

Comunicado Técnico CCA/CRC-ES Nº 001/2018 (Janeiro/2018)

Este comunicado por finalidade resumir, a partir do documento original, os principais conceitos relacionados com o Reconhecimento de Receitas estabelecidos na NBC TG 47 – Receita de Contrato com Cliente, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018, de forma a facilitar a leitura e entendimento da norma pelos interessados.

1) Objetivo da norma

Estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

2) Princípio básico

O reconhecimento de receita de contratos com clientes passa a ter uma nova disciplina normativa, baseada na transferência do controle de um bem ou serviço, seja essa transferência observada em um momento específico, seja essa transferência observada ao longo do tempo, conforme a satisfação ou não das denominadas “obrigações de performance” contratuais.

O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente.

3) Definições

As definições dos principais termos mencionados na norma estão relacionadas em seu Apêndice A:

- a) Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.
- b) Ativo contratual é o direito de uma entidade a receber contrapartida em troca dos bens e serviços transferidos para um cliente (ver definição de cliente abaixo) quando esse direito estiver condicionado algo que não seja a passagem do tempo.
- c) Passivo contratual é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços para um cliente para a qual tenha recebido contrapartida (ou o montante é devido) do cliente.
- d) Cliente é a parte que entrou em contrato com a entidade para obter bens ou serviços que são resultantes das atividades ordinárias da entidade em troca de uma contrapartida.
- e) Obrigação de desempenho é a promessa contratual com um cliente de transferir a esse cliente um bem ou serviço (ou um 'pacote' de bens ou serviços) que é distinto ou uma série de bens ou serviços distintos que são substancialmente os mesmos que possuem o mesmo padrão de transferência para o cliente.

- f) Preço da transação (para contrato com cliente) – Valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo valores cobrados em nome de terceiros.
- g) Preço de venda individual (de bem ou serviço) – Preço pelo qual a entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente ao cliente.
- h) Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

4) Alcance

A norma deve ser aplicada a todos os contratos com clientes, com exceção de:

- a) contratos de arrendamento dentro do alcance da NBC TG 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
- b) contratos de seguro dentro do alcance da NBC TG 11 – Contratos de Seguro;
- c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance da NBC TG 48 – Instrumentos Financeiros, da NBC TG 36 – Demonstrações Consolidadas, da NBC TG 19 – Negócios em Conjunto, da NBC TG 35 – Demonstrações Separadas e da NBC TG 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e
- d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais.

A entidade deve aplicar este pronunciamento ao contrato somente se a contraparte do contrato for um cliente. Para certos contratos, as entidades terão de avaliar seu relacionamento com a contraparte a fim de determinar se existe um relacionamento fornecedor-cliente. Alguns acordos de colaboração, por exemplo, são mais semelhantes a uma parceria, ao passo que outros apresentam um relacionamento fornecedor-cliente.

A norma define cliente como parte que tenha contratado uma entidade para obter bens ou serviços que sejam produto das atividades ordinárias da entidade mediante contraprestação.

5) Reconhecimento

Para atender o princípio de que uma receita reconhecida retrata a transferência de um bem ou o serviço, a norma estabelece um **Modelo de 5 Passos** que devem ser atendidos para o reconhecimento da receita:

5.1) Identificar o contrato com o cliente

A entidade deve primeiramente identificar o contrato, ou contratos, para fornecimento de bens e serviços para os clientes. Quaisquer contratos que criem direitos e obrigações exigíveis, com exceção daqueles mencionados no item 4 acima, se enquadram no escopo da norma.

Esses contratos podem ser escritos, verbais ou implícitos de acordo com as práticas comerciais usuais da entidade. Por exemplo, o histórico de práticas comerciais da entidade pode influenciar sua verificação para determinar se um acordo se enquadra na definição de contrato com cliente. Uma entidade que tenha a prática estabelecida de iniciar suas obrigações de desempenho com base em acordos verbais com os clientes pode verificar que esses acordos verbais se enquadram na definição de contrato.

A entidade deverá considerar o atendimento de todos os critérios a seguir antes de contabilizar uma receita, caso contrário não será considerado um contrato de receita:

- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e
- (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

Quando um contrato com um cliente não atende aos critérios descritos e a entidade recebe contraprestação do cliente, poderá reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando tiver ocorrido um dos seguintes eventos:

- (a) a entidade não tem obrigações remanescentes de transferir bens ou serviços ao cliente e toda, ou substancialmente toda, a contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é reembolsável; ou
- (b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é reembolsável.

A entidade reconhecerá a contraprestação recebida do cliente como um passivo até que um dos eventos descritos acima ocorra ou até que todos os critérios descritos sejam posteriormente atendidos.

5.2) Identificação das obrigações de desempenho

No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente:

- (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou
- (b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

Dentro de um único contrato (ou 'pacote' de contratos combinados como mencionado há pouco), a obrigação da entidade vendedora pode se resumir à entrega de um único produto ou serviço. Entretanto, são muito frequentes as situações em que um contrato tem no seu escopo mais de um produto e/ou serviço no mesmo acordo e que poderão no ser consideradas obrigações de desempenho distintas.

Outros aspectos a serem considerados:

- a) Obrigações de desempenho separadas
- b) Bens e serviços que não são distintos
- c) Contratos de consignação
- d) Opções do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais
- e) Venda de produtos com direito a devolução

5.3) Determinação do preço total da transação

A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de **todos** os itens a seguir:

- (a) contraprestação variável;
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável;
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato
- (d) contraprestação não monetária; e
- (e) contraprestação a pagar ao cliente.

A determinação do preço de uma transação comercial deverá ser realizada em consonância com as disposições contratuais e as práticas costumeiras de negócios onde o contrato foi celebrado.

Como princípio geral, a norma estabelece que o preço da transação é o montante de contrapartida que a entidade espera ter direito a receber em troca do bem ou serviço transferido para o cliente. Essa contrapartida prometida no contrato com um cliente pode incluir montantes fixos, montantes variáveis ou ambos. Também poderá conter um componente financeiro quando houver diferimento (ou antecipação) relevante da contrapartida em relação ao cumprimento da obrigação de desempenho pela entidade vendedora.

Em muitos casos, o preço da transação pode ser determinado prontamente, pois a entidade recebe o pagamento quando transfere os bens ou serviços prometidos e o preço é fixo (por exemplo, a venda de bens em uma loja varejista). Em outras situações, determinar o preço da transação pode ser mais complexo quando ele é variável, quando o pagamento é recebido em um momento diferente de quando a entidade fornece os bens ou serviços, ou quando o pagamento é efetuado de forma não monetária. A contraprestação paga ou a pagar pelo fornecedor para o cliente também pode afetar a determinação do preço da transação.

Demais assuntos a considerar:

- a) Contraprestação variável
- b) Componente de financiamento significativo
- c) Contraprestação não monetária
- d) Contraprestação paga ou a pagar para um cliente
- e) Taxa antecipada não reembolsável

5.4) Alocação do preço da transação a obrigação de desempenho.

Uma vez identificadas as obrigações de desempenho distintas (ou separadas) e determinado o preço da transação, a norma requer que a entidade faça a alocação do preço da transação às obrigações de desempenho. Isso normalmente é feito em proporção aos seus preços de venda individuais (ou seja, com base no preço de venda relativo individual). Como resultado, de modo geral, qualquer desconto no contrato é alocado proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho separadas no contrato.

O objetivo maior é que essa alocação do preço da transação reflita o montante que a entidade espera ter direito a receber como contrapartida pela transferência de bens ou serviços associados a cada obrigação de desempenho individualmente.

Se o preço individual da venda não for observável de forma direta, estime-o considerando todas as informações razoavelmente disponíveis, como condições de mercado, fatores específicos e classe de clientes, considerando, conforme o caso: (i) estimativa de preços individuais; (ii) alocação de contraprestações variáveis e descontos; (iii) mudanças no preço da transação após a assinatura do contrato.

A norma recomenda como métodos adequados para estimar o preço individual de bem ou serviços, dentre outros:

- a) abordagem de avaliação de mercado ajustada
- b) abordagem do custo esperado mais margem
- c) abordagem residual

5.5) Receita reconhecida quando do atendimento às obrigações de desempenho.

Uma entidade transfere o controle de um bem ou serviço ao longo do tempo e, assim, satisfaz a obrigação de desempenho e reconhece receita ao longo do tempo, se um dos seguintes critérios for satisfeito:

- a) o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade à medida que ela desempenha;
- b) o desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo (por exemplo, trabalho em andamento) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou aprimorado; ou
- c) o desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade) e a entidade tem um direito exigível a pagamento por desempenho concluído até a data.

A norma esclarece que ativos são transferidos ao cliente quando (ou na medida em que) o cliente obtém controle sobre o ativo.

O controle sobre um ativo é definido na norma como a capacidade de direcionar seu uso e obter os benefícios remanescentes do ativo. É importante notar que também controla um ativo a entidade que for capaz de evitar que outras entidades direcionem seu uso e obtenham benefício do ativo. Portanto, quando o cliente obtém o controle do ativo objeto do contrato de venda, a obrigação de desempenho é satisfeita e a receita passa a ser 'merecida' e portanto, é reconhecida.

6) Outros tópicos de mensuração e reconhecimento

6.1) Garantias

Garantias são geralmente incluídas em acordos para a venda de bens ou serviços, expressa ou implicitamente, com base nas práticas habituais de negócio da entidade. O preço pode ser incluído no preço geral de compra dessas garantias ou especificado separadamente como um produto opcional. A norma identifica dois tipos de garantias:

- a) Garantias que fornecem um serviço ao cliente além da asseguarção de que o produto entregue é exatamente o especificado no contrato (denominadas “garantias do tipo de serviço”);
- b) Garantias que certificam ao cliente que o produto entregue é exatamente o especificado no contrato (denominadas “garantias do tipo de asseguarção”).

6.2) Custos de contrato

A IFRS 15 especifica o tratamento contábil para custos que uma entidade incorre para obter e cumprir um contrato para fornecer bens e serviços a clientes, tanto para contratos obtidos como para contratos em negociação.

- a) Custo incremental para obtenção de contrato: são os custos em que a entidade incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, comissão de venda).

- b) Custo para cumprir o contrato: incluem mão-de-obra direta, material direto, alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato, custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato, e outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato.

6.3) Amortização e redução ao valor recuperável

O ativo reconhecido de acordo com a norma deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. O ativo pode se referir a bens ou serviços a serem transferidos de acordo com contrato previsto.

A entidade deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido exceda:

- a) o valor restante da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere; menos
- b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa.

7) Divulgação

O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

- a) seus contratos com clientes;
- b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar esta norma a esses contratos; e
- c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente.

Neste sentido, as seguintes informações devem ser divulgadas:

- Receitas de contratos com clientes separada de outras receitas, quer seja na própria demonstração do resultado abrangente ou em nota explicativa;
- Perdas por redução ao valor recuperável de recebíveis ou ativos contratuais decorrentes de contratos com clientes separadamente de outras perdas;
- Receitas de contratos com clientes desagregadas em categorias que reflitam como a natureza, montantes, prazos e incertezas das receitas e fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. Essa informação deve ser reconciliável com eventuais informações por segmento que venham a ser apresentadas nas demonstrações financeiras;
- Saldos de abertura e encerramento de recebíveis, ativos e passivos contratuais resultantes de contratos com clientes se não estiver divulgados em algum outro lugar das demonstrações financeiras;

- Montante de receitas reconhecido no período que fazia parte do saldo de abertura de passivos contratuais;
- Montantes de receitas reconhecido no período de obrigações satisfeitas (total ou parcialmente) em períodos anteriores, por exemplo, resultantes de modificações no preço da transação;
- Explicação de como os prazos para cumprir as obrigações de desempenho se relacionam com os prazos típicos de pagamento e o efeito desses fatores nos ativos e passivos contratuais;
- Explicação variações significativas nos saldos de ativos e passivos contratuais;
- Quando ocorre o cumprimento das obrigações de desempenho, inclusive o método usado para reconhecer receitas ao longo do tempo quando aplicável e uma explicação de como esse método permite uma representação fidedigna da transferência de bens ou serviços;
- Condições de pagamento significativas;
- Natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir;
- Obrigações por devoluções, reembolsos e similares; e
- Garantias e obrigações relacionadas.

8) Revogações

Esta norma revoga, a partir de 1º de janeiro de 2018, as seguintes normas:

- a) NBC TG 17, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.411/2012, publicada no DOU, Seção 1, de 12/11/2012;
- b) NBC TG 30, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.412/2012, publicada no DOU, Seção 1, de 12/11/2012;
- c) ITG 02, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.266/2009, publicada no DOU, Seção 1, de 24/12/2009; e
- d) ITG 11, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.264/2009, publicada no DOU, Seção 1, de 24/12/2009.

Anexo – Exemplo de aplicação

Venda de um plano de celular com cessão de aparelho:

Plano base		Plano contratado	
Serviços de dados	R\$80	Serviços de dados	R\$100
Aparelho	R\$300	Aparelho	grátis
Fidelidade	Não	Fidelidade	12 meses

1º passo: identificado o contrato de fidelidade de 12 meses com o cliente

2º passo: as obrigações de desempenho relacionadas são: (i) a entrega do aparelho; e (ii) a prestação do serviço de dados por 12 meses.

3º passo: o preço da transação é R\$ 1.200, calculado com base no serviço de dados, com cobrança de R\$ 100 mensais.

4º passo: alocar a receita de R\$ 1.200 para cada obrigação de desempenho conforme contrato, baseado no preço individual de venda ou estimado.

Obrigação de desempenho	Preço de venda	% total	Receita (Venda \$ 1.200* %)
Celular	\$ 300,00	23,80%	\$285,60
Serviço de dados	\$960,00 (=80,00*12)	76,20%	\$914,40
Total	\$1.260,00	100,0%	\$1.200,00

5º passo: Reconhecimento de receita: (i) quando entrega o aparelho para o cliente (R\$ 285,60); e (ii) quando presta o serviço de dados (R\$ valor total R\$ 914,40).

Obrigação	Valor	Débito	Crédito	Quando
Aparelho	R\$285,60	Vendas a faturar	Receita de vendas	na entrega do aparelho
Serviço de dados	R\$ 100 (mensal)	Contas a receber		Mensalmente na prestação do serviço, conforme contrato
	R\$ 76,20 (R\$ 914,40/12)		Receita de serviços	
	R\$ 23,80 (R\$ 285,60/12)		Vendas a faturar	