



Orientações Consultoria de Segmentos

Reconhecimento de Receitas de Acordo com o IFRS 15 e Mudanças nas Normas Brasileiras

05/09/2017

Sumário

1	Questão.....	3
2	Normas Apresentadas pelo Cliente.....	3
2.1	IFRS 15 – Receitas de Contratos com Cliente.....	3
2.2	IASB aprova Vigência da IFRS 15 para 2018.....	4
3	Análise da Consultoria.....	4
3.1	Adptação as Normas Brasileiras.....	5
3.2	As novas exigências afetarão diferentes entidades de maneiras diferentes.....	5
3.3	Etapas para atender os princípios do IFRS 15.....	6
3.4	Custos.....	10
3.5	Possíveis impactos e desafios que as entidades poderão enfrentar.....	11
3.6	Reconhecimento da receita para apuração do PIS/COFINS.....	12
4	Conclusão.....	14
5	Informações Complementares.....	15
6	Referencias.....	15
7	Histórico de Alterações.....	15

1 Questão

Norma do IFRS 15 (Nova Forma Reconhecer Receitas) e entender os impactos que devemos prever no reconhecimento de receitas relativas à venda de bens, prestação de serviços de maneira a efetuar o reconhecimento da receita nos critérios para cada tipo de transação.

2 Normas Apresentadas pelo Cliente

Cliente indica a leitura de um guia de autoria da empresa de auditoria EY Brasil – (Ernst & Young) com uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas edição de junho de 2014.

Indicação do guia no link a seguir:

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)

A indicação da legislação pertinente ao caso é de inteira responsabilidade do Cliente solicitante

2.1 IFRS 15 – Receitas de Contratos com Cliente

Em conformidade ao site "IFRS.ORG" existem alguns conceitos a serem analisados:

A IFRS 15 estabelece os princípios que uma entidade aplica ao relatar informações sobre a natureza, o montante, o tempo e a incerteza da receita e dos fluxos de caixa de um contrato com um cliente. Aplicando a IFRS 15, uma entidade reconhece receita para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos para o cliente em um valor que reflete a contrapartida a que a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

Para reconhecer a receita de acordo com a IFRS 15, uma entidade aplica as seguintes 5 (cinco etapas):

1. identifique o(s) contrato(s) com um cliente.
2. identificar as obrigações de desempenho no contrato. As obrigações de desempenho são promessas em um contrato para transferir para um cliente bens ou serviços que são distintos.
3. determine o preço da transação. O preço da transação é o valor da contrapartida a que uma entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos para um cliente. Se a contrapartida prometida em um contrato incluir um valor variável, uma entidade deve estimar o montante da contrapartida a que espera ter direito em troca de transferir os bens ou serviços prometidos para um cliente.
4. alocar o preço da transação para cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda relativos a cada bem ou serviço distinto prometido no contrato.
5. reconhecer a receita quando uma obrigação de desempenho é satisfeita através da transferência de um bem ou serviço prometido para um cliente (quando o cliente obtém o controle desse bem ou serviço). Uma obrigação de desempenho

pode ser satisfeita em um determinado momento (geralmente para promessas de transferência de mercadorias para um cliente) ou ao longo do tempo (geralmente para promessas de transferência de serviços para um cliente). Para uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, uma entidade selecionaria uma medida adequada de progresso para determinar a quantidade de receita que deve ser reconhecida como a obrigação de desempenho é satisfeita.

2.2 IASB aprova Vigência da IFRS 15 para 2018

Consta no site [IBRACON](#) – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, nota de prorrogação de vigência do IFRS 15 de 2017 para 2018, reproduzimos em tela a notícia na íntegra:

O International Accounting Standards Board (IASB) aprovou a vigência para 2018 da norma IFRS 15 - Receitas de Contrato com Cliente. O início da vigência, que estava previsto para 1 de janeiro de 2017, porém foi adiado para 1º de janeiro de 2018.

A principal razão para a alteração deve-se ao tempo que o IASB demandará para atuar em algumas propostas recebidas principalmente do Revenue Transition Resource Group (TRG), um dos órgãos consultivos do International Accounting Standards Board (IASB) e do Financial Accounting Standards Board (FASB), responsável por solicitar, analisar e discutir a implementação de novas normas pelos stakeholders.

A IFRS 15 - Receitas de Contratos com Clientes substituirá praticamente todas as regras para reconhecimento de receitas. Esse modelo único busca trazer maior consistência e comparabilidade das práticas para reconhecimento de receitas entre setores, jurisdições e mercados de capitais. A adoção antecipada é permitida para as entidades que apresentam suas informações financeiras de acordo com as normas IFRS.

3 Análise da Consultoria

A IFRS 15 estabelece uma abordagem abrangente para se determinar quando uma receita deve ser reconhecida e por qual montante deve ser reconhecida, nesse contexto os requerimentos para o reconhecimento e mensuração de receita de contratos com clientes pode ser aplicado utilizando um modelo que contempla 5 etapas (já referenciados acima), ressaltando que essa divisão em steps tem apenas uma função didática e não significa que esses passos são sequenciais, uma vez que alguns desses passos poderão ocorrer simultaneamente.

Mas o que seria a IFRS?

A Fundação IFRS é uma organização de interesse público sem fins lucrativos criada para desenvolver um conjunto único de padrões de contabilidade de acordo com a norma IFRS de alta qualidade, compreensível e exigível a nível mundial e para promover e facilitar a adoção dos padrões.

Os padrões de IFRS são estabelecidos pelo corpo normativo da Fundação IFRS, o International Accounting Standards Board.

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

com responsabilidade pública (as listadas nas bolsas de valores públicas) e as instituições financeiras são legalmente obrigadas a publicar seus relatórios financeiros de acordo com as normas contábeis acordadas.

Conclusão, as normas IFRS abordam este desafio, fornecendo um conjunto de normas de contabilidade internacionalmente reconhecidas que trazem transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros em todo o mundo.

3.1 Adaptação as Normas Brasileiras

Relatamos um breve histórico das adaptações e recepção das normas internacionais, com a constante evolução da globalização dos países e as inovações tecnológicas no cenário econômico mundial.

Para que ocorresse essa adaptação às normas internacionais o Brasil passou por um processo que se baseou em dois tópicos principais, primeiro foi a criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005, sendo esse órgão o responsável pela tradução, adaptação e divulgação das normas internacionais. O segundo tópico refere-se à Lei 11.638/07, que promoveu alterações na antiga Lei das sociedades anônimas lei 6.404/76, sendo um objetivo central equiparar os critérios contábeis adotados nos principais mercados de capitais do mundo.

Apesar do grande avanço em direção a normatização das normas contábeis brasileiras com as internacionais, a contabilidade e demonstrações financeiras ainda não estão completamente em linha com as normais do IASB. Neste sentido o **IFRS 15**, um dos temas que ainda entrará em vigor em 2018, vem para estabelecer uma unidade para o reconhecimento de receita com clientes para as empresas com o objetivo de unificar o entendimento deste tema tanto no âmbito nacional quanto internacional.

3.2 As novas exigências afetarão diferentes entidades de maneiras diferentes.

O alinhamento das normas de contabilidade brasileiras com as normas de contabilidade internacionais, mais especificamente da adoção das práticas do IFRS 15 aplicadas às empresas bem como demonstrar as principais fases e desafios que as empresas brasileiras poderão ter visando se adaptar ao IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes.

Entidades que vendem produtos e serviços em um pacote só, ou aquelas envolvidos 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 referencial teórico temos:

Pronunciamento Técnico CPC 30 que abrange:

Receitas, que trata do reconhecimento de receitas relativas à venda de bens, prestação de serviços, juros, royalties e dividendos, direciona a maneira de efetuar o reconhecimento da receita, estabelecendo critérios para cada tipo de transação. No caso da venda de bens a entidade só pode reconhecer a receita após a completa transferência ao comprador dos benefícios, riscos e o controle significativo da propriedade. Já na prestação de serviços, a receita deve ser reconhecida, proporcionalmente, aos serviços realizados e aos custos incorridos até o período de referência do balanço, desde que haja uma mensuração confiável.

Pronunciamento Técnico CPC 17 que abrange:

Contratos de Construção, correlato do IAS 11 – Construction Contracts², define um contrato de construção no âmbito da construção de um ativo e regulamenta que receitas, custos e despesas desses contratos sejam contabilizados de acordo com a evolução da execução da construção. Este método, conhecido como Percentage of Completion³ (PoC) requer que a receita contabilizada seja proporcional aos custos incorridos do período, utilizando-se como base as medições físicas de evolução ou a proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais orçados no projeto.

A Receita é o ponto de partida, o principal elemento na apuração do resultado econômico de um negócio, e afeta o direito de participação no resultado, seja de sócios e de trabalhadores, a composição do Patrimônio Líquido da empresa que é a base de contratos, bem como a base de cálculo do lucro tributável.

Como a alteração foi muito profunda, a Norma anterior não foi alterada, e sim revogada. Dessa forma, os documentos CPC 17 – Contratos de Construção. CPC – Receitas, as Interpretações A e B anexas do CPC 30, o ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário, e o ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes. Todos foram revogados, e substituídos pelo **CPC 47**. Exceto para o segmento denominado de PME, que se utilizam da Norma NBC PME TG 1.000.

Essa alteração, no reconhecimento de Receitas, não terá impactos em segmentos varejistas que vendem a vista, e que não utilizam “Combos” (exemplo: venda de equipamento e instalação do equipamento) ou Programas de Fidelidade (recompensas ou descontos futuros). Por outro lado, os segmentos que mais sofrerão impactos serão: setor de telecomunicação, fornecedores de software, atividade imobiliária.

3.3 Etapas para atender os princípios do IFRS 15

A essência da norma IFRS 15 é propor um modelo que possa ser aplicado aos mais diversos segmentos da economia, considerando a determinação do preço de transação e em sua alocação quanto às obrigações de desempenho do contrato para então verificar o reconhecimento das receitas.

A norma IFRS 15, em seu anexo A, define cliente: **“como parte que tenha contratado uma entidade para obter bens ou serviços que sejam produto das atividades ordinárias da entidade mediante contraprestação”**. Na maioria das transações é fácil identificar o cliente, porém podem ocorrer transações envolvendo diversas partes que dificultam saber quais contrapartes são clientes da entidade. Para se determinar qual parte é cliente da entidade no contrato a identificação das obrigações de desempenho no contrato podem ser bastante útil.

Antes da apresentação dos principais pontos de reconhecimento da receita à critério do IFRS 15, será demonstrado o entendimento de receita conforme a Estrutura Conceitual que define receita como o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumentos no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio. Observa-se porém que essa definição seria insuficiente para endereçar algumas questões mais complexas de receitas oriundas de contratos com clientes. Além disso a estrutura conceitual define os elementos das demonstrações financeiras, sendo eles: ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas. Nesta estrutura conceitual verificamos que a definição de receitas e despesas dependem necessariamente da variação de ativos ou passivos.

De acordo com o manual de contabilidade societária FIPECAFI (2º ed. 2013) no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) CPC 30 traz na sua página 568 a Receita é definida:

“4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue: (a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;” (CPC 30 R1 Receitas).

Portanto na visão corroborado considerando o FIPECAFI, temos:

“A receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo”.

Para entender o modelo contábil de reconhecimento de receita do IFRS 15 é necessário partir da perspectiva de que os contratos com clientes geram obrigações de entregar aquilo que foi contratado e o direito de receber a contrapartida em troca daquilo que a entidade vendeu.

Dessa forma, foi natural utilizar definições de ativos e passivos para recepcionar os direitos e obrigações produzidas pelos contratos. Na perspectiva de ativos e passivo a receita é reconhecida ao cumprir uma obrigação de desempenho, ou seja o reconhecimento de receita deriva da *“extinção de um passivo representado pela obrigação de desempenho da entidade que se comprometeu a entregar um bem ou serviço ao cliente”*.

A IFRS 15 estabelece uma abordagem abrangente para se determinar quando uma receita deve ser reconhecida e por qual montante deve ser reconhecida, nesse contexto os requerimentos para o reconhecimento e mensuração de receita de contratos com clientes pode ser aplicado utilizando um modelo que contempla 5 passos, ressaltando que essa divisão em steps tem apenas uma função didática e não significa que esses passos são sequenciais, uma vez que alguns desses passos poderão ocorrer simultaneamente.

Etapa 1 – Identificar o contrato:

O primeiro passo para aplicar o modelo previsto na norma IFRS 15 é o de identificar o contrato ou contratos para fornecimento de bens ou serviços para os clientes, que podem ser escritos, verbais ou implícitos de acordo com as práticas comerciais usuais da entidade. Em alguns casos, a norma IFRS 15 prevê que uma entidade pode ter que contabilizar dois ou mais contratos como se fosse de um único cliente. Além disso, tão logo se iniciem as obrigações de desempenho pode ser necessário que a entidade já contabilize o contrato em vez de reconhecer a receita apenas após a assinatura do contrato. Considera uma alteração importante em relação às normas IFRS atuais que: *“A despeito da prevalência da substância sobre a forma nas normas IFRS, o tratamento de acordos verbais ou implícitos como contratos pode ser uma mudança significativa na prática para algumas entidades. Isso pode levar à contabilização antecipada de contratos verbais, ou seja, sem aguardar que esses contratos sejam formalmente documentados”*.

Importante: Um contrato de um cliente precisa atender quatro critérios:

- a) reconhecimento da contraprestação é provável;
- b) o contrato tem que possuir substância comercial;
- c) poder identificar os direitos aos bens ou serviços e condições de pagamentos;
- d) um contrato existe se as partes estão comprometidas com suas obrigações, ou seja, se foram aprovadas.

Etapa 2 – Identificar as obrigações de desempenho descritas no contrato:

A norma exige por parte da entidade a identificação de todos bens e serviços prometidos e avaliar que esses bens e serviços constitui obrigações de desempenho separadas, ou seja, com múltiplos entregáveis. Se esses bens ou serviços são distintos, as promessas são obrigações de desempenho e são contabilizados separadamente, dessa maneira torna-se vital identificar as obrigações de desempenho contratadas, sendo que dentro de um único contrato (ou pacote de contratos combinados) a obrigação de desempenho pode se resumir a entrega de um único produto ou serviço.

Para um bem ou serviço prometido é distinto se preencher dois critérios: O primeiro critério diz respeito ao benefício que o cliente pode ter por conta própria ou em conjunto com recursos que já estão prontos e disponível para ele. O segundo critério que dever ser observado é a identificação separada de cada uma das promessas descritas no contrato, ou seja, “A promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato”. Alguns indicadores para verificar se uma obrigação de desempenho é identificada separadamente diz respeito a dependência com outros bens ou serviços do contrato, customização, etc. Um exemplo de um contrato com mais de uma obrigação de desempenho é a venda por uma entidade de um equipamento incluindo a instalação, onde o equipamento é um item do contrato e o serviço de instalação outro, caracterizando obrigações de desempenho separadas.

Vale salientar que o primeiro critério já é utilizado atualmente, o novo conceito introduzido pela norma IRFS 15 é o segundo critério que exigirá uma análise das entidades que pode resultar em um ou mais bens ou serviços sendo desagregados no contrato.

Etapa 3 – Determinar o preço de transação:

A próxima etapa prevista na norma é a determinação do preço de transação, que é o montante que uma entidade tem direito em troca da transferência de bens e serviços para um cliente excluindo os valores cobrados em nome de terceiros, como alguns impostos sobre vendas por exemplo. A contraprestação prometida em um contrato pode incluir valores variáveis, fixos, ambos ou uma contraprestação que não seja dinheiro. A contraprestação variável leva em conta: descontos, créditos, concessões de preço, devoluções, bônus, outros incentivos comerciais.

A norma IFRS 15 define que o preço de transação deve refletir o valor ao qual a entidade tem direitos de acordos com o contrato existente, não incluindo as estimativas de contraprestações futuras referentes a bens ou serviços adicionais, além disso a determinação do preço de transação é de suma importância na medida que será o valor alocado às obrigações de desempenho identificadas e é reconhecida como receita a medida que essas obrigações de desempenho são satisfeitas.

De acordo com pareceres de empresas de auditoria, para determinar o montante da contraprestação, ou seja, o preço de transação, é necessário considerar o risco de retorno da receita, determinar se a contraprestação representa uma redução do preço de transação, pagamento de bem ou serviço distinto ou uma combinação dos dois. Além disso, na contraprestação não monetária, se razoavelmente estimável, esta deverá ser mensurada pelo valor justo, caso não se utiliza o preço de venda e para os contratos com financiamentos significativos a entidade deve refletir o valor do dinheiro ao longo do tempo e ajustar o valor prometido.

A mensuração de contrapartida variável deve ser realizada através do método do valor esperado ou do método do valor mais provável. O método do valor esperado consiste no somatório dos montantes possíveis de se receber ponderados pelas respectivas probabilidades. Esta métrica poderá ser adequada em cenários onde há um grande número de contratos com características semelhantes. O segundo método pelo qual se pode mensurar uma contrapartida variável é pelo método do valor mais provável. Por esse método, de um conjunto de valores possíveis de contrapartida, a receita será mensurada pelo valor individual de maior probabilidade. Este método pode ser aplicável quando um contrato tem dois possíveis cenários.

Etapa 4 – Alocar o preço de transação

No quarto passo a entidade, após definir o preço de transação, deverá alocar esse preço a cada obrigação de desempenho que foi identificada na segunda etapa prevista na norma na proporção do seu preço de venda independente, que pode ser entendido como um preço observável de vendas do bem ou serviço para clientes em situação semelhante. Porém, caso o preço de venda independente não possa ser diretamente observável a entidade deverá estimá-lo avaliando o mercado no qual estão inseridas e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar, ou prever custos esperados e acrescentar uma margem esperada.

Etapa 5 – Reconhecer a receita

Nesta última etapa, a receita é reconhecida. Portanto a receita de uma venda deve ser reconhecida quando a entidade vendedora cumpre sua obrigação de desempenho pela transferência dos bens ou serviços (ativos) prometidos ao cliente. A norma esclarece que ativos são transferidos ao cliente quando (ou na medida em que) o cliente obtém controle sobre o ativo. No contexto temos “*controle de 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.

Em muitas circunstâncias, a transferência do controle do ativo vendido ocorre em um ponto específico no tempo e, portanto, é nesse ponto do tempo que a receita será reconhecida. Há entretanto outras situações em que a transferência ocorre de maneira contínua, numa sucessão de pontos ao longo de um período e portanto, a receita acompanhará essa curva. Por isso a quinta etapa irá requerer que se avalie se a obrigação de desempenho é do tipo que se satisfaz em um ponto no tempo ou se é do tipo que se satisfaz ao longo do tempo. Para os contratos em que se conclua que as obrigações de desempenho são satisfeitas ao longo do tempo, a receita deverá ser reconhecida através da mensuração do progresso em direção à liquidação completa da obrigação, o que é também conhecido como método do percentual de conclusão ou Percentage of Completion (PoC). Este método, conhecido como Percentage of Completion (PoC) requer que a receita contabilizada seja proporcional aos custos incorridos do período, utilizando-se como base as medições físicas de evolução ou a proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais orçados no projeto.

Na quinta etapa, a receita é reconhecida ao passo que a obrigação de desempenho é realizada. Neste ponto a norma torna claro que o controle e a transferência de riscos e benefícios podem ocorrer ao longo do tempo, e não exclusivamente em um ponto no tempo. Uma entidade reconhece a receita quando satisfaz uma obrigação de desempenho através da transferência de um produto ou serviço prometido a um cliente. O montante das receitas reconhecido é o montante destinado à obrigação de desempenho satisfeita. A obrigação de desempenho pode ser satisfeita em um ponto no tempo ou ao longo do tempo. Para obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo, uma entidade reconhece a receita ao longo do tempo, selecionando um método adequado para medir o progresso da entidade até a satisfação completa da obrigação de desempenho.

Desta forma, a entidade avalia se o controle é transferido ao longo do tempo, se o contrato atender pelo menos um dos seguintes critérios: o cliente recebe e consome ao mesmo tempo os benefícios fornecidos pela entidade, conforme ela atua, a exemplo de serviços recorrentes ou de rotina; a entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou aprimorado; a entidade não cria um ativo com uso alternativo, e a mesma tendo o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento. Se um ou mais critérios forem observados a entidade reconhece a receita ao longo do tempo utilizando o método que melhor demonstrar o seu desempenho, pois o objetivo é que o cliente perceba o desempenho da entidade durante a transferência do controle. 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 e utiliza alguns indicadores para verificar se o controle foi transferido ao cliente, como por exemplo a posse física do bem, a titularidade, a transferência de riscos e benefícios, se o cliente aceitou o ativo e se há uma obrigação presente a pagar.

3.4 Custos

Os custos incrementais incorridos como resultado da obtenção de um contrato serão capitalizados se a entidade esperar recuperar esses custos, porém se o período de amortização do ativo for igual ou menor que um ano a entidade pode lançar esses custos como despesas conforme incorridos. Os custos capitalizados estão sujeitos a testes de redução ao valor recuperável e serão amortizados em uma base sistemática considerando os períodos esperados por renovação dos contratos.

O CPC 47, traz a definição dos custo incremental:

Custo incremental para obtenção de contrato:

91. A entidade deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos. 92. 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). 93. Os custos para obter o contrato, que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato, devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato. 94. Como expediente prático, a entidade pode reconhecer os custos incrementais para obtenção de contrato como despesa quando incorridos, se o período de amortização do ativo que a entidade teria de outro modo reconhecido for de um ano ou menos.

Já no caso dos custos incorridos no cumprimento de um contrato que não sejam tratados por outras normas, deverão ser reconhecidos como ativo somente se atenderem aos seguintes critérios: (a) os custos se referem diretamente a um contrato existente ou um contrato específico que se antecipa que será firmado; (b) os custos geram ou melhoram recursos da entidade que serão utilizados no cumprimento das obrigações de desempenho no futuro; e (c) se espera que os custos sejam recuperados. Esse poderia ser o caso de gastos realizados por uma entidade no desenho de uma determinada estrutura que auxiliará na prestação de um serviço a um cliente e que não será transferido ao cliente. Se a entidade concluir que esses gastos não são tratados por outra norma (por exemplo, a norma de intangíveis), deverá avaliar se atende aos critérios de (a) a (c) acima para concluir se deve reconhecer tais gastos como ativo ou despesa.

O CPC 47, traz a definição dos custos incorridos para cumprir o contrato:

Custo para cumprir o contrato

95. Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (por exemplo, o CPC 16 – Estoques, o CPC 27 – Ativo Imobilizado ou o CPC 04 – Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir: (a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado); (b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de desempenho no futuro; e (c) espera-se que os custos sejam recuperados. 96. Para custos incorridos no desempenho de contrato com cliente que estejam dentro do alcance de outro pronunciamento, a entidade deve contabilizar esses custos de acordo com esses outros pronunciamentos. 97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes: (a) mão de obra direta (por exemplo, salários e ordenados de empregados que prestam os serviços prometidos diretamente ao cliente); (b) materiais diretos (por exemplo, suprimentos

utilizados na prestação dos serviços prometidos ao cliente); (c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas e equipamentos utilizados no desempenho do contrato); (d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e (e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas). 98. A entidade deve reconhecer os seguintes custos como despesa quando incorridos: (a) custos gerais e administrativos (a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato, hipótese em que a entidade deve avaliar esses custos de acordo com o item 97); (b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato; (c) custos que se referem a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas) do contrato (ou seja, custos que se referem ao desempenho passado); e (d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas).

Conclusão, a exigência de capitalizar os custos de obtenção de um contrato pode representar um desafio para as entidades, sobretudo aquelas com muitos contratos e diversos termos contratuais, além de representar uma mudança para as entidades que atualmente lançam como despesas esses custos.

3.5 Possíveis impactos e desafios que as entidades poderão enfrentar

Conforme o IFRS 15 há um objetivo de divulgação que é o de que uma entidade forneça informações suficientes para permitir que os usuários das demonstrações financeiras entendam a natureza, valor, época e a incerteza da receita e fluxos de caixa resultantes de contratos de clientes, dessa maneira é requerido que a entidade divulgue informações qualitativas e quantitativas a respeito de seus contratos com os clientes, julgamentos significativos ou mudanças nos julgamentos, desagregação da receita além de qualquer ativo reconhecidos dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente.

A IFRS 15 aumenta significativamente o volume de divulgação requerida nas demonstrações financeiras das entidades, principalmente das divulgações anuais. A maioria das divulgações se referem aos contratos de uma entidade com clientes, incluindo a desagregação da receita em categorias para ilustrar como a natureza, valor, época e incerteza sobre a receita e fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos, além disso deverá apresentar informações sobre os saldos de ativos e passivos de contratos e informações sobre as obrigações de desempenho de uma entidade.

Para muitas entidades, o tratamento da contraprestação variável segundo a nova norma representaria uma mudança significativa com relação à prática corrente. Segundo as normas IFRS atuais, os preparadores frequentemente adiam a mensuração da contraprestação variável até que a receita possa ser mensurada com confiabilidade, o que poderia ser quando a incerteza deixa de existir ou quando o pagamento é recebido. Em contrapartida, a restrição sobre a contraprestação variável na nova norma é uma forma inteiramente nova de avaliar a contraprestação variável, sendo aplicável a todos os tipos de contraprestação variável em todas as transações. Como resultado, dependendo das exigências anteriormente aplicadas, algumas entidades poderão antecipar o reconhecimento da receita com a nova norma, ao passo que outras poderão reconhecer a receita mais tarde.

Segundo o IFRS 15, esperar até que ocorra a venda final não será mais aceitável se a única incerteza for a variabilidade na determinação do preço. Isso porque a IFRS 15 exige que a entidade estime a contraprestação variável com base nas informações disponíveis, levando em consideração o efeito da restrição sobre a contraprestação variável. Contudo, em alguns casos, os resultados obtidos de acordo com os novos métodos ou com os métodos atuais podem ser semelhantes.

O **Pronunciamento Técnico nº. 47 – Receita de Contrato com Cliente**, e publicada no DOU de 22/12/2016 ([CPC 47](#)) foi a criação um novo termo contábil inexistente no mundo jurídico: “Obrigações de Desempenho” (OD), que consiste na obrigação da empresa em transferir bens e serviços aos clientes, e segregar detalhadamente a receita por cada tipo de obrigação assumida no contrato. Exemplo: venda de equipamento e sua respectiva instalação no cliente, isso pode ocorrer em tempos diferente.

No caso de descasamento na entrega de bens e serviços oriundos do contrato, no caso de “Combos” e Programas de Fidelidade, isso aumentará a assimetria entre a “Receita Fiscal” e a “Receita Contábil”. Isso poderá ocorrer em função da emissão do Documento Fiscal (NF), e a entrega futura de parte de bens, o que irá diferir parte da Receita a ser reconhecida em função da transferência do controle ao cliente.

Conforme estudos de algumas auditorias independentes como a KPMG e EY, as entidades podem ter durante a implementação desta norma, uma 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. Pode ser necessário revisões no planejamento tributário, e planos de incentivo de vendas como por exemplo comissões, e melhorias dos sistemas de TI para capturar dados adicionais necessários para atender a norma. Pode haver a necessidade da criação de novos sistemas e processos visando a aplicação da nova norma retrospectivamente, uma vez que será necessário manter registros paralelos durante o período de transição. Pode ser necessária uma revisão dos processos de controles internos necessários para assegurar a integridade e precisão das informações além de preparar as informações para as novas divulgações requeridas.

Como podemos perceber acima, alguns setores como da indústria poderão ser mais afetados que outros conforme o modelo apresentado na norma, dessa forma algumas etapas podem resultar em maiores impactos para um tipo de indústria específica em comparação as práticas atuais, por exemplo o setor de produtos de consumo precisará identificar se a transferência de controle ocorre no ponto de entrega do produto ou no ponto de embarque, pois a norma define que parte do preço de transação deverá ser direcionado para um serviço de transporte no caso de a transferência ocorrer no ponto de embarque, o setor imobiliário deverá exercer julgamento significativo para avaliar o momento exato da transferência do controle, o setor de telecomunicações e de tecnologia deverão analisar com cuidado a identificação das obrigações de desempenho pois a receita deverá ser atribuída separadamente para cada elemento distinto.

Em relação ao reconhecimento de Receitas, entendemos que não terá impactos em segmentos varejistas que vendem a vista, e que não utilizam “Combos” (exemplo: venda de equipamento e instalação do equipamento) ou Programas de Fidelidade (recompensas ou descontos futuros).

Por outro lado, os segmentos que mais sofrerão impactos serão: setor de telecomunicação, fornecedores de *software*, atividade imobiliária.

Por isso é importante analisar cada segmento, pois cada entidade pode ser afetada pelo IFRS 15 de maneira diferente, considerando as características dos setores econômicos em que atuam e as especificidades que própria entidade possui com suas particularidades.

3.6 Reconhecimento da receita para apuração do PIS/COFINS

Com intuito de colaborar no entendimento, efetuamos uma consulta externa ao IOB quanto a questão dos efeitos tributários, ou seja, se com a entrada em vigor do CPC 47 a partir de 01.01.2018, teremos alguma implicação na apuração dos tributos federais. Segue abaixo consulta efetuada na íntegra:

	
De: Consultoria IOB	
Código da Consulta: 691657594 - 20171204172103-625966590	
Pergunta	
<p>Prezados,</p> <p>De acordo com a Norma do IFRS 15 (Nova Forma Reconhecer Receitas) devemos prever no reconhecimento de receitas relativas à venda de bens, prestação de serviços de maneira a efetuar o reconhecimento da receita nos critérios para cada tipo de transação.</p> <p>No site IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, nota de prorrogação de vigência do IFRS 15 de 2017 para 2018 entrada em vigor.</p> <p>Essa alteração, no reconhecimento de Receitas, não terá impactos em segmentos varejistas que vendem a vista, e que não utilizam "Combos" (exemplo: venda de equipamento e instalação do equipamento) ou Programas de Fidelidade (recompensas ou descontos futuros). Por outro lado, os segmentos que mais sofrerão impactos serão: setor de telecomunicação, fornecedores de software, atividade imobiliária.</p> <p>Em uma das etapas temos o reconhecimento da RECEITA, em que a entidade reconhece a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente.</p> <p>Dúvida: Qual momento deve ser refletido o reconhecimento da receita para apuração do PIS/COFINS. O ato da emissão da nota fiscal ainda que não ocorra a transferência de posse já serve para recolhimento dos tributos?</p> <p>obrigado</p>	
Resposta	
<p>Prezado Cliente,</p> <p>Em atendimento a sua consulta informamos:</p> <p>Ainda que ocorram tais alterações, quando da entrada em vigor do CPC 47 a partir de 01.01.2018, em relação aos métodos e critérios para o reconhecimento de receita, interpretamos que essas modificações não terão efeitos tributários, ou seja, o PIS/PASEP e a COFINS serão tributados quando do seu faturamento com a respectiva emissão da nota fiscal.</p> <p>Isto por que, conforme o art. 283 da IN RFB 1.700/17, a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores a 12 de novembro de 2013, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.</p> <p>Para esse efeito, a RFB identificará os atos administrativos emitidos pelas entidades contábeis e órgãos reguladores e disporá sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais em atos específicos.</p> <p>A Coordenação-Geral de Tributação da RFB (Cosit), por meio de Ato Declaratório Executivo, identificará os atos administrativos que não contemplem modificação ou adoção de métodos e critérios contábeis, ou que tal modificação ou adoção não tenha efeito na apuração dos tributos federais.</p> <p>E ainda, conforme noticiado pela Receita Federal do Brasil, ficou disponível para consulta pública minuta de anexo de Instrução Normativa (IN) que dispõe sobre os atos para neutralizar eventuais efeitos nas bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS, da Cofins e da CPRB, em razão da adoção de procedimentos contábeis com base nos métodos e critérios prescritos no Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), no âmbito das respectivas atribuições.</p> <p>Fundamentação Legal: Mencionados no texto.</p> <p>Atenciosamente,</p> <p>Consultoria IOB - SAGE DOP</p>	

4 Conclusão

Conforme foi possível observar nesta orientação, os principais pontos e assuntos tratados na norma IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes e o CPC 47, as possíveis fases de adoção desta norma que será obrigatório no Brasil a partir de 2018, bem como eventuais problemas e dificuldades relacionadas a aplicação da norma, mencionando as principais mudanças que irão ocorrer em comparação às normas atuais e os possíveis efeitos que essas alterações poderão causar.

A nova norma IFRS 15 tem por objetivo padronizar o reconhecimento de receita, é fundamentada em princípios em contraponto às regras e visa a transparência das informações com exigências de divulgação que irão ajudar os usuários das demonstrações financeiras a entender as incertezas em relação ao reconhecimento de receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes.

O IFRS 15 poderá não apresentar alterações relevantes para algumas entidades, porém para outras observa-se que haverá alterações significativas principalmente no que tange aos julgamentos que precisarão ser exercidos. Cada setor da atividade econômica, devido às características do mercado em que opera pode ser influenciado de uma maneira diferente pela nova norma que entrará em vigor em 2018, por exemplo o setor de produtos de consumo precisará identificar se a transferência de controle ocorre no ponto de entrega do produto ou no ponto de embarque, pois a norma define que parte do preço de transação deverá ser direcionado para um serviço de transporte no caso de a transferência ocorrer no ponto de embarque, o setor imobiliário deverá exercer julgamento significativo para avaliar o momento exato da transferência do controle, o setor de telecomunicações e de tecnologia deverão analisar com cuidado a identificação das obrigações de desempenho pois a receita deverá ser atribuída separadamente para cada elemento distinto.

Além disso poderá ser necessário que as empresas reforcem seus sistemas de Tecnologia da Informação e tornar os controles internos da organização muito mais robustos, para serem capazes de responderem as demandas e implicações que poderão afetar seus negócios, bem como sua divulgação financeira. Torna-se vital, dessa forma, que as empresas avaliem e identifiquem internamente quais serão os possíveis impactos que poderão afetar-las no período inicial da norma, fazendo uma análise dos contratos além de ser necessário uma comunicação eficiente e eficaz entre todos os departamentos da organização, como por exemplo vendas, jurídico, TI, uma vez que os efeitos produzidos pela aplicação da norma irão muito além do departamento financeiro e/ou contábil.

De acordo com a Norma, as empresas somente poderão reconhecer as receitas, quando houver a transferência do controle ao cliente, de bens ou serviços prometidos.

E, ainda, existem fatores que poderão impedir o reconhecimento da Receita, como a alta probabilidade do cliente não honrar o pagamento (realidade do setor imobiliário). O descasamento entre a emissão da NF (tributação) e o reconhecimento contábil da receita, situações pontuais relacionadas às garantias. Existem ainda, empresas que utilizam métodos de fase de conclusão / porcentagem de conclusão (ao longo no tempo), que poderão utilizar-se da antecipação do reconhecimento de receitas em determinado momento do projeto.

Importante frisar que as empresas conforme cada segmento, juntamente com seus *controllers*, envolvendo os profissionais da área de contabilidades e áreas afins, verifiquem a extensão e os impactos em seus negócios, bem como os respectivos efeitos contábeis e fiscais.

No que se refere a tributação dos impostos federais, entendemos que não terá nenhuma implicação na apuração até que a lei tributária regule a matéria. O PIS e Cofins serão tributados quando ocorrer o faturamento com a emissão da nota fiscal não ocasionando nenhum efeito tributário com a entrada do CPC47.

"O conteúdo deste documento não acarreta a assunção de nenhuma obrigação da Totvs perante o Cliente solicitante e/ou terceiros que porventura tiverem acesso ao material, tampouco representa a interpretação ou recomendação da TOTVS sobre qualquer lei ou norma. O intuito da Totvs é auxiliar o cliente na correta utilização do software no que diz respeito à aderência à legislação objeto da análise. Assim sendo, é de TOTAL RESPONSABILIDADE do Cliente solicitante, a correta interpretação e aplicação da legislação em vigor para a utilização do software contratado, incluindo, mas não se limitando a todas as obrigações tributárias principais e acessórias."

5 Informações Complementares

Especialistas apontam a necessidade de análise dos impactos para fins de revisão de processos internos e de adequações de seus sistemas ERPs, sistemas contábeis e tecnológicos, bem como a revisão de controles internos como contratos, custos, estoques, recebimentos, financeiros, faturamento.

Haverá maior necessidade de julgamentos da empresa no processo de reconhecimento das receitas, as Notas Explicativas ganham uma grande importância neste aspecto nas demonstrações contábeis e financeiras. Porque serão necessárias Novas Divulgações quantitativas e qualitativas para dar maior transparência nas informações e nos Relatórios Contábeis.

6 Referencias

- Manual de Contabilidade Societária (FIPECAFI) 2º edição 2013 – Editora Atlas S.A.
- [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)
- <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=105>
- <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=3067>
- <http://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>
- <http://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/>
- http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf
- [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)
- <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>
- http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/333_Sum%C3%A1rio%20CPC%2030%20R1_%20Receitas1.pdf
- <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=61>

7 Histórico de Alterações

ID	Data	Versão	Descrição	Chamado/ Ticket
AM	05/09/2017	1.00	Reconhecimento de Receitas de Acordo com o IFRS 15 e Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade.	1258560
AM	11/12/2017	2.00	Reconhecimento de Receitas de Acordo com o IFRS 15 e Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade.	1821280