

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47

RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 15

* Termos de uso

Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, inclusive o CPC-PME, contém material que está sujeito a direitos autorais da IFRS® Foundation (Fundação IFRS). Todos esses direitos são reservados.

Este material é reproduzido e distribuído pela Fundação de Apoio aos Comitês de Pronunciamentos Contábeis e de Sustentabilidade (FACPCS) somente para a República Federativa do Brasil com a autorização da Fundação IFRS. Os direitos de outras partes com relação à utilização deste material estão definidos nos Termos de Uso ([link](#)) e qualquer utilização não prevista nos Termos de Uso deverá ser previamente autorizada por escrito pela FACPCS e Fundação IFRS.

Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, inclusive o CPC-PME, são emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis e de Sustentabilidade, organismo técnico apoiado pela FACPCS, para sua aplicação na República Federativa do Brasil e não foram preparados ou endossados pelo International Accounting Standards Board (IASB).

Os pronunciamentos, interpretações e orientações do CPC, inclusive o CPC-PME, não devem ser distribuídos para fora da República Federativa do Brasil.

* Notice

CPC/CPC PME contain copyright material of the IFRS® Foundation (Foundation) in respect of which all rights are reserved.

Reproduced and distributed by the Accounting and Sustainability Pronouncements Committee Support Foundation with the permission of the Foundation within the Federal Republic of Brazil only. No rights granted to third parties other than as permitted by the Terms of Use ([link](#)) without the prior written permission of Accounting and Sustainability Pronouncements Committee Support Foundation and the Foundation.

CPC/CPC PME are issued by Accounting and Sustainability Pronouncements Committee Support Foundation in respect of their application in Federal Republic of Brazil and have not been prepared or endorsed by the International Accounting Standards Board.

CPC/CPC PME are not to be distributed outside of Federal Republic of Brazil.

Sumário	Item
OBJETIVO	1 – 4
ALCANCE	5 – 8
RECONHECIMENTO	9 – 45
Identificação do contrato	9 – 16
Combinação de contrato	17
Modificação de contrato	18 – 21
Identificação de obrigação de <i>performance</i>	22 – 30
Satisfação de obrigação de <i>performance</i>	31 – 45
MENSURAÇÃO	46 – 90
Determinação do preço da transação	47 – 72
Alocação do preço da transação a obrigação de <i>performance</i>	73 – 86
Alterações no preço da transação	87 – 90
CUSTOS DO CONTRATO	91 – 104
Custo incremental para obtenção de contrato	91 – 94
Custo para cumprir o contrato	95 – 98
Amortização e redução ao valor recuperável	99 – 104
APRESENTAÇÃO	105 – 109
DIVULGAÇÃO	110 – 129
Contrato com cliente	113 – 122
Julgamentos significativos na aplicação deste pronunciamento	123 – 126
Ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir contrato com cliente	127 – 128
Expedientes práticos	129
Apêndice A – Definição de termos	

Apêndice B – Orientação de aplicação	
Apêndice C – Data de vigência e transição	

Objetivo

1. O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.
2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.
3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.
- ~~4. Este pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de desempenho¹) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difiram, significativamente, da aplicação deste pronunciamento aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.~~
4. Este pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de *performance*¹) com características similares, se essa entidade, razoavelmente, esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difiram, significativamente, da aplicação deste pronunciamento aos contratos (ou obrigações de *performance*) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira. (As expressões “obrigação(ões) de desempenho” foram substituídas em todo o pronunciamento por “obrigação(ões) de *performance*” pela Revisão CPC 13)

Alcance

5. A entidade deve aplicar este pronunciamento a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes:
 - ~~(a) contratos de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;~~
 - (a) contratos de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 – Arrendamentos; (Alterada pela Revisão CPC 14)
 - ~~(b) contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11 – Contratos de Seguro;~~
 - (b) contratos dentro do alcance do CPC 50 – Contratos de Seguro. Contudo, uma entidade pode escolher aplicar este Pronunciamento a contratos de seguro que têm como finalidade principal a prestação de serviços por uma taxa fixa de acordo com o item 8 do CPC 50. (Alterada pela Revisão de Pronunciamentos Técnicos n.º 21)

¹ O termo “obrigação de *performance*” neste pronunciamento diz respeito à obrigação da entidade vendedora desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora.

- (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros, do CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, do CPC 19 – Negócios em Conjunto, do CPC 35 – Demonstrações Separadas e do CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e
 - (d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, este pronunciamento não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma tempestiva.
6. A entidade deve aplicar este pronunciamento ao contrato (exceto contrato listado no item 5) somente se a contraparte do contrato for um cliente. O cliente é a parte que contratou com a entidade para obter bens ou serviços que constituem um produto das atividades normais da entidade em troca de contraprestação. A contraparte do contrato não será considerada um cliente se, por exemplo, a contraparte tenha contratado com a entidade sua participação em atividade ou em 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 ativo em acordo de colaboração) e não para obter o produto das atividades normais da entidade.
7. Um contrato com cliente pode estar parcialmente dentro do alcance deste pronunciamento e parcialmente dentro do alcance de outros pronunciamentos listados no item 5:
- (a) se outros pronunciamentos especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade primeiramente deve aplicar os requisitos de separação e/ou mensuração desses pronunciamentos. A entidade deve excluir do preço da transação o valor da parte (ou das partes) do contrato que seja inicialmente mensurada, de acordo com outros pronunciamentos, e deve aplicar os itens 73 a 86 para alocar o valor do preço da transação que permanecer vinculado (se houver) a cada obrigação de *performance*, dentro do alcance deste pronunciamento, e a quaisquer outras partes do contrato identificadas pelo item 7(b);
 - (b) se outros pronunciamentos não especificarem como separar e/ou mensurar inicialmente uma ou mais partes do contrato, então a entidade deve aplicar este pronunciamento para separar e/ou mensurar inicialmente a parte (ou partes) do contrato.
8. Este pronunciamento especifica a contabilização dos custos incrementais para obter um contrato com cliente e dos custos incorridos para cumprir o contrato com o cliente, se esses custos não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (ver itens 91 a 104). A entidade deve aplicar esses itens somente aos custos incorridos que correspondam ao contrato com o cliente (ou parte desse contrato) que esteja dentro do alcance deste pronunciamento.

Reconhecimento

Identificação do contrato

9. **A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:**
- (a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;**
 - (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;**
 - (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;**

- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e
 - (e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço (ver item 52).
10. Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade. As práticas e os processos para estabelecer contratos com clientes variam entre jurisdições, setores e entidade. Além disso, eles podem variar dentro da entidade (por exemplo, eles podem depender da classe do cliente ou da natureza dos bens ou serviços prometidos). A entidade deve considerar essas práticas e processos ao determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis.
 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 periodicamente de forma automática, desde que seja especificada no contrato. A entidade deve aplicar este pronunciamento à duração do contrato (ou seja, o prazo contratual), na qual as partes do contrato tenham direitos e obrigações exigíveis presentes.
 12. Para fins de aplicação deste pronunciamento um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (*enforceable right*) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte (ou partes). O contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:
 - (a) a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente; e
 - (b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca dos bens ou serviços.
 13. Se o contrato com o cliente atender aos critérios do item 9 no início do contrato, a entidade não deve reavaliar esses critérios a menos que haja indicação de alteração significativa nos fatos e circunstâncias. Por exemplo, se a capacidade do cliente de pagar a contraprestação se deteriorar significativamente, a entidade deve reavaliar se é provável que ela receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços restantes que serão transferidos ao cliente.
 14. Se o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9, a entidade deve continuar a avaliar o contrato para determinar se os critérios do item 9 serão atendidos subsequentemente.
 15. Quando o contrato com o cliente não atender aos critérios do item 9 e a entidade receber contraprestação do cliente, a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses tiver ocorrido:
 - (a) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens 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. A entidade deve reconhecer a contraprestação recebida de cliente como passivo até que uma das hipóteses do item 15 ocorra ou até que os critérios do item 9 sejam

subsequentemente atendidos (ver item 14). Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

Combinação de contrato

17. A entidade deve combinar dois ou mais contratos celebrados na mesma data ou perto dessa data com o mesmo cliente (ou partes relacionadas do cliente) e deve contabilizar 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 pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
 - (c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de *performance* de acordo com os itens 22 a 30.

Modificação de contrato

18. Modificação de contrato é uma alteração no alcance ou no preço (ou ambos) de contrato que seja aprovada pelas partes do contrato. Em alguns setores e jurisdições, uma modificação de contrato pode ser descrita como uma mudança do pedido, uma variação ou uma alteração. A modificação de contrato existe quando as partes do contrato aprovam a modificação que cria novos direitos e obrigações executáveis das partes do contrato ou que modifica direitos e obrigações executáveis existentes. A modificação de contrato pode ser aprovada por escrito, por acordo verbal ou sugerida por práticas usuais de negócios. Se as partes do contrato não tiverem aprovado a modificação do contrato, a entidade deve continuar a aplicar ao contrato existente este pronunciamento até que a modificação do contrato seja aprovada.
19. Uma modificação de contrato pode existir ainda que as partes do contrato tenham um litígio sobre o alcance ou o preço (ou ambos) da modificação ou as partes tenham aprovado a mudança no alcance do contrato, mas ainda não tenham determinado a alteração correspondente no preço. Ao determinar se os direitos e as obrigações que são criados ou alterados por uma modificação são executáveis, a entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes, incluindo os termos do contrato e outras evidências. Se as partes do contrato tiverem aprovado a alteração no alcance do contrato, mas não tiverem ainda determinado a alteração correspondente ao preço, a entidade deve estimar a alteração no preço da transação decorrente da modificação de acordo com os itens 50 a 54 ao estimar a contraprestação variável e de acordo com os itens 56 a 58 ao restringir as estimativas de contraprestação variável.
20. A entidade deve contabilizar uma modificação de contrato como contrato separado se ambas as condições seguintes estiverem presentes:
- (a) o alcance do contrato aumentar devido à inclusão de bens ou serviços prometidos que sejam distintos (de acordo com os itens 26 a 30); e
 - (b) o preço do contrato aumentar o valor da contraprestação que reflita os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos adicionais da entidade e quaisquer ajustes apropriados desse preço para refletir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, a entidade pode ajustar o preço de venda individual do bem ou serviço adicional para refletir o desconto que o cliente receba, pois não é necessário para a entidade incorrer nos custos relacionados à venda que incorreria ao vender o bem ou serviço similar a novo cliente.
21. Se a modificação do contrato não for contabilizada como contrato separado de acordo com o item 20, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços prometidos ainda não

transferidos na data da modificação do contrato (ou seja, os bens ou os serviços prometidos restantes) por qualquer das formas seguintes que for aplicável:

- (a) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse a rescisão do contrato existente e a criação de novo contrato, se os bens ou serviços restantes forem distintos dos bens ou serviços transferidos na, ou antes da, data da modificação do contrato. O valor da contraprestação a ser alocado às obrigações de *performance* restantes (ou aos bens ou serviços distintos restantes ou a uma única obrigação de *performance* identificada de acordo com o item 22(b)) é a soma da:
 - (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 do contrato;
- (b) a entidade deve contabilizar a modificação do contrato como se fosse parte do contrato existente, se os bens ou serviços restantes não forem distintos e, portanto, formarem parte da única obrigação de *performance* que seja parcialmente satisfeita na data da modificação do contrato. O efeito que a modificação do contrato tem sobre o preço da transação e sobre a mensuração pela entidade do progresso em relação à satisfação completa da obrigação de *performance* deve ser reconhecido como ajuste da receita (seja como aumento ou redução da receita) na data da modificação do contrato (ou seja, o ajuste da receita é feito em base cumulativa);
- (c) se os bens ou serviços restantes forem uma combinação dos itens (a) e (b), então a entidade deve contabilizar os efeitos da modificação sobre as obrigações de *performance* não satisfeitas (inclusive as parcialmente não satisfeitas) no contrato modificado de forma consistente com os objetivos deste item.

Identificação de obrigação de *performance*

- 22. No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de *performance* cada promessa de transferir ao cliente:**
 - (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou**
 - (b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (ver item 23).**
- 23. Série de bens ou serviços distintos tem o mesmo padrão de transferência para o cliente, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:
 - (a) cada bem ou serviço distinto da série que a entidade promete transferir ao cliente atende aos critérios do item 35 para obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo; e
 - (b) de acordo com os itens 39 e 40, o mesmo método é utilizado para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de *performance* para transferir ao cliente cada bem ou serviço distinto da série.

Promessas em contratos com clientes

- 24. Um contrato com cliente de modo geral declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de *performance* identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.
- 25. As obrigações de *performance* não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas

para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de *performance*.

Bens ou serviços distintos

26. Dependendo do contrato, bens ou serviços prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:
- (a) venda de bens produzidos pela entidade (por exemplo, estoque de fabricante);
 - (b) revenda de bens adquiridos pela entidade (por exemplo, mercadorias de varejista);
 - (c) revenda de direitos sobre bens ou serviços adquiridos pela entidade (por exemplo, *ticket* revendido pela entidade, agindo como principal, conforme descrito nos itens B34 a B38);
 - (d) execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para cliente;
 - (e) prestação de serviço que consiste em estar pronta para fornecer bens ou serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de *softwares* que sejam fornecidas quando e se disponíveis) ou disponibilização de bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
 - (f) prestação de serviço de modo a providenciar para que a outra parte transfira bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);
 - (g) concessão de direitos sobre bens ou serviços a serem fornecidos no futuro que o cliente possa revender ou fornecer a seu cliente (por exemplo, a entidade que vende um produto ao varejista promete transferir o bem ou o serviço adicional à pessoa que compre o produto do varejista);
 - (h) construção, fabricação ou desenvolvimento de ativo em nome do cliente;
 - (i) concessão de licenças (ver itens B52 a B63B); e
 - (j) concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (quando essas opções fornecerem ao cliente um direito relevante, conforme descrito nos itens B39 a B43).
27. Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se ambos os critérios a seguir forem atendidos:
- (a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e
 - (b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato (ou seja, compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato).
28. O cliente pode beneficiar-se de bem ou serviço de acordo com o item 27(a), se o bem ou serviço puder ser usado, consumido, vendido por valor que seja superior ao valor de sucata ou de outro modo realizado de forma que gere benefícios econômicos. Para alguns bens ou serviços, o cliente pode ser capaz de beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente. Para outros bens ou serviços, o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço somente em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível é o bem ou o serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou o recurso que o cliente já obteve da entidade (incluindo bens 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 o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Por exemplo, o fato de que a entidade vende regularmente o bem ou o serviço separadamente indica que o cliente pode beneficiar-se do bem ou serviço isoladamente ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis.
29. Ao avaliar se as promessas da entidade para transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente de acordo com o item 27(b), o objetivo é determinar se a natureza da promessa, dentro do contexto do contrato, é para transferir cada um desses

bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, para transferir item ou itens combinados para os quais as promessas de bens e serviços são insumos. Fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços ao cliente não são separadamente identificáveis, incluem, mas não estão a eles limitados, os seguintes:

~~(a) a entidade não fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;~~

(a) a entidade fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade; (Alterado pela Revisão de Pronunciamentos Técnicos n.º 20)

(b) um ou mais bens ou serviços são significativamente modificados ou personalizados, ou são significativamente modificados ou personalizados por um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato;

(c) os bens e os serviços são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados. Em outras palavras, cada um dos bens ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais bens 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 bens ou serviços de forma independente.

30. Se o bem ou o serviço prometido não for distinto, a entidade deve combinar esse bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em que a entidade deva contabilizar todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de *performance*.

Satisfação de obrigação de *performance*

31. **A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de *performance* ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.**

32. Para cada obrigação de *performance* identificada de acordo com os itens 22 a 30, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de *performance* ao longo do tempo (de acordo com os itens 35 a 37) ou se satisfaz à obrigação de *performance* em momento específico no tempo (de acordo com o item 38). Se a entidade não satisfizer à obrigação de *performance* ao longo do tempo, a obrigação de *performance* é satisfeita em momento específico no tempo.

33. Bens e serviços são ativos, mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas, 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.

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).

Obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo

35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de *performance* 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 (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
 - (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).
36. O ativo criado pelo desempenho por parte da entidade não possui uso alternativo para a entidade, se 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 o ativo possui uso alternativo para a entidade deve ser feita no início do contrato. Após o início do contrato, a entidade não deverá atualizar a avaliação do uso alternativo do ativo, a menos que as partes do contrato aproveem a modificação do contrato que altere, substancialmente, a obrigação de *performance*. Os itens B6 a B8 fornecem orientação para avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade.
37. A entidade deve considerar os termos do contrato, bem como quaisquer leis que se apliquem ao contrato, ao avaliar se possui direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, de acordo com o item 35(c). O direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não necessita ser por valor fixo. Contudo, em todas as ocasiões ao longo da duração do contrato, a entidade deve ter direito ao 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 itens B9 a B13 fornecem orientação para a avaliação da existência e exigibilidade do direito a pagamento e se o direito a pagamento da entidade daria à entidade o direito de receber por seu desempenho concluído até a data presente.

Obrigação de *performance* satisfeita em momento específico no tempo

38. Se a obrigação de *performance* não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deverá satisfazer à obrigação de *performance* em momento específico no tempo. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e a entidade satisfaz à obrigação de *performance*, a entidade deve considerar os requisitos para controle, apresentados nos itens 31 a 34. Além disso, a entidade deve considerar 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 o cliente estiver presentemente obrigado a pagar pelo ativo, isso pode indicar que o cliente obteve a

- capacidade de direcionar o uso do ativo sujeito à troca e de obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios restantes desse ativo;
- (b) o cliente possui a titularidade legal do ativo – titularidade legal pode indicar qual parte do contrato tem a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Portanto, a transferência da titularidade legal do ativo pode indicar que o cliente obteve o controle do ativo. Se a entidade retém a titularidade legal exclusivamente como proteção contra o não pagamento pelo cliente, esses direitos da entidade não impedem o cliente de obter o controle do ativo;
 - (c) a entidade transferiu a posse física do ativo – a posse física do 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 restantes desse ativo ou de restringir o acesso de outras entidades a esses benefícios. Contudo, a posse física pode não coincidir com o controle do ativo. Por exemplo, em alguns contratos de recompra e em alguns contratos de consignação, o cliente ou consignatário pode ter a posse física do ativo que a entidade controla. Por outro lado, em alguns acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega (*bill-and-hold*), a entidade pode ter a posse física do ativo que o cliente controla. Os itens B64 a B76, B77 e B78 e B79 a B82 fornecem orientação sobre a contabilização de contratos de recompra, contratos de consignação e acordos de venda na qual a entrega da mercadoria é retardada a pedido do comprador (*bill-and-hold*), respectivamente;
 - (d) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo – a transferência dos riscos e benefícios significativos da propriedade do 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 restantes desse ativo. Contudo, ao avaliar os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo prometido, a entidade deve excluir quaisquer riscos que deem origem à obrigação de *performance* separada adicional à obrigação de *performance* que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito à obrigação de *performance* adicional que consiste em prestar serviços de manutenção relacionados ao ativo transferido;
 - (e) o cliente aceitou o ativo – o aceite do ativo pelo cliente pode indicar que ele obteve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo. Para avaliar o efeito da cláusula contratual de aceite pelo cliente sobre quando o controle do ativo é transferido, a entidade deve considerar a orientação dos itens B83 a B86.

Mensuração do progresso para a satisfação completa de obrigação de *performance*

- 39. Para cada obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade deve reconhecer receitas ao longo do tempo, mensurando o progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de *performance*. O objetivo ao mensurar o progresso é descrever o desempenho por parte da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços prometidos ao cliente (ou seja, a satisfação da obrigação de *performance* da entidade).
- 40. A entidade deve aplicar um único método de mensuração do progresso para cada obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo e a entidade deve aplicar esse método de forma consistente a obrigações de *performance* similares e em circunstâncias similares. Ao final de cada período contábil a que se referem essas demonstrações, a entidade deve remensurar seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo.

Métodos para a mensuração do progresso

- 41. Métodos apropriados de mensuração do progresso incluem métodos de produto e métodos de insumo. Os itens B14 a B19 fornecem orientação para o uso de métodos de produto e

métodos de insumo para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de *performance*. Ao determinar o método apropriado para mensurar o progresso, a entidade deve considerar a natureza do bem ou serviço que a entidade prometeu transferir ao cliente.

42. Ao aplicar um método para mensurar o progresso, a entidade deve excluir da mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade não transfere o controle ao cliente. Inversamente, a entidade deve incluir na mensuração do progresso quaisquer bens ou serviços em relação aos quais a entidade efetivamente transfira o controle ao cliente ao satisfazer essa obrigação de *performance*.
43. À medida que as circunstâncias se modifiquem ao longo do tempo, a entidade deve atualizar a sua mensuração do progresso para refletir quaisquer alterações no resultado da obrigação de *performance*. Essas alterações na mensuração do progresso da entidade devem ser contabilizadas como mudança na estimativa contábil de acordo com o CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

Mensuração razoável do progresso

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

Mensuração

46. **Quando (ou à medida que) uma obrigação de *performance* for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de *performance*.**

Determinação do preço da transação

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.**
48. A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:
 - (a) contraprestação variável (ver itens 50 a 55 e 59);
 - (b) restrição de estimativas de contraprestação variável (ver itens 56 a 58);
 - (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato (ver itens 60 a 65);
 - (d) contraprestação não monetária (ver itens 66 a 69); e
 - (e) contraprestação a pagar ao cliente (ver itens 70 a 72).

49. Para fins de determinação do preço da transação, a entidade deve presumir que os bens ou serviços serão transferidos ao cliente conforme prometido, de acordo com o contrato existente, o qual não será cancelado, renovado ou modificado.

Contraprestação variável

50. Se a contraprestação prometida no contrato incluir um valor variável, a entidade deve estimar o valor da contraprestação à qual a entidade terá direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.
51. O valor da 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 da entidade à contraprestação depender da ocorrência ou não ocorrência de evento futuro. Por exemplo, o valor da contraprestação é variável se o produto for vendido com direito de retorno ou se o valor fixo for prometido como bônus de desempenho em caso de ser atingido um marco especificado.
52. A variabilidade relativa à contraprestação prometida ao cliente pode ser declarada expressamente no contrato. Além dos termos do contrato, a contraprestação prometida é variável se existir qualquer das seguintes circunstâncias:
- (a) o cliente possui uma expectativa válida decorrente das práticas usuais de negócios da entidade, das políticas publicadas ou de declarações específicas de que a entidade deva aceitar 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 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. A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando qualquer dos métodos a seguir, dependendo de por qual método a entidade espera melhor prever o valor da contraprestação à qual tem direito:
- (a) o valor esperado – o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;
 - (b) o valor mais provável – o valor mais provável é o valor único mais provável de uma gama 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, a entidade atingir um bônus de desempenho ou não).
54. A entidade deve aplicar um método de forma consistente ao longo de todo o contrato ao estimar o efeito da incerteza sobre o valor da contraprestação variável ao qual a entidade tem direito. Além disso, a entidade deve considerar todas as informações (históricas, atuais e previstas) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade e deve identificar um número razoável de possíveis valores de contraprestação. As informações que a entidade utiliza para estimar o valor da contraprestação variável normalmente são similares às informações que a administração da entidade utiliza durante o processo de planejamento e proposta e ao estabelecer preços para bens ou serviços prometidos.

Passivo de restituição

55. A entidade deve reconhecer um passivo de restituição, se receber contraprestação do cliente e esperar restituir a totalidade ou parte dessa contraprestação ao cliente. O passivo

de restituição deve ser 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 alteração correspondente no preço da transação e, portanto, no passivo do contrato) deve ser atualizado ao final de cada período de relatório para refletir alterações nas circunstâncias. Para contabilizar o passivo de restituição relativo à venda com direito de retorno, a entidade deve aplicar a orientação dos itens B20 a B27.

Restrição de estimativas de contraprestação variável

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.
57. Ao avaliar se é altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não ocorra uma vez que a incerteza relativa à contraprestação variável seja subsequentemente resolvida, a entidade deve considerar tanto a probabilidade quanto a magnitude da reversão de receitas. Fatores que podem aumentar a probabilidade ou a magnitude da 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 no mercado, julgamento ou ações de terceiros, condições climáticas e alto risco de obsolescência do bem ou serviço prometido;
 - (b) não se espera que a incerteza sobre o valor da contraprestação seja resolvida por 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 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 grande número e ampla gama de possíveis valores de contraprestação.
58. A entidade deve aplicar o item B63 para contabilizar a contraprestação com base em *royalties* baseados em vendas, ou baseados em uso, que sejam prometidos em troca de licença de propriedade intelectual.

Reavaliação da contraprestação variável

59. Ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação, se a estimativa de contraprestação variável for restrita) para representar fielmente as circunstâncias presentes no final do período do relatório e as alterações nas circunstâncias durante o período do relatório. A entidade deve contabilizar alterações no preço da transação de acordo com os itens 87 a 90.

Existência de componente de financiamento significativo no contrato

60. Ao determinar o preço da transação, a entidade deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo, se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente ou à entidade um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente. Nessas circunstâncias, o contrato contém componente de financiamento significativo. Componente de financiamento significativo pode existir, independentemente, se a promessa de financiamento é expressamente declarada no contrato ou implícita pelos termos de pagamento pactuados pelas partes do contrato.

61. O objetivo, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para um componente de financiamento significativo, é que a entidade reconheça receitas pelo valor que reflita o preço que o cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos, se o cliente tivesse pago à vista por esses bens ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista). A entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias relevantes ao avaliar se o contrato contém 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 bens ou serviços prometidos; e
 - (b) o efeito combinado do disposto nos dois incisos seguintes:
 - (i) a duração de tempo esperada entre o momento em que a entidade transfere os bens ou serviços prometidos ao cliente e o momento em que o cliente paga por esses bens ou serviços; e
 - (ii) as taxas de juros vigentes no mercado pertinente.
62. Não obstante a avaliação do disposto no item 61, o contrato com o cliente não terá componente de financiamento significativo, se qualquer dos seguintes fatores estiver presente:
- (a) o cliente pagou pelos bens ou serviços antecipadamente e a época da transferência desses bens ou serviços será determinada 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 bem ou serviço (conforme descrito no item 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. Eliminado.
64. Para atingir o objetivo do item 61, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir o componente de financiamento significativo, a entidade deve utilizar a taxa de desconto que seria refletida em 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. A 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 bens ou serviços quando (ou à medida que) os transferisse ao cliente. Após o início do contrato, a entidade não deve atualizar a taxa de desconto para refletir alterações nas taxas de juros ou outras circunstâncias (tais como alteração na avaliação do risco de crédito do cliente).
65. A entidade deve apresentar os efeitos do 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 deve ser reconhecida somente na medida em que ativo (ou recebível) de contrato ou passivo de contrato for reconhecido na contabilização do contrato com o cliente.

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.

67. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo da contraprestação não monetária, ela deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens 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, a alteração no preço da ação que a entidade tem o direito de receber do cliente). Se o valor justo da contraprestação não monetária prometida pelo cliente variar por outras razões que não apenas a forma da contraprestação (por exemplo, o valor justo pode variar em razão do desempenho da entidade), a entidade deve aplicar os requisitos dos itens 56 a 58.
69. Se o cliente entregar bens ou serviços (por exemplo, materiais, equipamentos ou mão de obra) para facilitar o desempenho do contrato pela entidade, ela deve avaliar se obtém o controle desses bens ou serviços recebidos. Caso afirmativo, a entidade deve contabilizar os bens ou serviços recebidos como contraprestação não monetária recebida do cliente.

Contraprestação a pagar ao cliente

70. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que comprem do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, cupom ou *voucher*) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que comprem 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. Se a contraprestação a pagar ao cliente incluir um valor variável, a entidade deve estimar o preço da transação (incluindo a avaliação se a estimativa da contraprestação variável for restrita), de acordo com os itens 50 a 58.
71. Se a contraprestação a pagar ao cliente for pagamento com bem ou serviço distinto do cliente, então a entidade deve contabilizar a compra do bem 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 bem ou serviço distinto que a entidade recebe do cliente, então a entidade deve contabilizar esse excedente como redução do preço da transação. Se a entidade não puder estimar, razoavelmente, o valor justo do bem ou serviço recebido do cliente, ela deve contabilizar toda a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação.
72. Consequentemente, se a contraprestação a pagar ao cliente for contabilizada como redução do preço da transação, a entidade deve reconhecer a redução das receitas quando (ou à medida que) o último de qualquer dos eventos a seguir ocorrer:
 - (a) quando a entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e
 - (b) quando a entidade pagar ou prometer pagar a contraprestação (ainda que o pagamento dependa de evento futuro). Essa promessa pode ser deduzida das práticas de negócios usuais da entidade.

Alocação do preço da transação a obrigação de *performance*

73. **O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de *performance* (bem ou serviço distinto) pelo valor**

que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

74. Para atingir o objetivo de alocação, a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de *performance* identificada no contrato com base no preço de venda individual, de acordo com os itens 76 a 80, exceto conforme especificado nos itens 81 a 83 (para a alocação de descontos) e nos itens 84 a 86 (para a alocação de contraprestação que inclua valores variáveis).
75. Os itens 76 a 86 não serão aplicáveis, se o contrato tiver apenas uma obrigação de *performance*. Contudo, os itens 84 a 86 podem ser aplicados se a entidade prometer transferir uma série de bens ou serviços distintos identificados como uma única obrigação de *performance* de acordo com o item 22(b) e a contraprestação prometida incluir valores variáveis.

Alocação com base em preço de venda individual

76. Para alocar o preço da transação a cada obrigação de *performance* com base no preço de venda individual, a entidade deve determinar o preço de venda individual no início do contrato do bem ou serviço distinto subjacente a cada obrigação de *performance* no contrato e deve alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais.
77. O preço de venda individual é o preço pelo qual a entidade venderia o bem ou o serviço prometido separadamente ao cliente. A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares. O preço contratualmente declarado ou o preço de tabela do bem ou serviço pode ser (mas não se deve presumir que seja) o preço de venda individual desse bem ou serviço.
78. Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação do item 73. Ao estimar o preço de venda individual, a entidade deve considerar 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, a entidade deve maximizar o uso de informações observáveis e deve aplicar métodos de estimativa de forma consistente para circunstâncias similares.
79. Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:
- (a) abordagem de avaliação de mercado ajustada – a entidade pode avaliar o mercado no qual vende bens ou serviços e estimar o preço que o cliente nesse mercado estaria disposto a pagar por esses bens ou serviços. Essa abordagem pode incluir também consultar os preços dos concorrentes da entidade para bens ou serviços similares e ajustar esses preços, conforme necessário, para refletir os custos e margens da entidade;
 - (b) abordagem do custo esperado mais margem – a entidade pode prever seus custos esperados para satisfazer à obrigação de *performance* e então adicionar a margem apropriada para esse bem ou serviço;
 - (c) abordagem residual – a entidade pode estimar o preço de venda individual por referência ao preço de transação total menos a soma dos preços de venda individuais observáveis de outros bens ou serviços prometidos no contrato. Contudo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar, de acordo com o item 78, o preço de venda individual de bem ou serviço somente se for atendido um dos seguintes critérios:
 - (i) a entidade vender o mesmo bem ou serviço a diferentes clientes (ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo) por ampla gama de valores (ou seja, o preço de venda é altamente variável porque o preço de venda individual

representativo não pode ser discernido de transações passadas ou de outras evidências observáveis); ou

- (ii) a entidade ainda não estabeleceu o preço para esse bem ou serviço e o bem 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 bens ou serviços prometidos no contrato, se dois ou mais desses bens ou serviços tiverem preços de venda individuais altamente variáveis ou incertos. Por exemplo, a entidade pode usar uma abordagem residual para estimar o preço de venda individual total para esses bens 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 bens ou serviços individuais, relativos a esse preço de venda individual total estimado, determinado pela abordagem residual. Quando a entidade utilizar uma combinação de métodos para estimar o preço de venda individual de cada bem ou serviço prometido no contrato, a entidade deve avaliar se a alocação do preço da transação por esses preços de venda individuais estimados é consistente com o objetivo de alocação do item 73 e com as exigências para a estimativa de preços de venda individuais do item 78.

Alocação de desconto

81. O cliente recebe desconto por comprar um grupo de bens ou serviços, se a soma dos preços de venda individuais desses bens ou serviços prometidos no contrato exceder a contraprestação prometida no contrato. 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 *performance* do contrato, mas não a todas, a entidade deve alocar o desconto proporcionalmente a todas as obrigações de *performance* do contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de *performance* com base nos preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos subjacentes.
82. A entidade deve alocar todo o desconto a uma ou mais das obrigações de *performance* do contrato, mas não a todas, se forem atendidos todos os critérios a seguir:
- (a) a entidade vender regularmente cada bem ou serviço distinto (ou cada grupo de bens ou serviços distintos) do contrato de forma individual;
 - (b) a entidade também vender regularmente de forma individual um grupo (ou grupos) de outros desses bens ou serviços distintos com desconto em relação aos preços de venda individuais dos bens ou serviços em cada grupo; e
 - (c) o desconto atribuível a cada grupo de bens ou serviços descrito no item 82(b) for substancialmente o mesmo que o desconto do contrato e a análise dos bens ou serviços de cada grupo fornecer evidência observável da obrigação de *performance* (ou obrigações de *performance*) à qual pertence todo o desconto do contrato.
83. Se todo o desconto for alocado a uma ou mais obrigações de *performance* do contrato, de acordo com o item 82, a entidade deve alocar o desconto antes de usar a abordagem residual para estimar o preço de venda individual do bem ou serviço de acordo com o item 79(c).

Alocação de contraprestação variável

84. A contraprestação variável que é prometida no contrato pode ser atribuível ao contrato inteiro ou à parte específica do contrato, como, por exemplo, qualquer das seguintes:
- (a) uma ou mais das obrigações de *performance* do contrato (por exemplo, um bônus pode depender da transferência pela entidade de bem ou serviço prometido dentro do prazo especificado), mas não a todas; ou
 - (b) um ou mais dos bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todos, em uma série de bens ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de *performance*

de acordo com o item 22(b) (por exemplo, a contraprestação prometida para o segundo ano do contrato de prestação de serviços de limpeza de dois anos aumentará com base nas variações do índice de inflação especificado).

85. A entidade deve alocar um valor variável (e alterações subsequentes nesse valor) inteiramente à obrigação de *performance* ou ao bem ou serviço distinto que faz parte de uma única obrigação de *performance* de acordo com o item 22(b), se forem atendidos ambos os seguintes critérios:
- (a) os termos de pagamento variável se referirem, especificamente, aos esforços da entidade para satisfazer à obrigação de *performance* ou transferir o bem ou serviço distinto (ao resultado específico da satisfação da obrigação de *performance* ou da transferência do bem ou serviço distinto); e
 - (b) a alocação de todo o valor variável da contraprestação à obrigação de *performance* ou ao bem ou serviço distinto for consistente com o objetivo de alocação do item 73 ao considerar todas as obrigações de *performance* e termos de pagamento do contrato.
86. Os requisitos de alocação dos itens 73 a 83 devem ser aplicados para alocar o valor restante do preço da transação que não atender aos critérios do item 85.

Alterações no preço da transação

87. Após o início do contrato, o preço da transação pode mudar por várias razões, incluindo a solução de eventos incertos ou outras alterações nas circunstâncias que alterem o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos bens ou serviços prometidos.
88. A entidade deve alocar às obrigações de *performance* do contrato quaisquer alterações subsequentes no preço da transação da mesma forma que no início do contrato. Consequentemente, a entidade não deve realocar o preço da transação para refletir alterações em preços de venda individuais após o início do contrato. Valores alocados à obrigação de *performance* satisfeita devem ser reconhecidos como receita, ou como redução da receita, no período em que o preço da transação mudar.
89. A entidade deve alocar a alteração no preço de toda a transação a uma ou mais das obrigações de *performance* de bens ou serviços distintos prometidos, mas não a todas, em uma série que faz parte de uma única obrigação de *performance*, de acordo com o item 22(b), somente se forem atendidos os critérios do item 85 sobre alocação da contraprestação variável.
90. A entidade deve contabilizar a alteração no preço da transação que resultar da modificação do contrato de acordo com os itens 18 a 21. Contudo, para a alteração no preço da transação que ocorrer após a modificação do contrato, a entidade deve aplicar os itens 87 a 89 para alocar a alteração no preço da transação por qualquer das seguintes formas que for aplicável:
- (a) a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de *performance* identificadas no contrato antes da modificação se, e na medida em que, a alteração no preço da transação for atribuível ao valor da contraprestação variável prometido antes da modificação e a modificação for contabilizada de acordo com o item 21(a);
 - (b) nos demais casos em que a modificação não tiver sido contabilizada como contrato separado, de acordo com o item 20, a entidade deve alocar a alteração no preço da transação às obrigações de *performance* do contrato modificado (ou seja, as obrigações de *performance* que se encontravam não satisfeitas ou parcialmente satisfeitas imediatamente após a modificação).

Custos do contrato

Custo incremental para obtenção de contrato

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

Custo para cumprir o contrato

95. **Se os custos incorridos no desempenho do contrato com o cliente não estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento (por exemplo, o CPC 16 – Estoques, o CPC 27 – Ativo Imobilizado ou o CPC 04 – Ativo Intangível), a entidade deve reconhecer o ativo a partir dos custos incorridos para cumprir o contrato, somente se esses custos atenderem a todos os critérios a seguir:**
- (a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);**
 - (b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de *performance* no futuro;**
 - e**
 - (c) espera-se que os custos sejam recuperados.**
96. Para custos incorridos no desempenho de contrato com cliente que estejam dentro do alcance de outro pronunciamento, a entidade deve contabilizar esses custos de acordo com esses outros pronunciamentos.
97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes:
- (a) mão de obra direta (por exemplo, salários e ordenados de empregados que prestam os serviços prometidos diretamente ao cliente);
 - (b) materiais diretos (por exemplo, suprimentos utilizados na prestação dos serviços prometidos ao cliente);
 - ~~(c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas e equipamentos utilizados no desempenho do contrato);~~
 - (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 ativo de direito de uso utilizados no desempenho do contrato); [\(Alterada pela Revisão CPC 13\)](#)
 - (d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e
 - (e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).
98. A entidade deve reconhecer os seguintes custos como despesa quando incorridos:

- (a) custos gerais e administrativos (a menos que esses custos sejam expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato, hipótese em que a entidade deve avaliar esses custos de acordo com o item 97);
- (b) custos relativos a perdas de material, mão de obra ou outros recursos para cumprir o contrato que não foram refletidos no preço do contrato;
- (c) custos que se referem a obrigações de *performance* satisfeitas (ou obrigações de *performance* parcialmente satisfeitas) do contrato (ou seja, custos que se referem ao desempenho passado); e
- (d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de *performance* não satisfeitas ou a obrigações de *performance* satisfeitas (ou obrigações de *performance* parcialmente satisfeitas).

Amortização e redução ao valor recuperável

- 99. O ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, deve ser amortizado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. O ativo pode se referir a bens ou serviços a serem transferidos de acordo com contrato previsto específico (conforme descrito no item 95(a)).
- 100. A entidade deve atualizar a amortização para refletir uma alteração significativa na época esperada pela entidade de transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa alteração deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil de acordo com o CPC 23.
- 101. A entidade deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95, exceda:
 - (a) o valor restante da contraprestação que a entidade espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere; menos
 - (b) os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa (ver item 97).
- 102. Para fins de aplicação do item 101 para determinar o valor da contraprestação que a entidade espera receber, a entidade deve utilizar os princípios para determinação do preço da transação (exceto em relação aos requisitos dos itens 56 a 58 sobre a restrição de estimativas de contraprestação variável) e deve ajustar esse valor para refletir os efeitos do risco de crédito do cliente.
- 103. Antes que a entidade reconheça a perda por redução ao valor recuperável para ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95, a entidade deve reconhecer qualquer perda por redução ao valor recuperável para ativos relacionados ao contrato que sejam reconhecidos de acordo com outro pronunciamento (por exemplo, CPC 16, CPC 27 e CPC 04). Após aplicar o teste de redução ao valor recuperável do item 101, a entidade deve incluir o valor contábil resultante do ativo reconhecido de acordo com o item 91 ou com o item 95 no valor contábil da unidade geradora de caixa à qual ele pertence para fins de aplicação do CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos a essa unidade geradora de caixa.
- 104. A entidade deve reconhecer no resultado a reversão da totalidade ou de parte da perda por redução ao valor recuperável reconhecida anteriormente, de acordo com o item 101, quando as condições de redução ao valor recuperável deixarem de existir ou tiverem melhorado. O aumento do valor contábil do ativo não deve exceder 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 das partes do contrato tiver concluído o desempenho, a entidade deve apresentar o contrato no balanço patrimonial como ativo de contrato ou passivo de contrato, dependendo da relação entre o desempenho pela entidade e o pagamento pelo cliente. A entidade deve apresentar separadamente como recebível quaisquer direitos incondicionais à contraprestação.**
106. Se o cliente pagar a contraprestação ou a entidade tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional (ou seja, recebível), antes que a entidade transfira o bem ou serviço ao cliente, a entidade deve apresentar o contrato como passivo de contrato quando o pagamento for efetuado ou o pagamento for devido (o que ocorrer antes). Passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente.
107. Se a entidade concluir o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido, a entidade deve apresentar o contrato como ativo de contrato, excluindo quaisquer valores apresentados como recebível. Ativo de contrato é um direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente. A entidade deve avaliar um ativo de contrato quanto à redução ao valor recuperável de acordo com o CPC 48. A redução ao valor recuperável de ativo de contrato deve ser mensurada, apresentada e divulgada da mesma forma que um ativo financeiro que esteja dentro do alcance do CPC 48 (ver também item 113(b)).
108. Recebível é um direito da entidade à contraprestação que seja incondicional. O direito à contraprestação é considerado incondicional, se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido. Por exemplo, a entidade deve reconhecer o recebível se tiver o direito presente a pagamento ainda que esse valor possa estar sujeito à restituição no futuro. A entidade deve contabilizar o recebível de acordo com o CPC 48. Por ocasião do reconhecimento inicial do recebível proveniente de contrato com cliente, qualquer diferença, entre a mensuração do recebível de acordo com o CPC 48 e o valor correspondente da receita reconhecido, se o primeiro valor for maior que o segundo valor, deve ser apresentada como despesa (por exemplo, perda por recuperação ao valor recuperável).
109. Este pronunciamento utiliza os termos “ativo de contrato” e “passivo de contrato”, mas não proíbe a entidade de utilizar descrições alternativas no balanço patrimonial para esses itens. Se a entidade utilizar uma descrição alternativa para ativo de contrato, a entidade deve fornecer informações suficientes para que o usuário das demonstrações contábeis diferencie entre recebíveis e ativos de contrato.

Divulgação

- 110. O objetivo dos requisitos de divulgação consiste em que a entidade divulgue informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes. Para atingir esse objetivo, a entidade deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os itens seguintes:**
- (a) seus contratos com clientes (ver itens 113 a 122);**
 - (b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar este pronunciamento a esses contratos (ver itens 123 a 126); e**
 - (c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 ou com o item 95 (ver itens 127 e 128).**
111. A entidade deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo de divulgação e quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos. A entidade deve

agregar ou desagregar divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que possuem características substancialmente diferentes.

112. A entidade não precisa divulgar informações de acordo com este pronunciamento se tiver fornecido as informações de acordo com outro pronunciamento.
- 112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas 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.

Contrato com cliente

113. A entidade deve divulgar 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 outros pronunciamentos:
- (a) receitas reconhecidas de contratos com clientes, as quais a entidade divulga separadamente de suas outras fontes de receitas; e
 - (b) quaisquer perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas (de acordo com o CPC 48) sobre quaisquer recebíveis ou ativos de contrato provenientes de contratos da entidade com clientes, as quais a entidade deve divulgar separadamente das perdas por redução ao valor recuperável de outros contratos.

Desagregação da receita

114. A entidade deve desagregar 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. A entidade deve aplicar a orientação dos itens B87 a B89 ao selecionar as categorias a serem utilizadas para desagregar receitas.
115. Além disso, a entidade deve divulgar informações suficientes para permitir aos usuários de demonstrações contábeis compreender a relação entre a divulgação de receitas desagregadas (de acordo com o item 114) e informações sobre receitas que sejam divulgadas para cada segmento reportável se a entidade aplicar o CPC 22 – Informações por Segmento.

Saldo do contrato

116. A entidade deve divulgar todos os itens seguintes:
- (a) saldos inicial e final de recebíveis, ativos de contrato e passivos de contrato provenientes de contratos com clientes, se não forem de outro modo apresentados ou divulgados separadamente;
 - (b) receitas reconhecidas no período de relatório que foram incluídas no saldo de passivos de contrato no início do período; e
 - (c) receitas reconhecidas no período de relatório provenientes de obrigações de *performance* satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) em períodos anteriores (por exemplo, alterações no preço da transação).
117. A entidade deve explicar como a época de satisfação de suas obrigações de *performance* (ver item 119(a)) se relaciona com a época usual de pagamento (ver item 119(b)) e o efeito que esses fatores têm sobre os saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato. A explicação fornecida pode utilizar informações qualitativas.

118. A entidade deve fornecer explicação sobre as alterações significativas nos saldos de ativos de contrato e de passivos de contrato durante o período de relatório. A explicação deve incluir informações qualitativas e quantitativas. Exemplos de alterações nos saldos de ativos de contrato e passivos de contrato da entidade incluem quaisquer dos itens seguintes:
- (a) alterações devidas à combinação de negócios;
 - (b) ajustes cumulativos de receitas que afetam o ativo de contrato ou o passivo de contrato correspondente, incluindo ajustes decorrentes da alteração na medida do progresso, da alteração na estimativa do preço da transação (incluindo quaisquer alterações na avaliação de se a estimativa da contraprestação variável é restrita) ou da modificação de contrato;
 - (c) redução ao valor recuperável de ativo de contrato;
 - (d) alteração no prazo para que o direito à contraprestação se torne incondicional (ou seja, para que o ativo de contrato seja reclassificado como recebível); e
 - (e) alteração no prazo para que a obrigação de *performance* seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de passivo de contrato).

Obrigação de *performance*

119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de *performance* em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os seguintes itens:
- (a) quando a entidade normalmente satisfaz às suas obrigações de *performance* (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 *performance* são satisfeitas conforme onde há o faturamento, mas não há a entrega (*bill-and-hold*);
 - (b) os termos de pagamento significativos (por exemplo, se o pagamento é normalmente devido, se o contrato tem 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 itens 56 a 58);
 - (c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de *performance* no sentido de providenciar que outra parte transfira bens ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);
 - (d) obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares; e
 - (e) tipos de garantia e obrigações relacionadas.

Preço de transação alocado às obrigações de *performance* restantes

120. A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre as suas obrigações de *performance* restantes:
- (a) o valor total do preço da transação alocado às obrigações de *performance* que não se encontram satisfeitas (ou parcialmente satisfeitas) ao final do período de relatório; e
 - (b) uma explicação de quando a entidade espera reconhecer como receita o valor divulgado de acordo com o item 120(a), relativamente ao qual a entidade deve divulgá-lo de uma das seguintes formas:
 - (i) em base quantitativa, utilizando as faixas de tempo que seriam as mais apropriadas para a duração das obrigações de *performance* restantes; ou
 - (ii) utilizando informações qualitativas.
121. Como expediente prático, a entidade não precisa divulgar as informações do item 120 para uma obrigação de *performance* se for atendida uma das condições a seguir:
- (a) a obrigação de *performance* for parte de contrato que possui a duração original prevista de um ano ou menos; ou
 - (b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de *performance* de acordo com o item B16.
122. A entidade deve explicar qualitativamente se está aplicando o expediente prático do item 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 item 120. Por exemplo, a estimativa do preço da transação não deve incluir quaisquer valores estimados de contraprestação variável que sejam restritos (ver itens 56 a 58).

Julgamentos significativos na aplicação deste pronunciamento

123. A entidade deve divulgar os julgamentos, e as mudanças nos julgamentos, feitos ao aplicar este pronunciamento que afetem significativamente a determinação do valor e época de receitas provenientes de contratos com clientes. Em particular, a entidade deve explicar os julgamentos e as mudanças nos julgamentos, utilizados para determinar ambas as seguintes informações:
- (a) época de satisfação de obrigações de *performance* (ver itens 124 e 125); e
 - (b) preço da transação e valores alocados a obrigações de *performance* (ver item 126).

Determinação da época de satisfação de obrigação de *performance*

124. Para obrigações de *performance* que a entidade satisfaça ao longo do tempo, a entidade deve divulgar ambas as seguintes informações:
- (a) métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, descrição dos métodos de produto ou métodos de insumo utilizados e como esses métodos são aplicados); e
 - (b) explicação do motivo pelo qual os métodos utilizados fornecem a descrição fiel da transferência de bens ou serviços.
125. Para obrigações de *performance* satisfeitas em momento específico no tempo, a entidade deve divulgar os julgamentos significativos ao avaliar quando o cliente obtém o controle de bens ou serviços prometidos.

Determinação do preço da transação e dos valores alocados a obrigações de *performance*

126. A entidade deve divulgar informações sobre métodos, informações e premissas utilizados para todas as alíneas 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 a contraprestação não monetária;
 - (b) avaliar se a estimativa de contraprestação variável é restrita;
 - (c) alocar o preço da transação, incluindo estimar preços de venda individuais de bens ou serviços prometidos e alocar descontos e contraprestação variável à parte específica do contrato (se aplicável); e
 - (d) mensurar obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares.

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

127. A entidade deve descrever ambas as seguintes informações:
- (a) julgamentos feitos ao determinar o valor dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95); e
 - (b) método que utiliza para determinar a amortização para cada período de relatório.
128. A entidade deve divulgar todas as seguintes informações:
- (a) saldos finais de ativos reconhecidos a partir dos custos incorridos para obter ou cumprir contrato com cliente (de acordo com o item 91 ou com o item 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos de pré-contrato e custos de formação); e
 - (b) valor de amortização e de quaisquer perdas por recuperação ao valor recuperável reconhecidas no período do relatório.

Expedientes práticos

129. Se a entidade escolher utilizar o expediente prático do item 94 (sobre custos incrementais de obtenção de contrato), a entidade deve divulgar esse fato.

Apêndice A – Definição de termos

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento.

Ativo de contrato – Direito da entidade à contraprestação em troca de bens ou serviços que a entidade transferiu ao cliente quando esse direito está condicionado a algo além da passagem do tempo (por exemplo, desempenho futuro da entidade).

Cliente – Parte que contratou com a entidade a obtenção de bens ou serviços, que constituem um produto das atividades normais da entidade, em troca de contraprestação.

Contrato – Acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis.

Obrigação de *performance* – Promessa em contrato com cliente para a transferência ao cliente de:

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

Passivo de contrato – Obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu contraprestação do (ou o valor é devido pelo) cliente.

Preço da transação (para contrato com cliente) – Valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo valores cobrados em nome de terceiros.

Preço de venda individual (de bem ou serviço) – Preço pelo qual a entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente ao cliente.

Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Apêndice B – Orientação de aplicação

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento. Ele descreve a aplicação dos itens 1 a 129 e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

- B1. Esta orientação de aplicação é organizada nas seguintes categorias:
- (a) obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo (itens B2 a B13);
 - (b) métodos para mensurar o progresso em relação à satisfação completa da obrigação de *performance* (itens B14 a B19);
 - (c) venda com direito à devolução (itens B20 a B27);
 - (d) garantia (itens B28 a B33);
 - (e) considerações sobre principal e agente (itens B34 a B38);
 - (f) opções de cliente para bens ou serviços adicionais (itens B39 a B43);
 - (g) direitos não exercidos de clientes (itens B44 a B47);
 - (h) taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados) (itens B48 a B51);
 - (i) licenciamento (itens B52 a B63);
 - (j) acordo de recompra (itens B64 a B76);
 - (k) contratos em consignação (itens B77 e B78);

- (l) acordos do tipo “faturar e manter” (*bill-and-hold*) (itens B79 a B82);
- (m) aceite do cliente (itens B83 a B86); e
- (n) divulgação de receita desagregada (itens B87 a B89).

Obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo

- B2. De acordo com o item 35, a obrigação de *performance* 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 (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
 - (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver itens B6 a B8) e a entidade possui um direito executável a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente (ver itens B9 a B13).

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

- B3. Para alguns tipos de obrigações de *performance*, a avaliação, se o cliente recebe os benefícios do desempenho da entidade à medida que a entidade executa o desempenho e simultaneamente consome esses benefícios à medida que são recebidos, é 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 *performance*, a entidade pode não ser capaz de identificar prontamente, se o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios do desempenho pela entidade à medida que a entidade executa o desempenho. Nessas circunstâncias, a obrigação de *performance* é satisfeita ao longo do tempo, se a entidade determinar que outra entidade não precise praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente e se essa outra entidade tenha que cumprir a obrigação de *performance* restante para o cliente. Ao determinar se outra entidade não precise praticamente reexecutar o trabalho que a entidade concluiu até a data presente, a entidade deve adotar ambas as premissas seguintes:
- (a) desconsiderar restrições contratuais potenciais ou limitações práticas que, de outro modo, impeçam a entidade de transferir a obrigação de *performance* restante à outra entidade; e
 - (b) presumir que outra entidade que execute o restante da obrigação de *performance* não tenha o benefício de qualquer ativo que seja atualmente controlado pela entidade e que permaneça sob o controle da entidade, se a obrigação de *performance* fosse transferida a outra entidade.

Cliente controla o ativo à medida que ele é criado ou melhorado (item 35(b))

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

Desempenho pela entidade não cria ativo com uso alternativo (item 35(c))

- B6. Ao avaliar se o ativo possui uso alternativo para a entidade de acordo com o item 36, a entidade deve considerar 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 cliente diferente. A possibilidade de que o contrato com o cliente seja rescindido não é um elemento relevante ao avaliar se a entidade é capaz de direcionar prontamente o ativo para outro uso.

- B7. Uma restrição contratual sobre a capacidade de a entidade direcionar o ativo para outro uso deve ser substantiva para que o ativo não tenha uso alternativo para a entidade. A restrição contratual é substantiva, se o cliente puder executar os seus direitos sobre o ativo prometido caso a entidade busque direcionar o ativo para outro uso. Por outro lado, a restrição contratual não é substantiva se, por exemplo, o ativo for amplamente intercambiável com outros ativos que a entidade pode 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 a entidade direcionar o ativo para outro uso existe, se a entidade incorrer em perdas econômicas significativas para direcionar o ativo para outro uso. A perda econômica significativa pode surgir porque a entidade incorreria em custos significativos para retrabalhar o ativo ou somente seria capaz de vender o ativo com perda significativa. Por exemplo, a entidade pode ser limitada na prática de redirecionar ativos que tenham especificações de projeto que sejam únicas para o cliente ou que estejam localizados em áreas distantes.

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

- B9. De acordo com o item 37, a entidade tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, se a entidade tiver direito ao 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. O valor que compensaria a entidade pelo desempenho concluído até a data presente seria o valor que se aproxima do preço de venda dos bens ou serviços transferidos até a data presente (por exemplo, a recuperação dos custos incorridos pela entidade na satisfação da obrigação de *performance* mais uma margem de lucro razoável) em vez da compensação apenas pelos lucros cessantes potenciais da entidade, se o contrato fosse rescindido. A compensação pela margem de lucros razoável não precisa ser equivalente à margem de lucro esperada, se o contrato fosse cumprido como prometido, mas a entidade deve ter direito à compensação por qualquer dos seguintes valores:
- (a) proporção da margem de lucro esperada no contrato que, razoavelmente, reflita a extensão do desempenho pela entidade de acordo com o contrato antes da rescisão pelo cliente (ou outra parte); ou
 - (b) 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 da entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente não precisa ser um direito presente incondicional ao pagamento. Em muitos casos, a entidade tem direito incondicional ao pagamento somente na forma pactuada ou por ocasião da satisfação completa da obrigação de *performance*. Ao avaliar se tem direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar se teria direito executável 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, o cliente pode ter o 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 o cliente agir para rescindir o contrato sem ter o direito de rescindir o contrato naquela ocasião (incluindo quando o cliente deixar de cumprir suas obrigações, conforme prometido), o contrato (ou outras leis) pode dar à entidade o direito de

continuar a transferir ao cliente os bens ou serviços prometidos no contrato e exigir que o cliente pague a contraprestação prometida em troca desses bens ou serviços. Nessas circunstâncias, a entidade tem direito ao 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 do direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar os termos contratuais, bem como qualquer legislação ou precedente legal que possa suplementar ou se sobrepor a esses termos contratuais. Isso inclui a avaliação de se:
- (a) a legislação, a prática administrativa ou precedentes legais conferirem à entidade o direito ao pagamento pelo desempenho até a data presente, ainda que esse direito não seja especificado no contrato com o cliente;
 - (b) os precedentes legais relevantes indicarem que direitos similares ao 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 o direito ao pagamento resultarem em que o direito seja tornado inexecutável nesse ambiente legal. Contudo, não obstante o fato de que a entidade pode escolher renunciar ao seu direito ao pagamento em contratos similares, a entidade continuará a ter direito ao pagamento na data presente se, no contrato com o cliente, o seu direito ao pagamento pelo desempenho até a data presente permanecer executável.
- B13. O cronograma de pagamento especificado no contrato não necessariamente indica se a entidade tem direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Embora o cronograma de pagamento no contrato especifique a época e o valor da contraprestação a pagar pelo cliente, o cronograma de pagamento pode não necessariamente fornecer evidência do direito da entidade ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. Isso porque, por exemplo, o contrato pode 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 o progresso em relação à satisfação completa da obrigação de *performance*

- B14. Os métodos que podem ser utilizados para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de *performance* satisfeita ao longo do tempo, de acordo com os itens 35 a 37, incluem o seguinte:
- (a) métodos de produto (ver itens B15 a B17); e
 - (b) métodos de insumo (ver itens B18 e B19).

Métodos de produto

- B15. Os métodos de produto reconhecem a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos bens ou serviços transferidos até a data em questão, referentes aos bens ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato. Os métodos de produto 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 a entidade avaliar se deve aplicar um método de saída para mensurar seu progresso, ela deve considerar se o produto selecionado representa fielmente o desempenho da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de *performance*. Um método de saída não fornece a descrição fiel do desempenho da entidade, se o produto selecionado falhar ao mensurar alguns dos bens ou serviços cujo controle tenha sido transferido ao cliente. Por exemplo, métodos de produto com base em unidades produzidas ou unidades entregues não descrevem fielmente o desempenho da entidade ao satisfazer à obrigação de *performance*, 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 a entidade tiver direito à contraprestação do cliente em valor que tenha correspondência direta ao valor, para o cliente, do desempenho concluído pela entidade até a data em questão (por exemplo, contrato de prestação de serviços em que a entidade cobra 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 produto são que os produtos utilizados para mensurar o progresso podem não ser diretamente observáveis e as informações requeridas para aplicá-los podem não estar disponíveis à entidade sem demasiado custo. Portanto, em tais situações, pode ser necessário aplicar um método de insumo.

Métodos de insumo

- B18. Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de *performance* (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas), referentes aos insumos esperados totais para a satisfação dessa obrigação de *performance*. Se os esforços ou insumos da entidade 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 insumo é que pode não existir uma relação direta entre os insumos da entidade e a transferência de controle de bens e serviços ao cliente. Portanto, a entidade deve excluir do método de insumo os efeitos de quaisquer insumos que, de acordo com o objetivo de mensurar o progresso no item 39, não descrevem o desempenho da entidade ao transferir o controle de bens ou serviços ao cliente. Por exemplo, ao utilizar o método de insumo baseado em custos, pode ser requerido ajuste à mensuração de progresso nas seguintes circunstâncias:
- (a) quando o custo incorrido não contribui para o progresso da entidade de satisfazer a obrigação de *performance*. Por exemplo, a entidade não deve reconhecer a 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 à obrigação de *performance*);
 - (b) quando o custo incorrido não é proporcional ao progresso da entidade de satisfazer a obrigação de *performance*. Nessas circunstâncias, a melhor descrição do desempenho da entidade pode ser ajustar o método de insumo para reconhecer receita somente na medida desse custo incorrido. Por exemplo, a descrição fiel do desempenho da entidade pode ser reconhecer receita pelo valor equivalente ao custo do bem utilizado para satisfazer à obrigação de *performance* se a entidade confiar que, na celebração do contrato, todas as condições abaixo serão atendidas:
 - (i) o bem não é diferente;
 - (ii) espera-se que o cliente obtenha controle do bem significativamente antes de receber os serviços referentes ao bem;
 - (iii) o custo do bem transferido é significativo em relação aos custos esperados totais para satisfazer completamente à obrigação de *performance*; e
 - (iv) a entidade obtém o bem de terceiro e não está diretamente envolvida no projeto e na fabricação do bem (mas a entidade está agindo como principal de acordo com os itens B34 a B38).

Venda com direito à devolução

- B20. Em alguns contratos, a entidade transfere o controle do produto ao 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) crédito que possa ser aplicado contra valores devidos, ou que serão devidos, à entidade; e
 - (c) outro produto em troca.
- B21. Para contabilizar a transferência de produtos com direito à devolução (e para alguns serviços que são prestados e sujeitos a reembolso), a entidade deve reconhecer 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) obrigação de restituição; e
 - (c) 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 a entidade estar preparada para aceitar o produto devolvido durante o período de devolução não deve ser contabilizada como obrigação de *performance* adicional à obrigação de providenciar a restituição.
- B23. A entidade deve aplicar os requisitos dos itens 47 a 72 (incluindo os requisitos para restrições de estimativas de contraprestação variável nos itens 56 a 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 a entidade não espera ter direito, esta não deve reconhecer a receita quando transferir produtos a clientes, mas deve reconhecer os valores recebidos (ou a receber) como obrigação de restituição. Subsequentemente, ao final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar sua avaliação de valores aos quais espera ter direito em troca dos produtos transferidos e deve fazer a alteração correspondente no preço de transação e, portanto, no valor da receita reconhecida.
- B24. A entidade deve atualizar a mensuração da obrigação de restituição no final de cada período de relatório para alterações nas expectativas sobre o valor de restituições. A entidade deve reconhecer ajustes correspondentes como receita (ou reduções de receita).
- B25. O ativo reconhecido relativo ao direito da entidade de recuperar produtos de cliente na liquidação de obrigação de restituição deve ser inicialmente mensurado, tendo como referência o antigo valor contábil do produto (por exemplo, estoque) menos quaisquer custos esperados para recuperar esses produtos (incluindo potenciais reduções no valor para a entidade dos produtos devolvidos). No final de cada período de relatório, a entidade deve atualizar a mensuração do ativo resultante de alterações nas expectativas sobre produtos a serem devolvidos. A entidade deve apresentar o ativo separadamente da obrigação de restituição.
- B26. As trocas pelos clientes de produto por outro do mesmo tipo, qualidade, condição e preço (por exemplo, cor ou tamanho por outro) não são consideradas devoluções para as finalidades de aplicar este pronunciamento.
- B27. Os contratos em que o cliente pode devolver produto defeituoso em troca de produto sem defeitos devem ser avaliados de acordo com a orientação sobre garantias nos itens B28 a B33.

Garantia

- B28. É comum para a entidade fornecer (de acordo com o contrato, a lei ou as práticas comerciais usuais da entidade) garantia referente à venda de produto (seja bem ou serviço). A natureza da garantia pode variar significativamente entre os setores e os contratos. Algumas garantias fornecem ao cliente determinada garantia de que o produto relacionado funcionará como as partes pretendem porque ele cumpre as especificações pactuadas. Outras garantias fornecem ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.
- B29. Se o cliente tiver a opção de comprar a garantia separadamente (por exemplo, porque a garantia é precificada ou negociada separadamente), a garantia deve ser 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, a entidade deve contabilizar a garantia prometida como obrigação de *performance* de acordo com os itens 22 a 30 e deve alocar parte do preço da transação a essa obrigação de *performance* de acordo com os itens 73 a 86.
- B30. Se o cliente não tiver opção de comprar a garantia separadamente, a entidade deve contabilizar a garantia de acordo com o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, salvo se a garantia prometida, ou parte dela, fornecer ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.
- B31. Ao avaliar se a garantia fornece ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, a entidade deve considerar fatores como:
- (a) a garantia é requerida por lei – se a entidade é obrigada por lei a fornecer a garantia, a existência dessa lei indica que a garantia prometida não é uma obrigação de *performance* 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 seja uma obrigação de *performance* porque é maior a probabilidade de prestar serviço adicional 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 à entidade realizar tarefas específicas para fornecer a garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas (por exemplo, serviço de devolução de produto defeituoso), então essas tarefas, provavelmente, não resultarão em obrigação de *performance*.
- B32. Se a garantia, ou parte dela, fornecer ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, o serviço prometido é uma obrigação de *performance*. Portanto, a entidade deve alocar o preço de transação ao produto e ao serviço. Se a entidade promete tanto a garantia normal quanto a garantia estendida, mas não pode contabilizá-las razoavelmente de forma separada, a entidade deve contabilizar ambas as garantias juntas como uma única obrigação de *performance*.
- B33. A lei que exige que a entidade pague indenização caso seus produtos causem lesão ou dano não resulta em obrigação de *performance*. Por exemplo, o fabricante pode vender produtos em jurisdição em que a lei responsabiliza o fabricante por quaisquer danos (por exemplo, à propriedade pessoal) que possam ser causados pelo consumidor que utiliza o produto para seu uso pretendido. Similarmente, a promessa da 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 obrigação de *performance*. A entidade deve contabilizar essas obrigações de acordo com o CPC 25.

Considerações sobre principal e agente

B34. Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade deve determinar se a natureza de sua promessa é uma obrigação de *performance* para fornecer os próprios bens ou serviços específicos (ou seja, a entidade é principal) ou para organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente). A entidade deve determinar se ela é o principal ou o agente para cada bem ou serviço específico prometido ao cliente. O bem ou serviço específico é um bem ou serviço distinto (ou conjunto distinto de bens ou serviços) a ser fornecido para o cliente (ver itens 27 a 30). Se o contrato com o cliente incluir mais de um bem ou serviço especificado, a entidade pode ser o principal para alguns bens ou serviços especificados e o agente para outros.

B34A. Para determinar a natureza do seu compromisso (como descrito no item B34), a entidade deve:

- (a) identificar os produtos ou serviços especificados a serem fornecidos para o cliente (que, por exemplo, pode ser o direito sobre bem ou serviço a ser prestado por outra parte (ver item 26); e
- (b) avaliar se ela controla (como descrito no item 33) cada bem ou serviço antes que o bem ou serviço especificado seja transferido para o cliente.

B35. A entidade é principal se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Contudo, a entidade não necessariamente controla o bem especificado se a entidade obtiver a titularidade legal para aquele bem somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida ao cliente. A entidade que seja principal pode satisfazer à obrigação de *performance* para fornecer o bem ou o serviço, especificado por si mesma, ou pode contratar outra parte (por exemplo, subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de *performance* em seu nome.

B35A. Quando outra parte estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade, que é o principal, obtém o controle de qualquer um dos seguintes:

- (a) bem ou outro ativo da outra parte que ela, em seguida, transfere para o cliente;
- (b) direito ao 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) bem ou serviço da outra parte que, em seguida, é combinado com outros bens ou serviços no fornecimento de bem ou serviço especificado ao cliente. Por exemplo, se a entidade fornecer significativo serviço de integração de bens ou serviços (ver item 29(a)), fornecido por outra parte, dentro do bem ou serviço especificado para o qual o cliente contratou, a entidade controla o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido para o cliente. Isto ocorre porque a entidade primeiro obtém o controle das entradas para o bem ou o serviço especificado (que inclui bens ou serviços de outras partes) e dirige a sua utilização para criar a saída combinada, que é do bem ou serviço especificado.

B35B. Quando (ou como) a entidade, que é um dos principais, satisfaz à obrigação de *performance*, a entidade deve reconhecer a receita no montante bruto da contraprestação a que espera ter direito em troca do bem ou serviço especificado transferido.

B36. A entidade é agente se a obrigação de *performance* da entidade for providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. A entidade, que é o agente, não controla o bem ou o serviço especificado fornecido pela outra parte antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Quando (ou como) a entidade, que seja agente, satisfizer à obrigação de *performance*, ela deve reconhecer a receita equivalente ao valor de qualquer taxa ou comissão sobre a qual espera ter direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços especificados, que serão fornecidos por essa outra parte. A taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade reter após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte.

B37. Os indicadores de que a entidade controla o bem ou o serviço especificado, antes de ser transferido ao cliente (e é, por conseguinte, o principal (ver item B35)), incluem, mas não estão limitados a, o seguinte:

- (a) a entidade é a responsável primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado. Isso normalmente inclui a responsabilidade para a aceitabilidade do bem ou serviço especificado (por exemplo, a responsabilidade primária pelo bem ou serviço, atendendo às especificações do cliente). Se a entidade é a responsável primária para o cumprimento do compromisso de fornecer o bem ou serviço especificado, isso pode indicar que a outra parte, envolvida no fornecimento do bem ou serviço especificado, está agindo em nome da entidade;
- (b) a entidade tem risco de estoque antes que o bem ou o serviço especificado tenha sido transferido ao cliente; ou após a transferência do controle ao cliente (por exemplo, se o cliente tem o direito de retorno). Por exemplo, se a entidade obtém ou compromete-se a obter o bem ou o serviço especificado antes de obter o contrato com o cliente, que pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir a utilização do (e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes) bem ou serviço antes de ele ser transferido ao cliente;
- (c) a entidade tem critério para determinação do preço para o bem ou serviço especificado. Estabelecer o preço que o cliente paga pelo bem ou serviço especificado pode indicar que a entidade tem a capacidade de dirigir o uso desse bem ou serviço e obter substancialmente todos os benefícios restantes. No entanto, o agente pode ter liberdade para estabelecer os preços em alguns casos. Por exemplo, o agente pode ter alguma flexibilidade na fixação dos preços, a fim de gerar receitas adicionais de seu serviço de organizar bens ou serviços a serem fornecidos por outras partes para os clientes.

B37A. Os indicadores do item B37 podem ser mais ou menos relevantes para a avaliação do controle, dependendo da natureza do bem 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 *performance* da entidade e os direitos contratuais no contrato de modo que a entidade não esteja mais obrigada a satisfazer à obrigação de *performance* de transferir o bem ou o serviço especificado ao cliente (ou seja, a entidade não está mais agindo como principal), a entidade não deve reconhecer a receita para essa obrigação de *performance*. Em vez disso, a entidade deve avaliar se deve reconhecer a receita para satisfazer à obrigação de *performance* de obter o contrato para outra parte (ou seja, se a entidade está agindo como agente).

Opções de clientes para bens ou serviços adicionais

B39. As opções de clientes para adquirir bens 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 bens ou serviços futuros.

B40. Se, no contrato, a entidade conceder ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resultará em obrigação de *performance* no contrato somente se a opção proporcionar um direito material ao cliente que não o receberia sem celebrar esse contrato (por exemplo, desconto que é incremental à faixa de descontos tipicamente concedidos para esses bens ou serviços a essa classe de cliente nesse mercado ou área geográfica). Se a opção proporcionar um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade, antecipadamente, por bens ou serviços futuros e a entidade deve reconhecer a receita quando esses bens ou serviços futuros forem transferidos ou quando a opção vencer.

B41. Se o cliente tem a opção de adquirir um bem ou serviço adicional pelo preço que refletiria o preço de venda individual desse bem ou serviço, essa opção não proporcionará ao cliente

um direito material mesmo se a opção puder ser exercida somente ao celebrar um contrato prévio. Nesses casos, a entidade que fez a oferta de comercialização deve contabilizar essa operação, de acordo com este pronunciamento, somente quando o cliente exercer a opção de comprar bens ou serviços adicionais.

- B42. O item 74 requer que a entidade alocue o preço de transação às obrigações de *performance* com base no preço de venda individual. Se o preço de venda individual para a opção do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não for diretamente observável, a entidade deve estimar o respectivo valor. Essa estimativa deve refletir o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos abaixo:
- (a) qualquer desconto que o cliente receba sem exercer a opção; e
 - (b) a probabilidade de que a opção seja exercida.
- B43. Se o cliente tem direito material de adquirir bens ou serviços futuros e esses bens ou serviços são similares aos bens ou serviços originais no contrato e são fornecidos de acordo com os termos do contrato original, então a entidade pode, como alternativa prática para estimar o preço de venda individual da opção, alocar o preço de transação para os bens ou serviços opcionais como referência para os bens ou serviços que se espera 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 item 106, por ocasião do recebimento de pré-pagamento de cliente, a entidade deve reconhecer um passivo de contrato no valor do pré-pagamento por sua obrigação de *performance* de transferir, ou de estar preparada para transferir, bens ou serviços no futuro. A entidade deve baixar esse passivo de contrato (e deve reconhecer a receita) quando transferir esses bens ou serviços e, portanto, satisfizer a sua obrigação de *performance*.
- B45. Pré-pagamento não restituível de cliente à entidade dá ao cliente o direito de receber um bem ou serviço no futuro (e obriga a entidade a estar preparada para transferir o bem ou serviço). Entretanto, os clientes podem não exercer todos os seus direitos contratuais. Esses direitos não exercidos frequentemente são referidos como quebra.
- B46. Se a entidade espera ter direito ao valor por quebra em passivo de contrato, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se a entidade não espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita, quando a probabilidade de o cliente exercer seus direitos restantes tornar-se remota. Para determinar se a entidade espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve considerar os requisitos nos itens 56 a 58 sobre restrições de estimativas de contraprestações variáveis.
- B47. A entidade deve reconhecer um passivo (e, não, uma receita) para qualquer contraprestação recebida atribuível a direitos não exercidos de cliente, relativamente aos quais a entidade é obrigada a remetê-los à outra parte, por exemplo, entidade governamental, de acordo com as leis aplicáveis sobre propriedade não reclamada.

Taxas iniciais não restituíveis (e alguns custos relacionados)

- B48. Em alguns contratos, a entidade cobra do 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 *performance* nesses contratos, a entidade deve avaliar se as taxas referem-se à transferência de bem ou serviço prometido. Em muitos casos, ainda que a taxa inicial não restituível refira-se à 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 bem ou serviço prometido ao cliente (ver item 25). Em vez disso, a taxa inicial é um pagamento antecipado por bens ou serviços futuros e, portanto, deve ser reconhecida como receita quando esses bens ou serviços forem fornecidos. O período de reconhecimento da receita deve se estender além do período contratual inicial, se a entidade conceder ao cliente a opção de renovar o contrato e essa opção proporcionar ao cliente direito material, conforme descrito no item B40.
- B50. Se a taxa inicial não restituível referir-se a bem ou serviço, a entidade deve avaliar se deve contabilizar o bem ou o serviço como obrigação de *performance* separada de acordo com os itens 22 a 30.
- B51. A entidade pode cobrar uma taxa não restituível em parte como compensação por custos incorridos na elaboração do contrato (ou outras tarefas administrativas, conforme descrito no item 25). Se essas atividades de elaboração não satisfizerem à obrigação de *performance*, a entidade deve desconsiderar essas atividades (e respectivos custos) ao mensurar o progresso de acordo com o item B19. Isso porque os custos de atividades de elaboração não descrevem a transferência de serviços ao cliente. A entidade deve avaliar se os custos incorridos na elaboração do contrato resultaram em ativo que deve ser reconhecido de acordo com o item 95.

Licenciamento

- B52. A licença estabelece os direitos do cliente à propriedade intelectual da entidade. As licenças de propriedade intelectual podem incluir, mas não estão limitadas a, licenças de qualquer um 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 da promessa de conceder licença (ou licenças) ao cliente, a entidade também pode comprometer-se a transferir outros bens ou serviços ao cliente. Essas promessas podem estar explicitamente declaradas no contrato ou implícitas por práticas comerciais usuais da entidade, políticas publicadas ou declarações específicas (ver item 24). Como com outros tipos de contratos, quando o contrato com o cliente incluir promessa de conceder uma licença (ou licenças) adicionalmente a outros bens ou serviços prometidos, a entidade deve aplicar os itens 22 a 30 para identificar cada uma das obrigações de *performance* no contrato.
- B54. Se a promessa de conceder licença não for distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato, de acordo com os itens 26 a 30, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder a licença e outros bens ou serviços prometidos juntamente como uma única obrigação de *performance*. Exemplos de licenças, que não são distintas de outros bens ou serviços prometidos no contrato, incluem as seguintes:
- (a) licença que forma um componente de bem tangível e que é parte integrante da funcionalidade do bem; e
 - (b) licença da qual o cliente pode beneficiar-se somente em conjunto com um serviço relacionado (tal como serviço *on-line* prestado pela entidade que permite ao cliente, ao conceder a licença, acessar o conteúdo).
- B55. Se a licença não for distinta, a entidade deve aplicar os itens 31 a 38 para determinar se a obrigação de *performance* (que inclui a licença prometida) é obrigação de *performance* que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita em momento específico no tempo.

- B56. Se a promessa de conceder licença for distinta dos outros bens ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de conceder a licença for obrigação de *performance* separada, a entidade deve determinar se a licença é transferida ao cliente em momento específico no tempo ou ao longo do tempo. Ao determinar isso, a entidade deve considerar se a natureza da promessa da entidade ao conceder a licença ao 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 momento específico no tempo em que a licença é concedida.

Determinação da natureza da promessa da entidade

B57. (Eliminado).

- B58. A natureza da promessa da entidade de conceder 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 (ver itens 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 item B58(a); e
 - (c) essas atividades não resultam na transferência de bem ou de serviço ao cliente, quando elas ocorrem (ver item 25).

B59. Os fatores que podem indicar que o cliente poderia razoavelmente esperar que a 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 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. Atividades da entidade afetam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direitos, quando:

- (a) espera-se que essas atividades mudem significativamente a forma (por exemplo, desenho ou conteúdo) ou a funcionalidade (por exemplo, capacidade de executar a função ou tarefa) da propriedade intelectual; ou
- (b) a capacidade do cliente, para obter benefícios da propriedade intelectual, é substancialmente derivada, ou dependente, daquelas atividades. Por exemplo, o benefício da marca é muitas vezes derivado de, 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, parte substancial do benefício dessa propriedade intelectual é derivado dessa funcionalidade. Por conseguinte, a capacidade do cliente para obter benefícios a partir da propriedade intelectual não é 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 item B58 forem atendidos, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder licença como obrigação de *performance* 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 (ver item 35(a)). A entidade deve aplicar os itens 39 a 45 para escolher um método apropriado para mensurar seu progresso em relação à satisfação completa dessa obrigação de *performance* de fornecer acesso à sua propriedade intelectual.

- B61. Se os critérios do item B58 não forem atendidos, a natureza da promessa da entidade é fornecer o 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 for concedida ao cliente. Isso significa que o cliente pode direcionar o uso da licença no momento específico, no tempo em que a licença lhe for transferida e obter, substancialmente, a totalidade dos benefícios remanescentes dessa licença. A entidade deve contabilizar a promessa de fornecer direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como obrigação de *performance* satisfeita em momento específico no tempo. A entidade deve aplicar o item 38 para determinar o momento específico no tempo em que a licença deve ser transferida ao cliente. Contudo, a receita não pode ser reconhecida para a licença que fornece o 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 o período de licença de *software* começa antes de a entidade fornecer (ou, de outro modo, disponibilizar) ao cliente o código que permite ao cliente imediatamente utilizar o *software*, a entidade não deve reconhecer a receita antes que esse código tenha sido fornecido (ou, de outro modo, disponibilizado) ao cliente.
- B62. A entidade deve desconsiderar os seguintes fatores ao determinar se a 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 a sua obrigação de *performance* em momento específico no tempo ou ao longo do tempo;
 - (b) garantias fornecidas pela entidade de que ela possui patente válida sobre propriedade intelectual e que defenderá essa patente contra o uso não autorizado – a promessa de defender o direito da patente não é obrigação de *performance* porque o ato de defender a 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 em uso**

- B63. Não obstante os requisitos especificados nos itens 56 a 59, a entidade deve reconhecer a receita para *royalties* baseados em vendas ou baseados em uso prometido em troca de licença de propriedade intelectual somente quando (ou conforme) o último entre os seguintes eventos ocorrer:
- (a) a venda ou o uso subsequente; e
 - (b) a obrigação de *performance* 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 em vendas ou com base em uso no item B63 deve ser aplicada quando o *royalty* refere-se apenas à licença de propriedade intelectual ou quando a licença de propriedade intelectual é o item predominante para o qual o *royalty* diz respeito (por exemplo, licença de propriedade intelectual pode ser o item predominante, a que o *royalty* se refere, quando a entidade tem expectativa razoável de que o cliente vai atribuir significativamente mais valor à licença do que para os outros bens ou serviços com os quais o *royalty* se relaciona).
- B63B. Quando o requisito do item B63A for atendido, a receita de *royalty* com base na venda ou com base no uso deve ser reconhecida integralmente, em conformidade com o item B63. Quando o requisito do item B63A não for cumprido, os requisitos relativos à contraprestação

variável, especificados nos itens 50 a 59, devem ser aplicados para *royalty* com base na venda ou no uso.

Acordo de recompra

- B64. Acordo de recompra é o contrato em que a entidade vende o ativo e também promete recomprar o ativo ou tem a opção de comprá-lo (seja no mesmo contrato ou em outro contrato). O ativo recomprado pode 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 apresentam-se sob três formas:
- (a) obrigação de a entidade recomprar o ativo (a termo);
 - (b) direito de a entidade recomprar o ativo (opção de compra); e
 - (c) obrigação de a entidade recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda).

Opção de compra ou a termo

- B66. Se a entidade tiver obrigação ou direito de recomprar o ativo (opção de compra ou a termo), o cliente não obtém o controle do ativo porque está limitado em sua capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter praticamente a totalidade dos benefícios remanescentes desse ativo, ainda que o cliente venha a ter a posse física do ativo. Consequentemente, a entidade deve contabilizar o contrato de uma das seguintes formas:
- ~~(a) arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo; ou~~
- ~~(a) arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48; ou [\(Alterada pela Revisão CPC 13\)](#)~~
- (a) arrendamento de acordo com o CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48; ou [\(Alterada pela Revisão CPC 14\)](#)
- (b) acordo de financiamento, conforme o item B68, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor equivalente ou superior ao preço de venda original do ativo.
- B67. Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo.
- B68. Se o acordo de recompra for um acordo de financiamento, a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e também deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve reconhecer 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 ter sido exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

Opção de venda

~~B70. Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar, no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resultará no fato de o cliente efetivamente pagar a contraprestação à entidade pelo direito de utilizar o ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade deve contabilizar o acordo como arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06.~~

~~B70. Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar, no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resultará no fato de o cliente, efetivamente, pagar a contraprestação à entidade pelo direito de utilizar o ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade deve contabilizar o acordo como arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48. (Alterado pela Revisão CPC 13)~~

B70. Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar, no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resultará no fato de o cliente, efetivamente, pagar a contraprestação à entidade pelo direito de utilizar o ativo específico por um período de tempo. Portanto, se o cliente tiver incentivo econômico significativo para exercer esse direito, a entidade deve contabilizar o acordo como arrendamento de acordo com o CPC 06, a menos que o contrato faça parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*). Se o contrato for parte de transação de venda e retroarrendamento (*leaseback*), a entidade deve continuar a reconhecer o ativo e deve reconhecer o passivo financeiro para qualquer contraprestação recebida do cliente. A entidade deve contabilizar o passivo financeiro de acordo com o CPC 48. (Alterado pela Revisão CPC 14)

B71. Para determinar se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer seu direito, a entidade deve considerar 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 for esperado que o preço de recompra supere significativamente o valor de mercado do ativo, isso pode indicar que o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda.

B72. Se o cliente não tem incentivo econômico significativo para exercer seu direito por preço inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve contabilizar o acordo como se fosse a venda do produto com direito de devolução, conforme descrito nos itens B20 a 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, acordo de financiamento e, portanto, deve ser contabilizado, conforme descrito no item 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 incentivo econômico significativo de exercer seu direito, a entidade deve contabilizar o acordo como se fosse venda de produto com direito de devolução, conforme descrito nos itens B20 a B27.

B75. Ao comparar o preço de recompra com o preço de venda, a entidade deve considerar o valor do dinheiro no tempo.

B76. Se a opção vencer sem ter sido exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

Contratos em consignação

B77. Quando a entidade entregar o produto à outra parte (como revendedor ou distribuidor) para venda a clientes finais, a entidade deve avaliar se essa outra parte obteve controle do produto nesse momento específico no tempo. O produto que foi entregue à outra parte pode ser mantido sob contrato em consignação, se essa outra parte não obteve o controle do produto. Consequentemente, a entidade não deve reconhecer a receita por ocasião da entrega do produto a essa outra parte, se o produto entregue estiver mantido em consignação.

B78. Os indicadores de que um contrato é contrato em consignação incluem, sem limitação, o seguinte:

- (a) o produto é controlado pela entidade até que ocorra evento específico, tal como a venda do produto a 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 terceiro (tal como outro revendedor); e
- (c) o revendedor não tem obrigação incondicional de pagar pelo produto (embora possa ser requerido que faça um depósito).

Acordos do tipo “faturar e manter” (*bill-and-hold*)

B79. Acordo do tipo “faturar e manter” é o contrato por meio do qual a entidade fatura o produto para o cliente, mas retém a posse física do produto até que este seja transferido ao cliente em momento específico no futuro. Por exemplo, o cliente pode solicitar que a entidade celebre esse tipo de contrato devido à falta de espaço disponível do cliente para acolher, fisicamente, o produto ou devido a atrasos no cronograma de produção do cliente.

B80. A entidade deve determinar quando estará satisfeita a sua obrigação de *performance* de transferir o produto ao avaliar quando o cliente obterá o controle desse produto (ver item 38). Para alguns contratos, o controle é considerado 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, o cliente pode obter o controle do produto mesmo que esse produto continue sob a posse física da 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, nessa situação, 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 item 38 para que o cliente obtenha o controle do produto em acordo do tipo “faturar e manter”, todos os seguintes critérios devem ser atendidos:

- (a) o motivo para o acordo do tipo “faturar e manter” deve ser substantivo (por exemplo, o cliente solicitou o acordo);
- (b) o produto deve ser identificado separadamente como pertencente ao cliente;
- (c) no momento, o produto 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 outro cliente.

B82. Se a entidade reconhecer a receita pela venda do produto na base do tipo “faturar e manter”, a entidade deve considerar se tem obrigações de *performance* remanescentes (por exemplo, por serviços de custódia), de acordo com os itens 22 a 30 em relação ao qual a entidade deve alocar parte do preço de transação de acordo com os itens 73 a 86.

Aceite do cliente

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

Divulgação de receita desagregada

- B87. O item 114 requer que a entidade desagregue a receita de contratos com clientes em categorias que descrevem como a natureza, o valor, a época e a incerteza da receita e fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. Consequentemente, a extensão em que a receita da entidade é desagregada para 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 item 114 para desagregar receita. Outras entidades podem atender ao objetivo utilizando somente um tipo de categoria para desagregar receita.
- B88. Ao selecionar o tipo de categoria (ou categorias) a ser utilizada para desagregar receita, a entidade deve considerar como as informações sobre a receita da entidade foram apresentadas para outras finalidades, incluindo o seguinte:
- (a) divulgações apresentadas fora das demonstrações contábeis (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 item B88(a) e (b) e que sejam utilizadas pela entidade ou usuários das demonstrações contábeis 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 bem 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 bens ou serviços (por exemplo, receita de bens ou serviços transferida a clientes em momento específico no tempo e receita de bens ou serviços transferida ao longo do tempo); e
- (g) canais de vendas (por exemplo, bens vendidos diretamente a clientes e bens vendidos por meio de intermediários).

Apêndice C – Data de vigência e transição

Este apêndice é parte integrante do pronunciamento e tem a mesma importância que as demais partes do pronunciamento.

Data de vigência

- C1. A vigência deste Pronunciamento será definida pelos órgãos reguladores que o aprovar, sendo que para o pleno atendimento às normas internacionais de contabilidade a entidade deve aplicar este Pronunciamento para períodos anuais iniciados em, ou após, 1º de janeiro de 2018.
- C1C. A Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 21, aprovada pelo CPC em 4 de novembro de 2022, alterou o item 5. A entidade deve aplicar essa alteração quando aplicar o CPC 50. [\(Incluída pela Revisão de Pronunciamentos Técnicos n.º 21\)](#)

Transição

- C2. Para as finalidades dos requisitos de transição dos itens C3 a C8A:
 - (a) data da aplicação inicial é o início do período das demonstrações contábeis em que a entidade aplica este pronunciamento pela primeira vez; e
 - (b) contrato concluído é um contrato pelo qual a entidade transferiu todos os bens ou serviços identificados de acordo com o CPC 17 – Contratos de Construção, com o CPC 30 – Receitas e com as respectivas interpretações técnicas.
- C3. A entidade deve aplicar este pronunciamento utilizando um dos seguintes métodos:
 - (a) retrospectivamente, a cada período anterior, apresentado de acordo com o CPC 23, sujeito aos expedientes práticos descritos no item C5; ou
 - (b) retrospectivamente, com efeito cumulativo da aplicação inicial deste pronunciamento, reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os itens C7 e C8.
- C4. Não obstante os requisitos do item 28 do CPC 23, quando este pronunciamento for aplicado pela primeira vez, a entidade precisa somente apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do CPC 23 para o período anual imediatamente precedente ao primeiro período anual ao qual deve ser aplicado este pronunciamento ("período imediatamente precedente") e somente se a entidade aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(a). A entidade pode também apresentar essas informações em relação ao período atual ou a períodos comparativos anteriores, mas não está obrigada a fazê-lo.
- C5. A entidade pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos ao aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(a):
 - (a) para contratos concluídos, a entidade não precisa reapresentar contratos que:
 - (i) iniciem e terminem no mesmo período das demonstrações contábeis anuais;

- (ii) sejam contratos concluídos no início do primeiro período apresentado;
 - (b) para contratos concluídos que têm contraprestação variável, a 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 os contratos que foram modificados antes do início do primeiro período apresentado, a entidade não precisa refazer retrospectivamente o contrato para inserir aquelas alterações no contrato, de acordo com os itens 20 e 21. Em vez disso, a entidade deve refletir o efeito agregado de todas as modificações, que ocorreram antes do início do primeiro período apresentado, quando:
 - (i) identificar as obrigações de *performance* cumpridas e não cumpridas;
 - (ii) determinar o preço da transação; e
 - (iii) alocar o preço da transação para as obrigações de *performance* cumpridas e não cumpridas;
 - (d) para todos os períodos de relatório apresentados antes da data da aplicação inicial, a entidade não precisa divulgar o valor do preço de transação alocado às obrigações de *performance* remanescentes e uma explicação de quando a entidade espera reconhecer esse valor como receita (ver item 120).
- C6. Para quaisquer dos expedientes práticos no item C5 que a entidade utilizar, a entidade deve aplicar esse expediente consistentemente a todos os contratos dentro de todos os períodos de relatório apresentados. Além disso, a entidade deve divulgar todas as seguintes informações:
- (a) os expedientes que foram utilizados; e
 - (b) na medida do possível, uma avaliação qualitativa do efeito estimado de aplicar cada um desses expedientes.
- C7. Se a entidade escolhe aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(b), a entidade deve reconhecer o efeito cumulativo de aplicar inicialmente este pronunciamento como 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 da aplicação inicial. De acordo com esse método de transição, a entidade pode eleger aplicar este pronunciamento retrospectivamente somente a contratos que não são contratos concluídos na data da aplicação inicial (por exemplo, 1º de janeiro de 2018 para a entidade com encerramento de exercício em 31 de dezembro).
- C7A. A entidade que aplicar este pronunciamento retrospectivamente de acordo com o item C3(b) também pode usar o expediente prático descrito no item 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 a entidade usar esse expediente prático, a entidade deve aplicar o expediente consistentemente a todos os contratos e divulgar as informações exigidas pelo item C6.
- C8. Para períodos de relatório que incluem a data da aplicação inicial, a entidade deve fornecer ambas as seguintes divulgações adicionais, se este pronunciamento for aplicado retrospectivamente de acordo com o item C3(b):
- (a) o valor pelo qual cada rubrica da demonstração contábil é afetada no período das demonstrações contábeis corrente pela aplicação deste pronunciamento em comparação com o CPC 17, com o CPC 30 e com as respectivas interpretações técnicas que estavam vigentes antes da alteração; e
 - (b) uma explicação dos motivos para alterações significativas identificadas em C8(a).
- C9. Eliminado.

Revogação de outros pronunciamentos

- C10. Este pronunciamento substitui os seguintes pronunciamentos e interpretações técnicas:

- (a) CPC 17 – Contratos de Construção;
- (b) CPC 30 – Receitas;
- (c) Interpretação A – Programa de Fidelidade com o Cliente, anexa ao CPC 30;
- (d) ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário;
- (e) ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes; e
- (f) Interpretação B – Receita – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30.