

IFRS 15/CPC 47:
AS (PRINCIPAIS) MUDANÇAS NO
RECONHECIMENTO DE RECEITAS EM
CONTRATOS COM CLIENTES

25a. CONVECON – 2017

PROF. ELISEU MARTINS
FEA e FEA/RP USP

“CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE”

- Vigência: 2018
- Revoga CPC 30 – que saudade....
- Restrito a bens/serviços para Clientes
- Não abrange Receitas de
 - Arrendamento Mercantil;
 - Contratos de Seguro;
 - Receitas de Instrumentos Financeiros (Juros, Variação de Valor Justo etc.),
 - Equivalência Patrimonial;
 - e algumas Permutas não monetárias
- Que diferença de Tamanho (3,5x;18x)! E de conteúdo objetivo?
- Novidades Contábeis e Fiscais
- *

CPC 47 – Efeitos Contábeis e Fiscais

- **Lei 12.973/14:**
- Art. 58. A **modificação** ou a **adoção** de **métodos e critérios contábeis**, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam **posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação** na apuração dos tributos **federais até que lei tributária regule a matéria.**
- Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.
- *

CPC 47

- Aqui apenas as *Principais* Mudanças com relação ao CPC 30
 - No conceito do Autor
 - No conceito (inicial) da RFB – **Audiência Pública 07/2017** (Anexo)
- Mudanças de Conceitos na nova Norma (poucas)
- Mudanças de Práticas (diversas) → porque não se praticava em larga extensão o que o CPC 30 determinava
- *

CPC 47 E TODOS OS DEMAIS

- POR FAVOR.....
- LEMBRAR DAS
 - MATERIALIDADE
 - RELEVÂNCIA
- Só lembrar que as Materialidades são diferentes:
 - - para Divulgar (o que muda a decisão de usuário externo)
 - - para Auditar
 - - para Escriturar
- E lembrar do somatório das Materialidades....
- *

CPC 47 – Identificação do Contrato

- 9.aprovação do contrato, identificação dos valores, substância comercial... **nada Novo**
- “(b) quando a entidade **puder identificar cada bem ou serviço a ser transferido**” - **NOVO?**
- **10 artigos no CPC 47**

- **CPC 30** – “13. Os critérios de reconhecimento neste Pronunciamento devem ser geralmente aplicados separadamente a cada transação. ... em certas circunstâncias pode ser necessário **aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação**, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação...”
- **NÃO É NOVO ***

CPC 47 Identificação do Contrato

- **CPC 47 9.** *"(e) quando for **provável que a entidade receberá a contraprestação** à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente."*
NOVO?
- **detalhes**
- **CPC 30** "14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:
 - (d) **for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e ...**"
- **NÃO É NOVO CONCEITUALMENTE, MAS NA PRÁTICA... ***

Regra Geral de Reconhecimento de Todas as Receitas

- Estrutura Conceitual, Teoria da Contabilidade e várias regras específicas:
- Uma Receita em particular (e Material) com dúvida razoável de recebimento não deve ser reconhecida
- Um conjunto de Receitas, com dúvida razoável de recebimento no conjunto, mas não em cada uma individualmente->
 - Reconhece-se cada Receita individualmente
 - Aplica-se a PCLD para o conjunto
 - A partir de 2018 volta-se à Perda Estimada (CPC 48), se é que as entidades não financeiras realmente praticavam Perda Efetiva
 - *

CPC 47 e CPC 30 – Jaboticabas

- **CPC 30 8A.** *”A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como **“Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.**”*
- *

CPC 47 e CPC 30 – Jabuticabas

- **CPC 47 112A.** *“A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituada neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, **“Receita Bruta Tributável”**, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.”*
- *

CPC 47 Identificação do Contrato

- **CPC 47 9.** *"(e) quando for **provável que a entidade receberá a contraprestação** à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente."*

NOVO?

- O que a Receita vai querer é o controle via conta de Receita Bruta Tributável
- Seria válido para tributos estaduais e municipais também?
- *

CPC 47 Modificação do Contrato

- **CPC 47 21...**
- Em certas Modificações a contabilização deve seguir como se fosse **rescisão** do anterior. É como se fosse novo contrato, e não só modificação no anterior.
- Em certas Modificações é **continuação** do contrato anterior, com **ajuste (retroativo-cumulativo) da Receita**.
- Se ambas, julgamento para separar.
- **NOVO parcialmente, no ajuste retroativo da Receita.**
- *

CPC 47 Satisfação de obrigação de *Performance*

- **CPC 47 31**...Na transferência do bem ou serviço
- Transferência quando o cliente obtiver o **controle** do ativo.
 - Ao longo do tempo ou
 - Num momento específico
- **CPC 30 14**...“(a) a entidade tenha transferido para o comprador os **riscos e benefícios** mais significativos inerentes à propriedade dos bens; ...”
- **NOVO? ***

CPC 47 Satisfação de obrigação de Performance

- **CPC 47 Controle:** 33. “...capacidade de **determinar o uso do ativo** e de obter **substancialmente a totalidade dos benefícios** restantes provenientes do ativo. O controle **inclui** a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. **Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais** (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas, como, por exemplo:”

- *

CPC 47 Satisfação de obrigação de *Performance*

- **CPC 47 Controle:** 33.*como, por exemplo:*
- (a) pelo **uso** do ativo para **produzir bens 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 empréstimo**; e
- (f) pela **retenção** do ativo.
- **CONCEITO NOVO? OU DETALHAMENTOS MAIORES? ***

CPC 47 Satisfação de obrigação de *Performance*

- **CPC 47 34.** *“Ao avaliar se o cliente obtém o controle do ativo, a entidade deve considerar qualquer acordo de **recompra** do ativo (ver itens B64 a B76).”*
- **CPC 30 "13.....***Por exemplo: a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, firmar um contrato separado para **recomprá-los** em data posterior, **descaracterizando assim a essência econômica da transação**. Em tais casos, as duas transações devem ser tratadas conjuntamente*
- **CONCEITO NOVO? NÃO. E NA PRÁTICA? ***

CPC 47 Satisfação de obrigação de *Performance*

- **CPC 47 38 Satisfação num momento específico:**
 - **Direito e probabilidade** de recebimento
 - **Considerar** titularidade legal
 - **Considerar** transferência da posse
 - **Riscos e benefícios** significativos transferidos?
 - Cliente **aceitou** o ativo?
 - **NOVO? NÃO DEVERIA SER ***

CPC 47 Satisfação de obrigação de *Performance* – ao longo do tempo

- **CPC 47 35** Satisfação ao longo do tempo: **Pelo menos um** dos critérios aceito:
 - “(a) **o cliente recebe e consome** simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (ver itens B3 e B4);
 - (b) o desempenho por parte da entidade **cria ou melhora o ativo** (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente **controla** à medida que o ativo é criado ou melhorado (ver item B5); ou
 - *

CPC 47 Satisfação de obrigação de *Performance ao longo do tempo*

- **CPC 47 35** Satisfação ao longo do tempo: **Pelo menos um dos critérios** aceito:
 - (c) *o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver item 37).”*
 - **NOVO? PARECE QUE PELO MENOS PARCIALMENTE SIM ***

- **CPC 47 Determinação do preço da transação**
- **CPC 47 47.** *“A entidade deve considerar 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 a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, **excluindo quantias cobradas em nome de terceiros** (por exemplo, alguns **impostos** sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores **variáveis** ou ambos. ”*
- *

- **CPC 47 Determinação do preço da transação**
- **CPC 30 8.**”*As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que ...não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre o principal e o agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes dos montantes arrecadados pela entidade (agente), em nome do principal, não resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade (agente), uma vez que sua receita corresponde tão-somente à comissão combinada entre as partes contratantes.*”
- **Não é NOVO ***

- **CPC 47 Determinação do preço da transação**
- **CPC 47**Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:
 - (a) contraprestação **variável** (ver itens 50 a 55 e 59); **NOVO**
 - (b) restrição de estimativas de contraprestação **variável** (ver itens 56 a 58); **NOVO**
 - (c) existência de **componente de financiamento** significativo no contrato (ver itens 60 a 65); **VELHO**
 - (d) contraprestação **não monetária** (ver itens 66 a 69); e **VELHO**
 - (e) contraprestação **a pagar** ao cliente (ver itens 70 a 72). **NOVO**
- **CONTRAPRESTAÇÃO VARIÁVEL É NOVIDADE ***

- **CPC 47 Determinação do preço da transação**
- **CPC 47 56....** "A entidade deve **incluir no preço da transação a totalidade ou parte do valor da contraprestação variável** estimado de acordo com o item 53, somente na medida em que **for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer**, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida."
- **NOVIDADE MESMO ***

- **CPC 47 Contraprestação não monetária**

-

66. “*Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação na forma que **não seja pagamento em dinheiro**, a entidade deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) **pelo valor justo.**”*

- **NOVO? ***

• CPC 47 Contraprestação não monetária

- **CPC 30 12.** “Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de **permuta**, por bens ou serviços que sejam de **natureza e valor similares**, a troca não é vista como uma transação que gera receita.
- Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços **não similares**, tais trocas são vistas como transações **que geram receita**.
- Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo **valor justo dos bens ou serviços recebidos**, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa.
- Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos **não pode ser mensurado com confiabilidade**, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços **entregues**, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa.”
- **NOVO? ***

- **Contraprestação a pagar ao cliente**
- **CPC 47 70.** *“Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que compram do cliente bens ou serviços da entidade).*
- *.....A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como **redução do preço da transação** e, portanto, das receitas, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço **distinto** (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. ...”*
- **NOVO ***

CPC 47 Alocação do Preço a cada Performance

- **CPC 47. 74.** “....*A melhor evidência do preço de venda individual é o preço **observável** do bem ou serviço ...*
- **75.** “*Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual*
 - *(a) abordagem de avaliação de mercadopreços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços*
 - *(b) abordagem do custo esperado mais margem..*
- **NOVO? ***

CPC 47 Alocação de Desconto

- **CPC 47. 81.** “.... **Exceto** quando a entidade tiver evidências observáveis, de acordo com o item 82, de que todo o desconto refere-se somente a uma ou mais das obrigações de desempenho do contrato, mas não a todas, a entidade deve alocar o desconto **proporcionalmente** a todas as obrigações de desempenho do contrato....”
- **NOVO? ***

- **CPC 47 Custo Incremental de Obtenção do Contrato**
- **CPC 47 91.** *“A entidade deve reconhecer como **ativo** os custos **incrementais** para **obtenção** de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos.”*
- Opção se realização em menos que 1 ano.
- **NOVO ***

CPC 47 Venda com direito à devolução

- B21... “... *a receita não deve ser reconhecida para os produtos que se espera que sejam devolvidos...*”
- Recebível menos Margem = Custo = Direito à restituição
ou
- Caixa contra Passivo, com Estoque = Direito à restituição

- **CPC 30 16**”... *Se a entidade retiver riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida....*” por desempenho insatisfatório, recebimento contingente, instalação, **probabilidade de devolução.**
- **NOVO? E NA PRÁTICA? Provisão? ***

CPC 47 Garantias

- **CPC 47 B29...** Garantia **separada** é performance separada (extendida, p.e.).
- Garantia normal **legal** ou **voluntária**, sem extensão anômala ou sem tarefas específicas são resolvidas por **Provisão**. Não é Performance adicional.
- Se fornecer **serviço adicional** é **Performance** separada. Alocação de preço e momento de reconhecimento.
- **NOVO? ***

CPC 47 Opções de clientes para bens ou serviços adicionais

- Incentivos, créditos de prêmio, pontos, renovação etc.
- B40. **Performance separada** se proporcionar ao cliente um direito material adicional
- B53. “*Essas promessas podem estar explicitamente **declaradas** no contrato ou **implícitas** por práticas comerciais **usuais** da entidade, políticas publicadas ou declarações específicas.*”
- **NOVO? Apenas na Forma ***

CPC 47 Opções de compra ou a termo

- **CPC 47 B66** Obrigação ou **Direito** de recomprar, **não é** Receita de Venda, tratar como
 - Arrendamento mercantil ou
 - Acordo de financiamento
- **CPC 30** – Apêndice A – Análise da essência da transação
- **NOVO? ***

CPC 47 Opção de Venda

- Cliente tem opção de Compra
- **CPC 47 B70** Se por **preço inferior** ao original, se o cliente **tiver incentivo econômico** significativo -> **Arrendamento mercantil**
- Se **não existir incentivo econômico** -> Igual à **Devolução**
- B73 Se por **preço igual ou maior** que o original, é **Financiamento**

ONDE O NOVO? *

EFETIVAS NOVIDADES DO CPC 47

- **Modificação de contrato – rescisão ou não – Novo parcialmente no ajuste retroativo**
- **Receita quando cumprida a obrigação – Transferência de Controle, e não mais apenas de Riscos e Benefícios – Pode haver Alguma novidade em alguns casos raros**
- **Receita ao longo do Tempo – Novidade parcial**
- **Preço Total ou Parcialmente Variável – Novo**
- **Contraprestação a Pagar ao Cliente – Novo**
- **Custo Incremental de Obtenção do Contrato - Novo**
- **Direito à Devolução – Novo na forma ***

EFETIVAS NOVIDADES DO CPC 47

- **Logo, quando alguém tiver que efetuar grandes mudanças:**
 - Ou cai numa das poucas efetivas NOVIDADES
 - Ou não aplicava ao pé da letra a norma anterior
- Provavelmente a maioria das empresas não sofrerá mudança
- * *

OBRIGADO

- Viram Richard Thaler ontem? **Prêmio Nobel de Economia**
- Economia Comportamental
- Autor de “*Mental Accounting*”