade intelectual à qual o cliente tem direitos;
- os direitos concedidos pela licença expõem o cliente diretamente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade; e
- essas atividades não resultam na transferência de um bem ou serviço para o cliente conforme elas ocorram.

Quais são as implicações?**O padrão de reconhecimento da receita de licenças pode mudar**

A exigência de se avaliar se uma licença fornece um direito de usar a propriedade intelectual ou ter acesso à propriedade intelectual é um conceito novo. As entidades precisarão refletir de forma diferente sobre quais características da licença se concentram ao determinar o padrão apropriado de reconhecimento da receita. Avaliar os critérios pode ser altamente crítico – e pode resultar na receita que atualmente é reconhecida ao longo do tempo ser reconhecida em um determinado momento, ou vice-versa.

Exemplo – Licença para o direito de uso de propriedade intelectual

A Entidade X possui um contrato de licença de *software* com um cliente, em uma base não exclusiva, durante três anos.

O direito de uso do cliente sobre o *software* é resultado da propriedade intelectual da Entidade X – ou seja, o programa de *software* – semelhante a um bem tangível. O cliente pode determinar como e quando usar o direito sem desempenho adicional da Entidade X e não espera que a Entidade X vá realizar quaisquer atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual à qual o cliente tem direito. Portanto, a licença de software fornece um direito de usar a propriedade intelectual da Entidade X da forma que ela existe no momento em que ela é fornecida. A receita é, portanto, reconhecida nesse momento.

Exemplo – Licença para acesso à propriedade intelectual

Por outro lado, o Franqueador Y licencia o direito de abrir uma loja em um local especificado para um franqueado. A loja levará o nome comercial do Franqueador Y e o franqueado terá o direito de vender os produtos do Franqueador Y por 10 anos. O franqueado se compromete a pagar um honorário fixo antecipadamente.

O franqueado licenciou o acesso à propriedade intelectual do Franqueador Y, conforme ela existir, ou seja, sujeita a mudanças no prazo do contrato, em qualquer momento durante o período da licença, porque:

- o contrato de franquia exige que o Franqueador Y mantenha a marca por meio de melhorias de produtos, campanhas de marketing, etc.;
- qualquer ação do Franqueador Y pode ter um efeito direto positivo ou negativo sobre o cliente; e
- essas atividades não transferem um bem ou serviço para o cliente.

O honorário fixo antecipado é, portanto, reconhecido ao longo do prazo de direito de franquia (10 anos).

Próximos passos

As entidades precisam reconsiderar se a receita será reconhecida ao longo do tempo ou em um determinado momento com base nos novos critérios e orientações específicas para licenças. Sistemas, processos e controles podem precisar ser alterados para atender aos novos critérios e qualquer eventual mudança no momento do reconhecimento da receita.

As entidades também precisarão decidir quais mudanças são necessárias para os sistemas contábeis, reprojeto-os ou por meio de uma solução alternativa, como ajustes manuais no encerramento do período.

Orientações para aplicação

A nova norma também fornece orientações para itens específicos sobre a forma de aplicação dos requisitos gerais do modelo. Além das licenças (discutidas acima), orientações sobre os seguintes tópicos são fornecidas:

Vendas com direito de devolução	<p>As entidades reconhecem a receita pelo valor que esperam receber, aplicando a orientação sobre contraprestação variável e fator limitante que necessitam alto grau de julgamento, estabelecida na Etapa 3 do modelo.</p> <p>As entidades também devem reconhecer um passivo de reembolso e ativo para quaisquer produtos que esperam que seja devolvido.</p>
--	---

Garantias	<p>As garantias são contabilizadas como uma obrigação de desempenho se:</p> <ul style="list-style-type: none"> o cliente tem uma opção de adquirir a garantia separadamente; ou serviços adicionais são prestados como parte da garantia. <p>Caso contrário, as garantias continuarão sendo contabilizadas de acordo com as normas existentes ⁸.</p> <p>A nova norma fornece alguns indicadores para ajudar na avaliação se uma garantia oferece um serviço adicional ao cliente, incluindo:</p> <ul style="list-style-type: none"> se a garantia é exigida por lei; a duração do período de cobertura da garantia; e a natureza dos serviços que a entidade promete realizar.
Considerações de principal versus agente	<p>Se a entidade obtém o controle dos bens ou serviços da outra parte antes de transferir o controle para o cliente, então sua obrigação de desempenho é fornecer os próprios bens ou serviços. Portanto, nesses casos, a entidade está agindo como <i>principal</i>.</p> <p>A nova norma fornece uma lista de indicadores para avaliar quando a obrigação de desempenho de uma entidade <i>não</i> é fornecer os próprios bens ou serviços e, portanto, a entidade estaria atuando como agente.</p>
Acordos de recompra	<p>Dependendo da sua natureza e termos, um contrato de venda que inclui um acordo de recompra pode ser contabilizado como uma venda com um direito de devolução, um arrendamento ou um financiamento.</p> <p>Para determinar o tratamento do acordo de recompra, as entidades devem considerar:</p> <ul style="list-style-type: none"> se o acordo de recompra é: <ul style="list-style-type: none"> uma opção de venda, em que o cliente pode ter o controle; ou uma opção de compra ou <i>forward</i>, em que a entidade mantém o controle; e a probabilidade de o cliente exercer sua opção de venda, que deverá considerar o preço de exercício e se o cliente possui um incentivo econômico significativo para o exercício.
Outros tópicos de aplicação	<p>Orientações de aplicação também são fornecidas sobre os seguintes tópicos:</p> <ul style="list-style-type: none"> obrigações de desempenho cumpridas ao longo de um período; métodos para medir o progresso em direção ao total cumprimento de uma obrigação de desempenho; contratos do tipo <i>bill-and-hold</i> (faturado e não embarcado); contratos de consignação; aceitação do cliente; opções do cliente para bens ou serviços adicionais; direitos não exercidos pelos clientes; honorários iniciais não reembolsáveis; e desagregação das divulgações de receita.

⁸ FASB ASC Topic 460 *Guarantees* para U.S. GAAP e IAS 37/CPC 25 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes para IFRSs.

5 Custos do contrato

A nova norma fornece orientações sobre a contabilização de custos incrementais de obtenção de um contrato e certos custos para cumprir um contrato.

Custos para obtenção de um contrato

Uma entidade só capitaliza os custos incrementais incorridos como resultado da obtenção de um contrato – por exemplo, comissões de vendas – se a entidade espera recuperar esses custos. No entanto, um expediente prático permite que uma entidade lance esses custos como despesas conforme incorridos se o período de amortização do ativo for igual ou inferior a um ano.

Custos para cumprir um contrato

Se os custos incorridos no cumprimento de um contrato não estão no escopo de outras orientações – por exemplo, estoques, ativos intangíveis ou imobilizado – então uma entidade reconhece um ativo somente se os custos de cumprimento atenderem os seguintes critérios:

- eles se relacionam diretamente a um contrato existente ou um contrato específico previsto;
- eles geram ou incrementam os recursos da entidade que serão usados para atender as obrigações de desempenho no futuro; e
- espera-se que eles sejam recuperados.

Apresentamos a seguir exemplos de custos que podem e não podem ser capitalizados quando esses critérios forem cumpridos.

✓ Custos diretos que seriam elegíveis para capitalização se outros critérios forem atendidos	✗ Custos a serem lançados como despesas quando incorridos
Mão-de-obra direta – por exemplo, salários	Custos gerais e administrativos – a menos que explicitamente exigíveis nos termos do contrato
Materiais diretos – por exemplo, suprimentos	Custos que se relacionam com obrigações de desempenho já cumpridas
Alocação de custos que se relacionem diretamente ao contrato – por exemplo, despesas de depreciação e amortização	Custos de desperdício de materiais, mão de obra, ou outros
Custos que estão explicitamente a cargo do cliente nos termos do contrato	Custos que não estão diretamente relacionados às obrigações de desempenho remanescentes, ainda não cumpridas
Outros custos incorridos somente porque a entidade celebrou o contrato – por exemplo, custos de subcontratados	

Amortizações e redução ao valor recuperável de custos capitalizados

Os custos capitalizados são amortizados em uma base sistemática, de acordo com o padrão de transferência do bem ou serviço ao qual o ativo se refere, e estão sujeitos a testes de redução ao valor recuperável. O período de amortização inclui os períodos esperados por renovação de contratos.

Quais são as implicações?

O valor dos custos capitalizados pode mudar

A exigência de capitalizar os custos de obtenção de um contrato será uma mudança para as entidades que atualmente lançam esses custos como despesas. Ela também pode ser de aplicação complexa, especialmente para entidades com muitos contratos e diversos termos contratuais e estruturas de comissão.

A nova norma fornece orientação – embora não abrangente – sobre que tipos de custos para cumprir um contrato são capitalizáveis. A orientação sobre custos nos IFRSs e U.S. GAAP permanece substancialmente inalterada, embora as entidades que já fizeram uma escolha de política contábil no U.S. GAAP para lançar certos custos para cumprir um contrato como despesa – por exemplo, custos de *set-up*, poderão ser requeridas a capitalizar esses custos com a aplicação da nova norma.

Próximos passos

As entidades precisam avaliar se existem diferenças entre suas práticas atuais e a orientação de custos na nova norma. As entidades que historicamente não acompanhavam os custos para adquirir um contrato e os lançaram como despesas conforme incorridos podem ter que desenvolver novos sistemas, processos e controles para começar a determinar o valor dos custos capitalizáveis após a adoção da norma, assim como na determinação dos ajustes na sua adoção inicial.

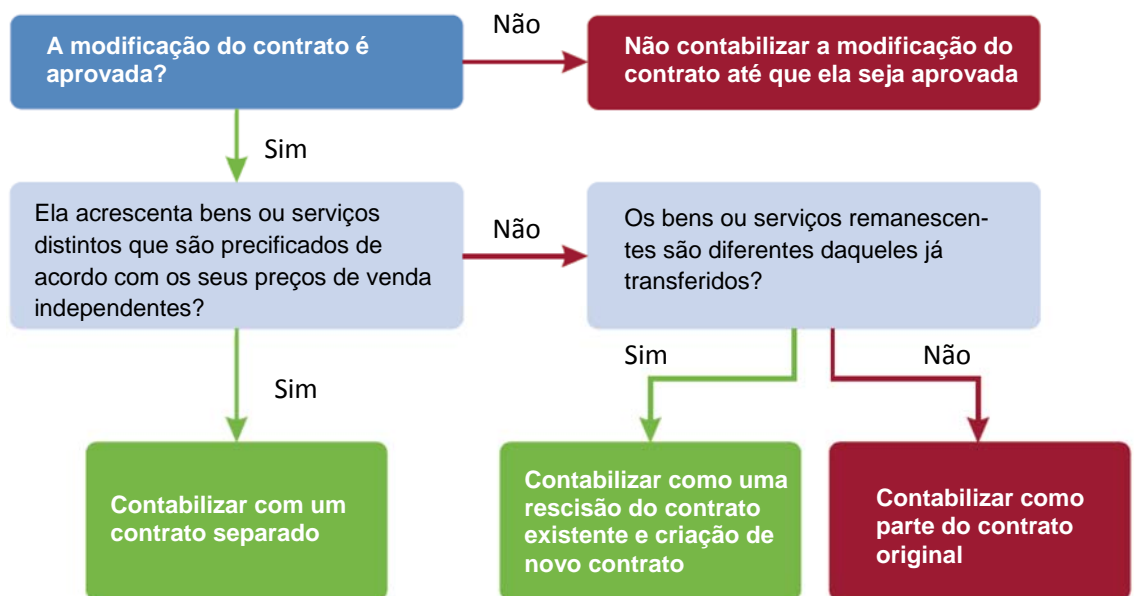
6 Modificações nos contratos

Uma modificação contratual é qualquer alteração no escopo ou no preço de um contrato (ou ambos). Ela acontece quando as partes de um contrato aprovam uma modificação que cria novos direitos e obrigações das partes ou alteram os existentes.

Consistente com a identificação de um contrato, uma modificação contratual deve ser legalmente executável. Uma modificação pode ser aprovada:

- por escrito;
- por acordo verbal; ou
- de forma implícita pelas práticas comerciais habituais.

O fluxograma a seguir ilustra como as modificações do contrato são contabilizadas de acordo com a nova norma.



Quais são as implicações?

O momento do reconhecimento da receita pode mudar

Atualmente existe orientação sobre modificações contratuais para contratos do tipo de construção e produção, mas, sob a nova norma, isso se aplica a todos os tipos de contratos com clientes. Quando modificações são feitas nos contratos existentes, as entidades precisam avaliar se a modificação foi aprovada, e se será contabilizada como um contrato separado. Dependendo dessa avaliação, o momento de reconhecimento da receita pode ser afetado.

Exemplo – Modificação do contrato para planos de construção

A Entidade C concorda em construir um navio de cruzeiro específico para um cliente. No meio do projeto, o cliente decide modificar os planos originais para acomodar passageiros adicionais. A mudança é comunicada oralmente e nenhuma solicitação de mudança por escrito para os materiais, serviços de projeto ou mão de obra adicional é assinada. A Entidade C já construiu navios para o cliente anteriormente e o cliente está disposto a pagar pelos serviços e materiais incrementais, juntamente com uma margem, desde que a Entidade C consiga demonstrar que os custos são razoáveis considerando as mudanças solicitadas.

Embora não tenha havido nenhum acordo formal com o cliente sobre a mudança de escopo, a Entidade C pode de acordo com a norma vigente reconhecer a receita para os contratos de construção e alguns contratos de produção na medida dos custos incorridos acrescidos de uma margem razoável, desde que seja provável que os custos serão recuperados por meio de uma mudança no preço do contrato ⁹.

No entanto, de acordo com a nova norma, a receita não seria reconhecida até que a Entidade C fosse capaz de demonstrar que a modificação contratual foi aprovada ou é legalmente executável. Esse pode ou não ser o caso quando o cliente fez a comunicação oral de mudança no projeto.

Próximos passos

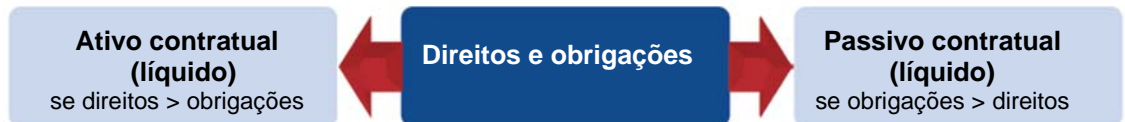
As entidades precisam avaliar se existem diferenças entre a sua prática atual e a orientação sobre modificações contratuais na nova norma. As entidades também podem identificar que mudanças nos sistemas e processos existentes são necessárias para identificar e rastrear modificações nos contratos em uma base contínua.

7 Apresentação e divulgação

Apresentação dos ativos e passivos contratuais

Um ativo ou passivo contratual é reconhecido quando:

- a entidade age por meio da transferência de bens ou serviços; ou
- o cliente age pagando a contraprestação para a entidade.



Um direito incondicional à contraprestação é apresentado como um valor a receber e contabilizado como um instrumento financeiro.

Requisitos de divulgação

Resumidamente, o objetivo das exigências de divulgação na nova norma é permitir aos usuários entender a natureza, valor, tempo e incerteza da receita e fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes.

A nova norma exige que as divulgações qualitativas e quantitativas enquadrem-se nas seguintes categorias:

- contratos com clientes:
 - desagregação da receita;
 - mudanças nos ativos, passivos e custos contratuais;
 - obrigações de desempenho; e
 - preço da transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes;
- julgamentos significativos, e mudanças nos julgamentos, na aplicação dos requerimentos de:
 - determinar o momento do cumprimento das obrigações de desempenho; e
 - determinar o preço da transação e valores alocados às obrigações de desempenho; e
- ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente.

A nova norma permite que as entidades que não são entidades abertas ou certas entidades sem fins lucrativos façam divulgações reduzidas no U.S. GAAP.

Requisitos nas demonstrações financeiras intermediárias

As entidades abertas e certas entidades sem fins lucrativos que divulgam seus relatórios de acordo com o U.S. GAAP precisam realizar todas as divulgações quantitativas da nova norma em cada período intermediário. No entanto, quem reporta em IFRSs só precisa fornecer uma desagregação da receita em períodos intermediários, e seguir a IAS 34/CPC 21 *Demonstração Intermediária* para determinar se quaisquer outras divulgações são necessárias. As entidades fechadas ou certas entidades sem fins lucrativos que divulgam seus relatórios de acordo com o U.S. GAAP estão isentas de quaisquer exigências de divulgação específicas da receita para períodos intermediários.

Quais são as implicações?

Informações adicionais requeridas

As entidades terão que divulgar mais e outras informações sobre contratos com clientes para cumprir a nova norma.

Embora grande parte do esforço de divulgação ser qualitativo, há várias divulgações quantitativas – por exemplo, receita desagregada e obrigações de desempenho remanescentes – que podem exigir mudanças significativas nos processos de levantamento de dados e sistemas de TI. Ao planejar como levantar as informações adicionais, as entidades abertas e certas entidades sem fins lucrativos precisarão considerar o fato de que algumas divulgações também são exigidas em períodos intermediários.

A divulgação da desagregação visa mostrar como os fatores econômicos afetam a natureza, o valor, o momento e incertezas da receita e fluxos de caixa. Embora exemplos sejam fornecidos na orientação de aplicação, a nova norma não estabelece as categorias de desagregação necessárias para atingir esse objetivo, de maneira que a administração precisará usar seu julgamento. O número de categorias exigidas para atingir o objetivo da norma dependerá da natureza do negócio da entidade e de seus contratos.

Próximos passos

As entidades devem identificar faltas de informação entre o que está atualmente disponível e o que será necessário para as divulgações na nova norma. Uma boa maneira de uma entidade fazer isso pode ser preparar um esboço (modelo) antecipado das suas demonstrações financeiras. Se houver informações que não estão disponíveis a partir dos sistemas existentes, então isso deverá ficar evidente por meio desse exercício, e deve ajudar a definir o escopo de um projeto para modificar os sistemas e processos para capturar as informações necessárias.

8 Data de vigência e transição

Para as entidades que aplicam as IFRSs, a nova norma entra em vigor para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2017, com adoção antecipada permitida. No entanto, a adoção antecipada não está disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Para as entidades que aplicam U.S. GAAP, as datas de adoção são:

- Para as entidades abertas e certas entidades sem fins lucrativos¹⁰, a norma entra em vigor para períodos anuais iniciados após 15 de dezembro de 2016 e períodos interinos dentro de tais períodos anuais.
- Para o restante das entidades, a norma entra em vigor para períodos anuais iniciados após 15 de dezembro de 2017, com um prazo adicional de um ano para períodos interinos. No entanto, essas entidades podem escolher adotar simultaneamente as entidades abertas.

A norma poderá ser adotada de forma retrospectiva ou por meio de um ajuste de efeito cumulativo a partir do início do primeiro período para o qual a nova norma se aplica.

Abordagem retrospectiva

Uma entidade pode adotar a nova norma em uma base retrospectiva completa, embora todos os expedientes práticos a seguir estejam disponíveis:

- para os contratos concluídos antes da data de aplicação inicial, uma entidade não precisa rerepresentar os contratos que começam e terminam durante o mesmo período anual de apresentação;
- para os contratos com contraprestação variável que são concluídos na ou antes da data de aplicação inicial, uma entidade pode usar o preço da transação na data de conclusão em vez de estimar o valor de contraprestação variável; e
- para os períodos apresentados antes da data de aplicação inicial, uma entidade pode optar por não divulgar:
 - o valor do preço da transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes; ou
 - quando essa receita será reconhecida.

Se uma entidade aplica um ou mais expedientes práticos, então ela precisa fazer isso de forma consistente para todos os períodos apresentados e fornecer divulgações sobre as opções que tomou.

Se uma entidade aplica a abordagem retrospectiva, ela deve fornecer as divulgações requeridas no GAAP atual para uma mudança de princípio ou políticas contábeis¹¹.

Abordagem de efeito cumulativo

Uma entidade pode optar por não ajustar retrospectivamente os períodos comparativos e, em vez disso, adotar a nova norma a partir da data de aplicação, ajustando os lucros acumulados. Nesse caso, ele só teria que ajustar os contratos em aberto segundo o GAAP antigo na data da aplicação inicial.

Se uma entidade optar por esta abordagem, ela deve divulgar o valor pelo qual cada item da demonstração financeira é afetado na adoção como resultado da aplicação da nova norma, juntamente com uma explicação das mudanças significativas em relação ao GAAP anterior.

¹⁰ Aplica-se a entidades sem fins lucrativos que emitiram, ou são um *conduit bond obligor* de títulos de dívida ou patrimoniais que são negociados, listados ou cotados numa bolsa ou mercado de balcão.

¹¹ FASB ASC Topic 250 *Accounting Changes and Error Corrections* para U.S. GAAP e IAS 8/CPC 23 *Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro para IFRS*. Os preparadores em IFRSs podem optar por apresentar apenas as informações quantitativas exigidas pelo parágrafo 28(f) da IAS 8/CPC 23 para o período anual imediatamente anterior.

Resumo das abordagens de transição

Abordagem	Exercício comparativo	Exercício atual	Dados do ajuste no patrimônio líquido
Retrospectiva completa – sem expedientes práticos	Novo GAAP	Novo GAAP	1º de janeiro de 2016*
Retrospectiva parcial – expedientes práticos	Requisitos variados	Novo GAAP	1º de janeiro de 2016*
Efeito cumulativo	GAAP anteriores	Novo GAAP	1º de janeiro de 2017

*Se uma entidade com exercício findo em 31 de dezembro divulga dois anos de valores correspondentes, a data do ajuste do patrimônio líquido deverá ser 1º de janeiro de 2015.

Quais são as implicações?

A aplicação retrospectiva fornece comparabilidade, mas pode ser um desafio

A aplicação retrospectiva fornece informação financeira comparável para os períodos apresentados. No entanto, apesar dos expedientes práticos, isso pode exigir análise histórica significativa, e pode ser caro e difícil – especialmente para entidades com contratos de longo prazo. As entidades que optarem pela aplicação retrospectiva – incluindo o uso de expedientes práticos – precisarão atualizar as outras seções de seus *filings*, incluindo o MD&A para refletir esse fato. Os registrantes da Comissão de Valores Mobiliários (SEC) dos EUA que optarem pela aplicação retrospectiva precisarão considerar a exigência de apresentação de cinco anos de dados financeiros anuais selecionados. A equipe da SEC está avaliando se emite orientação ou isenção da aplicação da nova norma no resumo de cinco anos; no entanto, ela ainda não anunciou qualquer decisão sobre essa questão.

Analistas e investidores precisarão estar alertas para os expedientes práticos selecionados por diferentes entidades, uma vez que o número de opções de transição disponível pode afetar a comparabilidade entre as jurisdições e setores.

Próximos passos

As entidades devem considerar as diferentes abordagens de transição disponíveis e selecionar a opção que é a mais adequada para a entidade. Pode ser útil considerar que abordagem outras entidades em sua indústria estão planejando tomar.

Muitas entidades terão de realizar uma análise histórica dos seus contratos. No caso da aplicação retrospectiva, elas podem precisar desenvolver um plano de transição para execuções em paralelo, incluindo reconciliações, para rastrear os dados necessários para fornecer informações comparativas.

Os investidores e outros *stakeholders* desejarão entender o impacto da nova norma no negócio como um todo. As entidades devem considerar planos de comunicação para as principais áreas interessadas, como: a abordagem de transição selecionada, o efeito sobre os resultados financeiros, os custos de implementação, quaisquer mudanças propostas nas práticas de negócios e, para os preparadores em IFRSs e entidades fechadas ou certas entidades sem fins lucrativos reportando sob U.S. GAAP, se elas pretendem realizar uma adoção antecipada.

9 Sobre esta publicação

Esta publicação foi produzida pela *KPMG International Standards Group (part of KPMG IFRG Limited)* e adaptada ao contexto brasileiro pela KPMG Auditores Independentes.

Conteúdo

Nossas publicações “*First Impressions*” são preparadas para divulgação de uma nova IFRS, interpretação ou outra alteração significativa aos requerimentos de IFRS. As publicações incluem uma discussão dos pontos-chave dos novos requerimentos e chamam a atenção para áreas que poderão resultar em mudanças na prática. Exemplos são fornecidos para ajudar a avaliação da implementação.

Esta edição de *First Impressions* considera os requerimentos do IFRS 15 Receita de Contratos com Clientes e outros IFRSs em vigor em 31 de maio de 2014.

Em muitos casos, poderá ser necessário uma análise mais aprofundada e interpretação, a fim de que a entidade possa aplicar a IFRS aos seus próprios fatos, circunstâncias e transações individuais. Além disso, algumas das informações nesta publicação são baseadas em observações iniciais desenvolvidas pela *KPMG International Standards Group*, e essas observações poderão mudar à medida que a prática se desenvolve.

Mantendo-o informado

Visite kpmg.com/ifrs para manter-se atualizado sobre os últimos acontecimentos nas IFRSs e navegue pelo nosso conjunto de publicações em inglês no site de KPMG International Standards Group. Se você é novo no ambiente das IFRSs ou um usuário atual das IFRSs, poderá achar resumos práticos dos desenvolvimentos recentes, orientações detalhadas sobre requisitos complexos e ferramentas práticas, como divulgações ilustrativas e listas de verificação. Para uma perspectiva local, veja as publicações sobre IFRS disponíveis em nossa página na internet – [KPMG no Brasil](#).

Estas publicações são relevantes para aqueles envolvidos em relatórios IFRSs externos. A série *In the Headlines* e a publicação *Insights into IFRS: An overview* fornecem um resumo geral para comitês de auditoria e conselhos. Estas publicações estão disponíveis em inglês no site do *KPMG International Standards Group* na forma de PDF ou por encomenda.

Sua necessidade	Série de publicações	Objetivo
Resumo	In the Headlines	Fornecer um resumo geral das mudanças contábeis, de auditoria e governança significativas, juntamente com o seu impacto sobre as entidades.
	IFRS Newsletters	Destaca as discussões recentes do IASB e do FASB sobre os projetos de instrumentos financeiros, seguros e arrendamento mercantil. Inclui uma visão geral, uma análise do impacto potencial das decisões, a situação atual e o cronograma previsto para conclusão.
	The Balancing Items	Foca nas alterações de escopo limitado nas IFRSs.
	New on the Horizon	Considera os requisitos de documentos de consulta pública, como <i>exposure drafts</i> e fornece as opiniões da KPMG. Também disponível para setores específicos.
	First Impressions	Considera os requisitos de novos pronunciamentos e destaca as áreas que podem resultar em uma mudança na prática.

Sua necessidade	Série de publicações	Objetivo
Questões de aplicação	Insights into IFRS	Enfatiza a aplicação das IFRSs na prática e explica as conclusões a que chegamos em muitas questões interpretativas. A versão resumida fornece um resumo geral para os comitês de auditoria e conselhos.
	IFRS Practice Issues	Aborda questões de aplicação práticas que uma entidade pode enfrentar ao aplicar as IFRSs. Também disponível para setores específicos.
	IFRS Handbooks	Inclui ampla orientação interpretativa e exemplos ilustrativos para elaborar ou esclarecer a aplicação prática de uma norma.
Relatórios intermediários e anuais ¹³	Guia para as demonstrações financeiras – Divulgações ilustrativas	Ilustra um formato possível para as demonstrações financeiras preparadas de acordo com as IFRSs, com base em uma empresa multinacional fictícia. Disponível para períodos anuais e intermediários, e para setores específicos.
	Guia para as demonstrações financeiras – Lista de verificação de divulgação	Identifica as divulgações exigidas para os requisitos vigentes atualmente para períodos anuais e intermediários.
Comparação dos GAAP	IFRSs compared to U.S. GAAP	Destaca as diferenças significativas entre as IFRS e U.S. GAAP. A versão resumida fornece um resumo geral para os comitês de auditoria e conselhos.
Questões específicas dos setores	IFRS Sector Newsletters	Fornece uma atualização regular sobre os acontecimentos contábeis e regulatórios que afetam diretamente setores específicos.
	Application of IFRSs	Ilustra como as entidades contabilizam e divulgam questões específicas do setor em suas demonstrações financeiras.
	Impact of IFRSs	Fornece uma introdução geral para as principais questões contábeis das IFRSs para setores específicos e discute como a transição para as IFRSs afetará uma entidade que atua nesse setor.

¹² Essas publicações também estão disponíveis em português no site www.kpmg.com.br.

Para a nova norma de reconhecimento de receita, também pretendemos emitir *Falando sobre Receita (Talking about Revenue)*, que vai focar nos pontos-chave que surgirem no processo de implementação e *Assuntos em Profundidade (Issues In-Depth)*, que fornecerá uma análise detalhada e observações da nova norma.

Para ter acesso a uma ampla gama de orientações e literatura contábil, de auditoria e relatórios financeiros, visite o *Accounting Research Online* da KPMG. Esse serviço online de assinatura pode ser uma ferramenta valiosa para quem deseja se manter informado no atual ambiente dinâmico. **Para uma avaliação gratuita de 15 dias, visite aro.kpmg.com e inscreva-se hoje mesmo.**

Reconhecimento

Gostaríamos de reconhecer os esforços dos principais autores desta publicação: Glenn D'souza, Katja van der Kuij-Groenberg, Amy Luchkovich, Brian O'Donovan, Henrik Parker e Anthony Voigt do KPMG International Standards Group e Michael P. Breen, Paul H. Munter e Arturis I. Spencer III do Departamento de Práticas Contábeis, KPMG nos Estados Unidos.

Também gostaríamos de agradecer aos membros do *KPMG Global IFRS revenue recognition and provisions topic team* pelas suas contribuições:

Brian K. Allen	Estados Unidos
Riaan Davel	África do Sul
Phil Dowad (Líder)	Canadá
Kim Heng	Austrália
Prabhabar Kalavacherla	Estados Unidos
Katja van der Kujj-Groenberg	Holanda
Graciela Laso	Argentina
Vijay Mathur	Índia
Annie Mersereau	França
Catherine Morley (Vice-Líder)	Hong Kong
Brian O'Donovan (Vice-Líder)	Inglaterra
Carmel O'Rouke	República Tcheca
Thomas Schmid	Suíça
Sachiko Tsujino	Japão

Coordenação Técnica no Brasil

Danilo S. Simões e Ramon D. Jubels

Sócios do Departamento de Práticas Profissionais

+55 (11) 3245-8211

dpp@kpmg.com.br

Equipe Técnica no Brasil

Jennifer Anne Martin

Renata de Souza Gasparetto

Tiago Senger Bernert

kpmg.com/BR

   / kpmgbrasil

App KPMG Brasil – disponível em iOS e Android

© 2014 KPMG Auditores Independentes, uma sociedade simples brasileira e firma-membro da rede KPMG de firmas-membro independentes e afiliadas à KPMG International Cooperative (“KPMG International”), uma entidade suíça. Todos os direitos reservados.

O nome KPMG, o logotipo e “*cutting through complexity*” são marcas registradas ou comerciais da KPMG International.

Todas as informações apresentadas neste documento são de natureza genérica e não têm por finalidade abordar as circunstâncias de uma pessoa ou entidade específica. Embora tenhamos nos empenhado em prestar informações precisas e atualizadas, não há garantia de sua exatidão na data em que forem recebidas nem de que tal exatidão permanecerá no futuro. Essas informações não devem servir de base para se empreenderem ações sem orientação profissional qualificada, precedida de um exame minucioso da situação em pauta.