

A woman in a dark suit is standing and pointing at a whiteboard in a meeting room. Several people are seated around a long table, looking towards the whiteboard. The room has large windows with purple curtains. The text is overlaid on the image.

# IFRS 15 / CPC 47

# RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTE

Prof. Eric Barreto

Direitos autorais: a utilização total ou parcial deste material é livre, desde que o autor seja mencionado:  
Barreto, Eric. São Paulo: 2018.

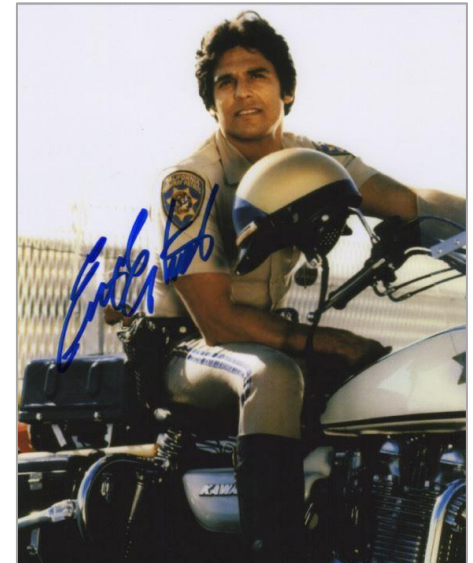
**Objetivo de aprendizagem:** Após o treinamento, os participantes estarão aptos a aplicar os conceitos do pronunciamento contábil de receitas de contratos com clientes na preparação, na revisão ou na análise de demonstrações contábeis.

# Prof. Eric Barreto

[eric.barreto@m2msaber.com.br](mailto:eric.barreto@m2msaber.com.br)

*Doutor, Mestre e Graduado em Ciências Contábeis pela FEA-USP, é professor do Insper e Saint Paul e sócio da M2M;*

*Atua como palestrante e parecerista na área de contabilidade; Possui mais de 20 anos de experiência nas áreas de contabilidade e finanças, é autor dos livros “Contabilidade de Instrumentos Financeiros – IFRS 9/CPC 48 e “Contabilidade a Valor Justo – IFRS 13” e coautor do livro “IFRS no Brasil: temas avançados abordados a partir de casos reais”.*



Aplicável a todos os contratos com clientes, exceto:

- Arrendamentos
- Seguros
- Instrumentos financeiros e investimentos em participações societárias



IFRS 16



IFRS 17



IFRS 9

# Cinco etapas

Identificar o contrato com cliente

Identificar as obrigações de desempenho estabelecidas em contrato

Determinar o preço da transação

Alocar o preço às obrigações de desempenho

Reconhecer a receita no momento que (ou à medida em que) a entidade cumpra uma obrigação de desempenho

# Identificação do contrato

- a. Deve estar formalmente aprovado;
- b. Os direitos de cada parte devem ser passíveis de identificação;
- c. Os termos de pagamento devem estar claros;
- d. Deve modificar os riscos, valores ou tempo dos fluxos de caixa futuros;
- e. Deve ser **provável** que a entidade receba a contraprestação à qual tem direito.

# Contrato e prazo contratual

1. As partes do contrato aprovaram o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas comerciais usuais) e assumiram o compromisso de desempenhar suas respectivas obrigações.

O IFRS 15 (CPC 47) deve ser aplicado durante o prazo contratual, sendo que nem sempre um contrato terá duração fixa, e muitas vezes, ele poderá ser rescindido ou modificado.

## **Exemplo:**

Taxa de matrícula  
cobrada por academia  
X  
possibilidade de  
renovações

# Contraprestação recebida

Contraprestação recebida

Obrigação assumida

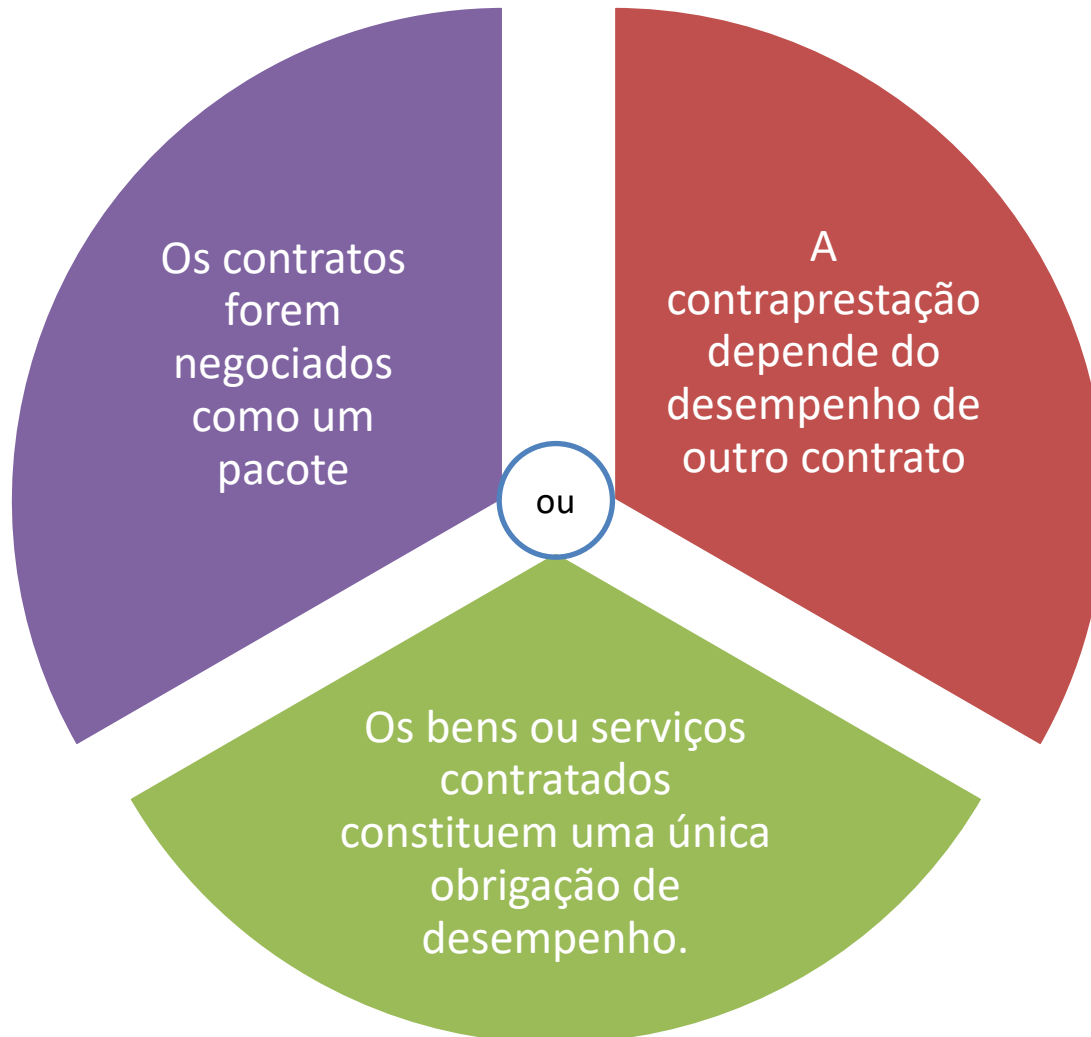


Se uma entidade receber de um cliente uma contraprestação, somente reconhecerá receitas quando:

- a. Não possuir obrigações restantes e a totalidade (ou quase totalidade) da contraprestação for recebida e não for restituível; ou
- b. O contrato for rescindido e a contraprestação recebida não for restituível.

# Combinação de contratos

Dois ou mais contratos devem ser contabilizados como um único, se:



# Modificação de contratos

A entidade deve contabilizar uma modificação contratual como um contrato separado se:

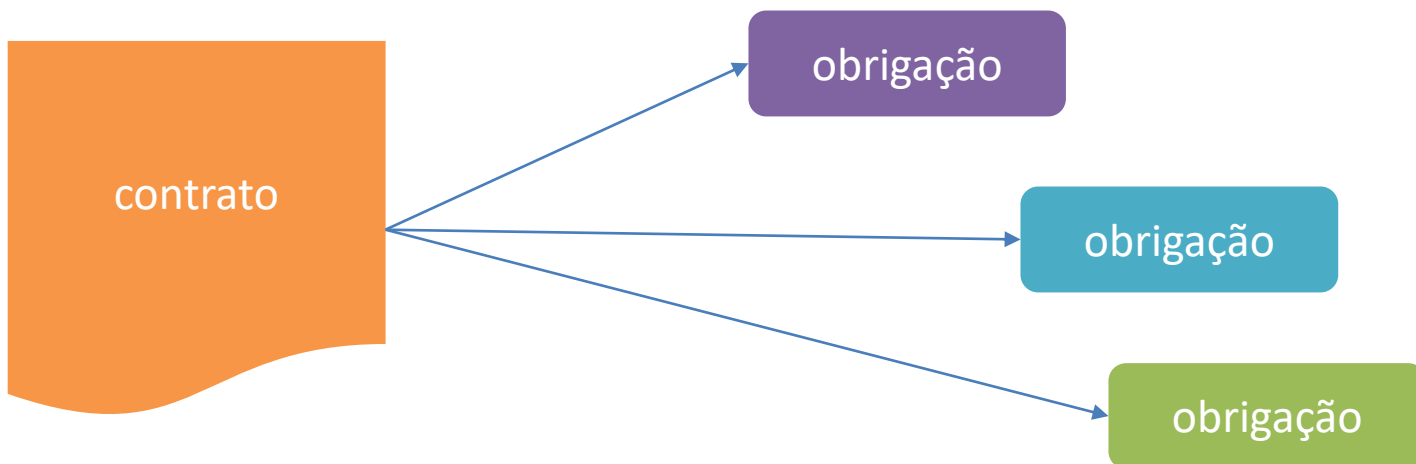
- a. O escopo do contrato aumentar; e
- b. O preço do contrato aumentar o valor da contraprestação, refletindo as circunstâncias do contrato específico.



# Identificação da obrigação de desempenho

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

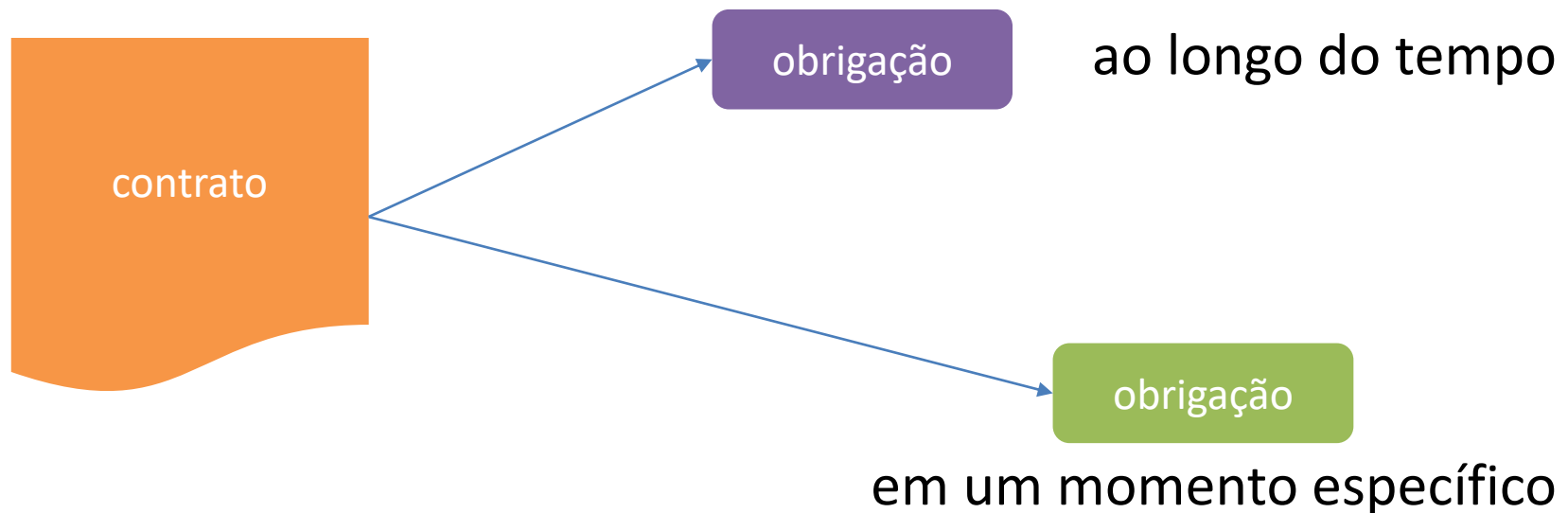
- Bem ou serviço que seja distinto; ou
- Série de bens ou serviços que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.



As obrigações de desempenho podem não estar limitadas aos bens ou serviços expressamente declarados no contrato. Há de se avaliar também as obrigações construtivas.

# Satisfação de obrigação de desempenho

A entidade deve **reconhecer receitas quando (ou à medida que) satisfizer à obrigação de desempenho** ao transferir o bem ou serviço ao cliente, o que normalmente ocorre quando (ou à medida que) o cliente obtém o controle do ativo recebido.

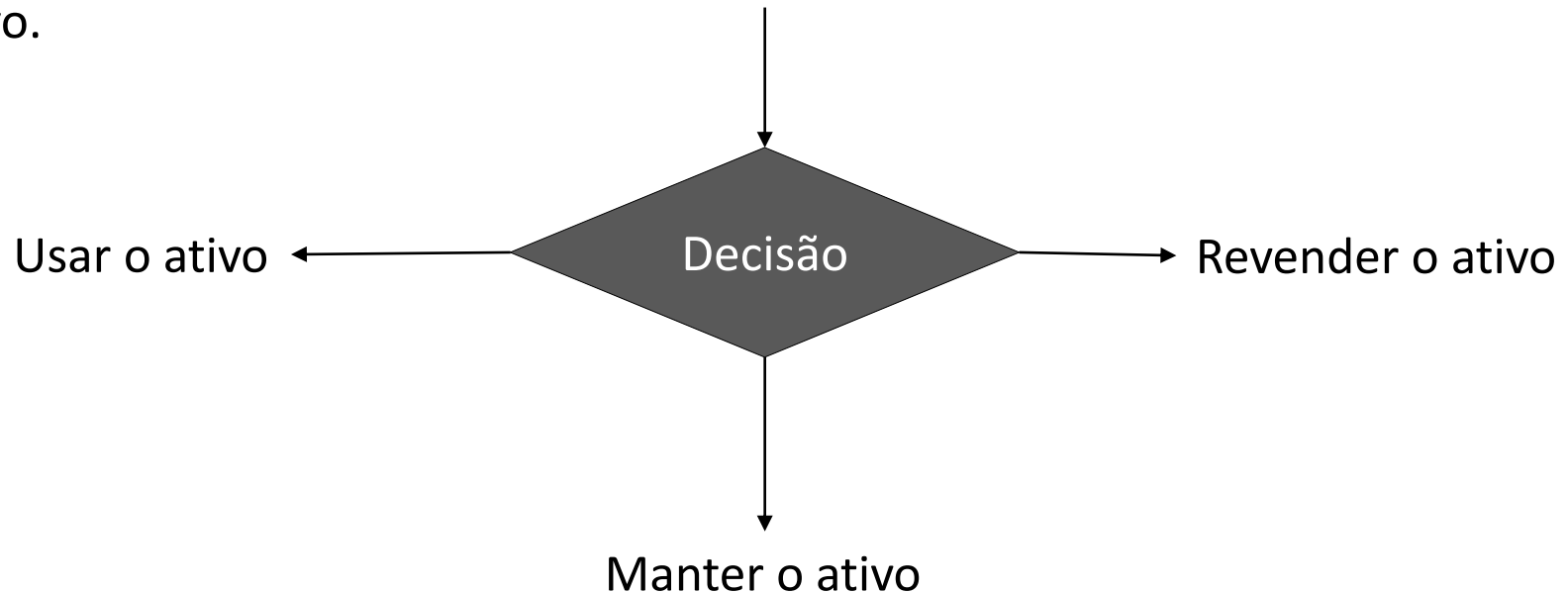


# Satisfação de obrigação de desempenho

O serviço de transporte de passageiros constitui uma obrigação de desempenho para a Companhia, que conseqüentemente possui direito a contraprestação especificada na contratação do serviço. Os bilhetes vendidos, mas ainda não utilizados são registrados na rubrica de transportes a executar, representando uma receita diferida de bilhetes vendidos a ser transportados em data futura. O reconhecimento da receita ocorre quando os clientes são transportados. O cliente pode não comparecer ao embarque (*no-show*) ou efetuar o cancelamento do voo previamente agendado, e de acordo com a classe tarifária, tem direito ao valor residual, correspondente ao valor total da reserva menos o custo da alteração efetuada. O saldo permanece como crédito ao cliente, até a solicitação de reembolso ou remarcação dentro do prazo de 1 ano, a contar da data da reserva.

Gol Linhas Aéreas, 1T2018

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 de muitas formas.

# ...ao longo do tempo

Uma obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo, se:

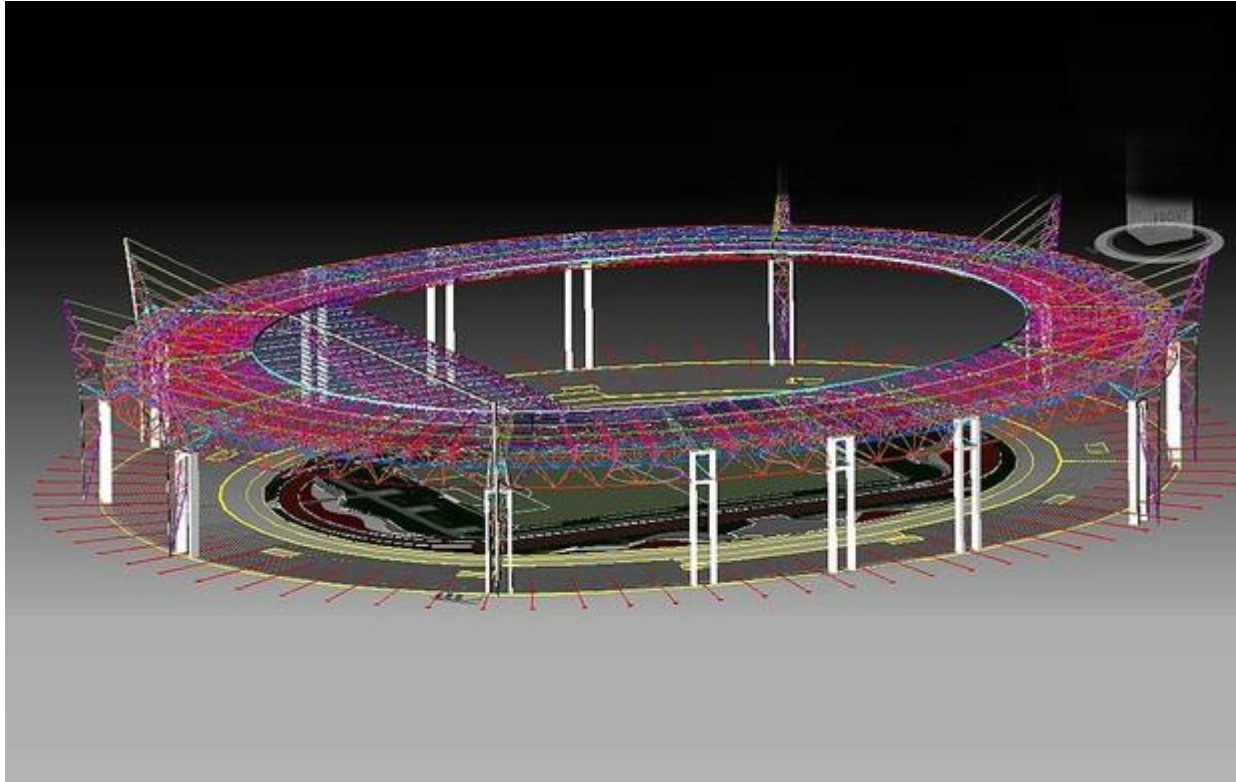


O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados à medida que a entidade efetiva o desempenho.



# ...ao longo do tempo

Uma obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo, se:

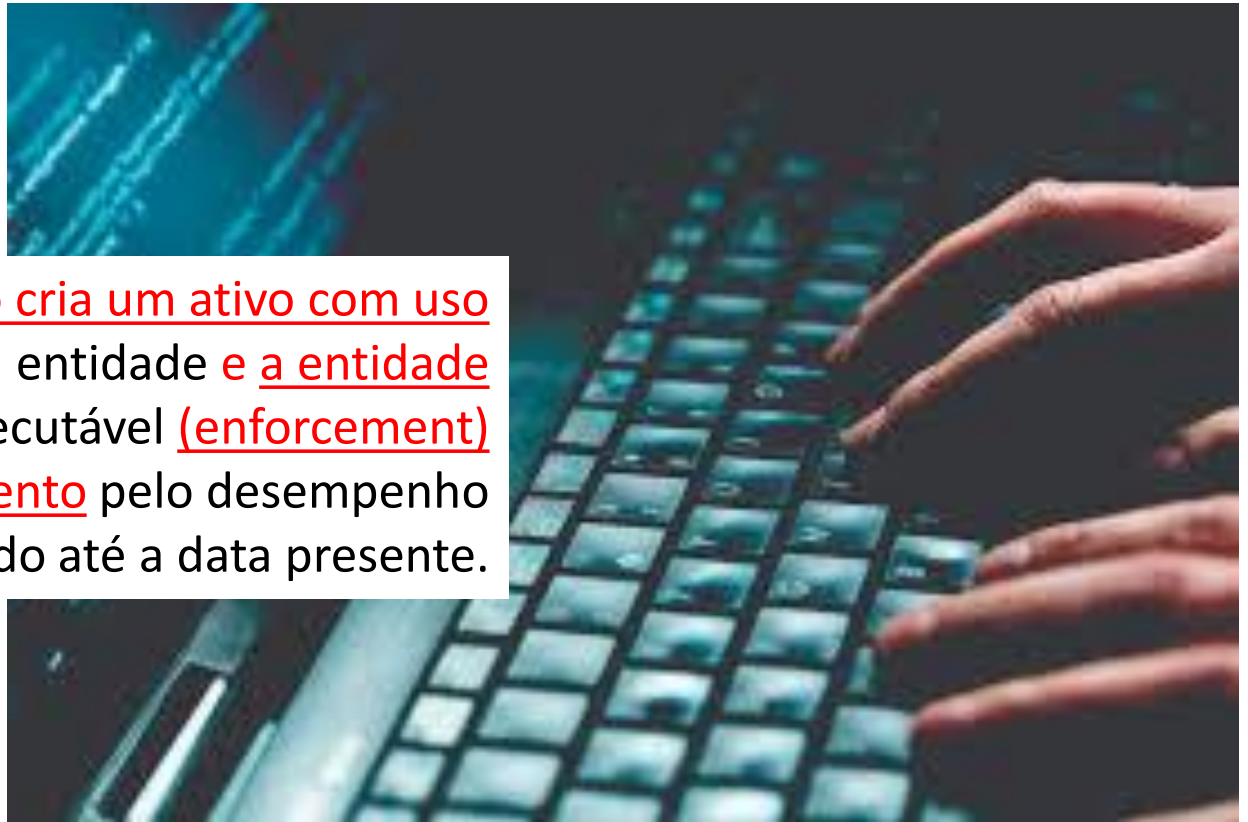


O desempenho cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado.

# ...ao longo do tempo

Uma obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo, se:

O desempenho não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.



## ...ao longo do tempo

Repasse os três itens anteriores e tente responder se as incorporadoras se enquadram em algum dos requisitos de receitas que são reconhecidas ao longo do tempo.



## ...ao longo do tempo

A IFRS 15 – Receita de contrato com clientes (CPC 47) traz novos requisitos para a mensuração e o momento de reconhecimento de receita. Para o caso específico do setor de incorporação imobiliária, a manutenção do método de reconhecimento de receitas denominado POC ou adoção do método das chaves, por exemplo, decorrerá das análises contratuais efetuadas pela Administração. Em função do Ofício CVM/SNC/SEP/n.º 01/2018, emitido pela área técnica da CVM, o qual orientou as entidades no sentido da manutenção da aplicação do previsto na OCPC 04 – Aplicação da Interpretação Técnica 02 às entidades de Incorporação Imobiliárias Brasileiras atualmente vigente, a Companhia manteve o reconhecimento de receita pelo POC no período findo em 31 de março de 2018.

Gafisa, 1T2018



## ... em momento específico

A entidade deve considerar os requisitos de controle.

Considerar os indicadores de transferência de controle, que incluem:

- a. A entidade possui **direito presente a pagamento pelo ativo**.
- b. O cliente possui a **titularidade legal** do ativo.
- c. A entidade transferiu a **posse física** do ativo.
- d. O **cliente possui riscos e benefícios significativos** da propriedade do ativo.
- e. O **cliente aceitou o ativo**.

## ... em momento específico

As receitas da prestação de serviços de fornecimento de água e esgotamento sanitário são reconhecidas por ocasião do consumo de água ou por ocasião da prestação de serviços. As receitas, incluindo receitas não faturadas, são reconhecidas ao valor justo da contrapartida recebida ou a receber pela prestação desses serviços e são apresentadas líquidas de impostos e taxas incidentes sobre a mesma, abatimentos e descontos. As receitas ainda não faturadas representam receitas incorridas, cujo serviço foi prestado, mas ainda não foi faturado até o final de cada período e são reconhecidas como contas a receber de clientes com base em estimativas mensais dos serviços completados. Para as receitas dos municípios permissionários que não pagam a fatura integral, a Companhia constitui perdas estimadas com créditos de liquidação duvidosa no momento do faturamento em conta redutora da receita.

Sabesp, 1T2018

# Mensuração da obrigação de desempenho

Para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, mensurar o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação.



Quando não consegue estimar razoavelmente o progresso, como no início de um projeto, deve reconhecer como receita somente os custos incorridos que espera recuperar.

Ao final de cada período contábil, o progresso deve ser remensurado.

# Métodos de produto

Mensurações diretas do valor dos bens ou serviços transferidos até a data em questão



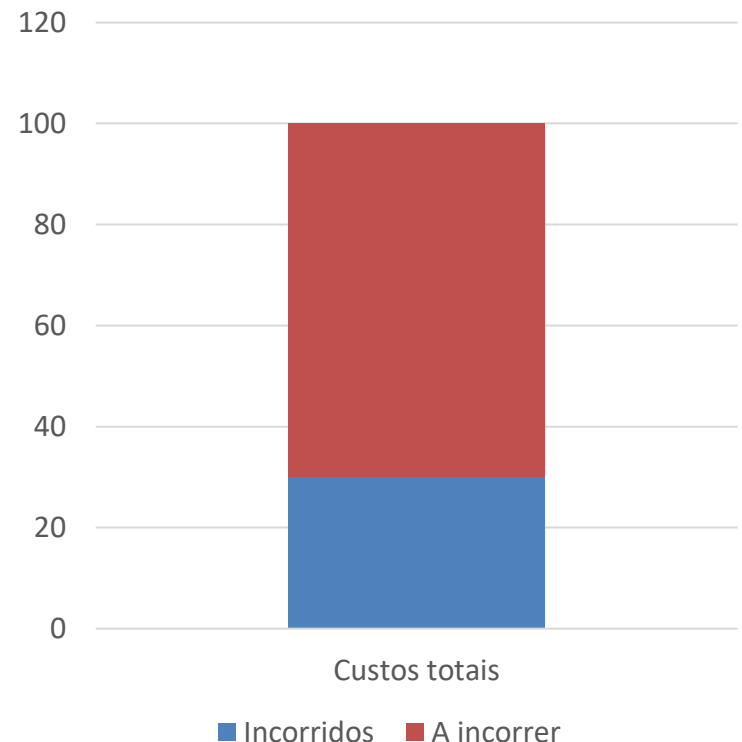
- estudos de desempenho concluídos até a data
- avaliações de resultados atingidos
- marcos alcançados
- tempo transcorrido
- unidades produzidas
- unidades entregues

# Métodos de insumo

Receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de desempenho

- recursos consumidos
- horas de trabalho despendidas
- custos incorridos
- tempo transcorrido
- horas de máquinas utilizadas

Pode ser requerido ajuste à mensuração.



Valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, **excluindo quantias cobradas em nome de terceiros** (por exemplo, alguns impostos sobre vendas)

## Demonstração de Resultados do Exercício

### Receita Bruta

- Impostos sobre o faturamento
- Repasse de receitas a terceiros
- Ajuste a valor presente

= Receita Líquida



Embora o novo normativo não tenha trazido impactos significativos em relação à forma atual que a Companhia reconhece suas receitas, a Companhia entende que a principal modificação ocorrida e que traz impactos sobre suas demonstrações financeiras está relacionada com a mudança de classificação contábil de “Principal” para “Agente”, de forma que a receita oriunda dos direitos de resgates de prêmios passará a ser mensurada e divulgada líquida dos seus respectivos gastos com aquisição dos prêmios (Passagens aéreas e Produtos).

	31 de março de 2017			
	Anteriormente apresentado	Ajuste IFRS 15	Reclassificação	Saldo reapresentado
Receita líquida	597.922	(392.300)	-	205.622
Custos operacionais	(393.284)	392.300	(3.931)	(4.915)
Lucro bruto	204.638	-	(3.931)	200.707
Despesas com vendas	(8.946)	-	-	(8.946)
Despesas gerais e administrativas	(38.268)	-	3.931	(34.337)
Resultado de equivalência patrimonial	(811)	-	-	(811)
Resultado antes das receitas (despesas) financeiras líquidas e do imposto de renda e da contribuição social	156.613	-	-	156.613

# Preço

Operação	Tratamento Atual	Tratamento CPC 47 / IFRS 15	Impactos
<b>Operações intercompany</b> <i>(somente nas demonstrações contábeis individuais)</i>	Registro da receita de venda, dos impostos incidentes e do custo das vendas.	Registro da comissão sobre a venda e impostos incidentes.	A Companhia está em fase final de validação no saldo que será reclassificado.
<b>Descontos condicionais</b>	Registro do desconto condicional concedido como despesa financeira.	Registro do desconto condicional concedido como dedução da receita bruta.	Reclassificação dos descontos condicionais concedidos de R\$ 265.974 para dedução da receita bruta.

B2W, 4T2017

31 de Março de 2017			
Divulgado	IFRS 9	IFRS 15	Após Adoção IFRS 9 e 15

## Demonstração de Resultado

Receita Operacional Líquida	507.057	-	(25.678)	481.379
Custo dos Serviços Prestados	(126.789)	-	25.678	(101.111)
Perdas com créditos incobráveis	(27.178)	(1.331)	-	(28.509)
Despesas Comerciais	(71.509)	-	(111)	(71.620)
Outras Despesas	(126.141)	-	-	(126.141)
Imposto de Renda e Contribuição Social	(43.983)	452	38	(43.493)
Lucro líquido do exercício	111.457	(879)	(73)	110.505

Qualicorp, 1T2018

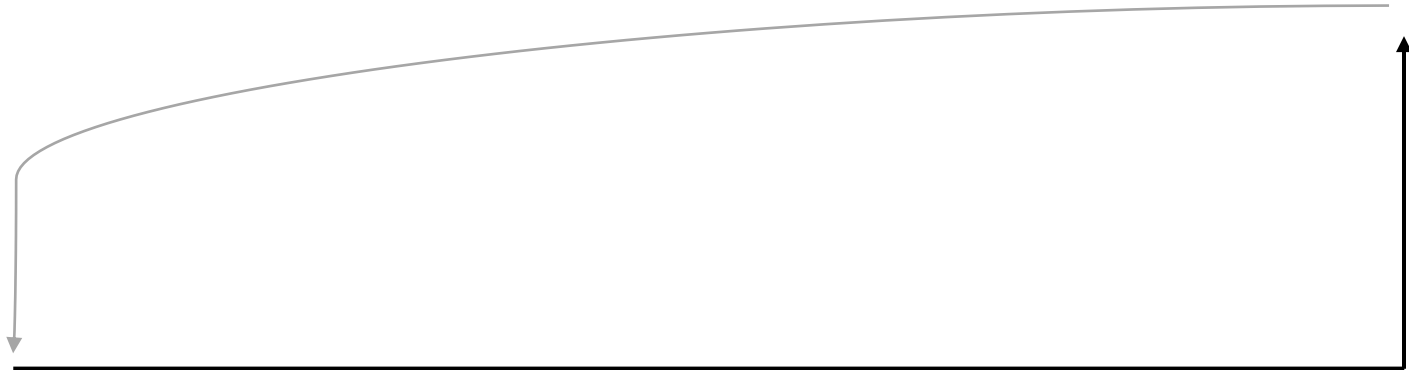
Repasse financeiro contratos de adesão

# Contraprestação variável

- (a) o valor esperado – estimativa apropriada, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;
  
- (b) o valor mais provável – estimativa apropriada, se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, atingir um bônus de desempenho ou não).

# Valor do dinheiro no tempo

Ao determinar o preço da transação, a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento



# Valor do dinheiro no tempo

As operações de compras a prazo, basicamente fornecedores de mercadorias e serviços, foram trazidas ao seu valor presente considerando os prazos das referidas transações. Utilizou-se a taxa média de 6,72 % a.a. em 31 de março de 2018 (10,06% a.a. em 31 de dezembro de 2017), base das captações para os respectivos trimestres.

As operações de vendas a prazo, com o mesmo valor de venda à vista, prefixadas, representadas principalmente por vendas a prazo com cartões de crédito, foram trazidas ao seu valor presente considerando os prazos das referidas transações. Utilizou-se a taxa média de 7,25 % a.a. em 31 de março de 2018 (10,97% a.a. em 31 de dezembro de 2017), base dos descontos dos recebíveis nas respectivas datas-bases.

B2W, 1T2018

# Contraprestação não monetária



Receita:  
Valor justo do item recebido

# Contraprestação a pagar ao cliente



Inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente e também créditos ou outros itens (por exemplo, cupom ou *voucher*).

(redução do preço da transação e, portanto, das receitas)

# Contraprestação a pagar ao cliente

A obrigação gerada pela emissão de milhas é mensurada com base no preço pelo qual as milhas foram vendidas aos parceiros aéreos e não aéreos da Smiles, considerados como o valor justo da transação. O reconhecimento da receita de resgate em bens e serviços de terceiros, ocorre no momento do resgate das milhas pelos participantes do Programa Smiles, pelo valor líquido dos custos diretamente associados com a aquisição dos bens e serviços. A Companhia atua como agente no cumprimento da obrigação de desempenho de resgate de milhas por bens ou serviços de terceiros, dado que não possui o risco de estoque antes de transferir os bens e serviços aos participantes do programa. Sob a perspectiva do consolidado, o ciclo de reconhecimento de receitas com relação à troca de milhas do programa Smiles por passagens aéreas apenas se completa quando os passageiros são efetivamente transportados, e o montante correspondente às milhas resgatadas em passagens aéreas da controlada GLA, cujo transporte aéreo ainda não foi realizado, compõe o saldo de transporte a executar.

Gol Linhas Aéreas, 1T2018

# Alocação do preço à obrigação

Alocação do preço às obrigações de desempenho com base em preço de venda individual:

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

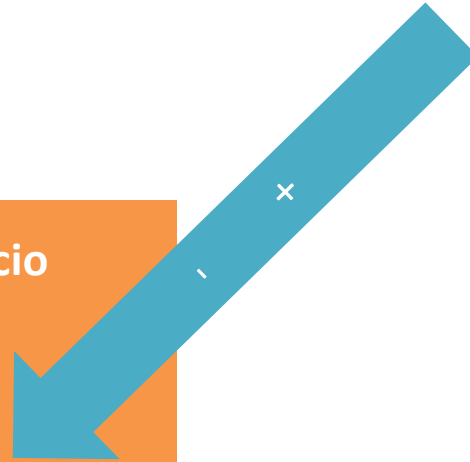
Exceto no caso de descontos a obrigações específicas, a entidade deve alocar um desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho do contrato.

# Alterações no preço

Valores alocados à obrigação de desempenho satisfeita devem ser reconhecidos como **receita**, ou como **redução da receita**, no período em que o preço da transação mudar.

Demonstração de Resultados do Exercício

Receita Líquida



# Custo para obtenção de contratos

Deve reconhecer como **ativo** os **custos incrementais** para obtenção de contrato com cliente, se espera recuperar esses **custos**.

**não teria incorrido, se o contrato não tivesse sido obtido**

Os custos para obter o contrato que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato devem ser **reconhecidos como despesa** quando incorridos, **a menos que sejam expressamente cobráveis** do cliente, independentemente da obtenção do contrato.

Balço patrimonial	31 de Março de 2017			
	Divulgado	IFRS 9	IFRS 15	Após Adoção IFRS 9 e 15
Ativo circulante	1.085.831	(1.331)	-	1.084.500
Credito a receber de clientes	195.037	(1.331)	-	193.706
Outros ativos circulantes	890.794	-	-	890.794
Ativo não circulante	2.634.805	452	50.849	2.686.106
Outros ativos intangíveis	700.928	-	77.044	777.972
Impostos diferidos	200.746	452	(26.195)	175.003
Outros ativos não circulante	1.733.131	-	-	1.733.131
<b>Total do ativo</b>	<b>3.720.636</b>	<b>(879)</b>	<b>50.849</b>	<b>3.770.606</b>
Passivo circulante	746.375	-	-	746.375
Passivo não circulante	787.940	-	-	787.940
Patrimônio líquido	2.186.321	(879)	50.849	2.236.291
<b>Total do passivo e patrimônio líquido</b>	<b>3.720.636</b>	<b>(879)</b>	<b>50.849</b>	<b>3.770.606</b>

Qualicorp, 1T2018

gastos variáveis com comissões de terceiros, inclusive com corretores internos

# Custos para cumprir contratos

A entidade deve reconhecer **ativo** somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:

- referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar;
- custos geram ou aumentam recursos da entidade que **serão usados para satisfazer** (ou para continuar a satisfazer) a **obrigações de desempenho no futuro**; e
- **espera-se que os custos sejam recuperados.**

# Devoluções

**Ativo** reconhecido relativo ao direito da entidade de recuperar produtos

Deve ser inicialmente mensurado tendo como referência o antigo valor contábil do produto menos quaisquer custos esperados para recuperar esses produtos.

**Obrigação** de restituição

A receita não seria reconhecida para os produtos que se espera que sejam devolvidos

Garantia de que o produto vai funcionar corretamente

- Provisão – passivo x despesa

Garantia que fornece serviço adicional

- Alocar preço à obrigação de desempenho

Garantia vendida separadamente

- Obrigação de desempenho



# Garantias

## Receitas diferidas

### a) Composição dos saldos

	Controladora		Consolidado	
	31.03.2018	31.12.2017	31.03.2018	31.12.2017
→ Garantias complementares ou estendidas	530	556	530	556
Operação de cartões e correspondente bancário	423	455	478	509
Seguros e serviços	243	256	261	275
Direitos outorgados	29	29	29	29
Outros	5	4	5	5
	<b>1.230</b>	<b>1.300</b>	<b>1.303</b>	<b>1.374</b>
Circulante	366	354	380	368
Não circulante	864	946	923	1.006

### b) Estimativa da Administração para realização dos valores classificados como "Não circulante"

Ano	Controladora	Consolidado
9 meses de 2019	264	273
2020	282	294
2021	113	125
2022	100	112
2023	58	67
2024	47	52
<b>Total</b>	<b>864</b>	<b>923</b>

Via Varejo, 1T2018



# Impacto tributário

- **IN 1771** – Neutralidade fiscal IR, CSLL, PIS, COFINS, Contribuições Previdenciárias (Ajuste na parte B do LALUR)
- **Caso 1: Corretora de seguros**
  - Antes, receita era diferida.
  - A venda e a assessoria não são separáveis, pois uma depende da outra.
  - Em algumas situações, o serviço é relevante (receita ao longo do tempo), em outras, não (receita na venda).
- **Caso 2: ISS / ICMS**
  - Empresa desdobra nas receitas um serviço ou uma venda de mercadoria que antes não eram declarados.