



IFRS 15

Receitas

É hora de se envolver

IFRS em Destaque 03/16: Primeiras impressões

Setembro de 2016

kpmg.com/BR



Índice

É hora de se envolver.....	3
1. Principais fatos	4
2. Principais impactos	5
3. Quando aplicar a IFRS 15	7
4. Como aplicar o modelo de cinco etapas	9
Etapa 1 – Identificar o contrato com o cliente	10
Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho	12
Etapa 3 – Determinar o preço da transação.....	14
Etapa 4 – Alocar o preço de transação	18
Etapa 5 – Reconhecer receita quando (ou à medida em que) a entidade satisfizer uma obrigação de desempenho	20
5. Custos do contrato	26
6. Modificações no contrato	28
7. Apresentação e divulgação	30
8. Transição e data de início de vigência	32
Agradecimentos	35

É hora de se envolver

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em conjunto com a CVM e CFC, divulgou, em junho de 2016, a audiência pública do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente¹, que tem correlação com a IFRS 15, a nova norma do IASB sobre reconhecimento de receita². É esperado que a versão final do CPC 47 seja aprovada ainda em 2016.

Muitas entidades têm sido surpreendidas com a duração e complexidade da fase de implementação. As empresas que ainda não tenham se preparado para iniciar a implementação da norma, podem agora iniciar esse processo – as entidades que preparam demonstrações financeiras de acordo com as IFRS serão requeridas a aplicar essa norma a partir de 2018.

Os novos requerimentos afetarão diferentes empresas de diferentes maneiras. Todas as empresas precisam avaliar a extensão do impacto, de modo que possam abordar as amplas implicações em seus negócios – por exemplo, alterações no perfil de margens de contratos, sistemas e processos, conformidade com cláusulas de dívida e programas de remuneração variável aos empregados.

As empresas que vendem produtos e serviços em um pacote, ou aquelas envolvidas em grandes projetos – por exemplo, nos setores de telecomunicação, software, engenharia, construção e imobiliário – podem observar mudanças significativas no momento do reconhecimento de receita.

É hora de todas as empresas se envolverem com a nova norma sobre receitas – a fim de satisfazer as expectativas dos usuários das demonstrações financeiras e reguladores.

Esta publicação *First Impressions* (Primeiras impressões) foi totalmente revisada e atualizada para fornecer uma introdução mais simples à versão esclarecida da nova norma.

Por favor, fale com o seu contato habitual na KPMG para discutir seu plano de implementação.

¹ O prazo para envio dos comentários à Audiência Pública se encerrou em 8 de setembro de 2016.

² IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* (Receitas de Contratos com Clientes)

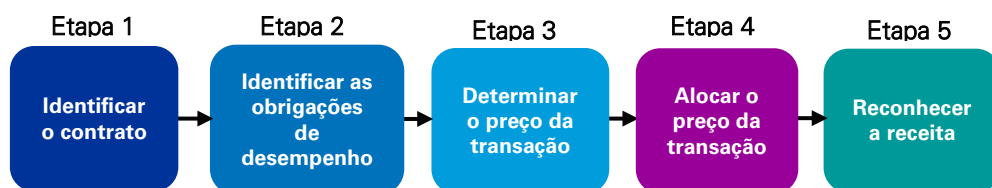
1. Principais fatos

A nova norma fornece uma estrutura que substitui as orientações existentes sobre reconhecimento de receita para fins de U.S. GAAP e IFRS. Ela se afasta dos requerimentos específicos por indústria e tipo de transações existentes no U.S. GAAP, que atualmente, na ausência de orientação específica nas IFRSs, também são usados por algumas entidades que reportam em IFRS.

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. Se determinados critérios forem cumpridos, a receita é reconhecida:

- ao longo do tempo, de forma a refletir o desempenho da entidade; ou
- em um momento específico no tempo, quando o controle dos bens ou serviços é transferido para o cliente.



	Etapa				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial e Defesa	✓		✓		✓
Administradores de fundos			✓		
Construção			✓		✓
Fabricantes sob encomenda					✓
Licenciadores (mídia, saúde e farmacêutica, franqueadores)	✓	✓			✓
Incorporação imobiliária	✓	✓			✓
Software		✓		✓	✓
Telecomunicações (redes de telefonia móvel, cabo)		✓		✓	

A nova norma fornece orientação de aplicação 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 tais custos já estejam no alcance de outra norma contábil – por exemplo, 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 1 de janeiro de 2018. A adoção antecipada é permitida para fins de IFRS. Entretanto, não é esperado que a adoção antecipada esteja disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (CPCs).

Para esclarecer questões de aplicação identificadas durante a avaliação do impacto da norma após sua emissão, em 2016 o IASB alterou a nova norma. Os esclarecimentos referem-se principalmente à identificação das obrigações de desempenho (Etapa 2), à contabilização de licenças de propriedade intelectual (Etapa 5) e à avaliação de principal versus agente. O IASB também adiou a data efetiva da nova norma para 2018 e incluiu expedientes práticos adicionais na transição. Esta publicação discute a versão alterada da norma.

O impacto da nova norma irá variar de acordo com o setor da entidade. Na tabela ao lado estão indicadas quais as etapas do modelo que são mais suscetíveis a afetar a prática atual de determinados setores.

2.

Principais impactos

A receita pode ser reconhecida em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

As entidades que atualmente utilizam o método da porcentagem completada precisarão reavaliar se reconhecerão a receita ao longo do tempo ou em um momento específico no tempo. Se continuarem a reconhecer a receita ao longo do tempo, a maneira como o progresso para a conclusão é mensurado pode mudar. Outras entidades que atualmente reconhecem a receita em um momento específico no tempo podem passar a reconhecê-la ao longo do tempo. Para aplicar os 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 executável na sua jurisdição.

Possível aceleração ou diferimento do reconhecimento de 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, o cumprimento das cláusulas de “covenants” e os planos de incentivo de vendas.

O momento dos pagamentos de impostos, a 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 da 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. Para algumas entidades, poderá ser necessário a reavaliação dos termos contratuais e das práticas comerciais atuais – como por exemplo os canais de distribuição – para atingir ou manter um determinado perfil de receita.

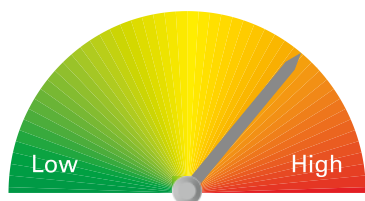
Pode haver necessidade de atualização ou melhoria nos sistemas de TI. Poderá ser necessário para as entidades capturar dados adicionais exigidos pela nova norma – por exemplo, dados utilizados para fazer estimativas de transações de receita e corroborar divulgações. A aplicação da nova norma retrospectivamente 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 apresentam alto grau de julgamento, o que pode afetar o valor e/ou o momento de reconhecimento de receita. Os julgamentos e estimativas precisarão ser atualizados, levando potencialmente a mais ajustes nas demonstrações financeiras por mudanças de estimativas em períodos subsequentes.

Os processos contábeis e os controles internos precisarão ser revisados. As entidades vão precisar de processos que permitam capturar novas informações na sua origem – por exemplo, a administração executiva, as áreas de vendas, marketing e desenvolvimento de negócios – e documentar essas informações de forma adequada, especialmente quanto a estimativas e julgamentos. As entidades também terão que considerar os controles internos necessários para assegurar a integridade e a precisão dessas informações – especialmente se não estavam sendo coletadas anteriormente.

Serão exigidas divulgações mais detalhadas. Preparar novas divulgações pode ser uma tarefa demorada, e capturar as informações necessárias pode exigir esforço incremental ou mudanças nos sistemas. Não foi apresentada nenhuma isenção para divulgação de informações consideradas sensíveis do ponto de vista comercial.

Comunicação 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 norma entrar vigor. Pode haver interesse a respeito do efeito sobre os resultados contábeis, os custos de implementação, quaisquer mudanças propostas nas práticas de negócios, a abordagem de transição selecionada e, se pretendem fazer uma adoção antecipada (para as entidades que reportam em IFRSs, e para certas entidades que reportam em U.S. GAAP). É esperado que a adoção antecipada não esteja disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (CPCs).



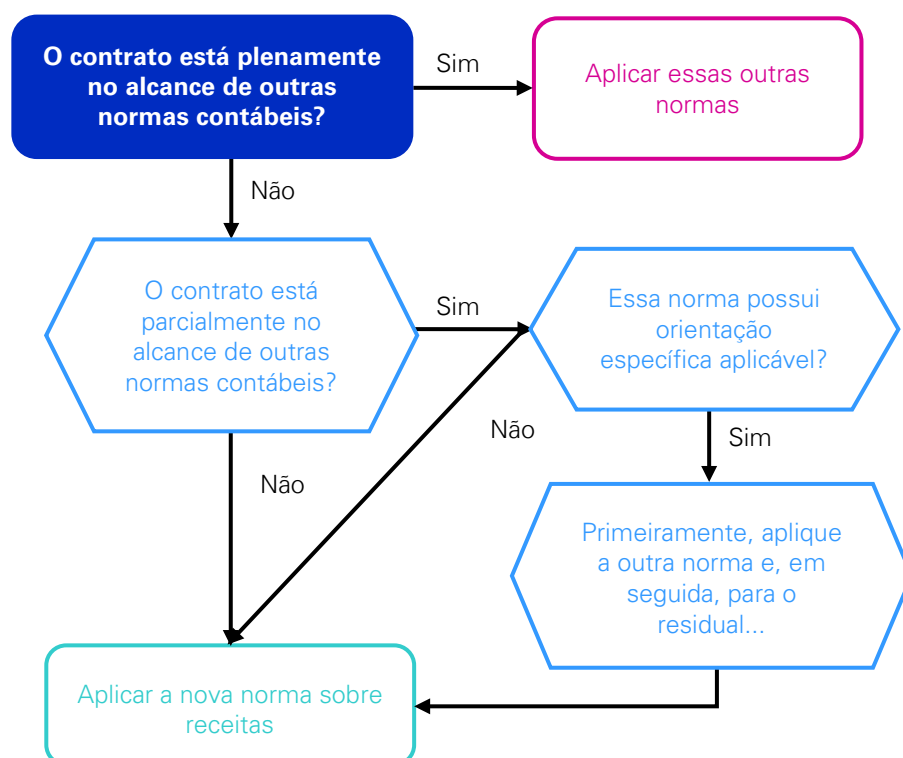
3.

Quando aplicar a IFRS 15

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

- arrendamentos mercantis;
- seguros;
- direitos ou obrigações que estão no escopo de determinados pronunciamentos sobre instrumentos financeiros – por exemplo, contratos de derivativos; ou
- permutas 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 dentro do alcance da nova norma e parcialmente dentro do alcance de outra norma contábil – por exemplo, um contrato de arrendamento de um ativo e a manutenção dos equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e os serviços de tesouraria.



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

A nova norma também inclui um expediente prático que permite que as entidades apliquem os requerimentos da nova norma a uma carteira de contratos com características similares se não for esperado que o resultado da aplicação desse expediente prático seja materialmente diferente da contabilização dos contratos individualmente.



Quais são as implicações?

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

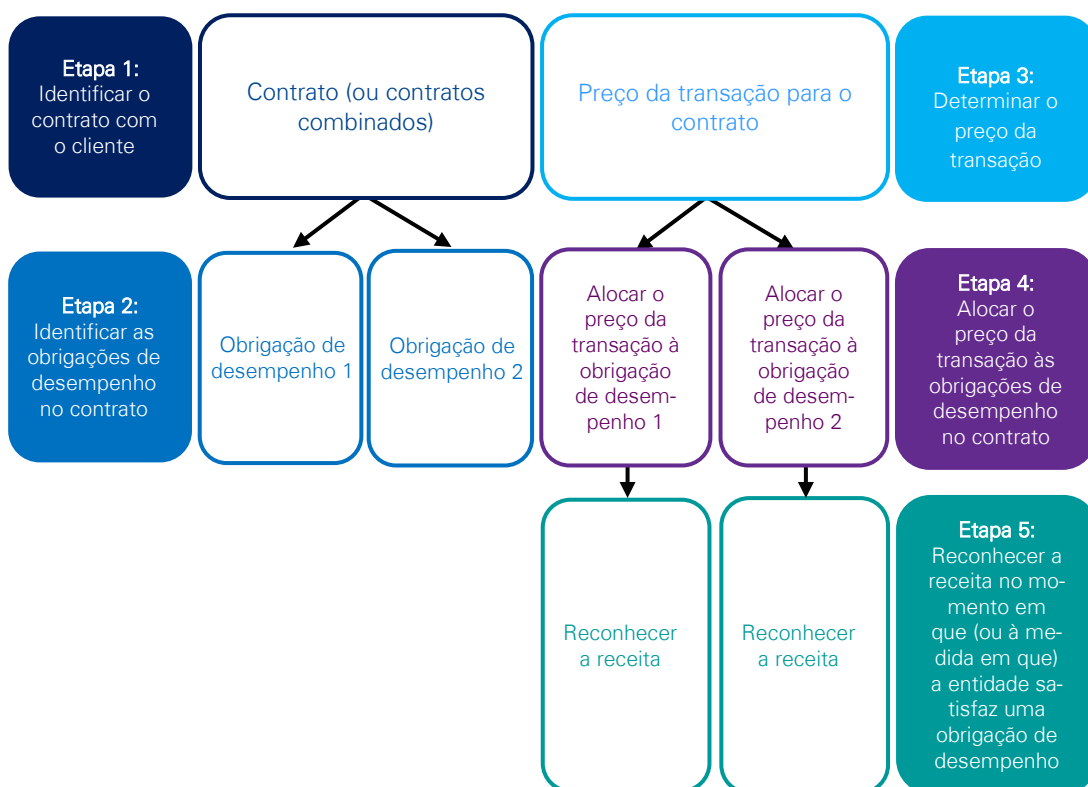
Embora a abordagem de carteira possa ser economicamente mais eficiente do que a aplicação da nova norma em uma base de contrato individual, não está claro que nível de esforço será necessário para:

- avaliar quais são as características semelhantes que constituem uma carteira (por exemplo, o impacto de diferentes ofertas, períodos de tempo ou localizações geográficas);
- avaliar se a abordagem de carteira é apropriada; e
- desenvolver o processo e os controles necessários para contabilização da carteira.

Em muitos casos, pode ser mais prático para uma empresa usar uma carteira de transações semelhantes como fonte de dados para desenvolver estimativas a utilizar na contabilização de contratos individuais.

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 e farmacêutica, imobiliário (*real state*)

A nova norma define um contrato como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis e especifica que executabilidade é uma questão legal. 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.



* A definição difere entre IFRS e US GAAP, devido a diferentes significados do termo 'provável'

Se um contrato atende em seu início todos os critérios descritos acima, então 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 de receita se, no início de um contrato, for "provável" 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 estabelecido 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 receber 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 passivo.

Próximos passos

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

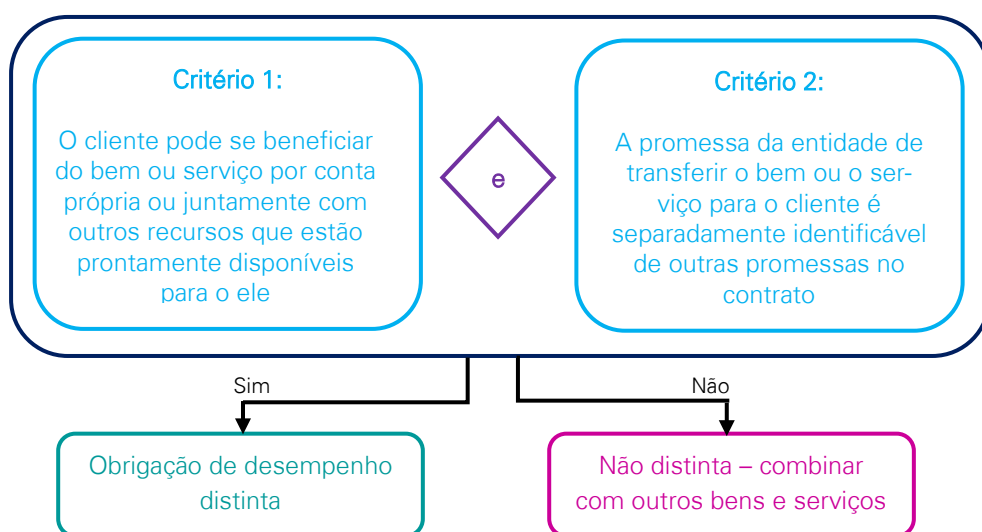
Elas também podem querer montar uma equipe de projeto interdepartamental – por exemplo, contabilidade, jurídico e financeiro – para analisar os contratos e estabelecer políticas para avaliar o risco de crédito.

Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho



Setores que poderão ser mais significativamente afetados: licenciadores, incorporação imobiliária, software, telecomunicações

Num contrato com um cliente, as entidades identificam cada promessa de entregar um bem ou prestar um serviço. 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.



O objetivo ao avaliar se um bem ou serviço prometido é separadamente identificável é determinar se a natureza da promessa da entidade, de acordo com o contrato, é transferir individualmente bens e serviços para o cliente, ou transferir um produto combinado em que os bens e serviços sejam insumos (*inputs*).

Os indicadores de que a promessa para entregar bens ou serviços não é separadamente identificável, incluem o seguinte:

- A entidade fornece um serviço significativo de integração do bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos no contrato.
- Um ou mais dos bens ou serviços modifica ou personaliza significativamente, ou é modificado ou personalizado significativamente por, um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato.
- Os bens ou serviços são altamente interdependentes ou altamente inter-relacionados 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 de energia – constitui uma obrigação de desempenho única.



Quais são as implicações?

Bens ou serviços prometidos podem ser desagrupados (ou agrupados) mais frequentemente.

Algo próximo do Critério 1 já é amplamente utilizado atualmente. O Critério 2 é um novo conceito que exigirá que as entidades reflitam de forma diferente sobre os bens ou serviços prometidos. Comparado com a prática atual, esse critério pode resultar que num contrato mais bens ou serviços sejam desagregados de outros. Alternativamente, uma entidade pode agrupar os bens ou serviços prometidos que possuam valor independente para o cliente porque são altamente inter-relacionados com outros bens ou serviços prometidos no contrato.

Julgamento necessário para aplicar o Critério 2

Após a publicação da norma em 2014, as partes interessadas identificaram, rapidamente, questões de implementação relacionadas com o Critério 2 em diversos setores. O IASB publicou alterações em 2016 para esclarecer o princípio fundamental, rearticular os indicadores para alinhá-los com o princípio fundamental e adicionar novos exemplos. Como resultado, a nova norma agora inclui exemplos novos ou revisados, abrangendo a produção de várias unidades de dispositivos especializadas e a prestação de serviços de instalação.

No entanto, a aplicação do Critério 2 continua a ser uma área-chave de julgamento na aplicação da nova norma – e uma área-chave de foco para, qualquer entidade, avaliar o impacto da nova norma sobre o momento de reconhecimento de receita.



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 ou janela individualmente 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 a Entidade Y para instalar a máquina. A instalação não é especializada e também é oferecida por outros fornecedores, sem que existam implicações para o adequado funcionamento da máquina. A máquina é um item distinto já que o cliente pode se beneficiar 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 precisam identificar todos os seus contratos que considerem a entrega de 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 única obrigação de desempenho.

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.



As áreas-chave a serem consideradas ao determinar o preço de transação são a contraprestação variável e a existência de um componente de financiamento significativo – e uma exceção à orientação de contraprestação variável existe para determinadas taxas (*royalties*) baseadas em vendas e baseadas no uso.

Contraprestação variável (e a restrição)

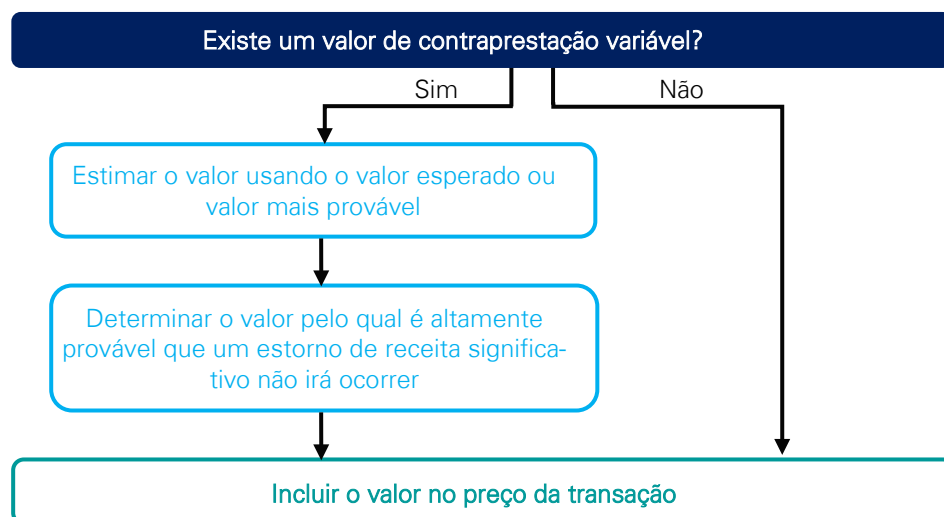
Itens como descontos, créditos, concessões de preços, devoluções ou bônus/penalidades de desempenho poderão resultar em um valor de contraprestação variável. Dependendo dos fatos e circunstâncias, as entidades estimam o valor de contraprestação variável usando o valor esperado ou o valor mais provável.

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

Para avaliar se – e até que ponto – deveria aplicar essa restrição, 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.

Essa avaliação precisa ser atualizada ao final de cada período de relatório. O fluxograma a seguir define a forma como as entidades vão determinar o valor de contraprestação variável a ser incluído no preço da transação, exceto para *royalties* baseados em vendas ou uso em troca de licenças de propriedade intelectual distintas.



Quais são as implicações?

A estimativa do montante de remuneração variável pode afetar o momento de reconhecimento de receita

Atualmente, as entidades determinam se o valor de contraprestação variável pode ser mensurado de forma confiável, ou se é fixo ou determinável – isto é, o reconhecimento da contraprestação é vedado ou permitido. Por outro lado, a nova norma estabelece um teto, que limita, ao invés de impedir, o reconhecimento de receita. Conseqüentemente, estimar o valor de contraprestação variável e aplicar a restrição pode acelerar o reconhecimento de receita 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; e
- a receita é atualmente reconhecida pela Entidade R somente quando o distribuidor revende os produtos para usuários finais.

De acordo com a nova norma, a receita pode ser reconhecida pela entidade antecipadamente na venda para o distribuidor 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 tenha determinado antes do final do período de desempenho que é altamente provável que um estorno significativo no valor da receita acumulada reconhecida não ocorrerá.

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 do bem ou serviço prometido se o cliente tivesse feito o pagamento quando da obtenção de controle desse bem ou serviço, ou seja, o preço à 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 tanto antecipadamente quanto a prazo.

A nova norma adota uma abordagem de indicadores para avaliar se um contrato contém um componente de financiamento significativo – 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 os efeitos de um componente de financiamento significativo se espera receber o pagamento em até 12 meses antes ou 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 de financiamento significativo – por exemplo, contratos de construção e fabricação de longo prazo. Muitas entidades considerarão pela primeira vez se pagamentos antecipados representam um 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.

Royalties baseados em vendas e em uso

Ha uma exceção para taxas baseadas em vendas e em uso – por exemplo, royalties – decorrente de licenças de propriedade intelectual. De acordo com a nova norma, as entidades não podem incluir estimativas destas taxas no preço de transação; ao invés disso, a receita é reconhecida quando o último entre os seguintes eventos ocorrer:

- a venda ou o uso subsequente; e
- a satisfação total ou parcial da obrigação de desempenho em relação à qual os royalties foram alocados.

Esta exceção é aplicável somente quando o royalty se refere especificamente a uma licença de propriedade intelectual, ou, no caso de existirem vários bens e serviços, o item predominante a que se refere o royalty for uma licença de propriedade intelectual. Se um royalty se refere parcialmente a uma licença de propriedade intelectual e parcialmente a outros itens, para efeitos contábeis a entidade não deve dividir o reconhecimento da receita de royalties – se a exceção for atendida a entidade reconhece integralmente a receita de royalties com base na exceção e se não for atendida reconhece a integralmente a receita de royalties com base na regra geral.



Quais são as implicações?

Uma abordagem simplificada para alguns *royalties*

A exceção para *royalties* baseados em vendas e em uso pode simplificar significativamente a aplicação da nova norma em alguns casos. No entanto, é necessário julgamento para avaliar quando aplicar a exceção – ou seja, se uma licença é o item predominante para o qual os *royalties* dizem respeito. Podem surgir complexidades adicionais quando os *royalties* são combinados com outros termos contratuais – por exemplo, *royalties* baseado em vendas está sujeito a um mínimo garantido ou a um limite máximo.

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 – a restrição se aplica. Elas também precisarão de processos para atualizar a estimativa dos valores de contraprestação variável e a aplicação da restrição 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 de transação



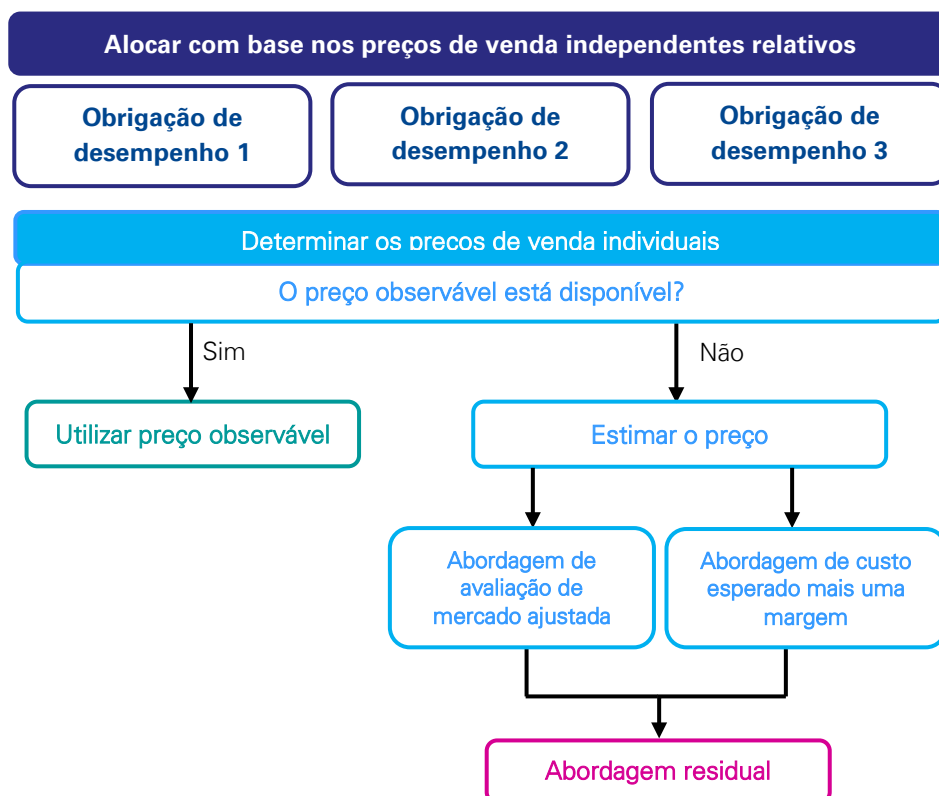
**Setores que poderão ser os mais significativamente afetados:
software e telecomunicações**

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

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

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

A nova norma fornece orientação sobre a determinação do preço de venda individual, 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 individual pode ser um desafio

As entidades podem identificar obrigações de desempenho para as quais os preços de venda individuais não foram determinados previamente. A nova norma pode requerer mais julgamento na determinação dos preços de venda individuais do que é requerido atualmente. Porém, na ausência de um preço observável, se não estiverem disponíveis informações confiáveis para estimar o preço de venda individual – por exemplo, para determinados fornecedores de software, cujos preços podem variar muito para licenças – a abordagem residual pode fornecer a melhor estimativa do preço da venda individual. Ou seja, a entidade determina o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços.

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 individual do PCS é observável com base nos serviços vendidos separadamente em circunstâncias semelhantes para clientes similares, e 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 individual do software usando o preço total da transação menos o preço de venda individual do PCS. Neste caso, qualquer desconto do contrato é atribuído ao software.

Próximos passos

As entidades devem considerar se possuem preços de venda individuais observáveis para seus bens ou serviços. Se não tiverem, elas devem começar a pensar em como vão estimar os preços de venda individuais 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 individuais.

Etapa 5 – Reconhecer receita quando (ou à medida em que) a entidade satisfizer uma obrigação de desempenho



Setores que poderão ser mais significativamente afetados:
aeroespacial e defesa, construção civil, fabricantes sob encomenda, licenciadores, incorporação imobiliária, 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 momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

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

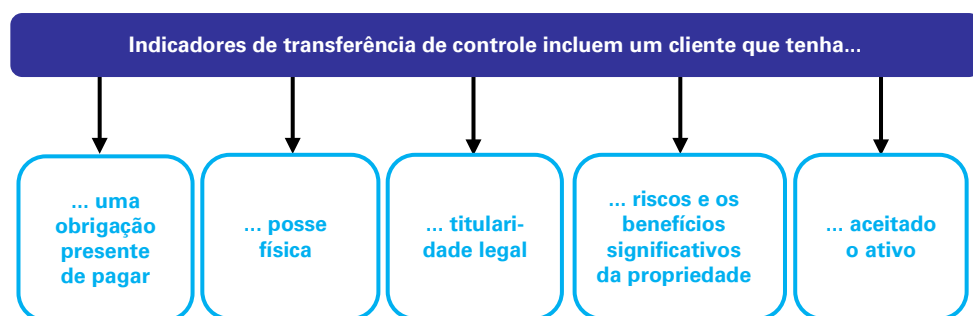
	Critério	Exemplo
1	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida em que a entidade efetiva o desempenho.	Serviços rotineiros ou recorrentes.
2	O desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
3	O desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.	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, então a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflita o seu desempenho. 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, então 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 de 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 de receita pode mudar

Diferenças sutis nos termos do contrato podem resultar em diferentes resultados de avaliação – e, portanto, diferenças significativas no momento do reconhecimento da receita. Especificamente, o critério 3 para a avaliação se a entidade transfere o controle ao longo do tempo será relevante para algumas incorporadoras imobiliárias que atualmente aplicam a IFRIC 15 (ICPC 02) *Contrato de Construção do Setor Imobiliário*, prestadores de serviços 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 momento específico no tempo 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 oferece ao cliente e, portanto, quando reconhecer a receita.

O que é fornecido pela licença	Quando a receita é reconhecida
Um direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade que exista em momento específico no tempo em que a licença é concedida	Em um momento específico no tempo
Um direito de acesso à propriedade intelectual da entidade que exista durante todo o período de licença	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 razoavelmente espera, que a entidade realizará atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos;
- os direitos concedidos pela licença expõem diretamente o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade; e
- essas atividades não resultam na transferência de bem ou de serviço ao cliente conforme elas ocorrem.

As atividades de uma entidade afetam significativamente a propriedade intelectual se:

- é esperado que tais atividades mudem a forma ou a funcionalidade da propriedade intelectual; ou
- a capacidade do cliente para obter benefícios da propriedade intelectual é substancialmente derivada, ou dependente, daquelas atividades.



Quais são as implicações?

O padrão de reconhecimento de 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 devem se concentrar ao determinar o padrão apropriado de reconhecimento de receita. Avaliar os critérios pode ser altamente crítico – e o resultado pode implicar que a receita que atualmente é reconhecida ao longo do tempo seja reconhecida em um momento específico no tempo, ou vice-versa.

Um foco na forma e funcionalidade

Seguindo a publicação da norma em 2014, partes interessadas na adoção da norma rapidamente identificaram as questões de implementação para avaliar se a receita de licenças é reconhecida ao longo do tempo ou em um momento específico no tempo. Particularmente, essas partes sentiram que não estava claro se as atividades realizadas pelo licenciante, que afetam o valor da propriedade intelectual, foram relevantes para a avaliação. O IASB publicou alterações em 2016 para esclarecer que o foco deve ser nas atividades que mudam a forma ou a funcionalidade da propriedade intelectual.

Isto significa, por exemplo, que se uma entidade licencia os direitos de um filme completo e realiza atividades de comercialização posteriores que irão afetar significativamente o valor da licença do filme - mas não a sua forma ou a sua funcionalidade - então a licença em geral se qualifica para o reconhecimento de receitas em um momento específico no tempo.



Exemplo - Licença para o direito de uso de propriedade intelectual

A Empresa X tem um contrato para licenciar software, de forma não-exclusiva, para o Cliente C durante três anos.

O direito de C ao software é um bem resultante da propriedade intelectual de X – ou seja, o programa de software subjacente - semelhante a um bem tangível. C pode determinar como e quando usar o direito sem precisar de mais desempenho de X, e não espera que X realize quaisquer atividades que afetem significativamente a propriedade intelectual a qual C tem direitos. Portanto, a licença de software fornece o direito de usar a propriedade intelectual de X tal como existe no momento em que ele é fornecido. A receita é, portanto, reconhecida naquele momento específico no tempo.



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 F. A loja levará o nome comercial do Franqueador Y, e F terá o direito de vender os produtos de Y por 10 anos. F se compromete a pagar um honorário fixo antecipadamente.

F licenciou o acesso à propriedade intelectual do Y, conforme ela existir, em qualquer momento durante o período da licença, porque:

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

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

Próximos passos

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

As entidades também precisarão decidir quais mudanças são necessárias para os sistemas contábeis, reformulando-os ou recorrendo a uma solução alternativa, como ajustes manuais no encerramento do período.

Orientação da aplicação

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

Vendas com direito de devolução

As entidades reconhecem a receita pelo valor que esperam receber, aplicando a orientação estabelecida na Etapa 3 do modelo sobre contraprestação variável e restrição de estimativas de contraprestação variável que necessitam de alto grau de julgamento.

As entidades também devem reconhecer um passivo de restituição e um ativo para quaisquer produtos que esperam que sejam devolvidos.

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 IAS 37 (CPC 25) Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.</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 requerida por lei; — a extensão do período de cobertura da garantia; e — a natureza dos serviços que a entidade se compromete a realizar.
Considerações sobre agente vs principal	<p>Se a entidade obtém o controle dos bens ou serviços de 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 principal; caso contrário está agindo como um agente.</p> <p>A nova norma fornece uma lista de indicadores para avaliar quando uma entidade obtém o controle de um bem ou serviço específico antes de serem fornecidos ao cliente.</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 compromisso, 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 quanto ao total cumprimento de uma obrigação de desempenho; — contratos do tipo bill-and-hold (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.

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 reconheça 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:

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

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

Custos diretos que são elegíveis para capitalização se outros critérios forem atendidos 	Custos a serem lançados como despesas quando incorridos 
<ul style="list-style-type: none"> – Mão-de-obra direta – por exemplo, salários – Materiais diretos – por exemplo, suprimentos – Alocação de custos que se referem diretamente ao contrato – por exemplo, despesas de depreciação e amortização – Custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato – Outros custos que sejam incorridos somente porque a entidade celebrou o contrato – por exemplo, os custos com subcontratantes 	<ul style="list-style-type: none"> – Custos gerais e administrativos – a menos que explicitamente cobráveis nos termos do contrato – Custos que se referem a obrigações de desempenho satisfeitas – Custos de desperdício de materiais, mão de obra, ou outros – Custos que não estão diretamente relacionados às obrigações de desempenho remanescentes, ainda não satisfeitas

Amortização e depreciação dos 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 montante dos custos capitalizados pode mudar

O requerimento de capitalizar os custos de obtenção de um contrato será uma mudança para as entidades que atualmente lançam esses custos como despesas. A aplicação desse requerimento pode também ser 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 nas IFRSs e nos U.S. GAAP permanece substancialmente inalterada, porém as entidades que já fizeram uma escolha de política contábil de acordo com o U.S. GAAP para reconhecer 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 sobre custos na nova norma. As entidades que historicamente não acompanhavam os custos para adquirir um contrato e os lançavam como despesas conforme incorridos podem, após a adoção da nova norma, terem que desenvolver novos sistemas, processos e controles para começarem a determinar o valor dos custos capitalizáveis, assim como para determinarem os ajustes na sua adoção inicial.

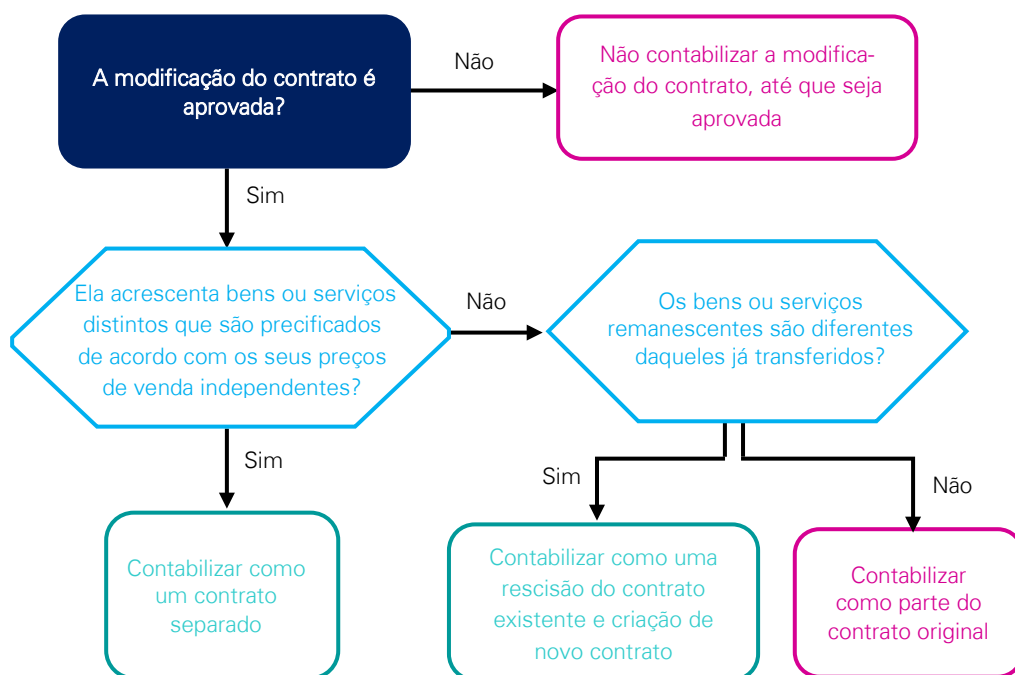
6. Modificações no contrato

Uma modificação contratual é qualquer alteração no escopo ou no preço de um contrato (ou ambos) que ocorre quando as partes de um contrato aprovam uma modificação que cria novos direitos e obrigações executáveis das partes do contrato ou que altera 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 de 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 de receita pode ser afetado.



Exemplo – modificação de contrato para planos de construção

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

De acordo com a nova norma, a receita referente à modificação do contrato não seria reconhecida até que C seja capaz de demonstrar que a modificação contratual foi aprovada ou é legalmente executável. Quando D fez a comunicação oral de mudança no projeto, essa situação pode ter ocorrido ou não.

Próximos passos

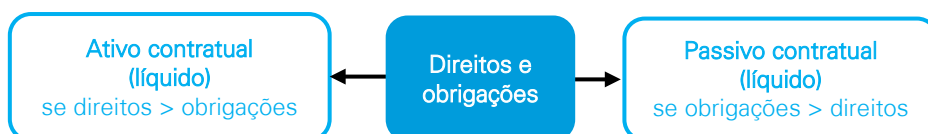
As entidades precisam avaliar se existem diferenças entre a sua prática atual e a orientação sobre modificações contratuais na nova norma. As entidades também podem identificar que são necessárias mudanças nos sistemas e processos existentes para identificar e rastrear as modificações nos contratos em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

7. Apresentação e divulgação

Apresentação de ativos e passivos do contrato

Um ativo ou passivo contratual é reconhecido quando:

- a entidade executar o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços; ou
- o cliente pagar a contraprestação para a entidade.



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

Requerimentos de divulgação

Resumidamente, o objetivo dos requerimentos de divulgação na nova norma consiste em permitir aos usuários entender a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes.

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

- contratos com os clientes:
 - desagregação das receitas;
 - alterações 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 de cumprimento das obrigações de desempenho; e
 - determinar o preço da transação e os valores atribuídos às obrigações de desempenho; e
- ativos reconhecidos a por custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente.

Requerimentos interinos

As entidades só precisam fornecer uma desagregação de receitas em períodos interinos, e seguir o IAS 34 (CPC 21) *Demonstração Intermediária* para determinar se quaisquer outras divulgações são necessárias.



Quais são as implicações?

Informações adicionais

Para cumprir com os requerimentos da nova norma, as entidades terão que divulgar mais informações sobre contratos com clientes do que atualmente estão fazendo.

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 companhias 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 as incertezas da receita e fluxos de caixa. Apesar de na orientação de aplicação da nova norma serem fornecidos exemplos, 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 falta de informação entre o que está atualmente disponível e o que será necessário para efetuar as divulgações exigidas 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. Transição e data de início de vigência

A nova norma estará em vigência para períodos anuais a partir de 1 de janeiro de 2018. A adoção antecipada é permitida para fins de IFRS. Entretanto, não é esperado que a adoção antecipada esteja disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil (CPCs).

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 possa optar por usar qualquer um dos expedientes práticos a seguir indicados:

- uma entidade não precisa reapresentar contratos concluídos que começam e terminam dentro do mesmo período anual de relatório, ou que sejam concluídos no início do primeiro período apresentado;
- para os contratos com contraprestação variável que sejam 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 contratos que foram modificados antes do início do período mais antigo apresentado, uma entidade pode refletir o efeito agregado de todas as modificações que ocorreram no contrato quando identificar as obrigações de desempenho separadas e determinar e alocar o preço da transação a essas obrigações de desempenho; 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 uma explicação de 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.

Abordagem de efeito cumulativo

Uma entidade pode optar por não ajustar retrospectivamente os períodos comparativos e, em vez disso, pode adotar a nova norma na data de aplicação inicial, ajustando os lucros acumulados. Neste caso, a entidade só deveria fazer ajustes para contratos abertos de acordo com o GAAP anterior na data da aplicação inicial. A entidade que elege esta abordagem também pode aplicar o expediente prático para as modificações do contrato, tanto no início do período mais antigo apresentado ou como na data da aplicação inicial.

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

Resumo das abordagens de transição

Este diagrama ilustra as opções para uma entidade que adotar o IFRS 15 nas demonstrações financeiras encerradas em 31 de dezembro de 2018 e que apresente um ano de informação financeira comparativa.

Abordagem	2016	2017	2018	Data do ajuste no patrimônio líquido
Retrospectiva completa – sem expedientes práticos	IAS 11/18	IFRS 15	IFRS 15	1 de janeiro de 2017
Retrospectiva completa – com expedientes práticos	IAS 11/18	Requerimentos mistos	IFRS 15	1 de janeiro de 2017
Efeito cumulativo	IAS 11/18	IAS 11/18	IFRS 15	1 de janeiro de 2018

Adotantes pela primeira vez das IFRS

Adotantes pela primeira vez das IFRS podem optar por aplicar a nova norma retrospectivamente, usando os expedientes práticos disponíveis, ou em uma base de efeito cumulativo, a contar da data de transição para as IFRS.



Quais são as implicações?

A aplicação retrospectiva fornece comparabilidade mas pode ser desafiadora

A aplicação retrospectiva fornece informação financeira comparável para os períodos apresentados. No entanto, apesar dos expedientes práticos, pode exigir análise histórica significativa, e pode ser cara e difícil – especialmente para entidades com contratos de longo prazo.

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 utilizar.

Muitas entidades terão de realizar uma análise histórica dos seus contratos. No caso da aplicação retrospectiva, 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 usuários das demonstrações financeiras 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 e quaisquer mudanças propostas nas práticas de negócios.

Sobre esta publicação

Esta publicação foi produzida pela KPMG International Standards Group (part of KPMG IFRG Limited) e traduzida para o português (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 já inclui as alterações da IFRS 15 Receita de Contratos com Clientes e outros IFRSs emitidas em Abril de 2016.

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.

Mantenha-se 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 requerimentos 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](#).

Agradecimentos

Nós gostaríamos de reconhecer os esforços dos principais autores desta publicação Brian O'Donovan e Anthony Voigt da KPMG International Standards Group.

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

Ramon Jubels	Brasil
Brian K Allen	U.S.
Phil Dowad	Canadá
Enrique Asla Garcia	Espanha
Kim Heng	Austrália
Prabhakar Kalavacherla (líder)	U.S.
Reinhard Klemmer	Singapura
Vijay Moraes	Índia
Annie Mersereau	França
Brian O'Donovan (vice-líder)	Reino unido
Carmel O'Rourke	República Checa
Lise du Randt	África do Sul
Anne Schurbohm (vice-líder)	Alemanha
Sachiko Tsujino	Japão

Fale com o nosso time

Coordenação Técnica no Brasil

**Carlos Eduardo Munhoz, Rogério V. Andrade,
Ramon D. Jubels e Tiago Senger Bernert**

Sócios do Departamento de Práticas Profissionais

Tel: +55 (11) 3940-1500

dpp@kpmg.com.br

Equipe Técnica no Brasil

Auro Kunió Suzuki

Catarina de Sousa Vieira

Fabiana Campos Almeida

Janine Pereira

Jennifer Anne Martin

Luciana Teixeira de Lima

Márcio Cotta Rost

Renata de Souza Gasparetto

Roland Kuerzi

Sergio Govoni

Yanka dos Santos Ribeiro

kpmg.com/BR

 /kpmgbrasil

© 2016 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. Impresso no Brasil. (KPDS 163007)

O nome KPMG e o logotipo 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.