

IFRS 15

Receita de Contratos com Clientes

Em abril de 2001, o Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (Conselho) adotou a *IAS 11 – Contratos de Construção* e a *IAS 18 – Receita*, ambas originalmente emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade em dezembro de 1993. A *IAS 18* substituiu a versão anterior: *Reconhecimento de Receitas* (emitida em dezembro de 1982). A *IAS 11* substituiu partes da *IAS 11 – Contabilização de Contratos de Construção* (emitida em março de 1979).

Em dezembro de 2011, o Conselho emitiu a *SIC-31 – Receita - Transações de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade*. A Interpretação foi originalmente desenvolvida pelo Comitê Permanente de Interpretações (*SIC*) do IASC para determinar as circunstâncias em que uma vendedora de serviços de publicidade pode mensurar receita ao valor justo dos serviços de publicidade prestados em uma transação de permuta.

Em junho de 2007, o Conselho emitiu a *IFRIC 13 – Programas de Fidelidade do Cliente*. A Interpretação foi desenvolvida pelo Comitê de Interpretações de IFRS (o “Comitê de Interpretações”) para tratar da contabilização pela entidade que concede créditos de prêmio aos seus clientes.

Em julho de 2008, o Conselho emitiu a *IFRIC 15 – Contratos de Construção de Imóveis*. A Interpretação foi desenvolvida pelo Comitê de Interpretações para se aplicar à contabilização de receita e despesas relacionadas por entidades que empreendem a construção de imóveis, seja diretamente ou por meio de subempreiteiras.

Em janeiro de 2009, o Conselho emitiu a *IFRIC 18 – Transferências de Ativos de Clientes*. A Interpretação foi desenvolvida pelo Comitê de Interpretações para se aplicar à contabilização de transferências de itens do imobilizado por entidades que recebem essas transferências de seus clientes.

Em maio de 2014, o Conselho emitiu a *IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*, juntamente com a introdução do Tópico 606, na *Codificação de Normas de Contabilidade®* do Conselho de Normas de Contabilidade Financeira. A *IFRS 15* substitui a *IAS 11*, *IAS 18*, *IFRIC 13*, *IFRIC 15*, *IFRIC 18* e *SIC-31*. A *IFRS 15* fornece uma estrutura abrangente para reconhecer receita de contratos com clientes.

Em setembro de 2015, o Conselho emitiu *Data de Vigência da IFRS 15* que postergou a data de vigência obrigatória da *IFRS 15* para 1º de janeiro de 2018.

Em abril de 2016, o Conselho emitiu *Esclarecimentos à IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes* esclarecendo as intenções do Conselho ao desenvolver alguns dos requisitos da *IFRS 15*. Essas alterações não alteram os princípios subjacentes da *IFRS 15*, mas esclarecem como esses princípios devem ser aplicados e fornecem isenção adicional na transição.

Em maio de 2017, o Conselho emitiu a *IFRS 17 – Contratos de Seguro*, que permite que uma entidade escolha aplicar a *IFRS 17* ou a *IFRS 15* a contratos de serviço de taxa fixa específicos que atendam à definição de um contrato de seguro.

Outras Normas introduziram pequenas alterações decorrentes à *IFRS 15*, incluindo a *IFRS 16 – Arrendamentos* (emitida em janeiro de 2016) e *Alterações a Referências à Estrutura Conceitual nas Normas IFRS* (emitida em março de 2018).

CONTEÚDO

*do parágrafo***NORMA INTERNACIONAL DE RELATÓRIO FINANCEIRO IFRS 15 – RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES**

OBJETIVO	1
Atingindo o objetivo	2
ALCANCE	5
RECONHECIMENTO	9
Identificação do contrato	9
Combinação de contratos	17
Modificações de contratos	18
Identificação de obrigações de desempenho	22
Satisfação de obrigações de desempenho	31
MENSURAÇÃO	46
Determinação do preço de transação	47
Alocação do preço de transação às obrigações de desempenho	73
Mudanças no preço da transação	87
CUSTOS DO CONTRATO	91
Custos incrementais de obtenção de um contrato	91
Custos para cumprir um contrato	95
Amortização e redução ao valor recuperável	99
APRESENTAÇÃO	105
DIVULGAÇÃO	110
Contratos com clientes	113
Julgamentos significativos na aplicação desta Norma	123
Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente	127
Expedientes práticos	129
APÊNDICES	
A Termos definidos	
B Orientação de Aplicação	
C Data de vigência e transição	
D Alterações a outras Normas	

APROVAÇÃO PELO CONSELHO DA IFRS 15 EMITIDA EM MAIO DE 2014**APROVAÇÃO PELO CONSELHO DE ALTERAÇÕES À IFRS 15:***Data de Vigência da IFRS 15 emitida em setembro de 2015**Esclarecimentos à IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes emitida em abril de 2016*

PARA A ORIENTAÇÃO ANEXADA INDICADA ABAIXO, CONSULTE A PARTE B DESTA EDIÇÃO

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS

APÊNDICE

Alterações à orientação sobre outras Normas

PARA A BASE PARA CONCLUSÕES, CONSULTE A PARTE C DESTA EDIÇÃO

BASE PARA CONCLUSÕES

OPINIÃO DIVERGENTE

APÊNDICES À BASE PARA CONCLUSÕES

A Comparação entre a *IFRS 15* e o Tópico 606

B Alterações à Base para Conclusões sobre outras Normas

A Norma Internacional de Relatório Financeiro 15 – *Receita de Contratos com Clientes* (IFRS 15) é definida nos parágrafos 1–129 e nos Apêndices A–D. Todos os parágrafos têm igual importância. Os parágrafos em **negrito** indicam os princípios básicos. Os termos definidos no Apêndice A estão em *itálico* na primeira vez em que aparecem na Norma. As definições de outros termos são dadas no Glossário das Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS). A Norma deve ser lida no contexto de seu objetivo, da Base para Conclusões, do *Prefácio às Normas IFRS* e da *Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro*. A *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros* fornece uma base para seleção e aplicação das políticas contábeis na ausência de orientação explícita.

Norma Internacional de Relatório Financeiro IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes

Objetivo

- 1** O objetivo desta Norma é estabelecer os princípios que uma entidade aplicará para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações financeiras sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de um contrato com um cliente.

Atingindo o objetivo

- 2** Para atingir o objetivo do parágrafo 1, o princípio básico desta Norma consiste em que uma entidade reconhecerá receitas para descrever a transferência de produtos ou serviços prometidos a clientes em um valor que reflete a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses produtos ou serviços.
- 3** Uma entidade considerará os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar esta Norma. Uma entidade aplicará esta Norma, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.
- 4** Esta Norma especifica a contabilização de um contrato individual com o cliente. Contudo, como um expediente prático, uma entidade pode aplicar esta Norma a uma carteira de contratos (ou de *obrigações de desempenho*) com características similares se essa entidade razoavelmente esperar que os efeitos sobre as demonstrações financeiras da aplicação desta Norma à carteira não difeririam significativamente da aplicação desta Norma aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar uma carteira, uma entidade utilizará estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

Alcance

- 5** Uma entidade aplicará esta Norma a todos os contratos com clientes, exceto aos seguintes:
- (a) contratos de arrendamento dentro do alcance da IFRS 16 – *Arrendamentos*;
 - (b) contratos dentro do alcance da IFRS 17 – *Contratos de Seguro*. Contudo, uma entidade pode escolher aplicar esta Norma a contratos de seguro que têm como finalidade principal a prestação de serviços por uma taxa fixa de acordo com o parágrafo 8 da IFRS 17.
 - (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance da IFRS 9 – *Instrumentos Financeiros*, da IFRS 10 – *Demonstrações Financeiras Consolidadas*, da IFRS 11 – *Negócios em Conjunto*, da IAS 27 – *Demonstrações Financeiras Separadas* e da IAS 28 – *Investimentos em Coligadas e Empreendimentos em Conjunto (Joint Ventures)*; e
 - (d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou a clientes potenciais. Por exemplo, esta Norma não se aplicaria a um contrato entre duas empresas de petróleo que pactuassem uma permuta de petróleo para satisfazer a demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma tempestiva.
- 6** Uma entidade aplicará esta Norma a um contrato (exceto um contrato listado no parágrafo 5) somente se a contraparte do contrato for um cliente. Um cliente é uma parte que contratou com uma entidade para obter produtos ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação. Uma contraparte do contrato não seria um cliente se, por exemplo, a contraparte tivesse contratado com a entidade de participar de uma atividade ou de um processo no qual as partes do contrato compartilham os riscos e benefícios que resultam da atividade ou do processo (como, por exemplo, o desenvolvimento de um ativo em um acordo de colaboração) e não para obter o produto das atividades normais da entidade.
- 7** Um contrato com um cliente pode estar parcialmente dentro do alcance desta Norma e parcialmente dentro do alcance de outras Normas listadas no parágrafo 5.
- (a) Se as outras Normas especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então uma entidade primeiramente aplicará os requisitos de separação e/ou mensuração dessas Normas. Uma entidade excluirá do *preço da transação* o valor da parte (ou das partes) do contrato que seja inicialmente mensurada de acordo com outras Normas e aplicará

os parágrafos 73–86 para alocar o valor do preço da transação que permanece (se houver) a cada obrigação de desempenho dentro do alcance desta Norma e a quaisquer outras partes do contrato identificadas pelo parágrafo 7(b).

- (b) Se as outras Normas não especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade aplicará esta Norma para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou partes) do contrato.
- 8 Esta Norma especifica a contabilização dos custos adicionais para obter um contrato com um cliente e dos custos incorridos para cumprir um contrato com um cliente se esses custos não estiverem dentro do alcance de outra Norma (*vide* parágrafos 91–104). Uma entidade aplicará esses parágrafos somente aos custos incorridos que correspondam a um contrato com um cliente (ou parte desse contrato) que esteja dentro do alcance desta Norma.

Reconhecimento

Identificação do contrato

- 9 Uma entidade contabilizará um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance desta Norma somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:
- (a) as partes do contrato aprovaram o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas de negócios usuais) e estão comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
 - (b) a entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação aos produtos ou serviços a serem transferidos;
 - (c) a entidade pode identificar os termos de pagamento para os produtos ou serviços a serem transferidos;
 - (d) o contrato possui 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) é provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos produtos ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de cobrança de um valor de contraprestação é provável, uma entidade considerará apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor de contraprestação no seu vencimento. O valor da contraprestação à qual a entidade terá direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma concessão de preço (*vide* parágrafo 52).
- 10 Um contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exequíveis. A exequibilidade dos direitos e obrigações em um contrato é uma matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas de negócios usuais de uma entidade. As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro de uma entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos produtos ou serviços prometidos). Uma entidade considerará essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com um cliente cria direitos e obrigações exequíveis.
- 11 Alguns contratos com clientes podem não ter nenhuma duração fixa e podem ser rescindidos ou modificados por qualquer das partes a qualquer tempo. Outros contratos podem ser renovados automaticamente em uma base periódica que seja especificada no contrato. Uma entidade aplicará esta Norma à duração do contrato (ou seja, o prazo contratual) na qual as partes do contrato tenham direitos e obrigações exequíveis presentes.
- 12 Para os fins de aplicação desta Norma, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito exequível unilateral de rescindir um contrato inteiramente não cumprido sem compensar a outra parte (ou partes). Um contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:
- (a) a entidade ainda não transferiu nenhum produto ou serviço prometido ao cliente; e
 - (b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber nenhuma contraprestação em troca dos produtos ou serviços.
- 13 Se um contrato com um cliente atender aos critérios do parágrafo 9 no início do contrato, uma entidade não reavaliará esses critérios a menos que haja indicação de uma mudança significativa nos fatos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade de um cliente de pagar a contraprestação se deteriorar

significativamente, uma entidade reavaliará se é provável que ela cobrará a contraprestação à qual terá direito em troca dos produtos ou serviços remanescentes que serão transferidos ao cliente.

- 14 Se um contrato com um cliente não atender aos critérios do parágrafo 9, uma entidade continuará a avaliar o contrato para determinar se os critérios do parágrafo 9 são atendidos subsequentemente.
- 15 Quando um contrato com um cliente não atende aos critérios do parágrafo 9 e uma entidade recebe contraprestação do cliente, a entidade reconhecerá a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses tiver ocorrido:
 - (a) a entidade não possui obrigações remanescentes de transferir produtos ou serviços ao cliente e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou
 - (b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível.
- 16 Uma entidade reconhecerá a contraprestação recebida de um cliente como passivo até que uma das hipóteses do parágrafo 15 ocorra ou até que os critérios do parágrafo 9 sejam subsequentemente atendidos (*vide* parágrafo 14). Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de transferir produtos ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo será mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

Combinação de contratos

- 17 Uma entidade combinará dois ou mais contratos celebrados na mesma ocasião ou aproximadamente na mesma ocasião com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e contabilizará os contratos como um único contrato se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:
 - (a) os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;
 - (b) o valor da contraprestação a ser paga em um contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
 - (c) os produtos ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns produtos ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de desempenho de acordo com os parágrafos 22–30.

Modificações de contratos

- 18 Uma modificação de contrato é uma mudança no escopo ou no preço (ou ambos) de um contrato que seja aprovada pelas partes do contrato. Em alguns setores e jurisdições, uma modificação de contrato pode ser descrita como uma ordem de mudança, uma variação ou uma alteração. Uma modificação de contrato existe quando as partes de um contrato aprovam uma modificação que cria novos direitos e obrigações exequíveis das partes do contrato ou que modifica direitos e obrigações exequíveis existentes. Uma modificação de contrato pode ser aprovada por escrito, por acordo verbal ou sugerida por práticas de negócios usuais. Se as partes do contrato não tiverem aprovado uma modificação de contrato, uma entidade continuará a aplicar esta Norma ao contrato existente até que a modificação de contrato seja aprovada.
- 19 Uma modificação de contrato pode existir ainda que as partes do contrato tenham um litígio sobre o escopo ou o preço (ou ambos) da modificação ou as partes tenham aprovado uma mudança no escopo do contrato, mas ainda não tenham determinado a mudança correspondente no preço. Ao determinar se os direitos e obrigações que são criados ou alterados por uma modificação são exequíveis, uma entidade considerará todos os fatos e circunstâncias relevantes, incluindo os termos do contrato e outras evidências. Se as partes de um contrato tiverem aprovado uma alteração no escopo do contrato, mas não tiverem ainda determinado a alteração correspondente no preço, uma entidade estimará a alteração no preço da transação decorrente da modificação de acordo com os parágrafos 50–54 ao estimar a contraprestação variável e de acordo com os parágrafos 56–58 ao restringir as estimativas de contraprestação variável.
- 20 Uma entidade contabilizará uma modificação de contrato como um contrato separado se ambas as condições seguintes estiverem presentes:
 - (a) o escopo do contrato aumentar devido à inclusão de produtos ou serviços prometidos que sejam distintos (de acordo com os parágrafos 26–30); e
 - (b) o preço do contrato aumentar em um valor de contraprestação que reflete os *preços de venda individuais* dos produtos ou serviços prometidos adicionais da entidade e quaisquer ajustes apropriados desse preço para refletir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, uma entidade pode ajustar o preço de venda individual de um produto ou serviço adicional para

refletir um desconto que o cliente receba, pois não é necessário para a entidade incorrer nos custos relacionados à venda que incorreria ao vender um produto ou serviço similar a um novo cliente.

21 Se uma modificação de contrato não for contabilizada como um contrato separado de acordo com o parágrafo 20, uma entidade contabilizará os produtos ou serviços prometidos ainda não transferidos na data da modificação do contrato (ou seja, os produtos ou serviços prometidos remanescentes) por qualquer das formas seguintes que for aplicável:

- (a) Uma entidade contabilizará a modificação de contrato como se fosse uma rescisão do contrato existente e a criação de um novo contrato, se os produtos ou serviços remanescentes forem distintos dos produtos ou serviços transferidos em ou antes da data da modificação de contrato. O valor da contraprestação a ser alocado às obrigações de desempenho remanescentes (ou aos produtos ou serviços distintos remanescentes em uma única obrigação de desempenho identificada de acordo com o parágrafo 22(b)) é a soma de:
 - (i) contraprestação prometida pelo cliente (incluindo quantias já recebidas do cliente) que foi incluída na estimativa do preço da transação e que não havia sido reconhecida como receita; e
 - (ii) contraprestação prometida como parte da modificação de contrato.
- (b) Uma entidade contabilizará a modificação de contrato como se fosse parte do contrato existente se os produtos ou serviços remanescentes não forem distintos e, portanto, formarem parte de uma única obrigação de desempenho que seja parcialmente satisfeita na data da modificação de contrato. O efeito que a modificação de contrato tem sobre o preço de transação e sobre a mensuração pela entidade do progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho é reconhecido como um ajuste da receita (seja como um aumento ou uma redução da receita) na data de modificação do contrato (ou seja, o ajuste da receita é feito em uma base cumulativa).
- (c) Se os produtos ou serviços remanescentes forem uma combinação dos itens (a) e (b), então a entidade contabilizará os efeitos da modificação sobre as obrigações de desempenho não satisfeitas (inclusive parcialmente não satisfeitas) no contrato modificado de uma forma que seja consistente com os objetivos deste parágrafo.

Identificação de obrigações de desempenho

22 No início do contrato, uma entidade avaliará os produtos ou serviços prometidos em um contrato com um cliente e identificará como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente:

- (a) um produto ou serviço (ou um grupo de produtos ou serviços) que seja distinto; ou
- (b) uma série de produtos ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (*vide* parágrafo 23).

23 Uma série de produtos ou serviços distintos tem o mesmo padrão de transferência para o cliente se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

- (a) cada produto ou serviço distinto da série que a entidade promete transferir ao cliente atenderia aos critérios do parágrafo 35 para ser uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo; e
- (b) de acordo com os parágrafos 39–40, o mesmo método seria utilizado para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho para transferir ao cliente cada produto ou serviço distinto da série.

Promessas em contratos com clientes

24 Um contrato com um cliente de modo geral declara expressamente os produtos ou serviços que uma entidade promete transferir a um cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas em um contrato com um cliente podem não estar limitadas aos produtos ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso porque um contrato com um cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas de negócios usuais, políticas publicadas ou declarações específicas de uma entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá um produto ou serviço ao cliente.

25 Obrigações de desempenho não incluem atividades que uma entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram um produto ou serviço a um cliente. Por exemplo, um prestador de

serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para formar um contrato. A execução dessas tarefas não transfere um serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de formação não constituem uma obrigação de desempenho.

Produtos ou serviços distintos

- 26 Dependendo do contrato, produtos ou serviços prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:
- (a) venda de produtos produzidos por uma entidade (por exemplo, estoque de um fabricante);
 - (b) revenda de produtos adquiridos por uma entidade (por exemplo, mercadorias de um varejista);
 - (c) revenda de direitos sobre produtos ou serviços adquiridos por uma entidade (por exemplo, um ticket revendido por uma entidade agindo como principal, conforme descrito nos parágrafos B34–B38);
 - (d) a execução de uma tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para um cliente;
 - (e) prestar um serviço que consiste em estar pronta para fornecer produtos ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de softwares que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilizar produtos ou serviços a um cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
 - (f) prestar um serviço de providenciar para outra parte a transferência de produtos ou serviços a um cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos parágrafos B34–B38);
 - (g) conceder direitos sobre produtos ou serviços a serem fornecidos no futuro que um cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, uma entidade que vende um produto a um varejista promete transferir um produto ou serviço adicional a uma pessoa que compre o produto do varejista);
 - (h) construir, fabricar ou desenvolver um ativo em nome de um cliente;
 - (i) conceder licenças (*vide* parágrafos B52–B63); e
 - (j) conceder opções para a compra de produtos ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem a um cliente um direito relevante conforme descrito nos parágrafos B39–B43).
- 27 Um produto ou serviço prometido a um cliente é distinto se ambos os critérios a seguir forem atendidos:
- (a) o cliente pode se beneficiar do produto ou serviço seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o produto ou serviço é capaz de ser distinto); e
 - (b) a promessa da entidade de transferir o produto ou serviço ao cliente é identificável separadamente de outras promessas contidas no contrato (ou seja, a promessa para transferir o produto ou serviço é distinta dentro do contexto do contrato).
- 28 Um cliente pode beneficiar-se de um produto ou serviço de acordo com o parágrafo 27(a) se o produto ou serviço puder ser usado, consumido, vendido por um valor que seja superior ao valor de sucata ou de outro modo detido de uma forma que gere benefícios econômicos. Para alguns produtos ou serviços, um cliente pode ser capaz de beneficiar-se de um produto ou serviço isoladamente. Para outros produtos ou serviços, um cliente pode beneficiar-se do produto ou serviço somente em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível é um produto ou serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou um recurso que o cliente já obteve da entidade (incluindo produtos ou serviços que a entidade já terá transferido ao cliente de acordo com o contrato) ou de outras transações ou eventos. Vários fatores podem fornecer evidência de que um cliente pode beneficiar-se de um produto ou serviço seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Por exemplo, o fato de que a entidade vende regularmente um produto ou serviço separadamente indicaria que um cliente pode beneficiar-se do produto ou serviço isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis.
- 29 Ao avaliar se as promessas de uma entidade para transferir produtos ou serviços a um cliente são identificáveis separadamente de acordo com o parágrafo 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é transferir cada um desses produtos ou serviços individualmente ou, em vez disso, transferir um item ou itens combinados para os quais as promessas de produtos ou serviços prometidos são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir produtos ou serviços a um cliente não são identificáveis separadamente incluem, entre outros, os seguintes:
- (a) a entidade fornece um serviço significativo de integrar os produtos ou serviços com outros produtos ou serviços prometidos no contrato em um conjunto de produtos ou serviços que

representam o produto ou produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade está usando os produtos ou serviços como insumos para produzir ou entregar o produto ou produtos combinados especificados pelo cliente. A saída ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade.

- (b) um ou mais dos produtos ou serviços modifica ou personaliza significativamente, ou são significativamente modificados ou personalizados por, um ou mais dos outros produtos ou serviços prometidos no contrato.
 - (c) os produtos ou serviços são altamente interdependentes ou altamente inter-relacionados. Em outras palavras, cada um dos produtos ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros produtos ou serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais produtos ou serviços são afetados significativamente pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos produtos ou serviços de forma independente.
- 30 Se um produto ou serviço prometido não for distinto, uma entidade combinará esse produto ou serviço com outros produtos ou serviços prometidos até que identifique um grupo de produtos ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso resultaria em que a entidade contabilizasse todos os produtos ou serviços prometidos em um contrato como uma única obrigação de desempenho.

Satisfação de obrigações de desempenho

- 31 **Uma entidade reconhecerá receitas quando (ou à medida que) uma entidade satisfizer uma obrigação de desempenho ao transferir um produto ou serviço (ou seja, um ativo) prometido a um cliente. Um ativo é transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.**
- 32 Para cada obrigação de desempenho identificada de acordo com os parágrafos 22–30, uma entidade determinará no início do contrato se satisfaz a obrigação de desempenho ao longo do tempo (de acordo com os parágrafos 35–37) ou se satisfaz a obrigação de desempenho em um momento específico no tempo (de acordo com o parágrafo 38). Se uma entidade não satisfizer uma obrigação de desempenho ao longo do tempo, a obrigação de desempenho é satisfeita em um momento específico no tempo.
- 33 Produtos e serviços são ativos mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle de um 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 de um ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios de um ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas, como, por exemplo:
- (a) pelo uso do ativo para produzir produtos ou prestar serviços (incluindo serviços públicos);
 - (b) pelo uso do ativo para aumentar o valor de outros ativos;
 - (c) pelo uso do ativo para liquidar passivos ou reduzir despesas;
 - (d) pela venda ou troca do ativo;
 - (e) pela caução do ativo em garantia de um empréstimo; e
 - (f) pela retenção do ativo.
- 34 Ao avaliar se um cliente obtém o controle de um ativo, uma entidade considerará qualquer acordo de recompra do ativo (*vide* parágrafos B64–B76).

Obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo

- 35 Uma entidade transfere o controle de um produto ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz uma obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo se um dos critérios a seguir for atendido:
- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (*vide* parágrafos B3–B4);
 - (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora um ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (*vide* parágrafo B5); ou
 - (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade (*vide* parágrafo 36) e a entidade possui um direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (*vide* parágrafo 37).

- 36 Um ativo criado pelo desempenho por parte de uma entidade não possui um uso alternativo para uma entidade se a esta estiver contratualmente impedida de direcionar prontamente o ativo para outro uso durante a criação ou melhoria desse ativo ou estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso. A avaliação se um ativo possui um uso alternativo para a entidade é feita no início do contrato. Após o início do contrato, uma entidade não atualizará a avaliação do uso alternativo de um ativo a menos que as partes do contrato aprovem uma modificação de contrato que altere substancialmente a obrigação de desempenho. Os parágrafos B6–B8 fornecem orientação para avaliar se um ativo possui um uso alternativo para uma entidade.
- 37 Uma entidade considerará os termos de um contrato, bem como quaisquer leis que se apliquem ao contrato, ao avaliar se possui um direito exequível a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente de acordo com o parágrafo 35(c). O direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não necessita ser por um valor fixo. Contudo, em todas as ocasiões ao longo da duração do contrato, a entidade deve ter direito a um valor que no mínimo a compense pelo desempenho concluído até a presente data se o contrato for rescindido pelo cliente ou por outra parte por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. Os parágrafos B9–B13 fornecem orientação para a avaliação da existência e exequibilidade de um direito a pagamento e de se o direito a pagamento de uma entidade daria à entidade o direito de receber por seu desempenho concluído até a data presente.

Obrigações de desempenho satisfeitas em um momento específico no tempo

- 38 Se uma obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os parágrafos 35–37, uma entidade satisfaz a obrigação de desempenho em um momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual um cliente obtém o controle de um ativo prometido e a entidade satisfaz uma obrigação de desempenho, a entidade considerará os requisitos para controle dos parágrafos 31–34. Além disso, uma entidade considerará os indicadores da transferência de controle, os quais incluem, entre outros, os seguintes:
- (a) A entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo – se um cliente estiver presentemente obrigado a pagar por um ativo, isso poderá indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito a troca e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo.
 - (b) O cliente possui a titularidade legal do ativo – titularidade legal pode indicar qual parte de um contrato tem a capacidade de direcionar o uso de um ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal de um ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se uma entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não pagamento pelo cliente, esses direitos da entidade não impediriam o cliente de obter o controle de um ativo.
 - (c) A entidade transferiu a posse física do ativo – a posse física de um ativo pelo cliente pode indicar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle de um ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, um cliente ou consignatário pode ter a posse física de um ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos onde há o faturamento mas não há a entrega, a entidade pode ter a posse física de um ativo que o cliente controla. Os parágrafos B64–B76, B77–B78 e B79–B82 fornecem orientação sobre a contabilização de contratos de recompra, contratos de consignação e acordos onde há o faturamento mas não há a entrega, respectivamente.
 - (d) O cliente possui os riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo – a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade de um ativo para o cliente pode indicar que o cliente obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e benefícios significativos da propriedade de um ativo prometido, uma entidade excluirá quaisquer riscos que deem origem a uma obrigação de desempenho separada adicional à obrigação de desempenho que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, uma entidade pode ter transferido o controle de um ativo a um cliente, mas ainda não ter satisfeita uma obrigação de desempenho adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido.
 - (e) O cliente aceitou o ativo – a aceitação de um ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo. Para avaliar o efeito de uma cláusula contratual de aceitação pelo

cliente sobre quando o controle de um ativo é transferido, uma entidade considerará a orientação dos parágrafos B83–B86.

Mensuração do progresso para satisfação completa de uma obrigação de desempenho

- 39 Para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com os parágrafos 35–37, uma entidade reconhecerá receitas ao longo do tempo mensurando o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho. O objetivo ao mensurar o progresso é descrever o desempenho por parte de uma entidade ao transferir o controle de produtos ou serviços prometidos a um cliente (ou seja, a satisfação da obrigação de desempenho de uma entidade).
- 40 Uma entidade aplicará um único método de mensuração do progresso para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo e a entidade aplicará esse método de forma consistente a obrigações de desempenho similares e em circunstâncias similares. Ao final de cada período de relatório, uma entidade remensurará seu progresso em relação à satisfação completa de uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo.

Métodos para a mensuração do progresso

- 41 Métodos apropriados de mensuração do progresso incluem métodos de saída e métodos de entrada. Os parágrafos B14–B19 fornecem orientação para o uso de métodos de saída e métodos de entrada para mensurar o progresso de uma entidade em relação à satisfação completa de uma obrigação de desempenho. Ao determinar o método apropriado para mensurar o progresso, uma entidade considerará a natureza do produto ou serviço que a entidade prometeu transferir ao cliente.
- 42 Ao aplicar um método para mensurar o progresso, uma entidade excluirá da mensuração do progresso quaisquer produtos ou serviços em relação aos quais a entidade não transfere o controle a um cliente. Inversamente, uma entidade incluirá na mensuração do progresso quaisquer produtos ou serviços em relação aos quais a entidade efetivamente transfira o controle a um cliente ao satisfazer essa obrigação de desempenho.
- 43 À medida que as circunstâncias se modifiquem ao longo do tempo, uma entidade atualizará a sua mensuração do progresso para refletir quaisquer mudanças no resultado da obrigação de desempenho. Essas mudanças na mensuração de progresso de uma entidade serão contabilizadas como uma mudança na estimativa contábil de acordo com o *IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*.

Mensurações razoáveis do progresso

- 44 Uma entidade reconhecerá receitas referentes a uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo somente se a entidade puder mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. Uma entidade não será capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho se não dispuser de informações confiáveis que seriam exigidas para aplicar um método apropriado de mensuração do progresso.
- 45 Em algumas circunstâncias (por exemplo, nos estágios iniciais de um contrato), uma entidade pode não ser capaz de mensurar razoavelmente o resultado de uma obrigação de desempenho, mas a entidade espera recuperar os custos incorridos na satisfação da obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a entidade reconhecerá as receitas somente na medida dos custos incorridos até o momento em que possa mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de desempenho.

Mensuração

- 46 Quando (ou à medida que) uma obrigação de desempenho for satisfeita, uma entidade reconhecerá como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restrinvidas de acordo com os parágrafos 56–58) que é alocado a essa obrigação de desempenho.

Determinação do preço de transação

- 47 Uma entidade considerará os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual uma entidade espera

ter direito em troca da transferência dos produtos ou serviços prometidos a um cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em um contrato com um cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.

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

- (a) contraprestação variável (*vide* parágrafos 50–55 e 59);
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável (*vide* parágrafos 56–58);
- (c) a existência de um componente de financiamento significativo no contrato (*vide* parágrafos 60–65);
- (d) contraprestação não monetária (*vide* parágrafos 66–69); e
- (e) contraprestação a pagar a um cliente (*vide* parágrafos 70–72).

49 Para fins de determinação do preço da transação, uma entidade presumirá que os produtos ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido de acordo com o contrato existente e que o contrato não será cancelado, renovado ou modificado.

Contraprestação variável

50 Se a contraprestação prometida em um contrato incluir um valor variável, uma entidade estimará o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos produtos ou serviços prometidos a um cliente.

51 Um valor de contraprestação pode variar em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades ou outros itens similares. A contraprestação prometida pode variar também se o direito de uma entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de um evento futuro. Por exemplo, um valor de contraprestação seria variável se um produto fosse vendido com um direito de retorno ou se um valor fixo for prometido como um bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.

52 A variação relativa à contraprestação prometida por um cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação prometida é variável se existir qualquer das circunstâncias seguintes:

- (a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas de negócios usuais de uma entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade aceitará um valor de contraprestação que seja inferior ao preço declarado no contrato. Isto é, espera-se que a entidade ofereça uma concessão de preço. Dependendo da jurisdição, do setor ou do cliente, essa oferta pode ser referida como um desconto, abatimento, restituição ou crédito.
- (b) outros fatos e circunstâncias indicam que a intenção da entidade, ao celebrar o contrato com o cliente, é oferecer uma concessão de preço ao cliente.

53 Uma entidade estimará um valor de contraprestação variável utilizando qualquer dos métodos a seguir, dependendo de por qual método a entidade espera melhor prever o valor da contraprestação à qual terá direito:

- (a) O valor esperado – o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade em uma faixa de valores de contraprestação possíveis. Um valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável se uma entidade tiver um grande número de contratos com características similares.
- (b) O valor mais provável – o valor mais provável é o valor único mais provável em uma faixa de possíveis valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato). O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, uma entidade atinja um bônus de desempenho ou não).

54 Uma entidade aplicará um método de forma consistente ao longo de todo o contrato ao estimar o efeito de uma incerteza sobre um valor de contraprestação variável ao qual a entidade terá direito. Além disso, uma entidade considerará todas as informações (históricas, atuais e previstas) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade e identificará um número razoável de possíveis valores de contraprestação. As informações que uma entidade utiliza para estimar o valor da contraprestação variável normalmente seriam

similares às informações que a administração da entidade utiliza durante o processo de planejamento e proposta e ao estabelecer preços para produtos ou serviços prometidos.

Passivos de restituição

- 55 Uma entidade reconhecerá um passivo de restituição se receber contraprestação de um cliente e esperar restituir a totalidade ou parte dessa contraprestação ao cliente. Um passivo de restituição é mensurado pelo valor da contraprestação recebida (ou a receber) em relação à qual a entidade não espera ter direito (ou seja, valores não incluídos no preço da transação). O passivo de restituição (e a mudança correspondente no preço da transação e, portanto, no *passivo contratual*) será atualizado ao final de cada período de relatório para refletir mudanças nas circunstâncias. Para contabilizar um passivo de restituição relativo a uma venda com direito de retorno, uma entidade aplicará a orientação dos parágrafos B20-B27.

Estimativas limitadoras de contraprestação variável

- 56 Uma entidade incluirá no preço da transação a totalidade ou parte de um valor de contraprestação variável estimado de acordo com o parágrafo 53 somente na medida em que for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não ocorrerá quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida.
- 57 Ao avaliar se é altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não ocorrerá uma vez que a incerteza relativa à contraprestação variável seja subsequentemente resolvida, uma entidade considerará tanto a probabilidade quanto a magnitude da reversão de receitas. Fatores que poderiam aumentar a probabilidade ou a magnitude de uma reversão de receitas incluem, entre outros, quaisquer dos seguintes:
- (a) o valor da contraprestação é altamente suscetível a fatores fora da influência da entidade. Esses fatores podem incluir volatilidade em um mercado, o julgamento ou atos de terceiros, condições climáticas e um alto risco de obsolescência do produto ou serviço prometido.
 - (b) não se espera que a incerteza sobre o valor da contraprestação seja resolvida por um longo período de tempo.
 - (c) a experiência da entidade (ou outras evidências) com tipos similares de contratos é limitada ou essa experiência (ou outras evidências) possui valor preditivo limitado.
 - (d) a entidade tem a prática de oferecer uma ampla gama de concessões de preço ou de alterar os termos e condições de pagamento de contratos similares em circunstâncias similares.
 - (e) o contrato tem um grande número e uma ampla gama de possíveis valores de contraprestação.
- 58 Uma entidade aplicará o parágrafo B63 para contabilizar a contraprestação com base em royalties baseados em vendas ou baseados em uso que sejam prometidos em troca de uma licença de propriedade intelectual.

Reavaliação da contraprestação variável

- 59 Ao final de cada período de relatório, uma entidade atualizará o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação se uma estimativa de contraprestação variável é restrita) para representar fielmente as circunstâncias presentes no final do período de relatório e as mudanças nas circunstâncias durante o período de relatório. A entidade contabilizará mudanças no preço da transação de acordo com os parágrafos 87-90.

Existência de um componente de financiamento significativo no contrato

- 60 Ao determinar o preço da transação, uma entidade ajustará 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 da transferência de produtos ou serviços ao cliente. Nessas circunstâncias, o contrato contém um componente de financiamento significativo. Um componente de financiamento significativo pode existir independentemente se a promessa de financiamento é expressamente declarada no contrato ou sugerida pelos termos de pagamento pactuados pelas partes do contrato.
- 61 O objetivo ao ajustar o valor prometido de contraprestação para um componente de financiamento significativo é que a entidade reconheça receitas por um valor que reflita o preço que um cliente teria pago pelos produtos ou serviços prometidos se o cliente tivesse pago à vista por esses produtos ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista). Uma entidade

considerará todos os fatos e circunstâncias relevantes ao avaliar se um contrato contém um componente de financiamento e se esse componente de financiamento é significativo para o contrato, incluindo ambas as seguintes:

- (a) a diferença, se houver, entre o valor da contraprestação prometida e o preço de venda à vista dos produtos ou serviços prometidos; e
- (b) o efeito combinado dos dois itens seguintes:
 - (i) a duração de tempo esperada entre o momento em que a entidade transfere os produtos ou serviços prometidos ao cliente e o momento em que o cliente paga por esses produtos ou serviços; e
 - (ii) as taxas de juros vigentes no mercado pertinente.

62 Não obstante a avaliação do parágrafo 61, um contrato com um cliente não terá um componente de financiamento significativo se qualquer dos fatores seguintes estiver presente:

- (a) o cliente pagou pelos produtos ou serviços antecipadamente e a época da transferência desses produtos ou serviços será a critério do cliente.
- (b) um valor substancial da contraprestação prometida pelo cliente é variável e o valor ou a época dessa contraprestação varia com base na ocorrência ou não ocorrência desse evento futuro que não esteja substancialmente dentro do controle do cliente ou da entidade (por exemplo, se a contraprestação consistir em royalties baseados em vendas).
- (c) a diferença entre a contraprestação prometida e o preço de venda à vista do produto ou serviço (conforme descrito no parágrafo 61) resultar de outras razões que não o fornecimento de financiamento ao cliente ou à entidade, e a diferença entre esses valores for proporcional à razão da diferença. Por exemplo, os termos de pagamento podem fornecer à entidade ou ao cliente proteção contra a omissão da outra parte em cumprir adequadamente a totalidade ou parte de suas obrigações de acordo com o contrato.

63 Como expediente prático, uma entidade não precisa ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos de um componente de financiamento significativo se essa entidade esperar, no início do contrato, que o período entre o momento em que a entidade transferir um produto ou serviço prometido a um cliente e o momento em que o cliente pagar por esse produto ou serviço será de um ano ou menos.

64 Para atingir o objetivo do parágrafo 61 ao ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir um componente de financiamento significativo, uma entidade utilizará a taxa de desconto que seria refletida em uma transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato. Essa taxa refletiria as características de crédito da parte que recebesse financiamento no contrato, bem como qualquer garantia prestada pelo cliente ou pela entidade, incluindo ativos transferidos no contrato. Uma entidade pode ser capaz de determinar essa taxa identificando a taxa que desconta o valor nominal da contraprestação prometida ao preço à vista que o cliente teria pago pelos produtos ou serviços quando (ou à medida que) os transferisse ao cliente. Após o início do contrato, uma entidade não atualizará a taxa de desconto para refletir mudanças em taxas de juros ou outras circunstâncias (tais como uma mudança na avaliação do risco de crédito do cliente).

65 Uma entidade apresentará os efeitos de financiamento (receita de juros ou despesa de juros) separadamente da receita de contratos com clientes na demonstração do resultado abrangente. A receita de juros ou a despesa de juros é reconhecida somente na medida em que um *ativo* (ou recebível) *contratual* ou um passivo contratual seja reconhecido na contabilização de um contrato com um cliente.

Contraprestação não monetária

66 Para determinar o preço de transação para contratos nos quais um cliente promete contraprestação em uma forma que não seja pagamento à vista, uma entidade mensurará a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) ao valor justo.

67 Se uma entidade não puder estimar razoavelmente o valor justo da contraprestação não monetária, a entidade mensurará a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos produtos ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da contraprestação.

68 O valor justo da contraprestação não monetária pode variar em razão da forma da contraprestação (por exemplo, uma alteração no preço de uma ação que uma entidade tem o direito de receber de um cliente). Se o valor justo da contraprestação não monetária prometida por um cliente variar por outras razões que não apenas a forma da contraprestação (por exemplo, o valor justo poderia variar em razão do desempenho de uma entidade), uma entidade aplicará os requisitos dos parágrafos 56–58.

- 69 Se um cliente contribuir produtos ou serviços (por exemplo, materiais, equipamentos ou mão de obra) para facilitar o desempenho do contrato por uma entidade, a entidade avaliará se obtém o controle desses produtos ou serviços entregues. Caso afirmativo, a entidade contabilizará os produtos ou serviços entregues como contraprestação não monetária recebida do cliente.

Contraprestação a pagar a um cliente

- 70 Contraprestação a pagar a um cliente inclui valores à vista que uma entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que compram do cliente os produtos ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar a um cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, um cupom ou voucher) que podem ser compensados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que comprem do cliente os produtos ou serviços da entidade). Uma entidade contabilizará a contraprestação a pagar a um cliente como uma redução do preço da transação e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de um produto ou serviço distinto (conforme descrito nos parágrafos 26-30) que o cliente transfere à entidade. Se a contraprestação a pagar a um cliente incluir um valor variável, uma entidade estimará o preço da transação (incluindo a avaliação se a estimativa da contraprestação variável é restrita) de acordo com os parágrafos 50-58.
- 71 Se a contraprestação a pagar a um cliente for um pagamento por um produto ou serviço distinto do cliente, então uma entidade contabilizará a compra do produto ou serviço da mesma forma que contabiliza outras compras de fornecedores. Se o valor da contraprestação a pagar ao cliente exceder o valor justo do produto ou serviço distinto que a entidade recebe do cliente, então a entidade contabilizará esse excedente como uma redução do preço da transação. Se a entidade não puder estimar razoavelmente o valor justo do produto ou serviço recebido do cliente, ela contabilizará toda a contraprestação a pagar ao cliente como uma redução do preço da transação.
- 72 Consequentemente, se a contraprestação a pagar a um cliente for contabilizada como uma redução do preço da transação, uma entidade reconhecerá a redução das receitas quando (ou à medida que) o último de qualquer dos eventos a seguir ocorrer:
- (a) a entidade reconhecer as receitas da transferência dos produtos ou serviços correspondentes ao cliente; e
 - (b) a entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (ainda que o pagamento dependa de um evento futuro). Essa promessa pode ser deduzida das práticas de negócios usuais da entidade.

Alocação do preço de transação às obrigações de desempenho

- 73 O objetivo ao alocar o preço da transação consiste em que uma entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de desempenho (ou produto ou serviço distinto) por um valor que reflete o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos produtos ou serviços prometidos ao cliente.
- 74 Para atingir o objetivo de alocação, uma entidade alocará o preço da transação a cada obrigação de desempenho identificada no contrato com base no preço de venda individual relativo de acordo com os parágrafos 76–80, exceto conforme especificado nos parágrafos 81–83 (para a alocação de descontos) e nos parágrafos 84–86 (para a alocação de contraprestação que inclua valores variáveis).
- 75 Os parágrafos 76–86 não são aplicáveis se um contrato tiver apenas uma obrigação de desempenho. Contudo, os parágrafos 84–86 podem ser aplicados se uma entidade prometer transferir uma série de produtos ou serviços distintos identificados como uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b) e a contraprestação prometida incluir valores variáveis.

Alocação com base em preços de venda individuais

- 76 Para alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho com base no preço de venda individual relativo, uma entidade determinará o preço de venda individual no início do contrato do produto ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de desempenho no contrato e alocará o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.
- 77 O preço de venda individual é o preço pelo qual uma entidade venderia um produto ou serviço prometido separadamente a um cliente. A melhor evidência de um preço de venda individual é o preço observável de um produto ou serviço quando a entidade vende esse produto ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. Um preço contratualmente declarado ou um preço de tabela de um produto ou serviço pode ser (mas não se presumirá que seja) o preço de venda individual desse produto ou serviço.

- 78 Se um preço de venda individual não for diretamente observável, uma entidade estimará o preço de venda individual por um valor que resultaria em que a alocação do preço da transação atendesse ao objetivo de alocação do parágrafo 73. Ao estimar um preço de venda individual, uma entidade considerará todas as informações (incluindo condições de mercado, fatores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou classe de clientes) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade. Ao fazê-lo, uma entidade maximizará o uso de informações observáveis e aplicará métodos de estimativa de forma consistente em circunstâncias similares.
- 79 Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de um produto ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:
- (a) Abordagem de avaliação de mercado ajustada – uma entidade poderia avaliar o mercado no qual vende produtos ou serviços e estimar o preço que um cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses produtos ou serviços. Essa abordagem poderia incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para produtos ou serviços similares e ajustar esses preços conforme necessário para refletir os custos e margens da entidade.
 - (b) Abordagem do custo esperado mais margem – uma entidade poderia prever seus custos esperados para satisfazer uma obrigação de desempenho e então adicionar uma margem apropriada para esse produto ou serviço.
 - (c) Abordagem residual – uma entidade poderia estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros produtos ou serviços prometidos no contrato. Contudo, uma entidade pode usar uma abordagem residual para estimar, de acordo com o parágrafo 78, o preço de venda individual de um produto ou serviço somente se forem atendidos um dos seguintes critérios:
 - (i) a entidade vender o mesmo produto ou serviço a diferentes clientes (ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo) por uma ampla gama de valores (ou seja, o preço de venda é altamente variável porque um preço de venda individual representativo não pode ser discernido de transações passadas ou outras evidências observáveis); ou
 - (ii) a entidade ainda não estabeleceu um preço para esse produto ou serviço e o produto ou serviço não foi vendido anteriormente de forma individual (ou seja, o preço de venda é incerto).
- 80 Uma combinação de métodos pode precisar ser usada para estimar os preços de venda individuais dos produtos ou serviços prometidos no contrato se dois ou mais desses produtos ou serviços tiverem preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos. Por exemplo, uma entidade pode usar uma abordagem residual para estimar o preço de venda individual total para esses produtos ou serviços prometidos com preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos e então utilizar outro método para estimar os preços de venda individuais dos produtos ou serviços individuais relativos a esse preço de venda individual total estimado determinado pela abordagem residual. Quando uma entidade utilizar uma combinação de métodos para estimar o preço de venda individual de cada produto ou serviço prometido no contrato, a entidade avaliará se a alocação do preço da transação por esses preços de venda individuais estimados seria consistente com o objetivo de alocação do parágrafo 73 e com as exigências para a estimativa de preços de venda individuais do parágrafo 78.

Alocação de um desconto

- 81 Um cliente recebe um desconto por comprar um grupo de produtos ou serviços se a soma dos preços de venda individuais desses produtos ou serviços prometidos no contrato exceder a contraprestação prometida em um contrato. Exceto quando uma entidade tiver evidências observáveis de acordo com o parágrafo 82 de que o desconto inteiro refere-se somente a uma ou mais das, mas não a todas as, obrigações de desempenho em um contrato, a entidade alocará um desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho no contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda individuais relativos dos produtos ou serviços distintos subjacentes.
- 82 Uma entidade alocará um desconto inteiramente a uma ou mais das, mas não a todas as, obrigações de desempenho no contrato se forem atendidos todos os critérios a seguir:
- (a) a entidade vender regularmente cada produto ou serviço distinto (ou cada grupo de produtos ou serviços distintos) no contrato de forma individual;
 - (b) a entidade também vender regularmente de forma individual um grupo (ou grupos) de outros desses produtos ou serviços distintos com desconto em relação aos preços de venda individuais dos produtos ou serviços em cada grupo; e

- (c) o desconto atribuível a cada grupo de produtos ou serviços descrito no parágrafo 82(b) for substancialmente o mesmo que o desconto do contrato e uma análise dos produtos ou serviços de cada grupo fornecer evidência observável da obrigação de desempenho (ou obrigações de desempenho) à qual pertence o desconto inteiro do contrato.
- 83 Se um desconto for alocado inteiramente a uma ou mais obrigações de desempenho no contrato de acordo com o parágrafo 82, uma entidade alocará o desconto antes de usar a abordagem residual para estimar o preço de venda individual de um produto ou serviço de acordo com o parágrafo 79(c).

Alocação de contraprestação variável

- 84 A contraprestação variável que é prometida em um contrato pode ser atribuível a um contrato inteiro ou a uma parte específica do contrato, como, por exemplo, qualquer das seguintes:
- (a) uma ou mais das, mas não todas as, obrigações de desempenho do contrato (por exemplo, um bônus pode depender da transferência por uma entidade de um produto ou serviço prometido dentro de um prazo especificado); ou
 - (b) um ou mais dos, mas não todos os, produtos ou serviços distintos prometidos em uma série de produtos ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b) (por exemplo, a contraprestação prometida para o segundo ano de um contrato de prestação de serviços de limpeza de dois anos aumentará com base nas variações de um índice de inflação especificado).
- 85 Uma entidade alocará um valor variável (e mudanças subsequentes nesse valor) inteiramente a uma obrigação de desempenho ou a um produto ou serviço distinto que faz parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b), se forem atendidos ambos os critérios seguintes:
- (a) os termos de um pagamento variável se referirem especificamente aos esforços da entidade para satisfazer a obrigação de desempenho ou transferir o produto ou serviço distinto (ou a um resultado específico da satisfação da obrigação de desempenho ou da transferência do produto ou serviço distinto); e
 - (b) a alocação do valor variável da contraprestação inteiramente à obrigação de desempenho ou ao produto ou serviço distinto for consistente com o objetivo de alocação do parágrafo 73 ao considerar todas as obrigações de desempenho e termos de pagamento do contrato.
- 86 Os requisitos de alocação dos parágrafos 73–83 serão aplicados para alocar o valor remanescente do preço da transação que não atender aos critérios do parágrafo 85.

Mudanças no preço da transação

- 87 Após o início do contrato, o preço da transação pode mudar por várias razões, incluindo a resolução de eventos incertos ou outras mudanças nas circunstâncias que alterem o valor da contraprestação à qual uma entidade espera ter direito em troca dos produtos ou serviços prometidos.
- 88 Uma entidade alocará às obrigações de desempenho do contrato quaisquer mudanças subsequentes no preço da transação da mesma forma que no início do contrato. Consequentemente, uma entidade não realocará o preço da transação para refletir mudanças em preços de venda individuais após o início do contrato. Valores alocados a uma obrigação de desempenho satisfeita serão reconhecidos como receita, ou como uma redução da receita, no período em que o preço da transação mudar.
- 89 Uma entidade alocará uma mudança no preço da transação inteiramente a uma ou mais das, mas não a todas as, obrigações de desempenho ou produtos ou serviços distintos prometidos em uma série que faz parte de uma única obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo 22(b) somente se forem atendidos os critérios do parágrafo 85 sobre alocação de contraprestação variável.
- 90 Uma entidade contabilizará uma mudança no preço da transação que resultar de uma modificação do contrato de acordo com os parágrafos 18–21. Contudo, para uma mudança no preço da transação que ocorrer após uma modificação do contrato, uma entidade aplicará os parágrafos 87-89 para alocar a mudança no preço da transação por qualquer das formas seguintes que for aplicável:
- (a) Uma entidade alocará a mudança no preço da transação às obrigações de desempenho identificadas no contrato antes da modificação se, e na medida em que, a mudança no preço da transação for atribuível a um valor de contraprestação variável prometido antes da modificação e a modificação for contabilizada de acordo com o parágrafo 21(a).
 - (b) Em todos os demais casos em que a modificação não tiver sido contabilizada como um contrato separado de acordo com o parágrafo 20, uma entidade alocará a mudança no preço da transação

às obrigações de desempenho do contrato modificado (ou seja, as obrigações de desempenho que se encontravam não satisfeitas ou parcialmente não satisfeitas imediatamente após a modificação).

Custos do contrato

Custos incrementais de obtenção de um contrato

- 91 **Uma entidade reconhecerá como um ativo os custos incrementais de obtenção de um contrato com um cliente se a entidade esperar recuperar esses custos.**
- 92 Os custos incrementais de obtenção de um contrato são os custos que uma entidade incorre para obter um contrato com um cliente que ela não teria incorrido se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, uma comissão de venda).
- 93 Os custos para obter um contrato que teriam sido incorridos independentemente da obtenção do contrato serão reconhecidos como uma despesa quando incorridos, a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato.
- 94 Como expediente prático, uma entidade pode reconhecer os custos incrementais de obtenção de um contrato como uma despesa quando incorridos se o período de amortização do ativo que a entidade teria de outro modo reconhecido for de um ano ou menos.

Custos para cumprir um contrato

- 95 Se os custos incorridos no desempenho de um contrato com um cliente não estiverem dentro do alcance de outra Norma (por exemplo, a IAS 2 – Estoques, a IAS 16 – Imobilizado ou a IAS 38 – Ativos Intangíveis), uma entidade reconhecerá um ativo a partir dos custos incorridos para cumprir um contrato somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:
- (a) os custos referem-se diretamente a um contrato ou a um contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de um contrato existente ou custos para projetar um ativo a ser transferido de acordo com um 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) obrigações de desempenho no futuro; e
 - (c) espera-se que os custos sejam recuperados.
- 96 Para custos incorridos no desempenho de um contrato com um cliente que estejam dentro do alcance de outra Norma, uma entidade contabilizará esses custos de acordo com essas outras Normas.
- 97 Os custos que se referem diretamente a um contrato (ou a um 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 a um 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, equipamentos e ativos de direito de uso 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 uma entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).
- 98 Uma entidade reconhecerá os seguintes custos como despesas 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 uma entidade avaliará esses custos de acordo com o parágrafo 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 uma 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).

Amortização e redução ao valor recuperável

- 99 Um ativo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou 95 será amortizado em uma base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos produtos ou serviços aos quais o ativo se refere. O ativo pode se referir a produtos ou serviços a serem transferidos de acordo com um contrato previsto específico (conforme descrito no parágrafo 95(a)).
- 100 Uma entidade atualizará a amortização para refletir uma mudança significativa na época esperada pela entidade de transferência ao cliente dos produtos ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa mudança será contabilizada como uma mudança na estimativa contábil de acordo com a *IAS 8*.
- 101 Uma entidade reconhecerá uma perda por redução ao valor recuperável em lucro ou prejuízo na medida em que o valor contábil de um ativo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou 95 excede:
- (a) o valor remanescente da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos produtos ou serviços aos quais o ativo se refere; menos
 - (b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses produtos ou serviços e que não foram reconhecidos como despesas (*vide* parágrafo 97).
- 102 Para fins de aplicação do parágrafo 101 para determinar o valor da contraprestação que uma entidade espera receber, uma entidade utilizará os princípios para determinação do preço da transação (exceto em relação aos requisitos dos parágrafos 56–58 sobre a restrição de estimativas de contraprestação variável) e ajustará esse valor para refletir os efeitos do risco de crédito do cliente.
- 103 Antes que uma entidade reconheça uma perda por redução ao valor recuperável para um ativo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou 95, a entidade reconhecerá qualquer perda por recuperação ao valor recuperável para ativos relacionados ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outra Norma (por exemplo, *IAS 2*, *IAS 16* e *IAS 38*). Após aplicar o teste de redução ao valor recuperável do parágrafo 101, uma entidade incluirá o valor contábil resultante do ativo reconhecido de acordo com o parágrafo 91 ou 95 no valor contábil da unidade geradora de caixa à qual ele pertence para fins de aplicação da *IAS 36 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos* a essa unidade geradora de caixa.
- 104 Uma entidade reconhecerá em lucro ou prejuízo uma reversão da totalidade ou de parte de uma perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente de acordo com o parágrafo 101 quando as condições de redução ao valor recuperável deixarem de existir ou tiverem melhorado. O valor contábil aumentado do ativo não excederá o valor que teria sido determinado (líquido de amortização) se nenhuma perda por redução ao valor recuperável tivesse sido reconhecida anteriormente.

Apresentação

- 105 Quando qualquer uma das partes de um contrato tiver executado o desempenho, uma entidade apresentará o contrato na demonstração da posição financeira como um ativo ou um passivo contratual dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento do cliente. Uma entidade apresentará separadamente como um recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.
- 106 Se um cliente pagar uma contraprestação ou uma entidade tiver um direito a um valor de contraprestação que seja incondicional (ou seja, um recebível), antes que a entidade transfira um produto ou serviço ao cliente, a entidade apresentará o contrato como um passivo contratual quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Um passivo contratual é uma obrigação de uma entidade de transferir produtos ou serviços a um cliente em relação aos quais uma entidade recebeu contraprestação (ou um valor de contraprestação é devido) do cliente.
- 107 Se uma entidade executar o desempenho por meio da transferência de produtos ou serviços a um cliente antes que o cliente pague contraprestação ou antes que o pagamento seja devido, a entidade apresentará o contrato como um ativo contratual excluindo quaisquer valores apresentados como um recebível. Um ativo contratual é um direito da entidade a contraprestação em troca de produtos ou serviços que a entidade transferiu a um cliente. Uma entidade avaliará um ativo contratual quanto à redução ao valor recuperável de acordo com a *IFRS 9*. Uma redução ao valor recuperável de um ativo contratual será mensurada,

apresentada e divulgada da mesma forma que um ativo financeiro que esteja dentro do alcance da IFRS 9 (*vide* também parágrafo 113(b)).

108 Um recebível é um direito da entidade a contraprestação que seja incondicional. Um direito a contraprestação é incondicional se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido. Por exemplo, uma entidade reconhecerá um recebível se tiver um direito presente a pagamento ainda que esse valor possa estar sujeito à restituição no futuro. Uma entidade contabilizará um recebível de acordo com a IFRS 9. Por ocasião do reconhecimento inicial de um recebível proveniente de um contrato com um cliente, qualquer diferença entre a mensuração do recebível de acordo com a IFRS 9 e o valor correspondente de receita reconhecido será apresentada como uma despesa (por exemplo, como uma perda por recuperação ao valor recuperável).

109 Esta Norma utiliza os termos “ativo contratual” e “passivo contratual”, mas não proíbe uma entidade de utilizar descrições alternativas na demonstração da posição financeira para esses itens. Se uma entidade utilizar uma descrição alternativa para um ativo contratual, a entidade fornecerá informações suficientes para que um usuário das demonstrações financeiras diferencie entre recebíveis e ativos contratuais.

Divulgação

110 O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que uma entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações financeiras 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, uma entidade divulgará informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:

- (a) seus contratos com clientes (*vide* parágrafos 113–122);
- (b) os julgamentos significativos, e mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar esta Norma a esses contratos (*vide* parágrafos 123–126); e
- (c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente de acordo com o parágrafo 91 ou 95 (*vide* parágrafos 127–128).

111 Uma entidade considerará o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação e quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos. Uma entidade agritará ou desagregará divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de uma grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características substancialmente diferentes.

112 Uma entidade não precisa divulgar informações de acordo com esta Norma se tiver fornecido as informações de acordo com outra Norma.

Contratos com clientes

113 Uma entidade divulgará todos os valores a seguir para o período de relatório a menos que esses valores sejam apresentados separadamente na demonstração do resultado abrangente de acordo com outras Normas:

- (a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulgará separadamente de suas outras fontes de receitas; e
- (b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com a IFRS 9) sobre quaisquer recebíveis ou ativos contratuais provenientes de contratos de uma entidade com clientes, as quais a entidade divulgará separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

Desagregação da receita

114 Uma entidade desagregará receitas reconhecidas de contratos com clientes em categorias que descrevam como a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas dos fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. Uma entidade aplicará a orientação dos parágrafos B87-B89 ao selecionar as categorias a serem utilizadas para desagregar receitas.

115 Além disso, uma entidade divulgará informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações financeiras compreender a relação entre a divulgação de receitas desagregadas (de acordo com o parágrafo 114) e informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento reportável se a entidade aplicar a IFRS 8 – Segmentos Operacionais.

Saldos do contrato

- 116 Uma entidade divulgará todos os itens seguintes:
- os saldos inicial e final de recebíveis, ativos contratuais e passivos contratuais provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;
 - receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos contratuais no início do período; e
 - receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de desempenho satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, mudanças no preço da transação).
- 117 Uma entidade explicará como a época de satisfação de suas obrigações de desempenho (*vide* parágrafo 119(a)) se relaciona com a época usual de pagamento (*vide* parágrafo 119(b)) e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos contratuais e de passivos contratuais. A explicação fornecida pode utilizar informações qualitativas.
- 118 Uma entidade fornecerá explicação sobre as mudanças significativas nos saldos de ativos contratuais e de passivos contratuais durante o período de relatório. A explicação incluirá informações qualitativas e quantitativas. Exemplos de mudanças nos saldos de ativos contratuais e passivos contratuais da entidade incluem quaisquer dos itens seguintes:
- mudanças devidas a combinações de negócios;
 - ajustes cumulativos a receitas que afetam o ativo contratual ou o passivo contratual correspondente, incluindo ajustes decorrentes de uma mudança na medida do progresso, uma mudança em uma estimativa do preço da transação (incluindo quaisquer mudanças na avaliação de se uma estimativa da contraprestação variável é restrita) ou uma modificação de contrato;
 - redução ao valor recuperável de um ativo contratual;
 - uma mudança no prazo para que um direito a contraprestação se torne incondicional (ou seja, para que um ativo contratual seja reclassificado como um recebível); e
 - uma mudança no prazo para que uma obrigação de desempenho seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de um passivo contratual).

Obrigações de desempenho

- 119 Uma entidade divulgará informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo uma descrição de todos os itens seguintes:
- quando a entidade normalmente satisfaz suas obrigações de desempenho (por exemplo, por ocasião da remessa, por ocasião da entrega, conforme os serviços sejam prestados ou por ocasião da conclusão dos serviços), incluindo quando as obrigações de desempenho são satisfeitas em um acordo onde há o faturamento mas não há a entrega;
 - os termos de pagamento significativos (por exemplo, quando o pagamento é normalmente devido, se o contrato tem um componente de financiamento significativo, se o valor da contraprestação é variável e se a estimativa da contraprestação variável é normalmente restrita de acordo com os parágrafos 56–58);
 - a natureza dos produtos ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de desempenho no sentido de providenciar que outra parte transfira produtos ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);
 - obrigações de devoluções, restituições e outras obrigações similares; e
 - tipos de garantias e obrigações relacionadas.

Preço de transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes

- 120 Uma entidade divulgará as seguintes informações sobre as suas obrigações de desempenho remanescentes:
- o valor total do preço da transação alocado às obrigações de desempenho que se encontram não satisfeitas (ou parcialmente não satisfeitas) ao final do período de relatório; e
 - uma explicação se a entidade espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o parágrafo 120(a), o qual a entidade divulgará de qualquer das seguintes formas:

- (i) em uma base quantitativa utilizando as faixas de tempo que seriam as mais apropriadas para a duração das obrigações de desempenho remanescentes; ou
 - (ii) utilizando informações qualitativas.
- 121 Como um expediente prático, uma entidade não precisa divulgar as informações do parágrafo 120 para uma obrigação de desempenho se for atendida qualquer das condições a seguir:
- (a) a obrigação de desempenho for parte de um contrato que possui uma duração esperada original de um ano ou menos; ou
 - (b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de desempenho de acordo com o parágrafo B16.
- 122 Uma entidade explicará qualitativamente se está aplicando o expediente prático do parágrafo 121 e se qualquer contraprestação proveniente de contratos com clientes não está incluída no preço da transação e, portanto, não está incluída nas informações divulgadas de acordo com o parágrafo 120. Por exemplo, uma estimativa do preço da transação não incluiria quaisquer valores estimados de contraprestação variável que sejam restritos (*vide* parágrafos 56-58).

Julgamentos significativos na aplicação desta Norma

- 123 Uma entidade divulgará os julgamentos, e mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar esta Norma que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes. Em particular, uma entidade explicará os julgamentos, e mudanças nos julgamentos, utilizados para determinar ambos os itens seguintes:
- (a) a época de satisfação de obrigações de desempenho (*vide* parágrafos 124–125); e
 - (b) o preço da transação e os valores alocados a obrigações de desempenho (*vide* parágrafo 126).

Determinação da época de satisfação de obrigações de desempenho

- 124 Para obrigações de desempenho que uma entidade satisfaça ao longo do tempo, uma entidade divulgará ambos os itens seguintes:
- (a) os métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, uma descrição dos métodos de saída ou métodos de entrada utilizados e como esses métodos são aplicados); e
 - (b) uma explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados fornecem uma descrição fiel da transferência de produtos ou serviços.
- 125 Para obrigações de desempenho satisfeitas em um momento específico no tempo, uma entidade divulgará os julgamentos significativos ao avaliar quando um cliente obtém o controle de produtos ou serviços prometidos.

Determinação do preço da transação e os valores alocados a obrigações de desempenho

- 126 Uma entidade divulgará informações sobre os métodos, informações e premissas utilizados para todos os itens seguintes:
- (a) determinar o preço da transação, o que inclui, entre outras coisas, estimar a contraprestação variável, ajustar a contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo e mensurar contraprestação não monetária;
 - (b) avaliar se uma estimativa de contraprestação variável é restrita;
 - (c) alocar o preço da transação, incluindo estimar preços de venda individuais de produtos ou serviços prometidos e alocar descontos e contraprestação variável a uma parte específica do contrato (se aplicável); e
 - (d) mensurar obrigações de devoluções, restituições e outras obrigações similares.

Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com um cliente

- 127 Uma entidade descreverá ambos os itens seguintes:

- (a) os julgamentos feitos ao determinar o valor dos custos incorridos para obter ou cumprir um contrato com um cliente (de acordo com o parágrafo 91 ou 95); e
- (b) o método que utiliza para determinar a amortização para cada período de relatório.

128 Uma entidade divulgará todos os itens seguintes:

- (a) os saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos para obter ou cumprir um contrato com um cliente (de acordo com o parágrafo 91 ou 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos pré-contrato e custos de formação); e
- (b) o valor de amortização e de quaisquer perdas por recuperação ao valor recuperável reconhecidas no período de relatório.

Expedientes práticos

129 Se uma entidade escolher utilizar o expediente prático do parágrafo 63 (sobre a existência de um componente de financiamento significativo) ou do parágrafo 94 (sobre os custos incrementais de obtenção de um contrato), a entidade divulgará esse fato.

Apêndice A

Termos definidos

Este apêndice é parte integrante da Norma.

contrato	Acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.
ativo contratual	Direito de uma entidade a contraprestação em troca de produtos ou serviços que a entidade transferiu a um cliente quando esse direito está condicionado a algo além da passagem do tempo (por exemplo, o desempenho futuro da entidade).
passivo contratual	Obrigação de uma entidade de transferir produtos ou serviços a um cliente em relação aos quais a entidade recebeu contraprestação (ou o valor é devido) do cliente.
cliente	Parte que contratou com uma entidade a obtenção de produtos ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação.
receita	Aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em um aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.
obrigação de desempenho	Promessa em um contrato com um cliente para a transferência ao cliente de: <ul style="list-style-type: none"> (a) um produto ou serviço (ou um grupo de produtos ou serviços) que seja distinto; ou (b) uma série de produtos ou serviços distintos que sejam praticamente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.
receita	Renda originada no curso das atividades normais de uma entidade.
preço de venda individual (de um produto ou serviço)	Preço pelo qual uma entidade venderia um produto ou serviço prometido separadamente a um cliente .
preço de transação (para um contrato com um cliente)	Valor da contraprestação à qual uma entidade espera ter direito em troca da transferência de produtos ou serviços prometidos a um cliente , excluindo valores cobrados em nome de terceiros.

Apêndice B

Orientação de Aplicação

Este apêndice é parte integrante da Norma. Ele descreve a aplicação dos parágrafos 1-129 e tem a mesma importância que as demais partes da Norma.

B1 Esta orientação de aplicação é organizada nas seguintes categorias:

- (a) obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo (parágrafos B2–B13);
- (b) métodos para mensurar o progresso em relação à satisfação completa de uma obrigação de desempenho (parágrafos B14–B19);
- (c) venda com direito de devolução (parágrafos B20–B27);
- (d) garantias (parágrafos B28–B33);
- (e) considerações sobre principal e agente (parágrafos B34–B38);
- (f) opções do cliente para produtos ou serviços adicionais (parágrafos B39–B43);
- (g) direitos não exercidos dos clientes (parágrafos B44–B47);
- (h) comissões iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados) (parágrafos B48–B51);
- (i) licenciamento (parágrafos B52–B63B);
- (j) contratos de recompra (parágrafos B64–B76);
- (k) acordos de consignação (parágrafos B77–B78);
- (l) acordos onde há o faturamento mas não há a entrega (parágrafos B79–B82);
- (m) aceitação do cliente (parágrafos B83–B86); e
- (n) divulgação de receitas desagregadas (parágrafos B87–B89).

Obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo

B2 De acordo com o parágrafo 35, uma obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo se for atendido um ou mais dos seguintes critérios:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (*vide* parágrafos B3–B4);
- (b) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora um ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado (*vide* parágrafo B5); ou
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade (*vide* parágrafos B6–B8) e a entidade possui um direito exequível ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (*vide* parágrafos B9–B13).

Recebimento e consumo simultâneo dos benefícios do desempenho pela entidade (parágrafo 35(a))

B3 Para alguns tipos de obrigações de desempenho, a avaliação se um cliente recebe os benefícios do desempenho de uma entidade à medida que a entidade executa o desempenho e simultaneamente consome esses benefícios à medida que são recebidos será direta. Exemplos incluem serviços rotineiros ou recorrentes (tais como serviços de limpeza) nos quais o recebimento e o consumo simultâneo pelo cliente dos benefícios do desempenho pela entidade podem ser prontamente identificados.

B4 Para outros tipos de obrigações de desempenho, uma entidade pode não ser capaz de identificar prontamente se um cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios do desempenho pela entidade à medida que a entidade executa o desempenho. Nessas circunstâncias, uma obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo se uma entidade determinar que outra entidade não precisaria praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente se essa outra entidade tivesse que cumprir a obrigação de desempenho remanescente para o cliente. Ao determinar se outra entidade não precisaria praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente, uma entidade adotará ambas as premissas seguintes:

- (a) desconsiderará restrições contratuais potenciais ou limitações práticas que de outro modo impediriam a entidade de transferir a obrigação de desempenho remanescente a outra entidade; e
- (b) presumirá que outra entidade que executasse o remanescente da obrigação de desempenho não teria o benefício de qualquer ativo que seja atualmente controlado pela entidade e que permaneceria sob o controle da entidade se a obrigação de desempenho fosse transferida a outra entidade.

O cliente controla o ativo à medida que ele é criado ou melhorado (parágrafo 35(b))

B5 Ao determinar se um cliente controla um ativo à medida que ele é criado ou melhorado de acordo com o parágrafo 35(b), uma entidade aplicará os requisitos para controle dos parágrafos 31–34 e 38. O ativo que está sendo criado ou melhorado (por exemplo, um ativo de produto em elaboração) pode ser tangível ou intangível.

O desempenho pela entidade não cria um ativo com um uso alternativo (parágrafo 35(c))

B6 Ao avaliar se um ativo possui um uso alternativo para uma entidade de acordo com o parágrafo 36, uma entidade considerará os efeitos de restrições contratuais e limitações práticas sobre a capacidade da entidade de direcionar prontamente esse ativo para outro uso, como, por exemplo, vendê-lo a um cliente diferente. A possibilidade de que o contrato com um cliente seja rescindido não é uma consideração relevante ao avaliar se a entidade seria capaz de direcionar prontamente o ativo para outro uso.

B7 Uma restrição contratual sobre a capacidade de uma entidade de direcionar um ativo para outro uso deve ser substantiva para que o ativo não tenha um uso alternativo para a entidade. Uma restrição contratual é substantiva se um cliente puder executar os seus direitos sobre o ativo prometido caso a entidade busque direcionar o ativo para outro uso. Por outro lado, uma restrição contratual não é substantiva se, por exemplo, um ativo for amplamente intercambiável com outros ativos que a entidade poderia transferir a outro cliente sem quebrar o contrato e sem incorrer em custos significativos que de outro modo não teriam sido incorridos em relação a esse contrato.

B8 Uma limitação prática sobre a capacidade de uma entidade de direcionar um ativo para outro uso existe se uma entidade puder incorrer em perdas econômicas significativas para direcionar o ativo para outro uso. Uma perda econômica significativa poderia surgir porque a entidade incorreria em custos significativos para retrabalhar o ativo ou somente seria capaz de vender o ativo com uma perda significativa. Por exemplo, uma entidade pode ser limitada na prática de redirecionar ativos que tenham especificações de projeto que sejam únicas para um cliente ou que estejam localizados em áreas distantes.

Direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (parágrafo 35(c))

B9 De acordo com o parágrafo 37, uma entidade tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente se a entidade tem direito a um valor que ao menos a compense por seu desempenho concluído até a data presente caso o cliente ou outra parte rescinda o contrato por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido. Um valor que compensaria uma entidade pelo desempenho concluído até a data presente seria um valor que se aproxima do preço de venda dos produtos ou serviços transferidos até a data presente (por exemplo, a recuperação dos custos incorridos por uma entidade na satisfação da obrigação de desempenho mais uma margem de lucro razoável) em vez da compensação apenas pelos lucros cessantes potenciais da entidade se o contrato fosse rescindido. A compensação por uma margem de lucros razoável não precisa ser equivalente à margem de lucro esperada se o contrato fosse cumprido como prometido, mas uma entidade deve ter direito a compensação por qualquer dos valores seguintes:

- (a) uma proporção da margem de lucro esperada no contrato que razoavelmente reflete a extensão do desempenho pela entidade de acordo com o contrato antes da rescisão pelo cliente (ou outra parte); ou
- (b) um retorno razoável do custo de capital da entidade para contratos similares (ou a margem operacional usual da entidade para contratos similares) se a margem específica do contrato for maior que o retorno que a entidade normalmente gera de contratos similares.

B10 O direito de uma entidade a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não precisa ser um direito presente incondicional a pagamento. Em muitos casos, uma entidade terá um direito incondicional a pagamento somente em um marco pactuado ou por ocasião da satisfação completa da obrigação de

desempenho. Ao avaliar se tem um direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, uma entidade considerará se teria um direito exequível de exigir ou reter pagamento pelo desempenho concluído até a data presente se o contrato fosse rescindido antes da conclusão por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido.

B11 Em alguns contratos, um cliente pode ter um direito de rescindir o contrato somente em ocasiões especificadas durante a vigência do contrato ou o cliente pode não ter nenhum direito de rescindir o contrato. Se um cliente agir para rescindir um contrato sem ter o direito de rescindir o contrato naquela ocasião (incluindo quando o cliente deixa de cumprir suas obrigações conforme prometido), o contrato (ou outras leis) pode dar à entidade o direito de continuar a transferir ao cliente os produtos ou serviços prometidos no contrato e exigir que o cliente pague a contraprestação prometida em troca desses produtos ou serviços. Nessas circunstâncias, uma entidade tem um direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente porque a entidade tem o direito de continuar a cumprir suas obrigações de acordo com o contrato e de exigir que o cliente cumpra suas obrigações (o que inclui o pagamento da contraprestação prometida).

B12 Ao avaliar a existência e a exequibilidade de um direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, uma entidade considerará os termos contratuais bem como qualquer legislação ou precedente legal que possa suplementar ou se sobrepor a esses termos contratuais. Isso incluiria uma avaliação de se:

- (a) a legislação, a prática administrativa ou precedentes legais conferem à entidade o direito a pagamento pelo desempenho até a data presente ainda que esse direito não seja especificado no contrato com o cliente;
- (b) os precedentes legais relevantes indicam que direitos similares a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente em contratos similares não teriam efeito legal vinculante; ou
- (c) as práticas de negócios usuais da entidade de escolher não executar um direito a pagamento resultou em que o direito fosse tornado inexequível nesse ambiente legal. Contudo, não obstante o fato de que uma entidade pode escolher renunciar ao seu direito a pagamento em contratos similares, uma entidade continuaria a ter direito a pagamento na data presente se, no contrato com o cliente, o seu direito a pagamento pelo desempenho até a data presente permanecer exequível.

B13 O cronograma de pagamento especificado em um contrato não necessariamente indica se uma entidade tem um direito exequível a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Embora o cronograma de pagamento em um contrato especifique a época e o valor da contraprestação a pagar por um cliente, o cronograma de pagamento pode não necessariamente fornecer evidência do direito da entidade a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Isso porque, por exemplo, o contrato poderia especificar que a contraprestação recebida do cliente é restituível por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido no contrato.

Métodos para mensurar progresso em relação à satisfação completa de uma obrigação de desempenho

B14 Os métodos que podem ser utilizados para mensurar o progresso de uma entidade em relação à satisfação completa de uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com os parágrafos 35–37 incluem o seguinte:

- (a) métodos de saída (*vide* parágrafos B15–B17); e
- (b) métodos de entrada (*vide* parágrafos B18–B19).

Métodos de saída

B15 Os métodos de saída reconhecem a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos produtos ou serviços transferidos até a data em questão referentes aos produtos ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato. Os métodos de saída incluem métodos como estudos de desempenho concluídos até a data em questão, avaliações de resultados atingidos, marcos alcançados, tempo transcorrido e unidades produzidas ou unidades entregues. Quando uma entidade avalia se deve aplicar um método de saída para mensurar seu progresso, ela considerará se a saída selecionada descreveria fielmente o desempenho da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. Um método de saída não forneceria uma descrição fiel do desempenho da entidade se o produto selecionado falhasse ao mensurar alguns dos produtos ou serviços cujo controle tenha sido transferido ao cliente. Por exemplo, métodos de saída com base em unidades produzidas ou unidades entregues não descreveriam fielmente o desempenho de uma entidade ao satisfazer uma obrigação de desempenho se, ao final do período de

relatório, o desempenho da entidade tiver produzido produtos em elaboração ou produtos acabados controlados pelo cliente que não estejam incluídos na mensuração do produto.

B16 Como expediente prático, se uma entidade tiver um direito a contraprestação de um cliente em um valor diretamente correspondente ao valor ao cliente pelo desempenho da entidade concluído até a data em questão (por exemplo, um contrato de prestação de serviços em que uma entidade cobra um valor fixo para cada hora de serviço prestado), a entidade pode reconhecer receita no valor pelo qual a entidade tem direito de faturar.

B17 As desvantagens de métodos de saída são que as saídas utilizadas para mensurar o progresso podem não ser diretamente observáveis e as informações requeridas para aplicá-los podem não estar disponíveis a uma entidade sem demasiado custo. Portanto, pode ser necessário um método de entrada.

Métodos de entrada

B18 Os métodos de entrada reconhecem a receita com base nos esforços da entidade ou entradas para a satisfação de uma obrigação de desempenho (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas) referentes às entradas esperadas totais para a satisfação dessa obrigação de desempenho. Se os esforços da entidade ou entradas forem igualmente gastos ao longo de todo o período de desempenho, pode ser apropriado para a entidade reconhecer a receita pelo método linear.

B19 Uma falha de métodos de entrada é que pode não existir uma relação direta entre as entradas em uma entidade e a transferência de controle de produtos e serviços a um cliente. Portanto, uma entidade excluirá de um método de entrada os efeitos de quaisquer entradas que, de acordo com o objetivo de mensurar o progresso no parágrafo 39, não descrevem o desempenho da entidade ao transferir o controle de produtos ou serviços ao cliente. Por exemplo, ao utilizar um método de entrada baseado em custos, poderá ser requerido um ajuste à mensuração de progresso nas seguintes circunstâncias:

- (a) Quando um custo incorrido não contribui para o progresso de uma entidade de satisfazer a obrigação de desempenho. Por exemplo, uma entidade não reconheceria uma receita com base nos custos incorridos atribuíveis a ineficiências significativas no desempenho da entidade que não foram refletidas no preço do contrato (por exemplo, os custos de valores inesperados de desperdício de materiais, mão de obra ou outros recursos que foram incorridos para satisfazer a obrigação de desempenho).
- (b) Quando um custo incorrido não é proporcional ao progresso da entidade de satisfazer a obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a melhor descrição do desempenho da entidade pode ser ajustar o método de entrada para reconhecer receita somente na medida desse custo incorrido. Por exemplo, uma descrição fiel do desempenho de uma entidade poderia ser reconhecer receita por um valor equivalente ao custo de um produto utilizado para satisfazer uma obrigação de desempenho se a entidade espera na celebração do contrato que todas as condições abaixo serão atendidas:
 - (i) o produto não é diferente;
 - (ii) espera-se que o cliente obtenha controle do produto significativamente antes de receber os serviços referentes ao produto;
 - (iii) o custo do produto transferido é significativo em relação aos custos esperados totais para satisfazer completamente a obrigação de desempenho; e
 - (iv) a entidade obtém o produto de um terceiro e não está significativamente envolvida no projeto e fabricação do produto (mas a entidade está agindo como um principal de acordo com os parágrafos B34–B38).

Venda com direito de devolução

B20 Em alguns contratos, uma entidade transfere o controle de um produto a um cliente e também concede ao cliente o direito de devolver o produto por diversas razões (tais como, insatisfação com o produto) e receber qualquer combinação abaixo:

- (a) reembolso total ou parcial de qualquer contraprestação paga;
- (b) um crédito que possa ser aplicado contra valores devidos, ou que será devido, à entidade; e
- (c) um outro produto em troca.

B21 Para contabilizar a transferência de produtos com direito a devolução (e para alguns serviços que são prestados e sujeitos a reembolso), uma entidade reconhecerá todos os itens abaixo:

- (a) receita para os produtos transferidos no valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (portanto, a receita não seria reconhecida para os produtos que se espera que sejam devolvidos);
 - (b) uma obrigação de restituição; e
 - (c) um ativo (e correspondente ajuste ao custo de vendas) por seu direito de recuperar produtos de clientes ao liquidar a obrigação de restituição.
- B22 A promessa de uma entidade de estar preparada para aceitar um produto devolvido durante o período de devolução não será contabilizada como uma obrigação de desempenho adicional à obrigação de providenciar uma restituição.
- B23 Uma entidade aplicará os requisitos dos parágrafos 47–72 (incluindo os requisitos para restrições de estimativas de contraprestação variável nos parágrafos 56–58) para determinar o valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (ou seja, excluindo os produtos que se espera que sejam devolvidos). Para quaisquer valores recebidos (ou a receber) aos quais uma entidade não espera ter direito, esta não reconhecerá uma receita quando transferir produtos a clientes, mas reconhecerá os valores recebidos (ou a receber) como uma obrigação de restituição. Subsequentemente, ao final de cada período de relatório, a entidade atualizará sua avaliação de valores aos quais espera ter direito em troca dos produtos transferidos e fará uma alteração correspondente no preço de transação e, portanto, no valor da receita reconhecida.
- B24 Uma entidade atualizará a mensuração da obrigação de restituição no final de cada período de relatório para alterações nas expectativas sobre o valor de restituições. Uma entidade reconhecerá ajustes correspondentes como receita (ou reduções de receita).
- B25 Um ativo reconhecido para o direito de uma entidade de recuperar produtos de um cliente na liquidação de uma obrigação de restituição será inicialmente mensurado por referência ao antigo valor contábil do produto (por exemplo, estoque) menos quaisquer custos esperados para recuperar esses produtos (incluindo potenciais reduções no valor à entidade dos produtos devolvidos). No final de cada período de relatório, uma entidade atualizará a mensuração do ativo resultante de mudanças em expectativas sobre produtos a serem devolvidos. Uma entidade apresentará o ativo separadamente da obrigação de restituição.
- B26 As trocas pelos clientes de um produto por outro do mesmo tipo, qualidade, condição e preço (por exemplo, uma cor ou tamanho por outro) não são consideradas devoluções para as finalidades de aplicar esta Norma.
- B27 Os contratos em que um cliente pode devolver um produto defeituoso em troca de um produto sem defeitos serão avaliados de acordo com a orientação sobre garantias nos parágrafos B28–B33.

Garantias

- B28 É comum para uma entidade fornecer (de acordo com o contrato, a lei ou as práticas comerciais usuais da entidade) garantia referente à venda de um produto (seja um produto ou um serviço). A natureza de uma garantia pode variar significativamente entre os setores e os contratos. Algumas garantias fornecem ao cliente uma determinada garantia de que o produto relacionado funcionará como as partes pretendem porque ele cumpre as especificações pactuadas. Outras garantias fornecem ao cliente um serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.
- B29 Se um cliente tiver a opção de comprar uma garantia separadamente (por exemplo, porque a garantia é especificada ou negociada separadamente), a garantia será um serviço distinto porque a entidade compromete-se a prestar o serviço ao cliente adicionalmente ao produto que tem a funcionalidade descrita no contrato. Nessas circunstâncias, uma entidade contabilizará a garantia prometida como uma obrigação de desempenho de acordo com os parágrafos 22–30 e alocará uma parte do preço da transação a essa obrigação de desempenho de acordo com os parágrafos 73–86.
- B30 Se um cliente não tiver opção de comprar uma garantia separadamente, uma entidade contabilizará a garantia de acordo com a *IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*, salvo se a garantia prometida, ou parte dela, fornece ao cliente um serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.
- B31 Ao avaliar se uma garantia fornece a um cliente um serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, uma entidade considerará fatores como:
- (a) Se a garantia é requerida por lei – se a entidade é obrigada por lei a fornecer uma garantia, a existência dessa lei indica que a garantia prometida não é uma obrigação de desempenho porque esses requisitos tipicamente existem para proteger os clientes do risco de adquirir produtos defeituosos.
 - (b) A extensão do período de cobertura da garantia – quanto maior for o período de cobertura, maior a probabilidade de que a garantia prometida é uma obrigação de desempenho porque é maior a

- probabilidade de prestar um serviço em adição à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.
- (c) A natureza das tarefas que a entidade compromete-se a realizar – se for necessário a uma entidade realizar tarefas específicas para fornecer a garantia de que um produto cumpre as especificações pactuadas (por exemplo, um serviço de devolução de um produto defeituoso), então essas tarefas provavelmente não resultarão em uma obrigação de desempenho.
- B32 Se uma garantia, ou parte dela, fornece a um cliente um serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, o serviço prometido é uma obrigação de desempenho. Portanto, uma entidade alocará o preço de transação ao produto e ao serviço. Se uma entidade promete tanto uma garantia normal quanto uma garantia estendida, mas não pode contabilizá-las razoavelmente de forma separada, a entidade contabilizará ambas as garantias juntas como uma única obrigação de desempenho.
- B33 Uma lei que exige que uma entidade pague uma indenização caso seus produtos causem lesão ou dano não resultará em uma obrigação de desempenho. Por exemplo, o fabricante poderá vender produtos em uma jurisdição em que a lei responsabiliza o fabricante por quaisquer danos (por exemplo, à propriedade pessoal) que possam ser causados por um consumidor que utiliza um produto para seu uso pretendido. Similarmente, a promessa de uma entidade de indenizar o cliente por responsabilidades e danos resultantes de reivindicações de patentes, direito autoral, marca comercial ou outra violação pelos produtos da entidade não resulta em uma obrigação de desempenho. A entidade contabilizará as obrigações de acordo com a IAS 37.
- ## Considerações sobre principal e agente
- B34 Quando uma outra parte estiver envolvida no fornecimento de produtos ou serviços a um cliente, a entidade determinará se a natureza de sua promessa é uma obrigação de desempenho para fornecer os próprios produtos ou serviços específicos (ou seja, a entidade é um principal) ou de fazer com que esses produtos ou serviços sejam fornecidos pela outra parte (ou seja, a entidade é um agente). Uma entidade determina se ela é a principal ou o agente para cada produto ou serviço específico prometido ao cliente. Um produto ou serviço específico é um produto ou serviço distinto (ou um conjunto distinto de produtos ou serviços) a ser fornecido para o cliente (*vide* parágrafos 27–30). Se um contrato com o cliente inclui mais de um produto ou serviço específico, uma entidade pode ser o principal para alguns produtos ou serviços específicos e o agente para outros.
- B34A Para determinar a natureza do seu compromisso (como descrito no parágrafo B34), a entidade:
- (a) identificará os produtos ou serviços específicos a serem fornecidos para o cliente (que, por exemplo, pode ser o direito sobre produto ou serviço a ser prestado por outra parte (*vide* parágrafo 26)); e
 - (b) avaliará se ela controla (como descrito no parágrafo 33) cada produto ou serviço antes que o produto ou serviço específico seja transferido para o cliente.
- B35 Uma entidade é um principal se ela controla o produto ou serviço específico antes que esse produto ou serviço seja transferido a um cliente. Contudo, uma entidade não controla necessariamente um produto específico se a entidade obtiver a titularidade legal para aquele produto somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida a um cliente. Uma entidade que seja um principal pode satisfazer sua obrigação de desempenho para fornecer o produto ou serviço específico por si mesma ou pode contratar outra parte (por exemplo, uma subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de desempenho em seu nome.
- B35A Quando outra parte está envolvida no fornecimento de produtos ou serviços ao cliente, uma entidade que é o principal obtém o controle de qualquer um dos seguintes:
- (a) um produto ou outro ativo da outra parte que ela, em seguida, transfere para o cliente.
 - (b) um direito a um serviço a ser executado pela outra parte, que dá à entidade a capacidade de dirigir essa parte para prestar o serviço ao cliente em nome da entidade.
 - (c) um produto ou serviço da outra parte que, em seguida, é combinado com outros produtos ou serviços no fornecimento de produto ou serviço específico ao cliente. Por exemplo, se uma entidade fornecer significativo serviço de integração de produtos ou serviços (*vide* parágrafo 29(a)) fornecido por outra parte dentro do produto ou serviço específico para o qual o cliente contratou, a entidade controla o produto ou serviço específico antes que o produto ou serviço seja transferido para o cliente. Isso ocorre porque a entidade primeiro obtém o controle das entradas para o produto ou serviço específico (que inclui produtos ou serviços de outras partes) e dirige sua utilização para criar o resultado combinado que é o produto ou serviço específico.

- B35B Quando (ou como) uma entidade que é um dos principais satisfaz uma obrigação de desempenho, a entidade reconhece uma receita no montante bruto da contraprestação a que se espera ter direito em troca do produto ou serviço especificado transferido.
- B36 Uma entidade é um agente se a obrigação de desempenho da entidade for providenciar o fornecimento do produto ou serviço específico por outra parte. Uma entidade que é um agente não controla o produto ou serviço específico fornecido por outra parte antes que o produto ou serviço seja transferido ao cliente. Quando (ou enquanto) uma entidade que seja um agente satisfaz uma obrigação de desempenho, ela reconhece uma receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar os produtos ou serviços específicos a serem fornecidos pela outra parte. A taxa ou comissão de uma entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade retém após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos produtos ou serviços a serem fornecidos por essa parte.
- B37 Os indicadores de que uma entidade controla o produto ou serviço específico antes de ser transferido ao cliente (e é, por conseguinte, um principal (*vide* parágrafo B35)) incluem, entre outras coisas, o seguinte:
- (a) a entidade é a principal responsável por cumprir a promessa de fornecer o produto ou serviço específico. Normalmente isso inclui a responsabilidade para a aceitabilidade do produto ou serviço específico (por exemplo, a responsabilidade primária pelo produto ou serviço atender às especificações do cliente). Se a entidade é o principal responsável pelo cumprimento do compromisso de fornecer o produto ou serviço específico, isso pode indicar que a outra parte envolvida no fornecimento do produto ou serviço específico está agindo em nome da entidade.
 - (b) a entidade tem risco de estoque antes do produto ou serviço específico ter sido transferido a um cliente ou após a transferência de controle ao cliente (por exemplo, se o cliente tem direito de devolução). Por exemplo, se a entidade obtém, ou compromete-se a obter, o produto ou serviço específico antes de obter o contrato com o cliente, que pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir a utilização do produto ou serviço, e obter substancialmente todos os seus benefícios remanescentes, antes de ser transferido ao cliente.
 - (c) a entidade tem discreção para estabelecer o preço para o produto ou serviço especificado. Estabelecer o preço que o cliente paga pelo produto ou serviço específico pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir o uso desse produto ou serviço e obter substancialmente todos os benefícios restantes. No entanto, um agente pode ter liberdade para estabelecer preços em alguns casos. Por exemplo, um agente pode ter alguma flexibilidade na fixação dos preços a fim de gerar receitas adicionais de seu serviço de organizar produtos ou serviços a serem fornecidos por outras partes para os clientes.
- B37A Os indicadores no parágrafo B37 podem ser mais ou menos relevantes para a avaliação do controle, dependendo da natureza do produto ou serviço especificado e dos termos e condições do contrato. Além disso, diferentes indicadores podem fornecer evidências mais convincentes em contratos diferentes.
- B38 Se outra entidade assumir as obrigações de desempenho da entidade e os direitos contratuais no contrato de modo que a entidade não está mais obrigada a satisfazer a obrigação de desempenho de transferir o produto ou serviço específico ao cliente (ou seja, a entidade não está mais agindo como principal), a entidade não reconhecerá uma receita para essa obrigação de desempenho. Em vez disso, a entidade avaliará se deve reconhecer uma receita para satisfazer uma obrigação de desempenho de obter um contrato para a outra parte (ou seja, se a entidade está agindo como um agente).

Opções de clientes para produtos ou serviços adicionais

- B39 As opções de clientes para adquirir produtos ou serviços gratuitamente ou com desconto ocorrem de muitas formas, incluindo incentivos de vendas, créditos de prêmio ao cliente (ou pontos), opções de renovação de contrato ou outros descontos sobre produtos ou serviços futuros.
- B40 Se, em um contrato, uma entidade concede a um cliente a opção de adquirir produtos ou serviços adicionais, essa opção resulta em uma obrigação de desempenho no contrato somente se a opção proporciona um direito material ao cliente que não receberia sem celebrar esse contrato (por exemplo, um desconto que é incremental à faixa de descontos tipicamente concedidos para esses produtos ou serviços a essa classe de cliente nesse mercado ou área geográfica). Se a opção proporciona um direito material ao cliente, este, na verdade, paga a entidade antecipadamente por produtos ou serviços futuros e a entidade reconhece a receita quando esses produtos ou serviços futuros são transferidos ou quando a opção vence.
- B41 Se um cliente tem a opção de adquirir um produto ou serviço adicional por um preço que refletiria o preço de venda individual desse produto ou serviço, essa opção não proporciona ao cliente um direito material mesmo se a opção puder ser exercida somente ao celebrar um contrato prévio. Nesses casos, a entidade faz uma oferta de comercialização que contabilizará de acordo com esta Norma somente quando o cliente exercer a opção de comprar os produtos ou serviços adicionais.

- B42 O parágrafo 74 requer que uma entidade aloque o preço de transação às obrigações de desempenho em uma base de preço de venda individual relativa. Se o preço de venda individual para a opção de um cliente de adquirir produtos ou serviços adicionais não for diretamente observável, uma entidade o estimará. Essa estimativa refletirá o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos abaixo:
- (a) qualquer desconto que o cliente receberá sem exercer a opção; e
 - (b) a probabilidade que a opção será exercida.
- B43 Se um cliente tem um direito material de adquirir produtos ou serviços futuros e esses produtos ou serviços são similares aos produtos ou serviços originais no contrato e são fornecidos de acordo com os termos do contrato original, então uma entidade poderá, como uma alternativa prática para estimar o preço de venda individual da opção, alocar o preço de transação aos produtos ou serviços opcionais por referência aos produtos ou serviços que se espera que sejam fornecidos e a correspondente contraprestação esperada. Tipicamente, esses tipos de opções são para renovações de contrato.

Direitos não exercidos de clientes

- B44 De acordo com o parágrafo 106, por ocasião do recebimento de um pré-pagamento de cliente, uma entidade reconhecerá um passivo contratual no valor do pré-pagamento por sua obrigação de desempenho de transferir, ou de estar preparada para transferir, produtos ou serviços no futuro. Uma entidade desreconhecerá esse passivo contratual (e reconhecerá a receita) quando transferir esses produtos ou serviços e, portanto, satisfizer sua obrigação de desempenho.
- B45 Um pré-pagamento não restituível de um cliente a uma entidade dá ao cliente um direito de receber um produto ou serviço no futuro (e obriga a entidade a estar preparada para transferir um produto ou serviço). Entretanto, os clientes podem não exercer todos os seus direitos contratuais. Esses direitos não exercidos frequentemente são referidos como quebra.
- B46 Se uma entidade espera ter direito a um valor por quebra em um passivo contratual, a entidade reconhecerá o valor por quebra esperado como uma receita proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se uma entidade não espera ter direito a um valor por quebra, a entidade reconhecerá o valor por quebra esperado como uma receita quando a probabilidade do cliente exercer seus direitos remanescentes tornar-se remota. Para determinar se uma entidade espera ter direito a um valor por quebra, a entidade considerará os requisitos nos parágrafos 56-58 sobre restrições de estimativas de contraprestações variáveis.
- B47 Uma entidade reconhecerá um passivo (e não uma receita) para qualquer contraprestação recebida atribuível a direitos não exercidos de um cliente os quais a entidade é obrigada a remeter a outra parte, por exemplo, uma entidade governamental de acordo com as leis aplicáveis sobre propriedade não reclamada.

Taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados)

- B48 Em alguns contratos, uma entidade cobra de um cliente uma taxa inicial não restituível na celebração do contrato ou próximo a ela. Exemplos incluem taxa de inscrição em contratos de associação em academias, taxas de ativação em contratos de telecomunicações, taxas de instalação em alguns contratos de serviços e taxas iniciais em alguns contratos de fornecimento.
- B49 Para identificar obrigações de desempenho nesses contratos, uma entidade avaliará se as taxas referem-se à transferência de um produto ou serviço prometido. Em muitos casos, ainda que uma taxa inicial não restituível refira-se a uma atividade que a entidade é obrigada a empreender na celebração do contrato, ou próximo a ela, para cumprir o contrato, essa atividade não resulta na transferência de um produto ou serviço prometido ao cliente (*vide* parágrafo 25). Em vez disso, a taxa inicial é um pagamento antecipado por produtos ou serviços futuros e, portanto, será reconhecida como uma receita quando esses produtos ou serviços forem fornecidos. O período de reconhecimento de receita se estenderá além do período contratual inicial se a entidade conceder ao cliente a opção de renovar o contrato e essa opção proporcionar ao cliente um direito material conforme descrito no parágrafo B40.
- B50 Se a taxa inicial não restituível refere-se a um produto ou serviço, a entidade avaliará se deve contabilizar o produto ou serviço como uma obrigação de desempenho separada de acordo com os parágrafos 22–30.
- B51 Uma entidade poderá cobrar uma taxa não restituível em parte como uma compensação por custos incorridos na elaboração de um contrato (ou outras tarefas administrativas, conforme descrito no parágrafo 25). Se essas atividades de elaboração não satisfizerem uma obrigação de desempenho, a entidade desconsiderará essas atividades (e respectivos custos) ao mensurar o progresso de acordo com o parágrafo B19. Isso porque os custos de atividades de elaboração não descrevem a transferência de serviços ao

cliente. A entidade avaliará se os custos incorridos na elaboração de um contrato resultaram em um ativo que será reconhecido de acordo com o parágrafo 95.

Licenciamento

- B52 Uma licença estabelece os direitos de um cliente à propriedade intelectual de uma entidade. As licenças de propriedade intelectual podem incluir, mas não estão limitadas a, licenças de quaisquer dos seguintes itens:
- (a) software e tecnologia;
 - (b) filmes, música e outras formas de mídia e entretenimento;
 - (c) franquias; e
 - (d) patentes, marcas registradas e direitos autorais.
- B53 Além de uma promessa de conceder licença (ou licenças) a um cliente, uma entidade também pode comprometer-se a transferir outros produtos ou serviços ao cliente. Essas promessas podem estar explicitamente declaradas no contrato ou implícitas por práticas comerciais usuais de uma entidade, políticas publicadas ou declarações específicas (*vide* parágrafo 24). Como com outros tipos de contratos, quando um contrato com um cliente inclui uma promessa de conceder uma licença (ou licenças) adicionalmente a outros produtos ou serviços prometidos, uma entidade aplica os parágrafos 22-30 para identificar cada uma das obrigações de desempenho no contrato.
- B54 Se a promessa de conceder uma licença não for distinta de outros produtos ou serviços prometidos no contrato de acordo com os parágrafos 26-30, uma entidade contabilizará a promessa de conceder uma licença e outros produtos ou serviços prometidos juntamente como uma única obrigação de desempenho. Exemplos de licenças que não são distintas de outros produtos ou serviços prometidos no contrato incluem o seguinte:
- (a) uma licença que forma um componente de um produto tangível e que é parte integrante da funcionalidade do produto; e
 - (b) uma licença da qual o cliente pode beneficiar-se somente em conjunto com um serviço relacionado (tal como um serviço online prestado pela entidade que permite ao cliente, ao conceder uma licença, acessar o conteúdo).
- B55 Se a licença não for distinta, uma entidade aplicará os parágrafos 31–38 para determinar se a obrigação de desempenho (que inclui a licença prometida) é uma obrigação de desempenho que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita em um momento específico no tempo.
- B56 Se a promessa de conceder uma licença for distinta dos outros produtos ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de conceder a licença for uma obrigação de desempenho separada, uma entidade determinará se a licença é transferida a um cliente em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo. Ao determinar isso, uma entidade considerará se a natureza da promessa da entidade ao conceder a licença a um cliente é fornecer ao cliente:
- (a) direito de acesso à propriedade intelectual da entidade que exista durante todo o período de licença; ou
 - (b) direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade que exista em um momento específico no tempo em que a licença é concedida.

Determinação da natureza da promessa da entidade

- B57 [Excluído]
- B58 A natureza da promessa de uma entidade de conceder uma licença é um compromisso de fornecer direito de acesso à propriedade intelectual da entidade se todos os seguintes critérios forem atendidos:
- (a) 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 (*vide* parágrafos B59 e B59A);
 - (b) os direitos concedidos pela licença expõem diretamente o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade identificadas no parágrafo B58(a); e
 - (c) essas atividades não resultam na transferência de um produto ou de um serviço ao cliente conforme elas ocorrem (*vide* parágrafo 25).
- B59 Os fatores que podem indicar que um cliente poderia razoavelmente esperar que uma entidade realize atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual incluem as práticas comerciais usuais da

entidade, políticas publicadas ou declarações específicas. Embora não seja um fator determinante, a existência de um interesse econômico compartilhado (por exemplo, royalties baseados em vendas) entre a entidade e o cliente referente à propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos também pode indicar que o cliente poderia razoavelmente esperar que a entidade realizará as atividades.

B59A As atividades de uma entidade afetam significativamente a propriedade intelectual que o cliente tem direitos quando:

- (a) espera-se que essas atividades mudem significativamente a forma (por exemplo, o desenho ou o conteúdo) ou a funcionalidade (por exemplo, a capacidade de executar uma função ou tarefa) da propriedade intelectual; ou
- (b) a capacidade do cliente de obter benefícios da propriedade intelectual é substancialmente derivada, ou dependente, daquelas atividades. Por exemplo, o benefício de uma marca é muitas vezes derivado, ou dependente, de atividades em curso da entidade que apoiam ou mantêm o valor da propriedade intelectual.

Assim, se a propriedade intelectual a que o cliente tem direitos tem funcionalidade autônoma significativa, uma parte substancial do benefício dessa propriedade intelectual é derivada dessa funcionalidade. Por conseguinte, a capacidade do cliente de obter benefícios dessa propriedade intelectual não seria significativamente afetada pelas atividades da entidade, a menos que essas atividades alterem significativamente a sua forma ou funcionalidade. Tipos de propriedade intelectual que muitas vezes têm funcionalidade autônoma significativa incluem software, compostos biológicos ou fórmulas de drogas e conteúdo de mídia completo (por exemplo, filmes, programas de televisão e gravações musicais).

B60 Se os critérios no parágrafo B58 não forem atendidos, uma entidade contabilizará a promessa de conceder uma licença como uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo porque o cliente simultaneamente receberá e consumirá o benefício de a entidade fornecer acesso à sua propriedade intelectual à medida que ocorre o desempenho (*vide* parágrafo 35(a)). Uma entidade aplicará os parágrafos 39-45 para escolher um método apropriado para mensurar seu progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de desempenho de fornecer acesso.

B61 Se os critérios do parágrafo B58 não forem atendidos, a natureza da promessa de uma entidade é fornecer um direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade conforme essa propriedade intelectual exista (em termos de forma e funcionalidade) no momento específico no tempo em que a licença é concedida ao cliente. Isso significa que o cliente pode direcionar o uso da licença no momento específico no tempo em que a licença é transferida, e obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes dessa licença. Uma entidade contabilizará a promessa de fornecer direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como uma obrigação de desempenho satisfeita em um momento específico no tempo. Uma entidade aplicará o parágrafo 38 para determinar o momento específico no tempo em que a licença é transferida ao cliente. Contudo, uma receita não poderá ser reconhecida para uma licença que fornece um direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade antes do início do período durante o qual o cliente é capaz de utilizar a licença e beneficiar-se dela. Por exemplo, se um período de licença de software começa antes de uma entidade fornecer (ou de outro modo disponibilizar) ao cliente um código que permite ao cliente imediatamente utilizar o software, a entidade não reconhecerá a receita antes que esse código tenha sido fornecido (ou de outro modo disponibilizado).

B62 Uma entidade desconsiderará os seguintes fatores ao determinar se uma licença fornece direito de acesso à propriedade intelectual da entidade ou direito de utilizá-la:

- (a) Restrições de tempo, região geográfica ou uso – essas restrições definem os atributos da licença prometida, em vez de definir se a entidade satisfaz sua obrigação de desempenho em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo.
- (b) Garantias fornecidas pela entidade de que ela possui uma patente válida sobre propriedade intelectual e que defenderá essa patente contra o uso não autorizado – uma promessa de defender um direito de patente não é uma obrigação de desempenho porque o ato de defender uma patente protege o valor dos ativos de propriedade intelectual da entidade e garante ao cliente que a licença transferida cumpre as especificações da licença prometida no contrato.

Royalties baseados em vendas ou baseados em uso

B63 Não obstante os requisitos dos parágrafos 56–59, uma entidade reconhecerá a receita para royalties baseados em vendas ou baseados em uso prometido em troca de uma licença de propriedade intelectual somente quando (ou conforme) o último dentre os seguintes eventos ocorrer:

- (a) a venda ou uso subsequente ocorre; e

- (b) a obrigação de desempenho em relação à qual a totalidade ou alguns dos royalties baseados em vendas ou baseados em uso que foram alocados tiver sido satisfeita (ou parcialmente satisfeita).
- B63A A exigência de *royalty* com base nas vendas ou com base no uso no parágrafo B63 aplica-se quando o *royalty* refere-se apenas a uma licença de propriedade intelectual ou quando uma licença de propriedade intelectual é o item predominante para o qual o *royalty* diz respeito (por exemplo, a licença de propriedade intelectual pode ser o item predominante a que o *royalty* se refere quando a entidade tem uma expectativa razoável de que o cliente atribuiria significativamente mais valor à licença do que a os outros produtos ou serviços para os quais o *royalty* se relaciona).
- B63B Quando o requisito no parágrafo B63A é cumprido, a receita de um *royalty* com base na venda ou com base no uso será reconhecida integralmente de acordo com o parágrafo B63. Quando o requisito no parágrafo B63A não é cumprido, os requisitos sobre contraprestação variável nos parágrafos 50–59 aplicam-se ao *royalty* baseado em vendas ou em uso.

Acordos de recompra

- B64 Um acordo de recompra é um contrato em que uma entidade vende um ativo e também promete recomprar o ativo ou tem a opção de recomprá-lo (seja no mesmo contrato ou em outro contrato). O ativo recomprado poderá ser o ativo que foi originalmente vendido ao cliente, um ativo que seja praticamente igual a esse ativo, ou outro ativo do qual o ativo que foi originalmente vendido é um componente.
- B65 Acordos de recompra geralmente são de três formas:
- obrigação de uma entidade de recomprar o ativo (a termo);
 - direito de uma entidade de recomprar o ativo (uma opção de compra); e
 - obrigação de uma entidade de recomprar o ativo por solicitação do cliente (uma opção de venda).

Contrato a termo ou uma opção de compra

- B66 Se uma entidade tiver obrigação ou direito de recomprar o ativo (opção de compra ou contrato a termo), um cliente não obterá controle do ativo porque estará limitado em sua capacidade de direcionar o uso do ativo, e de obter praticamente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo, mesmo que o cliente tenha a posse física do ativo. Consequentemente, a entidade contabilizará o contrato de uma das seguintes formas:
- um arrendamento de acordo com a IFRS 16 – Arrendamentos caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por um valor inferior ao preço de venda original do ativo, salvo se o contrato for parte de uma transação de venda e retroarrendamento. Se o contrato for parte de uma transação de venda e retroarrendamento, a entidade continuará a reconhecer o ativo e reconhecerá um passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade contabilizará o passivo financeiro de acordo com a IFRS 9; ou
 - um acordo de financiamento conforme o parágrafo B68 caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por um valor equivalente ou superior ao preço de venda original do ativo.

- B67 Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, uma entidade considerará o valor do dinheiro no tempo.
- B68 Se o acordo de recompra for um acordo de financiamento, a entidade continuará a reconhecer o ativo e também reconhecerá um passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade reconhecerá a diferença entre o valor da contraprestação recebida do cliente e o valor da contraprestação a ser paga ao cliente como juros e, se aplicável, como custos de processamento e retenção (por exemplo, seguro).
- B69 Se a opção vencer sem ser exercida, uma entidade despreconhecerá o passivo e reconhecerá a receita.

Opção de venda

- B70 Se uma entidade tiver uma obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (uma opção de venda) a um preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade considerará no início do contrato se o cliente tem um incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resulta no fato de o cliente efetivamente pagar a contraprestação da entidade pelo direito de utilizar um ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver um incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade contabilizará o acordo como um arrendamento de acordo com a IFRS 16, salvo se o contrato for parte de uma transação de venda e retroarrendamento. Se o contrato for parte de uma transação de venda e retroarrendamento, a entidade continuará a reconhecer o ativo e

reconhecerá um passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade contabilizará o passivo financeiro de acordo com a IFRS 9.

- B71 Para determinar se um cliente tem um incentivo econômico significativo para exercer seu direito, uma entidade considerará diversos fatores, incluindo a relação do preço de recompra com o valor de mercado esperado do ativo na data da recompra e o tempo até que o direito expire. Por exemplo, se espera-se que o preço de recompra supere significativamente o valor de mercado do ativo, isso pode indicar que o cliente tem um incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda.
- B72 Se o cliente não tem um incentivo econômico significativo para exercer seu direito a um preço inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade contabilizará o acordo como se fosse a venda de um produto com um direito de devolução conforme descrito nos parágrafos B20–B27.
- B73 Se o preço de recompra do ativo for igual ou superior ao preço de venda original e for superior ao valor de mercado esperado do ativo, o contrato é, de fato, um acordo de financiamento e, portanto, será contabilizado conforme descrito no parágrafo B68.
- B74 Se o preço de recompra do ativo for igual ou superior ao preço de venda original e for inferior ou igual ao valor de mercado esperado do ativo, e o cliente não tiver um incentivo econômico significativo de exercer seu direito, então a entidade contabilizará o acordo como se fosse a venda de um produto com direito de devolução conforme descrito nos parágrafos B20–B27.
- B75 Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, uma entidade considerará o valor do dinheiro no tempo.
- B76 Se a opção vencer sem ser exercida, uma entidade desprenderá o passivo e reconhecerá a receita.

Contratos de consignação

- B77 Quando uma entidade entrega um produto a outra parte (como um revendedor ou um distribuidor) para venda a clientes finais, a entidade avaliará se essa outra parte obteve controle do produto nesse momento específico no tempo. Um produto que foi entregue a outra parte pode ser mantido sob um contrato de consignação se essa outra parte não obteve o controle do produto. Consequentemente, uma entidade não reconhecerá uma receita por ocasião da entrega de um produto a uma outra parte se o produto entregue estiver mantido em consignação.
- B78 Os indicadores de que um contrato é um contrato de consignação incluem, sem limitação, o seguinte:
 - (a) o produto é controlado pela entidade até que ocorra um evento específico, tal como a venda do produto a um cliente do revendedor ou até que um período especificado expire;
 - (b) a entidade é capaz de exigir a devolução do produto ou de transferir o produto a um terceiro (tal como um outro revendedor); e
 - (c) o revendedor não tem uma obrigação incondicional de pagar pelo produto (embora possa ser requerido que faça um depósito).

Acordos do tipo faturar e aguardar

- B79 Um acordo do tipo faturar e aguardar é um contrato através do qual uma entidade fatura um cliente por um produto, mas retém a posse física do produto até que este seja transferido ao cliente em um momento específico no tempo futuramente. Por exemplo, um cliente pode solicitar que uma entidade celebre esse tipo de contrato devido à falta de espaço disponível do cliente para o produto ou devido a atrasos no cronograma de produção do cliente.
- B80 Uma entidade determinará quando tiver satisfeito sua obrigação de desempenho de transferir um produto ao avaliar quando um cliente obtém o controle desse produto (*vide* parágrafo 38). Para alguns contratos, o controle é transferido quando o produto é entregue no local do cliente ou quando o produto é enviado, dependendo dos termos do contrato (incluindo os termos de envio e entrega). Contudo, para alguns contratos, um cliente pode obter o controle de um produto mesmo que esse produto continue sob a posse física de uma entidade. Nesse caso, o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do produto, e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse produto, mesmo que tenha decidido não exercer seu direito de tomar a posse física desse produto. Consequentemente, a entidade não controla o produto. Em vez disso, a entidade presta serviços de custódia do ativo ao cliente.
- B81 Além de aplicar os requisitos do parágrafo 38 para que um cliente obtenha o controle de um produto em um acordo do tipo faturar e aguardar, todos os seguintes critérios devem ser atendidos:
 - (a) o motivo para o acordo do tipo faturar e aguardar deve ser substantivo (por exemplo, o cliente solicitou o acordo);

- (b) o produto deve ser identificado separadamente como pertencente ao cliente;
- (c) o produto atualmente deve estar pronto para transferência física ao cliente; e
- (d) a entidade não pode ter a capacidade de utilizar o produto ou de direcioná-lo a um outro cliente.
- B82 Se uma entidade reconhecer a receita pela venda de um produto em uma base do tipo faturar e aguardar, a entidade considerará se tem obrigações de desempenho remanescentes (por exemplo, por serviços de custódia) de acordo com os parágrafos 22–30 em relação ao qual a entidade alocará uma parte do preço de transação de acordo com os parágrafos 73–86.

Aceitação do cliente

- B83 De acordo com o parágrafo 38(e), a aceitação de um cliente sobre um ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. As cláusulas de aceitação do cliente permitem a um cliente cancelar um contrato ou exigir que uma entidade tome uma ação de remediação se um produto ou serviço não atender as especificações pactuadas. Uma entidade considerará essas cláusulas ao avaliar quando um cliente obtém o controle de um produto ou serviço.
- B84 Se uma entidade puder determinar objetivamente que o controle de um produto ou serviço foi transferido ao cliente de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então a aceitação do cliente é uma formalidade que não afetará a determinação da entidade sobre quando o cliente obteve o controle do produto ou serviço. Por exemplo, se a cláusula de aceitação do cliente basear-se no atendimento de características de dimensão e peso especificadas, uma entidade será capaz de determinar se esses critérios foram atendidos antes de receber uma confirmação da aceitação do cliente. A experiência da entidade com contratos para produtos ou serviços similares pode fornecer evidência de que um produto ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato. Se a receita for reconhecida antes da aceitação do cliente, a entidade ainda deve considerar se existem quaisquer obrigações de desempenho remanescentes (por exemplo, instalação de equipamentos) e avaliar se deve contabilizá-las separadamente.
- B85 Contudo, se uma entidade não puder determinar objetivamente que o produto ou serviço fornecido ao cliente está de acordo com as especificações pactuadas no contrato, então a entidade não será capaz de concluir que o cliente obteve o controle até que a entidade receba a aceitação do cliente. Isso porque nessa circunstância a entidade não pode determinar que o cliente tem a capacidade de direcionar o uso do produto ou serviço, ou de obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes desse produto ou serviço.
- B86 Se uma entidade entrega produtos a um cliente para fins de teste ou avaliação e o cliente não está comprometido a pagar qualquer contraprestação até o vencimento do período de testes, o controle do produto não é transferido ao cliente até que este aceite o produto ou até que o período de testes expire.

Divulgação de receita desagregada

- B87 O parágrafo 114 requer que uma entidade disagregue a receita de contratos com clientes em categorias que refletem descrevem como a natureza, o valor, a época e a incerteza de receita e fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. Consequentemente, a extensão em que a receita de uma entidade é disagregada para os fins dessa divulgação depende dos fatos e circunstâncias que se referem aos contratos da entidade com clientes. Algumas entidades podem precisar utilizar mais de um tipo de categoria para atender ao objetivo do parágrafo 114 para disagregar receita. Outras entidades podem atender o objetivo utilizando somente um tipo de categoria para disagregar receita.
- B88 Ao selecionar o tipo de categoria (ou categorias) a ser utilizada para disagregar receita, uma entidade considerará como as informações sobre a receita da entidade foi apresentada para outras finalidades, incluindo o seguinte:
- (a) as divulgações apresentadas fora das demonstrações financeiras (por exemplo, em divulgações de resultados, relatórios anuais ou apresentações a investidores);
 - (b) informações regularmente revisadas pelo principal tomador de decisões operacionais para avaliar o desempenho financeiro de segmentos operacionais; e
 - (c) outras informações semelhantes aos tipos de informações identificadas no parágrafo B88(a) e (b) e que sejam utilizadas pela entidade ou usuários das demonstrações financeiras da entidade para avaliar o desempenho financeiro da entidade ou tomar decisões de alocação de recursos.
- B89 Exemplos de categorias que podem ser apropriadas incluem, sem limitação, o seguinte:
- (a) tipo de produto ou serviço (por exemplo, importantes linhas de produtos);

- (b) região geográfica (por exemplo, país ou região);
- (c) mercado ou tipo de cliente (por exemplo, clientes governamentais e não governamentais);
- (d) tipo de contrato (por exemplo, contratos de preço fixo e contratos de tempo e materiais);
- (e) duração do contrato (por exemplo, contratos de curto e de longo prazo);
- (f) época de transferência de produtos ou serviços (por exemplo, receita de produtos ou serviços transferida a clientes em um momento específico no tempo e receita de produtos ou serviços transferida ao longo do tempo); e
- (g) canais de vendas (por exemplo, produtos vendidos diretamente a clientes e produtos vendidos através de intermediários).

Apêndice C

Data de vigência e transição

Este apêndice é parte integrante da Norma e tem a mesma importância que as demais partes da Norma.

Data de vigência

- C1 Uma entidade aplicará esta Norma para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar antecipadamente esta Norma, ela divulgará esse fato.
- C1A A IFRS 16 – *Arrendamentos*, emitida em janeiro de 2016, alterou os parágrafos 5, 97, B66 e B70. Uma entidade aplicará essas alterações quando aplicar a IFRS 16.
- C1B *Esclarecimentos à IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes*, emitida em abril de 2016, alterou os parágrafos 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 e C7, excluiu o parágrafo B57 e acrescentou os parágrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A e C8A. Uma entidade aplicará essas alterações para períodos de relatório anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018. A aplicação antecipada é permitida. Se uma entidade aplicar essas alterações para um período anterior, ela divulgará esse fato.
- C1C A IFRS 17, emitida em maio de 2017, alterou o parágrafo 5. Uma entidade aplicará essa alteração quando aplicar a IFRS 17.

Transição

- C2 Para as finalidades dos requisitos de transição dos parágrafos C3–C8A:
 - (a) a data da aplicação inicial é o início do período de relatório em que uma entidade aplica esta Norma pela primeira vez; e
 - (b) um contrato concluído é um contrato pelo qual a entidade transferiu todos os produtos ou serviços identificados de acordo com a IAS 11 – *Contratos de Construção*, IAS 18 – *Receita* e as respectivas Interpretações.
- C3 Uma entidade aplicará esta Norma utilizando um dos seguintes dois métodos:
 - (a) retrospectivamente a cada período de relatório anterior apresentado de acordo com a IAS 8 – *Políticas Contábeis, Mudanças nas Estimativas Contábeis e Erros*, sujeito aos expedientes no parágrafo C5; ou
 - (b) retrospectivamente com o efeito cumulativo de inicialmente aplicar esta Norma reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os parágrafos C7–C8.
- C4 Não obstante os requisitos do parágrafo 28 da IAS 8, quando esta Norma for aplicada pela primeira vez, uma entidade precisa somente apresentar as informações quantitativas exigidas pelo parágrafo 28(f) da IAS 8 para o período anual imediatamente precedente ao primeiro período anual ao qual se aplica esta Norma (o "período imediatamente precedente") e somente se a entidade aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(a). Uma entidade pode também apresentar estas informações em relação ao período atual ou a períodos comparativos anteriores, mas não está obrigada a fazê-lo.
- C5 Uma entidade pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos ao aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(a):
 - (a) para contratos concluídos, uma entidade não precisa reapresentar contratos que:
 - (i) iniciam e terminam no mesmo período do relatório anual; ou
 - (ii) são contratos concluídos no início do primeiro período apresentado.
 - (b) para contratos concluídos que têm contraprestação variável, uma entidade pode utilizar o preço de transação na data em que o contrato foi concluído em vez de estimar valores de contraprestação variável nos períodos de relatório comparativos.
 - (c) para contratos que foram modificados antes do início do primeiro período apresentado, uma entidade não precisa refazer retrospectivamente o contrato para alterações no contrato, de acordo

- com os parágrafos 20–21. Em vez disso, uma entidade refletirá o efeito agregado de todas as modificações que ocorreram antes do início do primeiro período apresentado quando:
- (i) identificar as obrigações de desempenho cumpridas e não cumpridas;
 - (ii) determinar o preço da transação; e
 - (iii) alocar o preço da transação para as obrigações de desempenho cumpridas e não cumpridas.
- (d) para todos os períodos de relatório apresentados antes da data de aplicação inicial, uma entidade não precisa divulgar o valor do preço de transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes e uma explicação de quando a entidade espera reconhecer esse valor como uma receita (*vide* parágrafo 120).
- C6 Para quaisquer dos expedientes práticos no parágrafo C5 que uma entidade utilizar, a entidade aplicará esse expediente consistentemente a todos os contratos dentro de todos os períodos de relatório apresentados. Além disso, a entidade divulgará todas as seguintes informações:
- (a) os expedientes que foram utilizados; e
 - (b) na medida do razoavelmente possível, uma avaliação qualitativa do efeito estimado de aplicar cada um desses expedientes.
- C7 Se uma entidade escolhe aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(b), a entidade reconhecerá o efeito cumulativo de aplicar inicialmente esta Norma como um ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido, conforme apropriado) do período de relatório anual que inclui a data de aplicação inicial. De acordo com esse método de transição, uma entidade pode eleger aplicar esta Norma retrospectivamente somente a contratos que não são contratos concluídos na data da aplicação inicial (por exemplo, 1º de janeiro de 2018 para uma entidade com um encerramento de exercício em 31 de dezembro).
- C7A Uma entidade que aplicar esta Norma retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(b) também pode usar o expediente prático descrito no parágrafo C5(c):
- (a) para todas as alterações do contrato que ocorreram antes do início do período mais antigo apresentado; ou
 - (b) para todas as alterações ao contrato que ocorreram antes da data da aplicação inicial.
- Se uma entidade usar esse expediente prático, a entidade aplicará o expediente consistentemente a todos os contratos e divulgará as informações exigidas pelo parágrafo C6.
- C8 Para períodos de relatório que incluem a data de aplicação inicial, uma entidade fornecerá ambas as seguintes divulgações adicionais se esta Norma for aplicada retrospectivamente de acordo com o parágrafo C3(b):
- (a) o valor pelo qual cada rubrica de demonstração financeira é afetada no período de relatório corrente pela aplicação desta Norma em comparação com a IAS 11, IAS 18 e as respectivas Interpretações que estavam vigentes antes da alteração; e
 - (b) uma explicação dos motivos para alterações significativas identificadas em C8(a).
- C8A Uma entidade aplicará *Esclarecimentos à IFRS 15* (*vide* parágrafo C1B) retrospectivamente de acordo com a IAS 8. Ao aplicar as alterações retrospectivamente, uma entidade aplicará as alterações como se tivessem sido incluídas na IFRS 15 na data da aplicação inicial. Consequentemente, uma entidade não aplica as alterações a períodos de relatório ou aos contratos para os quais as exigências da IFRS 15 não são aplicadas de acordo com os parágrafos C2–C8. Por exemplo, se uma entidade aplicar a IFRS 15 de acordo com o parágrafo C3(b) apenas aos contratos que não são contratos concluídos à data de aplicação inicial, a entidade não refaz os contratos concluídos na data de aplicação inicial da IFRS 15 para os efeitos dessas alterações.

Referências à IFRS 9

- C9 Se uma entidade aplicar esta Norma, mas ainda não aplicar a IFRS 9 – *Instrumentos Financeiros*, qualquer referência nesta Norma à IFRS 9 será lida como uma referência à IAS 39 – *Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*.

Revogação de outras Normas

C10 Esta Norma substitui as seguintes Normas:

- (a) A *IAS 11 – Contratos de Construção*;
- (b) A *IAS 18 – Receita*;
- (c) A *IFRIC 13 – Programas de Fidelidade do Cliente*;
- (d) A *IFRIC 15 – Contratos de Construção de Imóveis*;
- (e) A *IFRIC 18 – Transferências de Ativos de Clientes*; e
- (f) *SIC-31 – Receita – Transações de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade*.

Apêndice D

Alterações a outras Normas

Este Apêndice descreve as alterações a outras Normas que o IASB fez quando finalizou a IFRS 15. Uma entidade aplicará as alterações para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018. Se uma entidade aplicar a IFRS 15 a um período anterior, essas alterações serão aplicadas a esse período anterior.

* * * *

As alterações contidas neste apêndice, quando esta Norma foi emitida em 2014, foram incorporadas ao texto das respectivas Normas incluídas nesta edição.

Aprovação pelo Conselho da IFRS 15 – *Receita de Contratos com Clientes* emitida em maio de 2014

A IFRS 15 – *Receita de Contratos com Clientes* foi aprovada para emissão por todos os dezesseis membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade.¹

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vice-Presidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Jan Engström	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Patricia McConnell	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

¹ Prabhakar Kalavacherla era membro do IASB quando votou em novembro de 2013 para iniciar o processo de votação da IFRS 15. Entretanto, a IFRS 15 foi finalizada e estava pronta para aprovação pelos membros do IASB somente após o Sr. Kalavacherla ter se aposentado do IASB após a conclusão de seu mandato em 31 de dezembro de 2013.

Aprovação pelo Conselho da *Data de Vigência da IFRS 15* emitida em setembro de 2015

Data de Vigência da IFRS foi aprovada para publicação pelos catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*).

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vice-Presidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

Aprovação pelo Conselho de Esclarecimentos à IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes emitida em abril de 2016

Esclarecimentos à IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes foi aprovada para emissão por treze dos catorze membros do Conselho de Normas Internacionais de Contabilidade. O Sr. Ochi discordou. Sua opinião divergente é apresentada após a Base para Conclusões.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vice-Presidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Amaro Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	