

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 47

Receita de Contrato com Cliente

Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 15

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 desempenho	22 – 30
Promessas em contratos com clientes	24 – 25
Bens ou serviços distintos	26 – 30
Satisfação de obrigação de desempenho	31 – 45
Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo	35 – 37
Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo	38
Mensuração do progresso para a satisfação completa de obrigação de desempenho	39 – 45
MENSURAÇÃO	46 – 90
Determinação do preço da transação	47 – 72
Contraprestação variável	50 – 59
Existência de componente de financiamento significativo no contrato	60 – 65
Contraprestação não monetária	66 – 69
Contraprestação a pagar ao cliente	70 – 72
Alocação do preço da transação a obrigações de desempenho	73 – 86
Alocação com base em preços de venda individuais	76 – 80
Alocação de desconto	81 – 83
Alocação de contraprestação variável	84 – 86
Alteração no preço da transação	87 – 90
CUSTOS DO CONTRATO	91 – 104
Custo incremental para obtenção de contrato	91 – 94
Custos para cumprir o contrato	95 – 98
Amortização e redução ao valor recuperável	99 – 104

APRESENTAÇÃO	105 – 109
DIVULGAÇÃO	110 – 129
Contrato com cliente	113 – 125
Desagregação da receita	114 – 115
Saldo do contrato	116 – 118
Obrigações de desempenho	119
Preço de transação alocado às obrigações de desempenho restantes	120 – 122
Julgamentos significativos na aplicação deste pronunciamento	123
Determinação da época de satisfação de obrigação de desempenho	124 – 125
Determinação do preço da transação e os valores alocados a obrigações de desempenho	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 desempenho) com características similares, se essa entidade 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.

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;
 - (b) contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11 – Contratos de Seguro;
 - (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, 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 a 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 seja 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 permanece (se houver) a cada obrigação de desempenho, 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 adicionais 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 um contrato com cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:**
- (a) **as partes do contrato aprovaram o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas de negócios usuais) e estão comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;**
 - (b) **a entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;**
 - (c) **a entidade pode identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;**
 - (d) **o contrato possui substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e**
 - (e) **é provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos 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 no seu vencimento. 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 concessão de preço (ver item 52).**
10. Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exequíveis. A exequibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas de negócios usuais 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 exequíveis.
11. Alguns contratos com clientes podem não ter nenhuma duração fixa e podem ser rescindidos ou modificados por qualquer das partes a qualquer tempo. Outros contratos podem ser renovados automaticamente em base periódica 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 exequíveis presentes.
12. Para os fins de aplicação deste pronunciamento, um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito exequível unilateral 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 nenhuma 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 desempenho 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 exequíveis das partes do contrato ou que modifica direitos e obrigações exequíveis existentes. A modificação de contrato pode ser aprovada por escrito, por acordo verbal ou sugerida por práticas de negócios usuais. Se as partes do contrato não tiverem aprovado 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 exequíveis, 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 no 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 desempenho restantes (ou aos bens ou serviços distintos restantes ou a uma única obrigação de desempenho 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 desempenho 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 desempenho é 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 desempenho não satisfeitas (inclusive parcialmente não satisfeitas) no contrato modificado de forma consistente com os objetivos deste item.

Identificação de obrigação de desempenho

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 desempenho 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 ser obrigação de desempenho 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 desempenho 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 desempenho 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 de negócios usuais, 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 transfira bem ou serviço ao cliente.
25. Obrigações de desempenho 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 desempenho.

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 representante, conforme descrito nos itens B34 a B38);
 - (d) execução de tarefa (ou tarefas) contratualmente pactuada para cliente;
 - (e) prestar 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 disponibilizar bens ou serviços ao cliente a serem usados à medida que e quando o cliente decidir;
 - (f) prestar serviço de providenciar para outra parte a transferência de bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);

- (g) conceder 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 compra o produto do varejista);
 - (h) construir, fabricar ou desenvolver um ativo em nome do cliente;
 - (i) conceder licenças (ver itens B52 a B63B); e
 - (j) conceder 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 limitados, os seguintes:
- (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 não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. A saída ou saídas combinadas pode incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;
 - (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 produtos e os serviços são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados. Em outras palavras, cada um dos produtos ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais produtos ou serviços são afetados significativamente pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos 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 um grupo de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, isso pode resultar em que a entidade contabilize todos os bens ou serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de desempenho.

Satisfação de obrigação de desempenho

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

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

35. A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz a obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo se um dos critérios a seguir for atendido:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (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 a esta estiver contratualmente impedida de direcionar prontamente o ativo para outro uso durante a criação ou melhoria desse ativo ou estiver limitada na prática de direcionar prontamente o ativo em seu estado concluído para outro uso. A avaliação se o ativo possui uso alternativo para a entidade é feita no início do contrato. Após o início do contrato, a entidade não deve atualizar a avaliação do uso alternativo do ativo a menos que as partes do contrato aprovem a modificação do contrato que altere substancialmente a obrigação de desempenho. 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 exequibilidade do direito a pagamento e de se o direito a pagamento da entidade daria à entidade o direito de receber por seu desempenho concluído até a data presente.

Obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo

38. Se a obrigação de desempenho não for satisfeita ao longo do tempo de acordo com os itens 35 a 37, a entidade satisfaz a obrigação de desempenho 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 a obrigação de desempenho, a entidade deve considerar os requisitos para controle dos 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 a 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 a uma obrigação de desempenho separada adicional à obrigação de desempenho que consiste em transferir o ativo. Por exemplo, a entidade pode ter transferido o controle do ativo ao cliente, mas ainda não ter satisfeito a obrigação de desempenho 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 desempenho

- 39. Para cada obrigação de desempenho 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 desempenho. 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 desempenho da entidade).
- 40. A entidade deve aplicar um único método de mensuração do progresso para cada obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo e a entidade deve aplicar esse método de forma consistente a obrigações de desempenho similares e em circunstâncias similares. Ao final de cada período de relatório, a entidade deve remensurar seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho 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 desempenho. 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 desempenho.
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 desempenho. 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 desempenho satisfeita ao longo do tempo somente se a entidade puder mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho. A entidade não é capaz de mensurar razoavelmente seu progresso em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho, se não dispuser de informações confiáveis que seriam exigidas para aplicar um método apropriado de mensuração do progresso.
45. Em algumas circunstâncias (por exemplo, nos estágios iniciais do contrato), a entidade pode não ser capaz de mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de desempenho, mas a entidade espera recuperar os custos incorridos na satisfação da obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a entidade deve reconhecer as receitas somente na medida dos custos incorridos até o momento em que possa mensurar razoavelmente o resultado da obrigação de desempenho.

Mensuração

- 46. Quando (ou à medida que) uma obrigação de desempenho for satisfeita, 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) que é alocado a essa obrigação de desempenho.**

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 e que o contrato 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 um 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 de negócios usuais 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 atinja 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 é 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 sugerida 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 dos 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 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 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. Como expediente prático, a entidade não precisa ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos de componente de financiamento significativo, se essa entidade esperar, no início do contrato, que o período entre o momento em que a entidade transferir o bem ou serviço prometido ao cliente e o momento em que o cliente pagar por esse bem ou serviço será de um ano ou menos.
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 é reconhecida somente na medida em que ativo (ou recebível) de contrato ou passivo de contrato seja 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, a entidade 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 é 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) a entidade reconhecer as receitas da transferência dos bens ou serviços correspondentes ao cliente; e
 - (b) 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 desempenho

73. **O objetivo ao alocar o preço da transação consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de desempenho (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 desempenho 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 são aplicáveis, se o contrato tiver apenas uma obrigação de desempenho. 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 desempenho 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 desempenho 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 desempenho 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 um 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 uma obrigação de desempenho 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 forem atendidos 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 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, mas não a todas as, obrigações de desempenho do contrato, a entidade deve alocar o desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho do contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos subjacentes.

82. A entidade deve alocar todo o desconto a uma ou mais das, mas não a todas as, obrigações de desempenho do contrato, 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 desempenho (ou obrigações de desempenho) à qual pertence todo o desconto do contrato.
83. Se todo o desconto for alocado a uma ou mais obrigações de desempenho 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 a parte específica do contrato, como, por exemplo, qualquer das seguintes:
- (a) uma ou mais das, mas não todas as, obrigações de desempenho do contrato (por exemplo, um bônus pode depender da transferência pela entidade de bem ou serviço prometido dentro do prazo especificado); ou
 - (b) um ou mais dos, mas não todos os, bens ou serviços distintos prometidos em uma série de bens ou serviços distintos que fazem parte de uma única obrigação de desempenho 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 desempenho ou ao bem ou serviço distinto que faz parte de uma única obrigação de desempenho 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 a obrigação de desempenho ou transferir o bem ou serviço distinto (ao resultado específico da satisfação da obrigação de desempenho ou da transferência do bem ou serviço distinto); e
 - (b) a alocação de todo o valor variável da contraprestação à obrigação de desempenho ou ao bem ou serviço distinto for consistente com o objetivo de alocação do item 73 ao considerar todas as obrigações de desempenho 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 desempenho 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 desempenho 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, mas não a todas as, obrigações de desempenho de bens ou serviços distintos prometidos em uma série que faz parte de uma única obrigação de desempenho, 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 desempenho 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 desempenho do contrato modificado (ou seja, as obrigações de desempenho 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 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.

Custos 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) obrigações de desempenho no futuro; e**
- (c) espera-se que os custos sejam recuperados.**

96. Para custos incorridos no desempenho de contrato com cliente que estejam dentro do alcance de outro pronunciamento, a entidade deve contabilizar esses custos de acordo com esses outros pronunciamentos.

97. Os custos que se referem diretamente ao contrato (ou ao contrato previsto específico) incluem quaisquer dos seguintes:

- (a) mão de obra direta (por exemplo, salários e ordenados de empregados que prestam os serviços prometidos diretamente ao cliente);
- (b) materiais diretos (por exemplo, suprimentos utilizados na prestação dos serviços prometidos ao cliente);
- (c) alocações de custos que se referem diretamente ao contrato ou a atividades do contrato (por exemplo, custos de gestão e supervisão do contrato, seguro e depreciação de ferramentas e equipamentos utilizados no desempenho do contrato);
- (d) custos que são expressamente cobráveis do cliente de acordo com o contrato; e
- (e) outros custos que sejam incorridos somente em razão de a entidade ter celebrado o contrato (por exemplo, pagamentos a subcontratadas).

98. A entidade deve reconhecer os seguintes custos como despesa quando incorridos:

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

- (d) custos em relação aos quais a entidade não pode distinguir se eles se referem a obrigações de desempenho não satisfeitas ou a obrigações de desempenho satisfeitas (ou obrigações de desempenho parcialmente satisfeitas).

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 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 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 executado 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 do**

cliente. A entidade deve apresentar separadamente como um 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, um 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 uma obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação (ou o valor da contraprestação é devido) do cliente.
107. Se a entidade executar 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 38. 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 38 (ver também item 113(b)).
108. Recebível é um direito da entidade à contraprestação que seja incondicional. O direito à contraprestação é incondicional, se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido. Por exemplo, a entidade deve reconhecer um 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 38. Por ocasião do reconhecimento inicial do recebível proveniente de contrato com cliente, qualquer diferença entre a mensuração do recebível de acordo com o CPC 38 e o valor correspondente da receita reconhecido deve ser apresentado 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 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.

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 38) 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 desempenho 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 desempenho (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 a 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 desempenho seja satisfeita (ou seja, para o reconhecimento de receitas provenientes de passivo de contrato).

Obrigação de desempenho

119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os itens seguintes:

- (a) quando a entidade normalmente satisfaz suas obrigações de desempenho (por exemplo, por ocasião da remessa, por ocasião da entrega, conforme os serviços sejam prestados ou por ocasião da conclusão dos serviços), incluindo quando as obrigações de desempenho são satisfeitas em acordo 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 desempenho 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 à obrigação de desempenho restante

120. A entidade deve divulgar as seguintes informações sobre as suas obrigações de desempenho restantes:

- (a) o valor total do preço da transação alocado às obrigações de desempenho 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), o qual a entidade deve divulgar 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 desempenho restantes; ou
 - (ii) utilizando informações qualitativas.

121. Como expediente prático, a entidade não precisa divulgar as informações do item 120 para uma obrigação de desempenho se for atendida uma das condições a seguir:
- (a) a obrigação de desempenho for parte de contrato que possui uma duração original prevista de um ano ou menos; ou
 - (b) a entidade reconhecer receitas provenientes da satisfação da obrigação de desempenho 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 desempenho (ver itens 124 e 125); e
 - (b) preço da transação e valores alocados a obrigações de desempenho (ver item 126).

Determinação da época de satisfação de obrigação de desempenho

124. Para obrigações de desempenho 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 uma descrição fiel da transferência de bens ou serviços.
125. Para obrigações de desempenho 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 os valores alocados a obrigações de desempenho

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 a 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 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 95), por categoria principal de ativo (por exemplo, custos para obter contratos com clientes, custos 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 63 (sobre a existência de componente de financiamento significativo) ou 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.

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

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, o desempenho futuro da entidade).

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

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.

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

Obrigação de desempenho – 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.

Receita – Renda originada no curso das atividades normais da entidade.

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

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

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

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

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho (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 exequível 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 desempenho, 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 desempenho, 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 desempenho 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 desempenho 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 desempenho restante a outra entidade; e
 - (b) presumir que outra entidade que execute o restante da obrigação de desempenho 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 desempenho 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 um 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 um ativo para outro uso existe, se a entidade puder 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 tem 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 desempenho mais uma margem de lucro razoável) em vez da compensação apenas pelos lucros cessantes potenciais da entidade, se o contrato fosse rescindido. A compensação 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 a 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 desempenho. Ao avaliar se tem direito ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, a entidade deve considerar se teria direito exequível de exigir ou reter pagamento pelo desempenho concluído até a data presente, se o contrato fosse rescindido antes da conclusão por outras razões que não a omissão da entidade em executar o desempenho conforme prometido.
- B11. Em alguns contratos, 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 deixa de cumprir suas obrigações conforme prometido), o contrato (ou outras leis) pode dar à entidade o direito de continuar a transferir ao cliente os 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 sobrepôr a esses termos contratuais. Isso inclui a avaliação de se:
- (a) a legislação, a prática administrativa ou precedentes legais conferem 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 indicam 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 resulta 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 continua 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 de obrigação de desempenho

- B14. Os métodos que podem ser utilizados para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de desempenho 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).

Método 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 avalia se deve aplicar um método de produto 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 desempenho. Um método de produto 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 a obrigação de desempenho se, ao final do período de relatório, o desempenho da entidade tiver produzido produtos em elaboração ou produtos acabados controlados pelo cliente que não estejam incluídos na mensuração do produto.

- B16. Como expediente prático, se a entidade tiver direito a contraprestação do cliente em valor que correspondente diretamente com o 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, pode ser necessário aplicar um método de insumo.

Método de insumo

- B18. Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de desempenho (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 desempenho. 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 descreve 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 um 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 desempenho. Por exemplo, a entidade não reconhece 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 a obrigação de desempenho);
 - (b) quando o custo incorrido não é proporcional ao progresso da entidade de satisfazer a obrigação de desempenho. Nessas circunstâncias, a melhor descrição do desempenho da entidade pode ser ajustar o método de insumo para reconhecer receita somente na medida desse custo incorrido. Por exemplo, uma descrição fiel do desempenho da entidade pode ser reconhecer receita pelo valor equivalente ao custo do bem utilizado para satisfazer a obrigação de desempenho, se a entidade espera, na celebração do contrato, que 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 a obrigação de desempenho; e
- (iv) a entidade obtém o bem de terceiro e não está significativamente envolvida no projeto e fabricação do bem (mas a entidade está agindo como representante 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 será devido, 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 um produto devolvido durante o período de devolução não deve ser contabilizada como obrigação de desempenho 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. Um 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 uma 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 desempenho de acordo com os itens 22 a 30 e deve alocar parte do preço da transação a essa obrigação de desempenho 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, fornece 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 uma garantia, a existência dessa lei indica que a garantia prometida não é uma obrigação de desempenho porque esses requisitos tipicamente existem para proteger os clientes do risco de adquirir produtos defeituosos;
 - (b) a extensão do período de cobertura da garantia – quanto maior for o período de cobertura, maior a probabilidade de que a garantia prometida seja uma obrigação

de desempenho 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 desempenho.

B32. Se a garantia, ou parte dela, fornece ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas, o serviço prometido é uma obrigação de desempenho. 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 desempenho.

B33. A lei que exige que a entidade pague indenização caso seus produtos causem lesão ou dano não resulta em obrigação de desempenho. 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 desempenho. A entidade deve contabilizar as obrigações de acordo com o CPC 25.

Considerações sobre representante 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 desempenho para fornecer os próprios bens ou serviços específicos (ou seja, a entidade é representante) ou para organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente). A entidade determina se ela é a representante 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 inclui mais de um bem ou serviço especificado, a entidade pode ser o representante 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 representante se ela controla o bem ou 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 produto somente um pouco antes que a titularidade legal seja transferida ao cliente. A

entidade que seja representante pode satisfazer a obrigação de desempenho para fornecer o bem ou serviço especificado por si mesma ou pode contratar outra parte (por exemplo, subcontratada) para satisfazer a totalidade ou parte da obrigação de desempenho em seu nome.

B35A. Quando outra parte está envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, a entidade que é o representante 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 a 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 transferida 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 representantes satisfaz a obrigação de desempenho, a entidade deve reconhecer a receita no montante bruto da contraprestação a que se espera ser direito em troca do bem ou serviço especificado transferido.

B36. A entidade é agente, se a obrigação de desempenho 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 serviço seja transferido ao cliente. Quando (ou como) a entidade que seja agente satisfaz a obrigação de desempenho, 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 a serem fornecidos pela outra parte. A taxa ou comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade retém após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa parte.

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

- (a) a entidade é a principal responsável 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 o principal responsável 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 não tem risco de estoque antes do bem ou 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 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 ser transferido ao cliente.;

- (c) a entidade tem critério para determinação do preço para o bem ou serviço especificado. Estabelecendo 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 desempenho da entidade e os direitos contratuais no contrato de modo que a entidade não está mais obrigada a satisfazer a obrigação de desempenho de transferir o bem ou o serviço especificado ao cliente (ou seja, a entidade não está mais agindo como representante), a entidade não deve reconhecer a receita para essa obrigação de desempenho. Em vez disso, a entidade deve avaliar se deve reconhecer a receita para satisfazer a obrigação de desempenho 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 concede ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resulta em obrigação de desempenho no contrato somente se a opção proporciona um direito material ao cliente que não 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 proporciona um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade antecipadamente por bens ou serviços futuros e a entidade reconhece a receita quando esses bens ou serviços futuros são transferidos ou quando a opção vence.

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 proporciona 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, 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 aloque o preço de transação às obrigações de desempenho 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 o deve estimar. 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 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 desempenho 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 sua obrigação de desempenho.
- 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 do 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 os quais a entidade é obrigada a remeter a 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 desempenho 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 refere-se a bem ou serviço, a entidade deve avaliar se deve contabilizar o bem ou serviço como obrigação de desempenho 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 uma obrigação de desempenho, 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. Uma 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 inclui uma promessa de conceder uma licença (ou licenças) adicionalmente a outros bens ou serviços prometidos, a entidade aplica os itens 22 a 30 para identificar cada uma das obrigações de desempenho no contrato.

- B54. Se a promessa de conceder uma 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 desempenho. Exemplos de licenças que não são distintas de outros bens ou serviços prometidos no contrato incluem o seguinte:
- (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 online 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 desempenho (que inclui a licença prometida) é obrigação de desempenho que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita em momento específico no tempo.
- B56. Se a promessa de conceder uma licença for distinta dos outros bens ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de conceder a licença for obrigação de desempenho 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 uma licença é um compromisso de fornecer direito de acesso à propriedade intelectual da entidade se todos os seguintes critérios forem atendidos:
- (a) o contrato exige, ou o cliente razoavelmente espera, que a entidade realizará atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual sobre a qual o cliente tem direitos (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 conforme 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 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 uma função ou tarefa) da propriedade intelectual; ou
- (b) a capacidade do cliente para obter benefícios da propriedade intelectual é substancialmente derivada, ou dependentes, 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 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 não forem atendidos, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder uma licença como obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo porque o cliente simultaneamente receberá e consumirá o benefício de a entidade fornecer acesso à sua propriedade intelectual à medida que ocorre o desempenho (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 desempenho de fornecer acesso.

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 é concedida ao cliente. Isso significa que o cliente pode direcionar o uso da licença no momento específico no tempo em que a licença é transferida, e obter substancialmente a totalidade dos benefícios remanescentes dessa licença. A entidade deve contabilizar a promessa de fornecer direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo. A entidade deve aplicar o item 38 para determinar o momento específico no tempo em que a licença é 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).

- 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 sua obrigação de desempenho em momento específico no tempo ou ao longo do tempo;
 - (b) garantias fornecidas pela entidade de que ela possui uma patente válida sobre propriedade intelectual e que defenderá essa patente contra o uso não autorizado – a promessa de defender o direito da patente não é obrigação de desempenho 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 dos 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 desempenho em relação à qual a totalidade ou alguns dos *royalties* baseados em vendas ou baseados em uso que foram alocados tiver sido satisfeita (ou parcialmente satisfeita).

B63A. A exigência de *royalty* com base em vendas ou com base em uso no item B63 aplica-se 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 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 para 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, conforme com item B63. Quando o requisito do item B63A não for cumprido, os requisitos relativos à contraprestação variável nos itens 50 a 59 aplicam-se para *royalty* com base na venda ou no uso.

Acordo de recompra

B64. Acordo de recompra é um contrato em que a entidade vende o ativo e também promete recomprar o ativo ou tem a opção de recomprá-lo (seja no mesmo contrato ou em outro contrato). O ativo recomprado 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 são de 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
 - (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 ser 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 resulta no fato de o cliente efetivamente pagar a contraprestação da 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.
- 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 espera-se 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 a 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 ser exercida, a entidade deve baixar o passivo e reconhecer a receita.

Contratos em consignação

- B77. Quando a entidade entrega o produto a 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 a outra parte pode ser mantido sob contrato em consignação, se essa outra parte não obteve o controle do produto. Conseqüentemente, a entidade não deve reconhecer a receita por ocasião da entrega do produto a 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 aguardar

- B79. Acordo do tipo faturar e aguardar é um 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 o produto ou devido a atrasos no cronograma de produção do cliente.

- B80. A entidade deve determinar quando tiver satisfeito sua obrigação de desempenho de transferir o produto ao avaliar quando o cliente obtém o controle desse produto (ver item 38). Para alguns contratos, o controle é transferido quando o produto é entregue no local do cliente ou quando o produto é enviado, dependendo dos termos do contrato (incluindo os termos de envio e entrega). Contudo, para alguns contratos, 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, 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 aguardar, todos os seguintes critérios devem ser atendidos:
- (a) o motivo para o acordo do tipo faturar e aguardar deve ser substantivo (por exemplo, o cliente solicitou o acordo);
 - (b) o produto deve ser identificado separadamente como pertencente ao cliente;
 - (c) 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 aguardar, a entidade deve considerar se tem obrigações de desempenho 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 serviço não atender as especificações pactuadas. A entidade deve considerar essas cláusulas ao avaliar quando o cliente obtém 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 desempenho 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 o aceite do cliente. Isso porque, nessa circunstância, a entidade não pode determinar que o cliente tem a 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 entrega produtos ao cliente para fins de teste ou avaliação e o cliente não está comprometido a pagar qualquer contraprestação até o vencimento do período de testes, o controle do produto não é transferido ao cliente até que este aceite o produto ou até que o período de testes expire.

Divulgação de receita desagregada

- B87. O 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 os fins dessa divulgação depende dos fatos e circunstâncias que se referem aos contratos da entidade com clientes. Algumas entidades podem precisar utilizar mais de um tipo de categoria para atender ao objetivo do item 114 para desagregar receita. Outras entidades podem atender o 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 foi apresentada 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 entidade deve aplicar este pronunciamento para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2017.

Transição

- C2. Para as finalidades dos requisitos de transição dos itens C3 a C8A:
- (a) data da aplicação inicial é o início do período de relatório 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, CPC 30 – Receita e as respectivas interpretações.
- C3. A entidade deve aplicar este pronunciamento utilizando um dos seguintes métodos:
- (a) retrospectivamente a cada período de relatório anterior apresentado de acordo com o CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, sujeito aos expedientes 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 se aplica 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) iniciam e terminam no mesmo período de relatório anual;
 - (ii) são 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

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 desempenho cumpridas e não cumpridas;
 - (ii) determinar o preço da transação; e
 - (iii) alocar o preço da transação para as obrigações de desempenho cumpridas e não cumpridas;
- (d) para todos os períodos de relatório apresentados antes da data da aplicação inicial, a entidade não precisa divulgar o valor do preço de transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes e uma explicação de quando a entidade espera reconhecer esse valor como 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 2017 para a entidade com encerramento de exercício em 31 de dezembro).

C7A. A entidade que aplicar esta Norma 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 de relatório corrente pela aplicação deste pronunciamento em comparação com o CPC 17, CPC 30 e as respectivas interpretações que estavam vigentes antes da alteração; e

- (b) uma explicação dos motivos para alterações significativas identificadas em C8(a).

Referências à *IFRS 9*

C9. Eliminado.

Revogação de outros pronunciamentos

C10. Este pronunciamento substitui os seguintes pronunciamentos:

- (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.

EXEMPLOS ILUSTRATIVOS anexo ao CPC 30

IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO (EI2)

Exemplo 1 – Possibilidade de recebimento da contraprestação

Exemplo 2 – Contraprestação não é o preço declarado – concessão de preço implícito

Exemplo 3 – Concessão de preço implícito

Exemplo 4 – Reavaliação dos critérios para identificar um contrato

MODIFICAÇÃO DO CONTRATO (EI18)

Exemplo 5 – Modificação de contrato de mercadoria

Exemplo 6 – Alteração no preço da transação após modificação contratual

Exemplo 7 – Modificação de contrato de prestação de serviço

Exemplo 8 – Modificação resultante de ajuste de equilíbrio cumulativo na receita

Exemplo 9 – Alteração não aprovada em extensão e preço

IDENTIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO (EI44)

Exemplo 10 – Produtos e serviços não são distintos

Exemplo 11 – Determinando se os produtos ou serviços são distintos

Exemplo 12 – Promessas explícitas e implícitas em contrato

OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO SATISFEITAS AO LONGO DO TEMPO (EI66)

Exemplo 13 – Cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios

Exemplo 14 – Avaliação de uso alternativo e direito a pagamento

Exemplo 15 – Ativo não tem uso alternativo para a entidade

Exemplo 16 – Direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a data presente

Exemplo 17 – Avaliando se a obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo ou ao longo do tempo

MENSURAÇÃO DO PROGRESSO PARA SATISFAÇÃO COMPLETA DE OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO (EI91)

Exemplo 18 – Mensuração do progresso ao disponibilizar produtos ou serviços

Exemplo 19 – Materiais não instalados

CONTRAPRESTAÇÃO VARIÁVEL (EI101)

Exemplo 20 – Multa dá origem a contraprestação variável

Exemplo 21 – Estimativa de contraprestação variável

ESTIMATIVAS LIMITADORAS DE CONTRAPRESTAÇÃO VARIÁVEL (EI109)

Exemplo 22 – Direito de devolução

Exemplo 23 – Concessão de preço

Exemplo 24 – Incentivo de desconto por volume

Exemplo 25 – Honorário de gestão sujeito à restrição

EXISTÊNCIA DE COMPONENTE DE FINANCIAMENTO SIGNIFICATIVO NO CONTRATO (EI134)

Exemplo 26 – Componente de financiamento significativo e direito de devolução

Exemplo 27 – Pagamentos retidos em contrato de longo prazo

Exemplo 28 – Determinação da taxa de desconto

Exemplo 29 – Pagamento antecipado e avaliação da taxa de desconto

Exemplo 30 – Pagamento antecipado

CONTRAPRESTAÇÃO NÃO MONETÁRIA (EI155)

Exemplo 31 – Direito a contraprestação não monetária

CONTRAPRESTAÇÃO A PAGAR AO CLIENTE (EI159)

Exemplo 32 – Contraprestação a pagar ao cliente

ALOCAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO ÀS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO (EI163)

Exemplo 33 – Metodologia de alocação

Exemplo 34 – Alocação de desconto

Exemplo 35 – Alocação de contraprestação variável

CUSTOS DO CONTRATO (EI188)

Exemplo 36 – Custos incrementais de obtenção de contrato

Exemplo 37 – Custos que dão origem a ativo

APRESENTAÇÃO (EI197)

Exemplo 38 – Passivo contratual e a receber

Exemplo 39 – Ativo contratual reconhecido para o desempenho da entidade

Exemplo 40 – Recebível reconhecido para o desempenho da entidade

DIVULGAÇÃO (EI209)

Exemplo 41 – Desagregação de receita – divulgação quantitativa

Exemplo 42 – Divulgação do preço da transação alocado à obrigação de desempenho remanescente

Exemplo 43 – Divulgação do preço da transação alocado à obrigação de desempenho remanescente – divulgação qualitativa

GARANTIAS (EI222)

Exemplo 44 – Garantias

CONTRAPRESTAÇÃO DO PRINCIPAL VERSUS AGENTE (EI230)

Exemplo 45 – Providenciando o fornecimento de produtos ou serviços (a entidade é agente)

Exemplo 46 – Promessa de fornecer produtos ou serviços (a entidade é principal)

Exemplo 47 – Promessa de fornecer produtos ou serviços (a entidade é principal)

Exemplo 48 – Providenciando o fornecimento de produtos ou serviços (a entidade é agente)

OPÇÕES DE CLIENTES PARA PRODUTOS OU SERVIÇOS ADICIONAIS (EI249)

Exemplo 49 – Opção que dá ao cliente direito material (*voucher* de desconto)

Exemplo 50 – Opção que não dá ao cliente direito material (produtos ou serviços adicionais)

Exemplo 51 – Opção que dá ao cliente direito material (opção de renovação)

Exemplo 52 – Programa de fidelidade do cliente

HONORÁRIO INICIAL NÃO RESTITUÍVEL (EI271)

Exemplo 53 – Honorário inicial não restituível

LICENCIAMENTO (EI275)

Exemplo 54 – Direito de utilizar propriedade intelectual

Exemplo 55 – Licença de propriedade intelectual

Exemplo 56 – Identificação de licença distinta

Exemplo 57 – Direito de franquia

Exemplo 58 – Acesso a propriedade intelectual

Exemplo 59 – Direito de utilizar propriedade intelectual

Exemplo 60 – Royalty sobre vendas em troca de licença de propriedade intelectual

Exemplo 61 – Acesso a propriedade intelectual

ACORDOS DE RECOMPRA (EI314)

Exemplo 62 – Acordos de recompra

ACORDOS DO TIPO FATURAR E MANTER (ACORDOS ONDE HÁ O FATURAMENTO, MAS NÃO HÁ A ENTREGA) (EI322)

Exemplo 63 – Acordo do tipo faturar e manter (acordo onde há o faturamento mas não há a entrega)

Exemplos Ilustrativos

Estes exemplos acompanham o CPC 15 – Receita de Contrato com Cliente, mas não fazem parte dele. Eles ilustram aspectos deste pronunciamento, mas não se destinam a fornecer orientação interpretativa.

EI1. Estes exemplos retratam situações hipotéticas que ilustram como a entidade pode aplicar alguns dos requisitos deste pronunciamento a aspectos específicos de contrato com cliente com base nos fatos limitados apresentados. A análise em cada exemplo não pretende representar a única forma pela qual os requisitos podem ser aplicados, nem são exemplos que pretendem ser aplicados somente ao setor específico ilustrado. Embora alguns aspectos dos exemplos possam estar presentes em situações reais, todos os fatos e circunstâncias relevantes da situação específica precisam ser avaliados ao aplicar este pronunciamento.

Identificação do contrato

EI2. Os exemplos 1 a 4 ilustram os requisitos dos itens 9 a 16 deste pronunciamento sobre identificação do contrato. Além disso, os seguintes requisitos estão ilustrados nesses exemplos:

- (a) a interação do item 9 deste pronunciamento com os itens 47 e 52 deste pronunciamento sobre estimar a contraprestação variável (Exemplos 2 e 3); e
- (b) item B63 deste pronunciamento sobre contraprestação na forma de *royalties* sobre vendas ou sobre uso em licenças de propriedade intelectual (Exemplo 4).

Exemplo 1 – Possibilidade de recebimento da contraprestação

EI3. Uma incorporadora imobiliária celebra um contrato com um cliente para a venda de edifício por \$ 1 milhão. O cliente pretende abrir um restaurante no edifício. O edifício está localizado em uma área onde novos restaurantes enfrentam elevados níveis de concorrência e o cliente tem pouca experiência no setor de restaurantes.

EI4. O cliente paga o depósito não restituível de \$ 50.000 no início do contrato e celebra um contrato de financiamento de longo prazo com a entidade para os 95% remanescentes da contraprestação prometida. O acordo de financiamento é estabelecido na base “*non recourse*”, que significa que se o cliente inadimplir, a entidade pode retomar a posse do edifício, mas não pode buscar compensação adicional do cliente, mesmo se a garantia não cobrir o valor total do empréstimo devido. O custo do edifício da entidade é de \$ 600.000. O cliente obtém o controle do edifício no início do contrato.

- EI5. Ao avaliar se o contrato atende aos critérios do item 9 deste pronunciamento, a entidade conclui que o critério do item 9(e) deste pronunciamento não é atendido porque não é provável que a entidade venha a receber a contraprestação à qual tem direito em troca da transferência do edifício. Ao chegar a essa conclusão, a entidade observa que a capacidade e a intenção do cliente de pagar podem ser duvidosas devido aos seguintes fatores:
- (a) o cliente pretende amortizar o empréstimo (que tem saldo significativo) fundamentalmente a partir da receita gerada de seu negócio de restaurante (que é um negócio que enfrenta riscos significativos devido à elevada concorrência no setor e à experiência limitada do cliente);
 - (b) o cliente não possui outra receita ou ativos que possam ser utilizados para amortizar o empréstimo; e
 - (c) a responsabilidade do cliente referente ao empréstimo está limitada, pois o empréstimo é do tipo “*non recourse*”.
- EI6. Devido ao fato de os critérios do item 9 deste pronunciamento não serem atendidos, a entidade aplica os itens 15 e 16 deste pronunciamento para determinar a contabilização do depósito não restituível de \$ 50.000. A entidade observa que nenhum dos eventos descritos no item 15 ocorreu, ou seja, a entidade não recebeu substancialmente a totalidade da contraprestação e não rescindiu o contrato. Conseqüentemente, de acordo com o item 16, a entidade contabiliza o pagamento de \$ 50.000 não restituível como um passivo de depósito. A entidade continua a contabilizar o depósito inicial, bem como quaisquer pagamentos futuros do principal e dos juros, como um passivo de depósito, até a ocasião em que a entidade conclui que os critérios do item 9 são cumpridos (ou seja, a entidade é capaz de concluir que é provável que a entidade receba a contraprestação) ou um dos eventos do item 15 tenha ocorrido. A entidade continua a avaliar o contrato de acordo com o item 14 para determinar se os critérios do item 9 são subsequentemente cumpridos ou se os eventos do item 15 deste pronunciamento ocorreram.

Exemplo 2 – Contraprestação não é o preço declarado – concessão de preço implícito

- EI7. Uma entidade vende 1.000 unidades de medicamento controlado ao cliente pela contraprestação prometida de \$ 1 milhão. Essa é a primeira venda da entidade ao cliente em uma nova região, que está passando por dificuldade econômica significativa. Dessa forma, a entidade espera que não seja capaz de receber do cliente o valor total da contraprestação prometida. Apesar da possibilidade de não receber todo o valor, a entidade espera que a economia da região se recupere durante os próximos dois ou três anos e determina que o relacionamento com o cliente ajudaria a estabelecer relacionamentos com outros clientes em potencial na região.
- EI8. Ao avaliar se o critério do item 9(e) deste pronunciamento é atendido, a entidade também considera os itens 47 e 52(b) deste pronunciamento. Com base na avaliação dos fatos e circunstâncias, a entidade espera oferecer uma concessão de preço e aceitar um valor menor de contraprestação do cliente. Conseqüentemente, a entidade conclui que o preço da transação não é \$ 1 milhão e, portanto, a contraprestação prometida é variável. A entidade estima a contraprestação variável e espera ter direito a \$ 400.000.
- EI9. A entidade considera a capacidade e a intenção do cliente de pagar a contraprestação e conclui que ainda que a região esteja passando por dificuldade econômica, é provável que receba \$ 400.000 do cliente. Conseqüentemente, a entidade conclui que o critério do item 9(e) deste pronunciamento é atendido com base na estimativa de contraprestação variável de \$ 400.000. Além disso, com base na avaliação dos termos contratuais e de outros fatos e circunstâncias, a

entidade conclui que os outros critérios do item 9 deste pronunciamento também são atendidos. Conseqüentemente, a entidade contabiliza o contrato com o cliente de acordo com os requisitos deste pronunciamento.

Exemplo 3 – Concessão de preço implícito

EI10. Um hospital presta serviços médicos a paciente sem cobertura de seguro na sala de emergência. A entidade não prestou serviços médicos anteriormente a esse paciente, mas é obrigada por lei a prestar serviços médicos a todos os pacientes em sala de emergência. Devido à condição do paciente na chegada ao hospital, a entidade presta os serviços imediatamente e, portanto, antes que a entidade possa determinar se o paciente está comprometido em cumprir suas obrigações decorrentes do contrato pelos serviços médicos prestados. Conseqüentemente, o contrato não atende aos critérios do item 9 deste pronunciamento e, de acordo com o item 14 deste pronunciamento, a entidade deve continuar a avaliar sua conclusão com base nos fatos e circunstâncias atualizados.

EI11. Após prestar os serviços, a entidade obtém informações adicionais sobre o paciente, incluindo uma revisão dos serviços prestados, dos honorários normais desses serviços e da capacidade e intenção do paciente de pagar a entidade pelos serviços prestados. Durante sua revisão, a entidade observa que seu honorário normal pelos serviços prestados na sala de emergência é de \$ 10.000. A entidade também revisa as informações do paciente e para ser consistente com suas políticas enquadra o paciente em uma categoria de cliente com base na avaliação da entidade sobre a sua capacidade e intenção de pagar.

EI12. Antes de reavaliar se os critérios do item 9 deste pronunciamento foram atendidos, a entidade considera os itens 47 e 52(b) deste pronunciamento. Embora a taxa normal pelos serviços seja de \$ 10.000 (que pode ser o valor cobrado do paciente), a entidade espera aceitar um valor inferior de contraprestação pelos serviços. Conseqüentemente, a entidade conclui que o preço da transação não é \$ 10.000 e, portanto, a contraprestação prometida é variável. A entidade revisa seu histórico de recebimentos de caixa dessa categoria de cliente e outras informações pertinentes sobre o paciente. A entidade estima a contraprestação variável e espera ter direito a \$ 1.000.

EI13. De acordo com o item 9(e) deste pronunciamento, a entidade avalia a capacidade e a intenção do paciente de pagar (ou seja, o risco de crédito do paciente). Com base em seu histórico de recebimento de pacientes nessa categoria de cliente, a entidade conclui que é provável que ela receba \$ 1.000 (que é a estimativa de contraprestação variável). Além disso, com base na avaliação dos termos contratuais e de outros fatos e circunstâncias, a entidade conclui que os outros critérios do item 9 deste pronunciamento também são atendidos. Conseqüentemente, a entidade contabiliza o contrato com o paciente de acordo com os requisitos deste pronunciamento.

Exemplo 4 – Reavaliação dos critérios para identificar um contrato

EI14. Uma entidade licencia uma patente ao cliente em troca de *royalty* sobre o uso. No início do contrato, este atende a todos os critérios do item 9 deste pronunciamento e a entidade contabiliza o contrato com o cliente de acordo com os requisitos deste pronunciamento. A entidade reconhece a receita quando ocorrer o uso subsequente pelo cliente, de acordo com o item B63 deste pronunciamento.

EI15. Durante todo o primeiro ano do contrato, o cliente fornece relatórios trimestrais de uso e paga dentro do período pactuado.

EI16. Durante o segundo ano de contrato, o cliente continua a utilizar a patente da entidade, mas a sua condição financeira piora. O acesso atual do cliente ao crédito e o caixa disponível estão limitados. A entidade continua a reconhecer receita com base no uso pelo cliente durante todo o segundo ano. O cliente paga os *royalties* do primeiro trimestre, mas realiza pagamentos pelo valor nominal pelo uso da patente nos trimestres 2 a 4. A entidade contabiliza qualquer redução ao valor recuperável dos recebíveis existentes de acordo com a *IFRS 9 – Instrumentos Financeiros*.

EI17. Durante o terceiro ano do contrato, o cliente continua a utilizar a patente da entidade. Entretanto, a entidade toma conhecimento de que o cliente perdeu acesso ao crédito e que seus principais clientes e, portanto, a sua capacidade de pagamento deterioraram-se significativamente. Assim, a entidade conclui que é improvável que o cliente seja capaz de efetuar quaisquer outros pagamentos de *royalties* pelo uso contínuo da patente da entidade. Como resultado dessa significativa alteração nos fatos e circunstâncias, de acordo com o item 13 deste pronunciamento, a entidade reavalia os critérios do item 9 deste pronunciamento e conclui que eles não são atendidos, pois não é mais provável que a entidade receba a contraprestação à qual tem direito. Consequentemente, a entidade não reconhece qualquer receita adicional associada ao uso futuro pelo cliente de sua patente. A entidade contabiliza qualquer redução ao valor recuperável dos recebíveis existentes de acordo com o CPC 38 – Instrumentos Financeiros.

Modificação do contrato

EI18. Os exemplos 5 a 9 ilustram os requisitos dos itens 18 a 21 deste pronunciamento sobre modificações contratuais. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados nesses exemplos:

- (a) nos itens 22 a 30 deste pronunciamento sobre identificação das obrigações de desempenho (Exemplos 7 e 8);
- (b) nos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras de contraprestação variável (Exemplos 6 e 8 e 9); e
- (c) nos itens 87 a 90 deste pronunciamento sobre alterações no preço da transação (Exemplo 6).

Exemplo 5 – Modificação de contrato de mercadoria

EI19. Uma entidade promete vender 120 produtos ao cliente por \$ 12.000 (\$ 100 por produto). Os produtos são transferidos ao cliente ao longo do período de seis meses. A entidade transfere o controle de cada produto em momento específico no tempo. Após a entidade ter transferido o controle de 60 produtos ao cliente, o contrato é modificado para solicitar a entrega de 30 produtos adicionais (total de 150 produtos idênticos) ao cliente. Os 30 produtos adicionais não foram incluídos no contrato inicial.

Caso A – Produtos adicionais por preço que reflete o preço de venda individual

EI20. Quando o contrato é modificado, o preço da modificação do contrato pelos 30 produtos adicionais é pelo valor adicional de \$ 2.850 ou \$ 95 por produto. O preço pelos produtos adicionais reflete o preço de venda individual dos produtos no momento da modificação do contrato e os produtos adicionais são diferentes (de acordo com o item 27 deste pronunciamento) dos produtos originais.

EI21. De acordo com o item 20 deste pronunciamento, a modificação do contrato pelos 30 produtos adicionais é, na prática, um novo contrato separado para produtos futuros que não afeta a contabilização do contrato existente. A entidade reconhece receita de \$ 100 por produto para os 120 produtos no contrato original e \$ 95 por produto pelos 30 produtos no novo contrato.

Caso B – Produtos adicionais por preço que não reflete o preço de venda individual

EI22. Durante o processo de negociação da compra de 30 produtos adicionais, as partes concordam inicialmente com o preço de \$ 80 por produto. Contudo, o cliente descobre que os 60 produtos iniciais transferidos a ele continham pequenos defeitos que eram únicos para aqueles produtos entregues. A entidade promete um crédito parcial de \$ 15 por produto para compensar o cliente pela baixa qualidade daqueles produtos. A entidade e o cliente concordam em incorporar o crédito de \$ 900 (crédito de \$ 15 × 60 produtos) ao preço que a entidade cobra pelos 30 produtos adicionais. Conseqüentemente, a modificação contratual específica que o preço dos 30 produtos adicionais é de \$ 1.500 ou \$ 50 por produto. O preço compreende o preço pactuado pelos 30 produtos adicionais de \$ 2.400, ou \$ 80 por produto, menos o crédito de \$ 900.

EI23. Na ocasião da modificação, a entidade reconhece \$ 900 como redução do preço da transação e, portanto, como redução da receita pelos 60 produtos iniciais transferidos. Ao contabilizar a venda dos 30 produtos adicionais, a entidade determina que o preço negociado de \$ 80 por produto não reflete o preço de venda individual dos produtos adicionais. Conseqüentemente, a modificação do contrato não atende às condições do item 20 deste pronunciamento para ser contabilizado como um contrato separado. Devido ao fato de os produtos remanescentes a serem entregues serem diferentes daqueles já transferidos, a entidade aplica os requisitos do item 21(a) deste pronunciamento e contabiliza a modificação como rescisão do contrato original e a criação de novo contrato.

EI24. Conseqüentemente, o valor reconhecido como receita para cada um dos produtos remanescentes é um preço combinado de \$ 93,33 $\{[(\$ 100 \times 60 \text{ produtos ainda não transferidos de acordo com o contrato original}) + (\$ 80 \times 30 \text{ produtos a serem transferidos de acordo com a modificação contratual})] \div 90 \text{ produtos remanescentes}\}$.

Exemplo 6 – Alteração no preço da transação após modificação contratual

EI25. Em 1º de julho de 20X0, uma entidade promete transferir dois produtos distintos ao cliente. O Produto X é transferido ao cliente no início do contrato e o Produto Y é transferido em 31 de março de 20X1. A contraprestação prometida pelo cliente inclui a contraprestação fixa de \$ 1.000 e a variável estimada em \$ 200. A entidade inclui sua estimativa de contraprestação variável no preço da transação porque conclui que é altamente provável que uma reversão significativa na receita acumulada reconhecida não deve ocorrer quando a incerteza for resolvida.

EI26. O preço da transação de \$ 1.200 é alocado igualmente para a obrigação de desempenho do Produto X e a obrigação de desempenho do Produto Y. Isso porque ambos os produtos possuem os mesmos preços de venda individuais e a contraprestação variável não atende aos critérios do item 85 que exige a alocação da contraprestação variável a uma das obrigações de desempenho e não a ambas.

EI27. Quando o Produto X é transferido ao cliente no início do contrato, a entidade deve reconhecer a receita de \$ 600.

- EI28. Em 30 de novembro de 20X0, a extensão do contrato é modificada para incluir a promessa de transferir o Produto Z (além do Produto Y não entregue) ao cliente em 30 de junho de 20X1 e o preço do contrato é aumentado em \$ 300 (contraprestação fixa), o que não representa o preço de venda individual do Produto Z. O preço de venda individual do Produto Z é igual aos preços de venda individuais dos Produtos X e Y.
- EI29. A entidade contabiliza a modificação como se fosse a rescisão do contrato existente e a criação de novo contrato. Isso porque os Produtos Y e Z remanescentes são diferentes do Produto X, que foi transferido ao cliente antes da modificação, e a contraprestação prometida pelo Produto Z adicional não representa seu preço de venda individual. Conseqüentemente, de acordo com o item 21(a) deste pronunciamento, a contraprestação a ser atribuída às obrigações de desempenho remanescentes compreende a contraprestação que havia sido atribuída à obrigação de desempenho pelo Produto Y (que é mensurado ao valor do preço da transação alocado de \$ 600) e a contraprestação prometida na modificação (contraprestação fixa de \$ 300). O preço da transação pelo contrato modificado é de \$ 900 e esse valor é alocado igualmente à obrigação de desempenho pelo Produto Y e à obrigação de desempenho pelo Produto Z (ou seja, \$ 450 são alocados a cada obrigação de desempenho)
- EI30. Após a modificação, mas antes da entrega dos Produtos Y e Z, a entidade revisa sua estimativa do valor de contraprestação variável pela qual espera ter direito a \$ 240 (em vez da estimativa anterior de \$ 200). A entidade conclui que a alteração na estimativa da contraprestação variável pode ser incluída no preço da transação, pois é altamente provável que uma reversão significativa na receita acumulada reconhecida não deve ocorrer quando a incerteza for resolvida. Ainda que a modificação fosse contabilizada como se tivesse havido a rescisão do contrato existente e a criação de novo contrato de acordo com o item 21(a) deste pronunciamento, o aumento no preço da transação de \$ 40 é atribuível à contraprestação variável prometida antes da modificação. Portanto, de acordo com o item 90 deste pronunciamento, a alteração no preço da transação é alocada às obrigações de desempenho do Produto X e do Produto Y na mesma base como no início do contrato. Conseqüentemente, a entidade reconhece a receita de \$ 20 pelo Produto X no período em que ocorre a alteração no preço da transação. Devido ao Produto Y não ter sido transferido ao cliente antes da modificação contratual, a alteração no preço da transação atribuível ao Produto Y é alocada às obrigações de desempenho remanescentes na época da modificação contratual. Isso é consistente com a contabilização que teria sido requerida pelo item 21(a) deste pronunciamento, se esse valor da contraprestação variável tivesse sido estimado e incluído no preço da transação na ocasião da modificação contratual.
- EI31. A entidade também aloca o aumento de \$ 20 no preço da transação para o contrato modificado igualmente às obrigações de desempenho do Produto Y e do Produto Z. Isso porque os produtos possuem os mesmos preços de venda individuais e a contraprestação variável não atende aos critérios do item 85 que exigem a alocação da contraprestação variável a uma das obrigações de desempenho e não a ambas. Conseqüentemente, o valor do preço da transação alocado às obrigações de desempenho do Produto Y e do Produto Z aumenta em \$ 10 para \$ 460 cada.
- EI32. Em 31 de março de 20X1, o Produto Y é transferido ao cliente e a entidade reconhece a receita de \$ 460. Em 30 de junho de 20X1, o Produto Z é transferido ao cliente e a entidade reconhece a receita de \$ 460.

Exemplo 7 – Modificação de contrato de prestação de serviço

EI33. Uma entidade celebra um contrato de três anos para a limpeza semanal dos escritórios do cliente. O cliente compromete-se a pagar \$ 100.000 ao ano. O preço de venda individual dos serviços no início do contrato é de \$ 100.000 ao ano. A entidade reconhece receita de \$ 100.000 ao ano durante os dois primeiros anos da prestação dos serviços. No fim do segundo ano, o contrato é modificado e a remuneração para o terceiro ano é reduzida para \$ 80.000. Além disso, o cliente concorda em prorrogar o contrato por mais três anos pela contraprestação de \$ 200.000 a pagar em três parcelas anuais iguais de \$ 66.667 no início dos anos 4, 5 e 6. Após a modificação, o contrato tem quatro anos remanescentes pela contraprestação total de \$ 280.000. O preço de venda individual dos serviços no início do terceiro ano é de \$ 80.000 ao ano. O preço de venda individual da entidade no início do terceiro ano, multiplicado pelo número de anos que restam para prestar os serviços, é considerado uma estimativa adequada do preço de venda individual do contrato de múltiplos anos (ou seja, o preço de venda individual é 4 anos × \$ 80.000 ao ano = \$ 320.000).

EI34. No início do contrato, a entidade avalia que cada semana de serviço de limpeza é diferente, de acordo com o item 27 deste pronunciamento. Não obstante cada semana de serviço de limpeza ser diferente, a entidade contabiliza o contrato de limpeza como obrigação de desempenho única de acordo com o item 22(b) deste pronunciamento. Isso porque os serviços de limpeza semanais são uma série de serviços diferentes que são praticamente os mesmos e possuem o mesmo padrão de transferência para o cliente (os serviços são transferidos ao cliente ao longo do tempo e utilizam o mesmo método para mensurar o progresso, isto é, a mensuração de progresso baseada no tempo).

EI35. Na data de modificação, a entidade avalia os serviços remanescentes a serem prestados e conclui que eles são diferentes. Contudo, o valor da contraprestação remanescente a ser paga (\$ 280.000) não reflete o preço de venda individual dos serviços a serem prestados (\$ 320.000).

EI36. Consequentemente, a entidade contabiliza a modificação de acordo com o item 21(a) deste pronunciamento como rescisão do contrato original e a criação de novo contrato com contraprestação de \$ 280.000 por quatro anos de serviços de limpeza. A entidade reconhece a receita de \$ 70.000 ao ano ($\$ 280.000 \div 4$ anos), conforme os serviços são prestados ao longo dos quatro anos remanescentes.

Exemplo 8 – Modificação resultante de ajuste em base cumulativa na receita

EI37. Uma empresa de construção celebra um contrato para construir um edifício comercial para um cliente em terreno de propriedade do cliente pela contraprestação prometida de \$ 1 milhão e bônus de \$ 200.000, se o edifício estiver concluído dentro de 24 meses. A entidade contabiliza o pacote de produtos e serviços prometidos como uma única obrigação de desempenho realizada ao longo do tempo, de acordo com o item 35(b) deste pronunciamento, porque o cliente controla o edifício durante a construção. No início do contrato, a entidade espera o seguinte:

	\$
Preço da transação	1.000.000
Custos esperados	700.000
Lucro esperado (30%)	300.000

EI38. No início do contrato, a entidade exclui o bônus de \$ 200.000 do preço da transação porque não pode concluir que é altamente provável que não ocorrerá uma reversão significativa no valor da receita acumulada reconhecida. A conclusão do edifício é altamente suscetível a

fatores fora da influência da entidade, incluindo o clima e aprovações regulatórias. Além disso, a entidade tem experiência limitada com tipos de contratos similares.

EI39. A entidade determina que a mensuração de entrada, com base nos custos incorridos, fornece uma mensuração apropriada do progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho. Ao fim do primeiro ano, a entidade realizou 60% de sua obrigação de desempenho com base nos custos incorridos até a presente data (\$ 420.000) em relação aos custos esperados totais (\$ 700.000). A entidade reavalia a contraprestação variável e conclui que o valor ainda está restrito de acordo com os itens 56 a 59 deste pronunciamento. Conseqüentemente, a receita acumulada e os custos reconhecidos para o primeiro ano são os seguintes:

	\$
Receita	600.000
Custos	420.000
Lucro bruto	180.000

EI40. No primeiro trimestre do segundo ano, as partes do contrato concordam em modificar o contrato alterando a planta baixa do edifício. Como resultado, a contraprestação fixa e os custos esperados aumentam em \$ 150.000 e \$ 120.000 respectivamente. A contraprestação potencial total após a modificação é de \$ 1.350.000 (\$ 1.150.000 contraprestação fixa + \$ 200.000 bônus de conclusão). Além disso, o prazo permitido para conseguir o bônus de \$ 200.000 é prorrogado em 6 meses, para 30 meses a partir da data de início do contrato original. Na data da modificação, com base em sua experiência e no remanescente da obra a ser realizada, que é fundamentalmente dentro do edifício e não está sujeita às condições climáticas, a entidade conclui que é altamente provável que a inclusão do bônus no preço da transação não resultará na reversão significativa no valor da receita acumulada reconhecida de acordo com o item 56 deste pronunciamento e inclui os \$ 200.000 no preço da transação. Ao avaliar a modificação contratual, a entidade avalia o item 27(b) deste pronunciamento e conclui (com base nos fatores do item 29 deste pronunciamento) que os produtos e serviços remanescentes a serem fornecidos, utilizando o contrato modificado, não são diferentes dos produtos e serviços transferidos até a data da modificação do contrato; ou seja, o contrato continua sendo uma única obrigação de desempenho.

EI41. Conseqüentemente, a entidade deve contabilizar a modificação contratual como se ela fizesse parte do contrato original (de acordo com o item 21(b) deste pronunciamento). A entidade atualiza sua mensuração de progresso e estima que cumpriu 51,2% de sua obrigação de desempenho ($\$ 420.000$ custos reais incorridos \div $\$ 820.000$ custos totais esperados). A entidade reconhece receita adicional de \$ 91.200 ($(51,2\% \text{ concluído} \times \$ 1.350.000 \text{ preço da transação modificado}) - \$ 600.000$ receita reconhecida até a presente data) na data da modificação como ajuste em base cumulativa.

Exemplo 9 – Alteração não aprovada em extensão e preço

EI42. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para construir um edifício em terreno do cliente. O contrato estabelece que o cliente deve fornecer à entidade acesso ao terreno dentro de 30 dias do início do contrato. Entretanto, a entidade não forneceu acesso até 120 dias após o início do contrato devido a dano por temporal no local que ocorreu após o início do contrato. O contrato especificamente identifica qualquer atraso (incluindo força maior) no acesso da entidade ao terreno do cliente como evento que dá direito à entidade à compensação equivalente aos custos reais como resultado direto do atraso. A entidade é capaz de demonstrar que os custos específicos diretos foram incorridos como resultado do atraso de

acordo com os termos do contrato e elabora uma reivindicação. O cliente inicialmente discordou da reivindicação da entidade.

EI43. A entidade avalia a base legal da reivindicação e conclui, com base nos termos contratuais subjacentes, que possui direitos exercíveis. Consequentemente, ela contabiliza a reivindicação como modificação contratual de acordo com os itens 18 a 21 deste pronunciamento. A modificação não resulta em quaisquer produtos ou serviços adicionais a serem fornecidos ao cliente. Além disso, todos os produtos e serviços remanescentes após a modificação não são distintos e fazem parte de uma única obrigação de desempenho. Consequentemente, a entidade contabiliza a modificação de acordo com o item 21(b) deste pronunciamento ao atualizar o preço da transação e a mensuração do progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho. A entidade considera a limitação sobre estimativas de contraprestação variável nos itens 56 a 58 deste pronunciamento ao estimar o preço da transação.

Identificação de obrigação de desempenho

EI44. Os exemplos 10 a 12 ilustram os requisitos dos itens 22 a 30 deste pronunciamento sobre a identificação de obrigação de desempenho.

Exemplo 10 – Produtos e serviços não são distintos

Caso A – Integração significativa de serviços

EI45. Uma empreiteira celebra um contrato para construir um hospital para cliente. A entidade é responsável pela administração geral do projeto e identifica vários produtos e serviços compromissados, incluindo engenharia, desobstrução do local, fundação, aquisições, construção da estrutura, tubulação e fiação, instalação de equipamentos e acabamento.

EI46. Os produtos e serviços prometidos podem ser diferenciados, de acordo com o item 27(a) deste pronunciamento. Ou seja, o cliente pode beneficiar-se dos produtos e serviços por si só ou juntamente com outros recursos imediatamente disponíveis. Isso é comprovado pelo fato de que a entidade, ou seus concorrentes, vende, regularmente, muitos desses produtos e serviços separadamente a outros clientes. Além disso, o cliente pode gerar benefício econômico dos produtos e serviços individuais ao utilizar, consumir, vender ou manter esses produtos ou serviços.

EI47. Contudo, os compromissos de transferir produtos e serviços não são identificáveis separadamente, de acordo com o item 27(b) deste pronunciamento (com base nos fatores do item 29 deste pronunciamento). Isso é comprovado pelo fato de que a entidade presta um serviço significativo de integrar os produtos e serviços (os insumos) ao hospital (a produção combinada) para os quais o cliente contratou.

EI48. Devido a ambos os critérios do item 27 deste pronunciamento não serem atendidos, os produtos e serviços não são distintos. A entidade contabiliza todos os produtos e serviços no contrato como uma única obrigação de desempenho.

Caso B – Integração significativa de serviços

EI48A. A entidade contrata com cliente que a venda de várias unidades de dispositivo altamente complexo e especializado. Os termos do contrato exigem que a entidade estabeleça o processo de fabricação, a fim de produzir as unidades contratadas. As especificações são exclusivas

para o cliente, com base em projeto personalizado que é de propriedade do cliente e que foram desenvolvidas sob os termos de contrato separado que não faz parte da corrente troca que foi negociada. A entidade é responsável pela gestão global do contrato, o que exige o desempenho e a integração de várias atividades, incluindo aquisição de materiais, identificação e gestão de subcontratados, e executar a fabricação, a montagem e os testes.

EI48B. A entidade avalia os compromissos do contrato e determina que cada um dos dispositivos prometidos pode ser distinto, de acordo com o item 27(a), porque o cliente pode se beneficiar de cada dispositivo por conta própria. Isso ocorre porque cada unidade pode funcionar de forma independente das outras unidades.

EI48C. A entidade destaca que a natureza de seu compromisso é estabelecer e fornecer o serviço de produzir o conjunto completo de dispositivos para os quais o cliente contratou de acordo com as especificações do cliente. A entidade considera que é responsável pela gestão global do contrato e para a prestação de serviço significativo de integração dos diferentes bens e serviços (entradas) em seu serviço global e os dispositivos resultantes (a saída combinada) e, portanto, os dispositivos e os vários bens e serviços inerentes à produção desses dispositivos prometidos não são identificáveis separadamente, de acordo com os itens 27(b) e 29. Nesse caso, o processo de fabricação fornecido pela entidade é específico para o seu contrato com o cliente. Adicionalmente, a natureza do desempenho da entidade e, em particular, o serviço de integração significativa das diversas atividades significa que a alteração de uma das atividades da entidade para produzir os dispositivos tem efeito significativo sobre as outras atividades necessárias para produzir os dispositivos altamente complexos e especializados que as atividades da entidade são altamente interdependentes e altamente inter-relacionadas. Porque o critério do item 27(b) não é cumprido, os bens e os serviços que serão fornecidos pela entidade não são identificáveis separadamente e, portanto, não são distintos. A entidade contabiliza todos os produtos e serviços prometidos no contrato como uma única obrigação de desempenho.

Exemplo 11 – Determinando se os produtos ou serviços são distintos

Caso A – Produtos ou serviços distintos

EI49. Um desenvolvedor de *software* celebra um contrato com cliente para transferir uma licença de *software*, prestar serviço de instalação e fornecer atualizações de *software* não especificadas e suporte técnico (online e via telefone) pelo período de dois anos. A entidade vende a licença, o serviço de instalação e o suporte técnico separadamente. O serviço de instalação inclui alteração da tela de internet para cada tipo de usuário (por exemplo, *marketing*, gerenciamento de estoques e tecnologia da informação). O serviço de instalação é rotineiramente realizado por outras entidades e não modifica significativamente o *software*. O *software* continua funcional sem as atualizações e o suporte técnico.

EI50. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos, de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade observa que o *software* é entregue antes dos outros produtos e serviços e continua funcional sem as atualizações e o suporte técnico. O cliente pode se beneficiar das atualizações em conjunto com a licença de *software* transferida no início do contrato. Dessa forma, a entidade conclui que o cliente pode beneficiar-se de cada um dos produtos e serviços por si só ou juntamente com os outros produtos e serviços imediatamente disponíveis e que o critério do item 27(a) deste pronunciamento é atendido.

EI51. A entidade também considera os princípios e os fatores do item 29 deste pronunciamento e conclui que a promessa de transferir cada bem e serviço ao cliente é separadamente identificável de cada uma das outras promessas (assim, o critério do item 27(b) deste pronunciamento é atendido). Para chegar a essa determinação, a entidade considera que, embora integra o *software* no sistema do cliente, os serviços de instalação não afetam significativamente a capacidade do cliente de usar e se beneficiar da licença do *software*, porque os serviços de instalação são de rotina e podem ser obtidos a partir de fornecedores alternativos. As atualizações de *software* não afetam significativamente a capacidade do cliente de usar e se beneficiar da licença de *software* durante o período de licença. A entidade observa ainda que nenhum dos bens ou serviços prometidos modifica significativamente ou personaliza um do outro, nem é a entidade que presta serviço significativo de integrar o *software* e os serviços na produção combinada. Por último, a entidade conclui que o *software* e os serviços não afetam significativamente entre si e, portanto, não são altamente interdependentes ou altamente inter-relacionados, porque a entidade é capaz de cumprir sua promessa de transferir a licença do *software* inicial independentemente de sua promessa de posteriormente fornecer o serviço de instalação, atualizações do *software* ou suporte técnico.

EI52. Com base nessa avaliação, a entidade identifica quatro obrigações de desempenho no contrato para os seguintes produtos ou serviços:

- (a) licença de *software*;
- (b) serviço de instalação;
- (c) atualizações de *software*; e
- (d) suporte técnico.

EI53. A entidade aplica os itens 31 a 38 deste pronunciamento para determinar se cada uma das obrigações de desempenho pelo serviço de instalação, atualizações de *software* e suporte técnico são cumpridas em momento específico no tempo ou ao longo do tempo. A entidade também avalia a natureza da promessa da entidade de transferir a licença de *software*, de acordo com o item B58 deste pronunciamento (ver Exemplo 54 nos itens EI276 e EI277).

Caso B – Customização significativa

EI54. Os produtos e serviços prometidos são os mesmos do Caso A, exceto que o contrato especifica que, como parte do serviço de instalação, o *software* deve ser substancialmente customizado para incluir uma nova funcionalidade significativa que possibilite ao *software* fazer uma interface com outros aplicativos de *software* customizados utilizados pelo cliente. O serviço de instalação customizado pode ser prestado por outras entidades.

EI55. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade avalia primeiro se o critério do item 27(a) foi cumprido. Pelas mesmas razões, como no caso A, a entidade determina que a licença do *software*, instalação, atualizações e suporte técnico a cada item atende esse critério. A entidade em seguida avalia se o critério no item 27(b) foi cumprido avaliando os princípios e os fatores do item 29. A entidade observa que os termos do contrato resultam no compromisso de prestar um serviço significativo de integrar o *software* licenciado ao sistema de *software* existente, prestando um serviço de instalação customizado conforme especificado no contrato. Em outras palavras, a entidade está usando a licença e o serviço de instalação customizado como insumos para produzir um produto combinado (ou seja, um sistema de *software* integrado e funcional) especificado no contrato (ver item 29(a) deste pronunciamento). O *software* é significativamente modificado e customizado pelo serviço (ver item 29(b) deste pronunciamento). Consequentemente a

entidade determina que o compromisso de transferir a licença não é separadamente identificável do serviço de instalação customizado e, portanto, o critério do item 27(b) deste pronunciamento não é atendido. Assim, a licença de *software* e o serviço de instalação customizado não são distintos.

EI56. Com base na mesma análise no Caso A, a entidade conclui que as atualizações de *software* e o suporte técnico são distintos das outras promessas no contrato.

EI57. Com base nessa avaliação, a entidade identifica três obrigações de desempenho no contrato para os seguintes produtos ou serviços:

- (a) serviço de instalação customizado (que inclui a licença de *software*) customização de *software* (que compreende a licença para o *software* e o serviço de instalação personalizado);
- (b) atualizações de *software*; e
- (c) suporte técnico.

EI58. A entidade aplica os itens 31 a 38 deste pronunciamento para determinar se cada obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

Caso C – Compromisso é identificável separadamente (instalação)

EI58A. A entidade contrata com cliente para vender um equipamento e serviço de instalação. O equipamento está operacional, sem qualquer personalização ou modificação. A instalação necessária não é complexa e é capaz de ser realizada por vários prestadores de serviços alternativos.

EI58B. A entidade identifica dois produtos e serviços prometidos no contrato: (a) equipamento e (b) instalação. A entidade avalia os critérios estabelecidos no item 27 para determinar se cada promessa de bem ou de serviço é distinta. A entidade determina que o equipamento e a instalação isoladamente satisfazem o critério previsto no item 27(a). O cliente pode se beneficiar do equipamento por conta própria, usando-o ou revendendo-o por valor maior do que valor de sucata, ou em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis (por exemplo, serviços de instalação disponíveis a partir de fornecedores alternativos). O cliente também pode se beneficiar dos serviços de instalação, juntamente com outros recursos que o cliente já tenha obtido a partir da entidade (por exemplo, o equipamento).

EI58C. A entidade ainda determina que seus compromissos de transferir o equipamento e fornecer os serviços de instalação são identificáveis separadamente (de acordo com o item 27(b)). A entidade considera os princípios e os fatores do item 29 na determinação de que o equipamento e os serviços de instalação não são entradas para um item combinado nesse contrato. Nesse caso, cada um dos fatores do item 29 contribui para, mas não é individualmente determinante, a conclusão de que o equipamento e os serviços de instalação são identificáveis separadamente como se segue:

- (a) a entidade não está fornecendo serviço de integração significativo. Isto é, a entidade prometeu entregar o equipamento e, em seguida, instalá-lo; a entidade pode cumprir sua promessa de transferir o equipamento separadamente de sua promessa de instalá-lo posteriormente. A entidade não prometeu combinar o equipamento e os serviços de instalação na forma que iria transformá-los em produto combinado;
- (b) os serviços de instalação da entidade não vão personalizar significativamente ou modificar significativamente o equipamento;

- (c) embora o cliente possa se beneficiar com os serviços de instalação somente depois de ter obtido o controle do equipamento, os serviços de instalação não afetam significativamente o equipamento porque a entidade é capaz de cumprir sua promessa de transferir o equipamento independentemente do sua promessa de fornecer os serviços de instalação. Uma vez que o equipamento e os serviços de instalação não afetam significativamente um ao outro, eles não são altamente interdependentes ou altamente inter-relacionados. Com base nessa avaliação, a entidade identifica duas obrigações de desempenho decorrentes do contrato para os seguintes produtos ou serviços:
- (i) equipamento; e
 - (ii) serviços de instalação.

EI58D. A entidade aplica os itens 31 a 38 para determinar se cada obrigação de desempenho é satisfeita em um momento no tempo ou ao longo do tempo.

Caso D – Compromisso é identificável separadamente (restrição contratual)

EI58E. Suponha os mesmos fatos, tal como no caso C, exceto que o cliente está contratualmente obrigado a usar os serviços de instalação da entidade.

EI58F. A exigência contratual para usar serviços de instalação da entidade não altera a avaliação de se os bens e os serviços prometidos são distintos nesse caso. Isto é porque a exigência contratual da entidade usar serviços de instalação não altera as características dos bens ou serviços, nem altera os compromissos da entidade para o cliente. Apesar do cliente ser obrigado a utilizar os serviços de instalação da entidade, o equipamento e os serviços de instalação são capazes de ser distintos (ou seja, cada um deles atende ao critério no item 27(a)) e os compromissos da entidade para fornecer o equipamento e a prestação de serviços de instalação são cada um identificável separadamente, ou seja, cada um deles preenche o critério no item 27(b). A análise da entidade a esse respeito é consistente com a do caso C.

Caso E – Compromisso é identificável separadamente (material de consumo)

EI58G. A entidade contrata com cliente para fornecer equipamento de prateleira (isto é, o equipamento está em funcionamento, sem qualquer significativa personalização ou modificação) e para fornecer material de consumo especializado para uso no equipamento em intervalos predeterminados ao longo dos próximos três anos. Os materiais de consumo são produzidos apenas pela entidade, mas são vendidos separadamente pela entidade.

EI58H. A entidade determina que o cliente pode se beneficiar do equipamento em conjunto com os materiais de consumo disponíveis prontamente. Os materiais de consumo estão prontamente disponíveis, de acordo com o item 28, porque eles são regularmente vendidos separadamente pela entidade (ou seja, por meio de ordens de reposição aos clientes que anteriormente adquiriram o equipamento). O cliente pode se beneficiar dos materiais de consumo que serão entregues nos termos do contrato, juntamente com o equipamento entregue que é transferido para o cliente inicialmente sob contrato. Portanto, o equipamento e os materiais de consumo são distintos um do outro, em conformidade com o item 27(a).

EI58I. A entidade determina que seus compromissos de transferir o equipamento e para fornecer material de consumo ao longo do período de três anos são cada um identificável separadamente de acordo com o item 27(b). Ao determinar que o equipamento e os materiais de consumo não são entradas para um item combinado neste contrato, a entidade considera que não está fornecendo serviço de integração significativo que transforma o equipamento e

os materiais de consumo como produto combinado. Adicionalmente, nem o equipamento nem os materiais de consumo são significativamente personalizados ou modificados por outro. Finalmente, a entidade conclui que os equipamentos e materiais de consumo não são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados porque eles não afetam significativamente um ao outro. Apesar do cliente poder se beneficiar dos materiais de consumo no presente contrato somente após ele ter obtido o controle do equipamento (ou seja, os materiais de consumo não têm nenhum uso sem o equipamento) e os materiais de consumo são necessários para a função do equipamento, o equipamento e os materiais de consumo cada um não afeta significativamente o outro. Isso ocorre porque a entidade pode cumprir cada um de seus compromissos no contrato, independentemente do outro. Ou seja, a entidade pode cumprir sua promessa de transferir o equipamento, mesmo se o cliente não comprasse todos os materiais de consumo e pode cumprir o seu compromisso de fornecer os materiais de consumo, mesmo se o cliente adquirisse o equipamento separadamente.

EI58J. Com base nessa avaliação, a entidade identifica duas obrigações de desempenho decorrentes do contrato para os seguintes produtos ou serviços:

- (a) equipamento; e
- (b) materiais de consumo.

EI58K. A entidade aplica os itens 31 a 38 para determinar se cada obrigação de desempenho é satisfeita em um momento no tempo ou ao longo do tempo.

Exemplo 12 – Promessas explícitas e implícitas em contrato

EI59. Um fabricante vende um produto ao distribuidor (ou seja, seu cliente) que em seguida o revenderá ao cliente final.

Caso A – Compromisso explícito de serviço

EI60. No contrato com o distribuidor, a entidade promete prestar serviços de manutenção sem contraprestação adicional (ou seja, “gratuito”) a qualquer parte (ou seja, cliente final) que compra o produto do distribuidor. A entidade terceiriza a prestação dos serviços de manutenção à distribuidora e paga a esta um valor pactuado por prestar esses serviços em nome da entidade. Se o cliente final não utiliza os serviços de manutenção, a entidade não é obrigada a pagar o distribuidor.

EI61. O contrato com o cliente inclui dois compromissos (a) produtos e (b) serviços de manutenção. A promessa de serviços de manutenção é uma promessa de transferir produtos ou serviços no futuro e é parte da troca negociada entre a entidade e o distribuidor. A entidade avalia se cada bem ou serviço é distinto de acordo com o item 27. A entidade determina que tanto o produto e os serviços de manutenção cumprem o critério no item 27(a). A entidade regularmente vende o produto em base individual, o que indica que o cliente pode se beneficiar do produto por conta própria. O cliente pode se beneficiar dos serviços de manutenção em conjunto com o recurso do cliente já obtido a partir da entidade (ou seja o produto).

EI61A. A entidade determina ainda que seus compromissos de transferir o produto e fornecer os serviços de manutenção são identificáveis separadamente (de acordo com o item 27(b)) com base nos princípios e nos fatores do item 29. O produto e a manutenção de serviços não são entradas para item de combinado no contrato. A entidade não está fornecendo serviço de integração significativa porque a presença do produto e os serviços juntos nesse contrato não resultam em qualquer adicional ou funcionalidade combinada. Além disso, nem o produto

nem os serviços modificam ou personalizam um ao outro. Por último, o produto e os serviços de manutenção não são altamente interdependente ou altamente interligados porque a entidade pode cumprir cada um dos compromissos do contrato independentemente dos seus esforços para cumprir o outro (ou seja, a entidade pode transferir o produto, mesmo se o cliente declinasse dos serviços de manutenção e é capaz de fornecer serviços de manutenção em relação aos produtos vendidos anteriormente por meio de outro distribuidor). A entidade também observa, ao aplicar o princípio do item 29, que o compromisso da entidade para fornecer manutenção não é necessária para que o produto continue a fornecer benefício significativo para o cliente. Por conseguinte, a entidade atribui parte do preço da operação para cada uma das duas obrigações de desempenho (ou seja, o produto e os serviços de manutenção) no contrato.

Caso B – Compromisso implícito de serviço

EI62. A entidade tem prestado historicamente serviços de manutenção sem contraprestação adicional (ou seja, “gratuito”) a clientes finais que compram o produto da entidade por meio do distribuidor. A entidade não promete explicitamente serviços de manutenção durante as negociações com o distribuidor, e o contrato final entre a entidade e o distribuidor não especifica os termos e condições por esses serviços.

EI63. Entretanto, com base em sua prática comercial usual, a entidade determina no início do contrato que assumiu uma promessa implícita de prestar serviços de manutenção como parte da troca negociada com o distribuidor. Isto é, as práticas passadas da entidade de prestar esses serviços criam expectativas válidas sobre os clientes da entidade (ou seja, o distribuidor e os clientes finais) de acordo com o item 24 deste pronunciamento. Consequentemente, a entidade avalia se o compromisso de serviços de manutenção é obrigação de desempenho. Pelas mesmas razões do caso A, a entidade determina que o produto e os serviços de manutenção são obrigações de desempenho separadas.

Caso C – Serviços não são obrigação de desempenho

EI64. No contrato com o distribuidor, a entidade não promete prestar quaisquer serviços de manutenção. Além disso, a entidade normalmente não presta serviços de manutenção e, portanto, as práticas comerciais usuais da entidade, políticas publicadas e declarações específicas na época da celebração do contrato não criaram uma promessa implícita para fornecer produtos ou serviços a seus clientes. A entidade transfere o controle do produto ao distribuidor e, portanto, o contrato está concluído. Contudo, antes da venda ao cliente final, a entidade faz uma oferta para prestar serviços de manutenção a qualquer parte que comprar o produto por meio do distribuidor sem um compromisso de contraprestação adicional.

EI65. A promessa de manutenção não está incluída no contrato entre a entidade e o distribuidor no início do contrato. Ou seja, de acordo com o item 24 deste pronunciamento, a entidade não se compromete, explícita ou implicitamente, a prestar serviços de manutenção ao distribuidor ou ao cliente final. Consequentemente, a entidade não identifica o compromisso de prestar serviços de manutenção como obrigação de desempenho. Em vez disso, a obrigação de prestar serviços de manutenção é contabilizada de acordo com o pronunciamento CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.

Caso C – Serviço não é compromisso de serviço

EI65A. Embora os serviços de manutenção não sejam um serviço prometido no atual contrato, em futuros contratos com clientes, a entidade tem de avaliar se criou uma prática de negócios resultando em compromisso implícito de fornecer serviços de manutenção.

Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo

EI66. Os exemplos 13 a 17 ilustram os requisitos dos itens 35 a 37 e B2 a B13 deste pronunciamento sobre obrigações de desempenho satisfeitas ao longo do tempo. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados nesses exemplos:

- (a) nos itens 35(a) e B3 e B4 deste pronunciamento sobre quando o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade conforme a entidade os fornece (Exemplos 13 e 14);
- (b) nos itens 35(c), 36 e 37 e B6 a B13 deste pronunciamento sobre o desempenho da entidade que não cria um ativo com uso alternativo e o direito executável da entidade a pagamento por desempenho concluído até a presente data (Exemplos 14 a 17); e
- (c) no item 38 deste pronunciamento sobre obrigações de desempenho satisfeitas em momento específico no tempo (Exemplo 17).

Exemplo 13 – Cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios

EI67. Uma entidade celebra um contrato para prestar serviços de processamento de folha de pagamentos mensal ao cliente durante um ano.

EI68. Os serviços de processamento da folha de pagamentos prometidos são contabilizados como uma única obrigação de desempenho, de acordo com o item 22(b) deste pronunciamento. A obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo de acordo com o item 35(a) deste pronunciamento porque o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios do desempenho da entidade em processar cada transação da folha de pagamentos conforme e quando cada transação é processada. O fato de que outra entidade não precisaria refazer os serviços de processamento de folha de pagamentos pelo serviço que a entidade prestou até a presente data também demonstra que o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios do desempenho da entidade conforme esta os realiza. (A entidade desconsidera quaisquer limitações práticas sobre transferir a obrigação de desempenho remanescente, incluindo atividades de elaboração que precisariam ser realizadas por outra entidade.) A entidade reconhece a receita ao longo do tempo mensurando seu progresso até a satisfação completa dessa obrigação de desempenho, de acordo com os itens 39 a 45 e B14 a B19 deste pronunciamento.

Exemplo 14 – Avaliação de uso alternativo e direito a pagamento

EI69. Uma entidade celebra um contrato com o cliente para prestar serviço de consultoria para a entidade fornecer ao cliente um parecer profissional. O parecer profissional refere-se a fatos e circunstâncias específicos ao cliente. Se o cliente fosse rescindir o contrato de consultoria por motivos que não sejam o descumprimento da promessa por parte da entidade, o contrato exige que o cliente remunere a entidade por seus custos incorridos mais a margem de 15%. A margem de 15% aproxima-se da margem de lucro que a entidade auferir em contratos similares.

EI70. A entidade considera os critérios do item 35(a) deste pronunciamento e os requisitos dos itens B3 e B4 deste pronunciamento para determinar se o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios pelo desempenho da entidade. Se a entidade for incapaz de

cumprir sua obrigação e o cliente tiver contratado outra firma de consultoria para fornecer o parecer, a outra firma de consultoria precisaria refazer substancialmente o trabalho que a entidade havia realizado até a presente data, pois a outra firma de consultoria não teria o benefício de qualquer trabalho em andamento realizado pela entidade. A natureza do parecer profissional é tal que o cliente receberá os benefícios do desempenho pela entidade somente quando receber o parecer profissional. Consequentemente, a entidade conclui que o critério do item 35(a) deste pronunciamento não é atendido.

EI71. Contudo, a obrigação de desempenho da entidade atende ao critério do item 35(c) deste pronunciamento e é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo devido aos seguintes fatores:

- (a) de acordo com os itens 36 e B6 a B8 deste pronunciamento, o desenvolvimento do parecer profissional não cria um ativo com uso alternativo para a entidade porque o parecer profissional refere-se a fatos e circunstâncias específicos para o cliente. Portanto, existe uma limitação prática na capacidade de a entidade direcionar prontamente o ativo a outro cliente;
- (b) de acordo com os itens 37 e B9 a B13 deste pronunciamento, a entidade tem um direito exequível a pagamento por seu desempenho concluído até a presente data devido a seus custos mais uma margem razoável, que se aproxima da margem de lucro em outros contratos.

EI72. Consequentemente, a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, mensurando o progresso até a satisfação completa da obrigação de desempenho, de acordo com os itens 39 a 45 e B14 a B19 deste pronunciamento.

Exemplo 15 – Ativo não tem uso alternativo para a entidade

EI73. Uma entidade celebra um contrato com uma agência governamental para construir um satélite especializado. A entidade constrói satélites para diversos clientes, tais como governos e entidades comerciais. O projeto e a construção de cada satélite diferem significativamente, com base nas necessidades de cada cliente e no tipo de tecnologia que será incorporada ao satélite.

EI74. No início do contrato, a entidade avalia se sua obrigação de desempenho de construir o satélite é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo de acordo com o item 35 deste pronunciamento.

EI75. Como parte dessa avaliação, a entidade considera se o satélite em seu estado completo terá uso alternativo para a entidade. Embora o contrato não impeça a entidade de direcionar o satélite concluído para outro cliente, a entidade incorreria em custos significativos para reelaborar o projeto e a função do satélite para direcionar esse ativo a outro cliente. Consequentemente, o ativo não tem uso alternativo para a entidade (ver itens 35(c), 36 e B6 a B8 deste pronunciamento) porque o projeto específico para o cliente do satélite limita a capacidade prática da entidade de direcionar prontamente o satélite para outro cliente.

EI76. Para que a obrigação de desempenho da entidade seja satisfeita ao longo do tempo durante a construção do satélite, o item 35(c) deste pronunciamento também exige que a entidade tenha direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data. Essa condição não está ilustrada neste exemplo.

Exemplo 16 – Direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data

- EI77. Uma entidade celebra um contrato com o cliente para construir um equipamento. O cronograma de pagamento no contrato especifica que o cliente deve efetuar o adiantamento no início do contrato de 10% do preço do contrato, pagamentos regulares ao longo do período de construção (totalizando 50% do preço do contrato) e o pagamento final de 40% do preço do contrato após a construção estar concluída e o equipamento ter sido aprovado nos testes de desempenho estabelecidos. Os pagamentos não são restituíveis, exceto se a entidade deixar de cumprir o compromisso. Se o cliente rescinde o contrato, a entidade tem direito somente a reter quaisquer pagamentos por progresso recebidos do cliente. A entidade não possui outros direitos de compensação do cliente.
- EI78. No início do contrato, a entidade avalia se sua obrigação de construir o equipamento é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, de acordo com o item 35 deste pronunciamento.
- EI79. Como parte dessa avaliação, a entidade considera se possui direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data de acordo com os itens 35(c), 37 e B9 a B13 deste pronunciamento se o cliente rescindisse o contrato por motivos que não fossem o descumprimento da promessa por parte da entidade. Ainda que os pagamentos efetuados pelo cliente não sejam restituíveis, não se espera que o valor acumulado desses pagamentos, em todas as épocas ao longo do contrato, pelo menos corresponda ao valor que seria necessário para remunerar a entidade pelo desempenho concluído até a presente data. Isso porque, em diversas épocas durante a construção, o valor acumulado da contraprestação paga pelo cliente pode ser inferior ao preço de venda do equipamento parcialmente concluído nessa época. Consequentemente, a entidade não tem direito a pagamento pelo desempenho concluído até a presente data.
- EI80. Devido à entidade não ter direito a pagamento por desempenho concluído até a presente data, a obrigação de desempenho da entidade não é satisfeita ao longo do tempo, de acordo com o item 35(c) deste pronunciamento. Assim, a entidade não precisa avaliar se o equipamento teria uso alternativo para ela. A entidade também conclui que isso não atende aos critérios do item 35(a) ou (b) deste pronunciamento e, portanto, a entidade contabiliza a construção do equipamento como obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo, de acordo com o item 38 deste pronunciamento.

Exemplo 17 – Avaliando se a obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo ou ao longo do tempo

EI81. Uma entidade está desenvolvendo um complexo residencial com várias unidades. O cliente celebra o contrato de venda vinculante com a entidade para a unidade específica que está em construção. Cada unidade tem planta baixa e metragem similares, mas outros atributos das unidades são diferentes (por exemplo, a localização da unidade dentro do complexo).

Caso A – Entidade não tem direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data

EI82. O cliente paga um depósito por ocasião da celebração do contrato e o depósito é restituível somente se a entidade não concluir a construção da unidade de acordo com o contrato. O remanescente do preço do contrato deve ser pago por ocasião da conclusão do contrato quando o cliente obtém a posse física da unidade. Se o cliente violar o contrato antes da conclusão da unidade, a entidade somente tem o direito de reter o depósito.

EI83. No início do contrato, a entidade aplica o item 35(c) deste pronunciamento para determinar se sua promessa de construir e transferir a unidade ao cliente é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo. A entidade determina que não tem direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data porque, até que a construção da unidade seja concluída, a entidade somente tem direito ao depósito pago pelo cliente. Devido à entidade não ter direito a pagamento pela obra concluída até a presente data, a obrigação de desempenho da entidade não é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, de acordo com o item 35(c) deste pronunciamento. Em vez disso, a entidade contabiliza a venda da unidade como obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo, de acordo com o item 38 deste pronunciamento.

Caso B – Entidade tem direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data

EI84. O cliente paga um depósito não restituível por ocasião da celebração do contrato e efetua pagamento por progresso durante a construção da unidade. O contrato possui termos substanciais que impedem a entidade de ser capaz de direcionar a unidade a outro cliente. Além disso, o cliente não tem o direito de rescindir o contrato, exceto se a entidade deixar de cumprir o compromisso. Se o cliente não cumprir suas obrigações deixando de efetuar os pagamentos por progresso prometidos conforme e quando forem devidos, a entidade tem direito à totalidade da contraprestação prometida no contrato se concluir a construção da unidade. Os tribunais mantiveram anteriormente direitos similares que dão direito às incorporadoras de exigir o cumprimento por parte do cliente, desde que a entidade cumpra suas obrigações previstas no contrato.

EI85. No início do contrato, a entidade aplica o item 35(c) deste pronunciamento para determinar se sua promessa de construir e transferir a unidade ao cliente é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo. A entidade determina que o ativo (a unidade) criada por meio do desempenho da entidade não possui uso alternativo para ela porque o contrato a impede de transferir a unidade específica a outro cliente. A entidade não considera a possibilidade de rescindir o contrato ao avaliar se ela é capaz de direcionar o ativo a outro cliente.

EI86. A entidade também tem direito ao pagamento por desempenho concluído até a presente data, de acordo com os itens 37 e B9 a B13 deste pronunciamento. Isso porque se o cliente deixar de cumprir suas obrigações, a entidade tem direito exequível à totalidade da contraprestação prometida de acordo com o contrato, se ela continuar a cumprir seu compromisso.

EI87. Portanto, os termos do contrato e as práticas na jurisdição legal indicam que existe direito a pagamento por desempenho concluído até a presente data. Consequentemente, os critérios do item 35(c) deste pronunciamento são atendidos e a entidade tem obrigação de desempenho que ela satisfaz ao longo do tempo. Para reconhecer receita por essa obrigação de desempenho ao longo do tempo, a entidade mensura seu progresso até a satisfação completa de sua obrigação de desempenho, de acordo com os itens 39 a 45 e B14 a B19 deste pronunciamento.

EI88. Na construção de complexo residencial com várias unidades, a entidade pode ter muitos contratos com clientes individuais para a construção de unidades individuais dentro do complexo. A entidade deve contabilizar cada contrato separadamente. Entretanto, dependendo da natureza da construção, o desempenho por parte da entidade de realizar as obras iniciais de construção (ou seja, a fundação e a estrutura básica), bem como a construção de áreas comuns, pode precisar ser refletido ao mensurar seu progresso para a satisfação completa de suas obrigações de desempenho em cada contrato.

Caso C – Entidade tem direito exequível a pagamento por desempenho concluído até a presente data

EI89. Os mesmos fatos do Caso B aplicam-se ao Caso C, exceto que, em caso de inadimplência do cliente, a entidade pode exigir o cumprimento por parte do cliente, conforme requerido pelo contrato, ou a entidade pode cancelar o contrato em troca do ativo em construção e o direito à multa proporcional ao preço do contrato.

EI90. Não obstante o fato de que a entidade pode cancelar o contrato (sendo que nesse caso a obrigação do cliente perante a entidade estaria limitada à transferência do controle do ativo parcialmente concluído à entidade e ao pagamento da multa estabelecida), a entidade tem direito ao pagamento por desempenho concluído até a presente data porque ela também poderia escolher executar seus direitos para o pagamento integral de acordo com o contrato. O fato de que a entidade pode escolher cancelar o contrato no caso do cliente não cumprir suas obrigações não afeta essa avaliação (ver item B11 deste pronunciamento), desde que os direitos da entidade de exigir do cliente que continue a cumprir suas obrigações, conforme requerido pelo contrato (ou seja, pagar a contraprestação prometida), sejam exequíveis.

Mensuração do progresso para satisfação completa de obrigação de desempenho

EI91. Os exemplos 18 e 19 ilustram os requisitos dos itens 39 a 45 deste pronunciamento de mensurar o progresso para a satisfação completa de obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo. O exemplo 19 também ilustra os requisitos do item B19 deste pronunciamento sobre materiais não instalados quando os custos incorridos não são proporcionais ao progresso da entidade ao satisfazer a obrigação de desempenho.

Exemplo 18 – Mensuração do progresso ao disponibilizar produtos ou serviços

EI92. Uma entidade, proprietária e administradora de academias, celebra um contrato com o cliente por um ano de acesso a quaisquer de suas academias. O cliente pode fazer uso ilimitado das academias e compromete-se a pagar \$ 100 por mês.

EI93. A entidade conclui que sua promessa ao cliente é prestar o serviço de disponibilizar as academias para o cliente utilizar como e quando ele desejar. Isso porque o quanto o cliente utiliza as academias não afeta a quantidade dos produtos e serviços remanescentes à qual o cliente tem direito. A entidade conclui que o cliente simultaneamente recebe e consome os benefícios do desempenho da entidade conforme ela cumpre suas obrigações ao disponibilizar as academias. Consequentemente, a obrigação de desempenho da entidade é satisfeita ao longo do tempo, de acordo com o item 35(a) deste pronunciamento.

EI94. A entidade também conclui que o cliente beneficia-se do serviço da entidade de disponibilizar as academias plenamente durante todo o ano, ou seja, o cliente beneficia-se de ter as academias disponíveis, independentemente de utilizá-las ou não. Consequentemente, a entidade conclui que a melhor mensuração do progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho ao longo do tempo é a mensuração com base no tempo e reconhece a receita pelo método linear ao longo de todo o ano a \$ 100 por mês.

Exemplo 19 – Materiais não instalados

EI95. Em novembro de 20X2, uma entidade celebra um contrato com um cliente para restaurar um edifício de três andares e instalar novos elevadores pela contraprestação total de \$ 5 milhões. O serviço de restauração prometido, incluindo a instalação de elevadores, é uma obrigação de

desempenho única satisfeita ao longo do tempo. Os custos totais esperados são de \$ 4 milhões, incluindo \$ 1,5 milhão pelos elevadores. A entidade atua como principal, de acordo com os itens B34– B38 deste pronunciamento, pois obtém o controle dos elevadores antes que eles sejam transferidos ao cliente.

EI96. Segue abaixo o resumo do preço da transação e dos custos esperados:

	\$
Preço da transação	5.000.000
Custos esperados:	
Elevadores	1.500.000
Outros custos	2.500.000
Total dos custos esperados	4.000.000

EI97. A entidade utiliza o método de entrada baseado em custos incorridos para mensurar seu progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho. A entidade avalia se os custos incorridos para adquirir os elevadores são proporcionais ao progresso da entidade em satisfazer a obrigação de desempenho, de acordo com o item B19 deste pronunciamento. O cliente obtém o controle dos elevadores quando eles são entregues no local em dezembro de 20X2, ainda que os elevadores não sejam instalados até junho de 20X3. Os custos de adquirir os elevadores (\$ 1,5 milhão) são significativos em relação ao total dos custos esperados para satisfazer completamente a obrigação de desempenho (\$ 4 milhões). A entidade não está envolvida no projeto ou fabricação dos elevadores.

EI98. A entidade conclui que incluir os custos para adquirir os elevadores na mensuração de progresso iria superavaliar a extensão do desempenho da entidade. Consequentemente, de acordo com o item B19 deste pronunciamento, a entidade ajusta sua mensuração de progresso de modo a excluir os custos da aquisição dos elevadores da mensuração dos custos incorridos e do preço da transação. A entidade reconhece receita pela transferência dos elevadores no valor equivalente aos custos de aquisição (ou seja, margem zero).

EI99. Em 31 de dezembro de 20X2, a entidade observa que:

- (a) outros custos incorridos (excluindo os elevadores) são de \$ 500.000; e
- (b) o desempenho está 20% concluído (ou seja, \$ 500.000 + \$ 2.500.000).

EI100. Consequentemente, em 31 de dezembro de 20X2, a entidade reconhece o seguinte:

	\$
Receita	2.200.000(a)
Custo dos produtos vendidos	2.000.000(b)
Lucro	200.000

(a) A receita reconhecida é calculada como $(20\% \times \$ 3.500.000) + \$ 1.500.000$. (\$ 3.500.000 corresponde ao preço da transação de \$ 5.000.000 – \$ 1.500.000 de custos dos elevadores.)

(b) O custo dos produtos vendidos é de \$ 500.000 de custos incorridos + \$ 1.500.000 de custos dos elevadores.

Contraprestação variável

EI101. Os exemplos 20 e 21 ilustram os requisitos dos itens 50 a 54 deste pronunciamento sobre identificação de contraprestação variável.

Exemplo 20 – Multa dá origem à contraprestação variável

- EI102. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para construir um ativo por \$ 1 milhão. Além disso, os termos do contrato incluem a multa de \$ 100.000 se a construção não estiver concluída dentro de três meses a contar da data especificada no contrato.
- EI103. A entidade conclui que a contraprestação prometida no contrato inclui o valor fixo de \$ 900.000 e o valor variável de \$ 100.000 (resultante da multa).
- EI104. A entidade estima a contraprestação variável de acordo com os itens 50 a 54 deste pronunciamento e considera os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras de contraprestação variável.

Exemplo 21 – Estimativa de contraprestação variável

- EI105. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para construir um ativo customizado. O compromisso de transferir o ativo é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo. A contraprestação prometida é de \$ 2,5 milhões, mas esse valor será reduzido ou aumentado dependendo do tempo de conclusão do ativo. Especificamente, para cada dia após 31 de março de 20X7 que o ativo não estiver concluído, a contraprestação prometida é reduzida em \$ 10.000. Para cada dia antes de 31 de março de 20X7 que o ativo estiver concluído, a contraprestação prometida é aumentada em \$ 10.000.
- EI106. Além disso, por ocasião da conclusão do ativo, um terceiro deve inspecionar o ativo e atribuir uma classificação com base nas métricas definidas no contrato. Se o ativo receber a classificação especificada, a entidade tem direito ao bônus de incentivo de \$ 150.000.
- EI107. Ao determinar o preço da transação, a entidade elabora uma estimativa separada para cada elemento da contraprestação variável à qual a entidade tem direito, utilizando os métodos de estimativa descritos no item 53 deste pronunciamento:
- (a) a entidade decide utilizar o método do valor esperado para estimar a contraprestação variável associada à multa ou incentivo diário (ou seja, \$ 2,5 milhões, mais ou menos \$ 10.000 ao dia). Isso porque esse é o método que a entidade espera que forneça a melhor previsão do valor da contraprestação ao qual ela terá direito;
 - (b) a entidade decide utilizar o valor mais provável para estimar a contraprestação variável associada ao bônus de incentivo. Isso porque existem apenas dois resultados possíveis (\$ 150.000 ou \$ 0) e esse é o método que a entidade espera que forneça a melhor previsão do valor da contraprestação ao qual ela terá direito.
- EI108. A entidade considera os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras de contraprestação variável para determinar se a entidade deve incluir parte ou a totalidade de sua estimativa de contraprestação variável no preço da transação.

Estimativas limitadoras de contraprestação variável

- EI109. Os exemplos 22 a 25 ilustram os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados nesses exemplos:
- (a) no item 15 deste pronunciamento sobre obrigações de restituição (Exemplo 22);
 - (b) nos itens B20 a B27 deste pronunciamento sobre vendas com direito de devolução (Exemplo 22); e

- (c) nos itens 84 a 86 deste pronunciamento sobre alocação da contraprestação variável a obrigações de desempenho (Exemplo 25).

Exemplo 22 – Direito de devolução

- EI110. Uma entidade celebra 100 contratos com clientes. Cada contrato inclui a venda de um produto por \$ 100 (total de 100 produtos \times \$ 100 = \$ 10.000 de contraprestação total). O dinheiro é recebido quando o controle do produto é transferido. A prática usual de negócios da entidade é permitir que o cliente devolva qualquer produto não utilizado dentro de 30 dias e receba restituição integral. O custo de cada produto para a entidade é de \$ 60.
- EI111. A entidade aplica os requisitos deste pronunciamento à carteira de 100 contratos porque ela razoavelmente espera que, de acordo com o item 4, os efeitos sobre as demonstrações contábeis resultantes da aplicação desses requisitos à carteira não difiram significativamente da aplicação dos requisitos aos contratos individuais dentro da carteira.
- EI112. Devido ao contrato permitir ao cliente devolver os produtos, a contraprestação recebida do cliente é variável. Para estimar a contraprestação variável à qual a entidade tem direito, ela decide utilizar o método do valor esperado (ver item 53(a) deste pronunciamento) porque esse é o método que a entidade espera que forneça a melhor previsão do valor da contraprestação ao qual ela terá direito. Utilizando o método do valor esperado, a entidade estima que 97 produtos não serão devolvidos.
- EI113. A entidade também considera os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável para determinar se o valor estimado da contraprestação variável de \$ 9.700 ($\$ 100 \times 97$ produtos que não se espera que sejam devolvidos) pode ser incluído no preço da transação. A entidade considera os fatores no item 57 deste pronunciamento e determina que, embora as devoluções estejam fora da influência da entidade, ela possui experiência significativa em estimar devoluções para esse produto e categoria de cliente. Além disso, a incerteza será solucionada dentro de um prazo curto (ou seja, o período de devolução de 30 dias). Assim, a entidade conclui que é altamente provável que uma reversão significativa no valor acumulado da receita reconhecida (ou seja, \$ 9.700) não ocorra conforme a incerteza é resolvida (isto é, ao longo do período de devolução).
- EI114. A entidade estima que os custos para recuperar os produtos não sejam relevantes e espera que os produtos devolvidos possam ser revendidos com lucro.
- EI115. Por ocasião da transferência de controle dos 100 produtos, a entidade não reconhece a receita de três produtos que ela espera que sejam devolvidos. Consequentemente, de acordo com os itens 55 e B21 deste pronunciamento, a entidade deve reconhecer o seguinte:
- (a) receita de \$ 9.700 ($\$ 100 \times 97$ produtos que não se espera que sejam devolvidos);
 - (b) obrigação de restituição de \$ 300 ($\$ 100$ restituição \times 3 produtos que se espera que sejam devolvidos); e
 - (c) ativo de \$ 180 ($\$ 60 \times 3$ produtos por seu direito de recuperar produtos de clientes ao liquidar a obrigação de restituição).

Exemplo 23 – Concessão de preço

- EI116. Uma entidade celebra um contrato com um cliente, distribuidor, em 1º de dezembro de 20X7. A entidade transfere 1.000 produtos no início do contrato pelo preço estabelecido no contrato de \$ 100 por produto (a contraprestação total é de \$ 100.000). O pagamento do

cliente é devido quando este vende os produtos aos clientes finais. Geralmente, o cliente da entidade vende os produtos dentro de 90 dias a partir de sua aquisição. O controle dos produtos é transferido ao cliente em 1º de dezembro de 20X7.

EI117. Com base em suas práticas passadas e para manter seu relacionamento com o cliente, a entidade antecipa a oferta de concessão de preço a seu cliente, pois isso possibilita ao cliente descontar o produto e, dessa forma, movimentar o produto por meio da cadeia de distribuição. Consequentemente, a contraprestação no contrato é variável.

Caso A – Estimativa de contraprestação variável não é restrita

EI118. A entidade tem experiência significativa na venda desse produto e produtos similares. Os dados observáveis indicam que historicamente a entidade oferece a concessão de preço de aproximadamente 20% do preço de venda desses produtos. As informações correntes de mercado sugerem que a redução de 20% no preço é suficiente para movimentar os produtos por meio da cadeia de distribuição. A entidade não oferece a concessão de preço significativamente maior do que 20% há vários anos.

EI119. Para estimar a contraprestação variável à qual a entidade tem direito, ela decide utilizar o método do valor esperado (ver item 53(a) deste pronunciamento) porque esse é o método que a entidade espera que forneça a melhor previsão do valor da contraprestação ao qual ela terá direito. Utilizando o método do valor esperado, a entidade estima o preço da transação como sendo de \$ 80.000 ($\$ 80 \times 1.000$ produtos).

EI120. A entidade também considera os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável para determinar se o valor estimado de contraprestação variável de \$ 80.000 pode ser incluído no preço da transação. A entidade considera os fatores no item 57 deste pronunciamento e conclui que possui experiência anterior significativa com esse produto e informações de mercado correntes que apoiam sua estimativa. Além disso, apesar de alguma incerteza decorrente de fatores fora de sua influência, com base em suas estimativas correntes de mercado, a entidade espera que o preço seja solucionado dentro de um prazo curto. Assim, a entidade conclui que é altamente provável que uma reversão significativa no valor acumulado da receita reconhecida (ou seja, \$ 80.000) não ocorra quando a incerteza for resolvida (isto é, quando for determinado o valor total de concessões de preço). Consequentemente, a entidade reconhece \$ 80.000 como receita quando os produtos são transferidos em 1º de dezembro de 20X7.

Caso B – Estimativa de contraprestação variável é restrita

EI121. A entidade tem experiência na venda de produtos similares. Contudo, os produtos da entidade possuem risco elevado de obsolescência e a entidade está sofrendo alta volatilidade no preço de seus produtos. Os dados observáveis indicam que, historicamente, a entidade oferece ampla gama de concessões de preços na faixa de 20% a 60% do preço de venda de produtos similares. As informações correntes de mercado também sugerem que a redução de 15% a 50% no preço pode ser necessária para movimentar os produtos por meio da cadeia de distribuição.

EI122. Para estimar a contraprestação variável à qual a entidade tem direito, ela decide utilizar o método do valor esperado (ver item 53(a) deste pronunciamento) porque esse é o método que a entidade espera que forneça a melhor previsão do valor da contraprestação ao qual ela terá direito. Utilizando o método do valor esperado, a entidade estima que será concedido

um desconto de 40% e, portanto, a estimativa da contraprestação variável é de \$ 60.000 (\$ 60 × 1.000 produtos).

EI123. A entidade também considera os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável para determinar se a totalidade ou parte do valor estimado da contraprestação variável de \$ 60.000 pode ser incluído no preço da transação. A entidade considera os fatores no item 57 deste pronunciamento e observa que o valor da contraprestação é altamente suscetível a fatores fora da influência da entidade (ou seja, risco de obsolescência) e é provável que a entidade possa ser obrigada a fornecer ampla gama de concessões de preço para movimentar os produtos por meio da cadeia de distribuição. Consequentemente, a entidade não pode incluir sua estimativa de \$ 60.000 (ou seja, um desconto de 40%) no preço da transação porque não pode concluir que é altamente provável que não ocorrerá uma reversão significativa no valor de receita acumulada reconhecida. Embora as concessões de preços históricas da entidade variem de 20% a 60%, informações de mercado atualmente sugerem que é necessária a concessão de preço de 15% a 50%. Os resultados reais da entidade têm sido consistentes com as informações de mercado então vigentes em transações anteriores e similares. Consequentemente, a entidade conclui que é altamente provável que não ocorrerá uma reversão significativa no valor acumulado de receita reconhecida se a entidade incluir \$ 50.000 no preço da transação (preço de venda de \$ 100 e a concessão de preço de 50%) e, dessa forma, reconhece receita nesse valor. Portanto, a entidade reconhece a receita de \$ 50.000 quando os produtos são transferidos e reavalia as estimativas do preço da transação em cada data de relatório até que a incerteza seja solucionada, de acordo com o item 59 deste pronunciamento.

Exemplo 24 – Incentivo de desconto por volume

EI124. Uma entidade celebra um contrato com um cliente em 1º de janeiro de 20X8 para vender o Produto A por \$ 100 para cada unidade. Se o cliente compra mais de 1.000 unidades do Produto A no ano civil, o contrato especifica que o preço unitário é reduzido retrospectivamente a \$ 90 por unidade. Consequentemente, a contraprestação no contrato é variável.

EI125. Para o primeiro trimestre encerrado em 31 de março de 20X8, a entidade vende 75 unidades do Produto A ao cliente. A entidade estima que as compras do cliente não superem o limite de 1.000 unidades requeridas para o desconto por volume no ano civil.

EI126. A entidade considera os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável, inclusive os fatores no item 57 deste pronunciamento. A entidade conclui que tem experiência significativa com esse produto e com o padrão de compra da entidade. Assim, a entidade conclui que é altamente provável que uma reversão significativa no valor acumulado da receita reconhecida (ou seja, \$ 100 por unidade) não ocorra quando a incerteza for resolvida (isto é, quando for conhecido o valor total das compras). Consequentemente, a entidade reconhece a receita de \$ 7.500 (75 unidades × \$ 100 por unidade) para o trimestre encerrado em 31 de março de 20X8.

EI127. Em maio de 20X8, o cliente da entidade adquire outra empresa e no segundo trimestre encerrado em 30 de junho de 20X8 a entidade vende o adicional de 500 unidades do Produto A ao cliente. Em vista do novo fato, a entidade estima que as compras do cliente excedam o limite de 1.000 unidades para o ano civil e, portanto, é obrigada a reduzir retrospectivamente o preço por unidade para \$ 90.

EI128. Consequentemente, a entidade reconhece a receita de \$ 44.250 para o trimestre encerrado em 30 de junho de 20X8. Esse valor é calculado a partir de \$ 45.000 para a venda de 500 unidades (500 unidades × \$ 90 por unidade) menos a alteração no preço da transação de \$ 750 (75 unidades × redução de preço de \$ 10) para a redução de receita referente às unidades vendidas para o trimestre encerrado em 31 de março de 20X8 (ver itens 87 e 88 deste pronunciamento).

Exemplo 25 – Honorário de gestão sujeito à restrição

EI129. Em 1º de janeiro de 20X8, uma entidade celebra um contrato com um cliente para prestar serviços de gestão de ativos por cinco anos. A entidade recebe trimestralmente honorário de gestão de 2% com base nos ativos do cliente sob administração ao fim de cada trimestre. Além disso, a entidade recebe honorário de incentivo com base em desempenho de 20% do retorno do fundo superior ao retorno de índice de mercado observável ao longo do período de cinco anos. Consequentemente, tanto o honorário de gestão quanto o honorário de desempenho no contrato são contraprestação variável.

EI130. A entidade contabiliza os serviços como uma única obrigação de desempenho, de acordo com o item 22(b) deste pronunciamento, pois está prestando uma série de serviços diferentes que são praticamente os mesmos e possuem o mesmo padrão de transferência (os serviços são transferidos ao cliente ao longo do tempo e utilizam o mesmo método para mensurar o progresso, isto é, a mensuração do progresso com base no tempo).

EI131. No início do contrato, a entidade considera os requisitos dos itens 50 a 54 deste pronunciamento sobre estimativas da contraprestação variável e os requisitos dos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável, inclusive os fatores no item 57 deste pronunciamento. A entidade observa que a contraprestação prometida depende do mercado e, dessa forma, é altamente suscetível a fatores fora da influência da entidade. Além disso, o honorário de incentivo tem grande quantidade e ampla gama de valores de contraprestação possíveis. A entidade também observa que embora tenha experiência com contratos similares, essa experiência é de pouco valor preditivo ao determinar o desempenho futuro do mercado. Portanto, no início do contrato, a entidade não pode concluir que é altamente provável que não ocorrerá uma reversão significativa no valor de receita acumulada reconhecida, se a entidade incluiu sua estimativa do honorário de gestão ou do honorário de incentivo no preço da transação.

EI132. Em cada data de relatório, a entidade atualiza sua estimativa do preço da transação. Consequentemente, no fim de cada trimestre, a entidade conclui que pode incluir no preço da transação o valor real do honorário de gestão trimestral devido à incerteza ter sido resolvida. Entretanto, a entidade conclui que não pode incluir sua estimativa do honorário de incentivo no preço da transação nessas datas. Isso porque não ocorreu uma alteração em sua avaliação desde o início do contrato – a variabilidade do honorário com base no índice de mercado indica que a entidade não pode concluir que é altamente provável que não ocorreria uma reversão significativa no valor acumulado da receita reconhecida se a entidade incluísse sua estimativa do honorário de incentivo no preço da transação. Em 31 de março de 20X8, os ativos geridos do cliente são \$ 100 milhões. Portanto, o honorário de gestão trimestral resultante e o preço da transação são \$ 2 milhões.

EI133. No fim de cada trimestre, a entidade aloca o honorário de gestão trimestral aos diferentes serviços prestados durante o trimestre de acordo com os itens 84(b) e 85 deste pronunciamento. Isso porque o honorário refere-se especificamente aos esforços da entidade para transferir os serviços daquele trimestre, que são diferentes dos serviços prestados em

outros trimestres, e a alocação resultante será consistente com o objetivo de alocação no item 73 deste pronunciamento. Consequentemente, a entidade reconhece \$ 2 milhões como receita para o trimestre encerrado em 31 de março de 20X8.

Existência de componente de financiamento significativo no contrato

EI134. Os exemplos 26 a 30 ilustram os requisitos dos itens 60 a 65 deste pronunciamento sobre a existência de componente de financiamento significativo no contrato. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados no Exemplo 26:

- (a) nos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras de contraprestação variável; e
- (b) nos itens B20 a B27 deste pronunciamento sobre vendas com direito de devolução.

Exemplo 26 – Componente de financiamento significativo e direito de devolução

EI135. Uma entidade vende um produto a um cliente por \$ 121 que pode ser pago 24 meses após a entrega. O cliente obtém o controle do produto no início do contrato. O contrato permite ao cliente a devolução do produto dentro de 90 dias. O produto é novo e a entidade não tem evidência histórica relevante de devoluções de produtos ou outra evidência de mercado disponível.

EI136. O preço de venda à vista do produto é \$ 100, que representa o valor que o cliente pagaria mediante a entrega para o mesmo produto vendido sob termos e condições de outro modo idênticos no início do contrato. O custo do produto para a entidade é \$ 80.

EI137. A entidade não reconhece a receita quando o controle do produto é transferido ao cliente. Isso porque a existência do direito de devolução e a falta de evidência histórica relevante significa que a entidade não pode concluir que é altamente provável que não ocorra uma reversão significativa no valor da receita acumulada reconhecida de acordo com os itens 56 a 58 deste pronunciamento. Consequentemente, a receita é reconhecida após três meses quando o direito de devolução expira.

EI138. O contrato inclui componente de financiamento significativo, de acordo com os itens 60 a 62 deste pronunciamento. Isso é evidente a partir da diferença entre o valor da contraprestação prometida de \$ 121 e o preço de venda à vista de \$ 100 na data em que as mercadorias são transferidas ao cliente.

EI139. O contrato inclui a taxa de juros implícita de 10% (ou seja, a taxa de juros que ao longo de 24 meses desconta a contraprestação prometida de \$ 121 para o preço de venda à vista de \$ 100). A entidade avalia a taxa e conclui que ela é compatível com a taxa que seria refletida em transação financeira separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato. Os seguintes lançamentos contábeis ilustram como a entidade contabiliza esse contrato de acordo com os itens B20 a B27 deste pronunciamento.

- (a) Quando o produto é transferido ao cliente, de acordo com o item B21 deste pronunciamento:

Ativo para o direito de recuperar o produto a ser devolvido	\$ 80(a)
Estoque	\$ 80

- (a) Este exemplo não considera custos esperados para recuperar o ativo.

- (b) Durante o período de direito de devolução de três meses, não se reconhece nenhum juro, de acordo com o item 65 deste pronunciamento, porque nenhum recebível ou ativo contratual foi reconhecido.
- (c) Quando o direito de devolução expira (o produto não é devolvido):

Recebível	\$ 100(a)
Receita	\$ 100
Custo de venda	\$ 80
Ativo para o produto a ser devolvido	\$ 80

(a) O recebível reconhecido é mensurado de acordo com a *IFRS 9*. Este exemplo presume que não existe diferença significativa entre o valor justo do recebível no início do contrato e o valor justo do recebível quando ele é reconhecido na época em que o direito de devolução expira. Além disso, este exemplo não considera a contabilização da redução ao valor recuperável para o recebível.

EI140. Até que a entidade receba o pagamento à vista do cliente, a receita de juros deve ser reconhecida de acordo com o CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração. Ao determinar a taxa de juros efetiva, de acordo com o CPC 38, a entidade deve considerar o prazo contratual remanescente.

Exemplo 27 – Pagamentos retidos em contrato de longo prazo

EI141. Uma entidade celebra um contrato para a construção de edifício que inclui pagamentos por metas programadas para o desempenho da entidade durante todo o prazo contratual de três anos. A obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo e os pagamentos por metas são programados para coincidir com o desempenho esperado da entidade. O contrato estabelece que uma porcentagem específica de cada pagamento por metas deve ser retida pelo cliente durante todo o acordo e paga à entidade somente quando o edifício estiver concluído.

EI142. A entidade conclui que o contrato não inclui componente de financiamento significativo. Os pagamentos por metas coincidem com o desempenho da entidade e o contrato exige que sejam retidos valores por motivos que não sejam o fornecimento de financiamento, de acordo com o item 62(c) deste pronunciamento. A retenção da porcentagem específica de cada pagamento por metas destina-se a proteger o cliente do descumprimento pela empreiteira de concluir adequadamente suas obrigações previstas no contrato.

Exemplo 28 – Determinação da taxa de desconto

EI143. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para vender equipamentos. O controle dos equipamentos é transferido ao cliente quando o contrato é assinado. O preço declarado no contrato é de \$ 1 milhão mais uma taxa de juros contratual de 5%, pagáveis em 60 parcelas mensais de \$ 18.871.

Caso A – Taxa de desconto contratual reflete a taxa em transação de financiamento separada

EI144. Ao avaliar a taxa de desconto no contrato que contém componente de financiamento significativo, a entidade observa que a taxa de juros contratual de 5% reflete a taxa que seria utilizada em transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato (ou seja, a taxa de juros contratual de 5% reflete as características de crédito do cliente).

EI145. Os termos de financiamento do mercado significam que o preço de venda à vista dos equipamentos é de \$ 1 milhão. Esse valor é reconhecido como receita e como empréstimo a

receber quando o controle dos equipamentos é transferido ao cliente. A entidade contabiliza o recebível de acordo com o CPC 38.

Caso B – Taxa de desconto contratual não reflete a taxa em transação de financiamento separada

EI146. Ao avaliar a taxa de desconto no contrato que contém componente de financiamento significativo, a entidade observa que a taxa de juros contratual de 5% é significativamente inferior à taxa de juros de 12% que seria utilizada em transação de financiamento separada entre a entidade e seu cliente no início do contrato (ou seja, a taxa de juros contratual de 5% não reflete as características de crédito do cliente). Isso sugere que o preço de venda à vista é inferior a \$ 1 milhão.

EI147. De acordo com o item 64 deste pronunciamento, a entidade determina o preço da transação ajustando o valor da contraprestação prometido de modo a refletir os pagamentos contratuais, utilizando a taxa de juros de 12% que reflete as características de crédito do cliente. Consequentemente, a entidade determina que o preço da transação é de \$ 848.357 (60 parcelas mensais de \$ 18.871 descontadas a 12%). A entidade reconhece a receita e o empréstimo a receber para esse valor. A entidade contabiliza o empréstimo a receber de acordo com o CPC 38.

Exemplo 29 – Pagamento antecipado e avaliação da taxa de desconto

EI148. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para vender um ativo. O controle do ativo será transferido ao cliente em dois anos (ou seja, a obrigação de desempenho será satisfeita em momento específico no tempo). O contrato inclui duas opções de pagamento alternativas: pagamento de \$ 5.000 em dois anos, quando o cliente obtém o controle do ativo, ou pagamento de \$ 4.000, quando o contrato é assinado. O cliente escolhe pagar \$ 4.000 quando o contrato é assinado.

EI149. A entidade conclui que o contrato contém componente de financiamento significativo devido ao período de tempo entre o momento quando o cliente paga pelo ativo e quando a entidade transfere o ativo ao cliente, bem como as taxas de juros de mercado em vigor.

EI150. A taxa de juros implícita na transação é de 11,8%, que é a taxa de juros necessária para tornar as duas opções de pagamento alternativas economicamente equivalentes. Contudo, a entidade determina que, de acordo com o item 64 deste pronunciamento, a taxa que deve ser utilizada ao ajustar a contraprestação prometida é 6%, que é a taxa incremental sobre empréstimo da entidade.

EI151. Os seguintes lançamentos contábeis ilustram como a entidade contabiliza o componente de financiamento significativo:

(a) reconhece o passivo contratual para o pagamento de \$ 4.000 recebido no início do contrato:

Caixa	\$ 4.000
Passivo contratual	\$ 4.000

(b) durante os dois anos a partir do início do contrato até a transferência do ativo, a entidade ajusta o valor da contraprestação prometida (de acordo com o item 65 deste pronunciamento) e acrescenta o passivo contratual reconhecendo juros sobre \$ 4.000 a 6% durante dois anos:

Despesa de juros	\$ 494 ^(a)
Passivo contratual	\$ 494

(a) $\$ 494 = \$ 4.000 \text{ passivo contratual} \times (\text{juros de } 6\% \text{ ao ano durante dois anos})$.

(c) reconhece a receita para a transferência do ativo:

Passivo contratual	\$ 4.494
Receita	\$ 4.494

Exemplo 30 – Pagamento antecipado

EI152. Um fabricante de produtos tecnológicos celebra um contrato com cliente para fornecer suporte global de tecnologia por telefone e cobertura de reparo durante três anos juntamente com seu produto tecnológico. O cliente adquire esse serviço de suporte no momento em que compra o produto. A contraprestação pelo serviço é um adicional de \$ 300. Os clientes que escolhem adquirir esse serviço devem pagar por ele antecipadamente (ou seja, não está disponível a opção de pagamento mensal).

EI153. Para determinar se existe componente de financiamento significativo no contrato, a entidade considera a natureza do serviço que está sendo oferecido e a finalidade dos termos de pagamento. A entidade cobra um único valor inicial, não com a finalidade principal de obter financiamento do cliente, mas, em vez disso, de maximizar a lucratividade, levando em consideração os riscos associados à prestação do serviço. Especificamente, se os clientes pudessem pagar mensalmente, é menos provável que eles renovassem e a população de clientes que continuaria a utilizar o serviço de suporte nos anos seguintes pode se tornar menor e menos diversificada ao longo do tempo (ou seja, clientes que escolhem renovar são, historicamente, aqueles que fazem maior uso do serviço, aumentando, assim, os custos da entidade). Além disso, os clientes tendem a usar mais os serviços se eles pagam mensalmente em vez de efetuar um único pagamento inicial. Finalmente, a entidade incorreria em custos de administração mais elevados, tais como os custos referentes a administrar renovações e recebimento de pagamentos mensais.

EI154. Ao avaliar os requisitos do item 62(c) deste pronunciamento, a entidade conclui que os termos de pagamento foram estruturados fundamentalmente por motivos que não são o fornecimento de financiamento para a entidade. A entidade cobra um único valor inicial pelos serviços porque outros termos de pagamento (tais como plano de pagamentos mensais) afetariam a natureza dos riscos assumidos pela entidade para prestar o serviço e pode torná-lo economicamente inviável. Como resultado de sua análise, a entidade conclui que não existe componente de financiamento significativo.

Contraprestação não monetária

EI155. O Exemplo 31 ilustra os requisitos dos itens 66 a 69 deste pronunciamento sobre contraprestação não monetária. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados neste exemplo:

- (a) no item 22 deste pronunciamento sobre identificação das obrigações de desempenho; e
- (b) nos itens 56 a 58 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável.

Exemplo 31 – Direito a contraprestação não monetária

EI156. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para prestar um serviço semanal durante um ano. O contrato é assinado em 1º de janeiro de 20X1 e o trabalho começa imediatamente. A entidade conclui que o serviço é uma única obrigação de desempenho de acordo com o item 22(b) deste pronunciamento. Isso porque a entidade está prestando uma série de

serviços diferentes que são praticamente os mesmos e possuem o mesmo padrão de transferência (os serviços são transferidos ao cliente ao longo do tempo e utilizam o mesmo método para mensurar o progresso, isto é, a mensuração do progresso baseada no tempo).

EI157. Em troca pelo serviço, o cliente promete 100 ações ordinárias por semana de serviço (um total de 5.200 ações pelo contrato). Os termos no contrato exigem que as ações devam ser pagas mediante a conclusão bem sucedida de cada semana de serviço.

EI158. A entidade mensura seu progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho à medida que cada semana de serviço é concluída. Para determinar o preço da transação (e o valor da receita a ser reconhecido), a entidade mensura o valor justo de 100 ações que são recebidas mediante a conclusão de cada serviço semanal. A entidade não reflete quaisquer alterações subsequentes no valor justo das ações recebidas (ou a receber) na receita.

Contraprestação a pagar a um cliente

EI159. O Exemplo 32 ilustra os requisitos dos itens 70 a 72 deste pronunciamento sobre contraprestação a pagar ao cliente.

Exemplo 32 – Contraprestação a pagar a cliente

EI160. Uma entidade que fabrica produtos de consumo celebra um contrato de um ano para vender produtos ao cliente que é uma grande cadeia mundial de varejistas. O cliente compromete-se a comprar pelo menos \$ 15 milhões de produtos durante o ano. O contrato também exige que a entidade efetue o pagamento não restituível de \$ 1,5 milhão ao cliente no início do contrato. O pagamento de \$ 1,5 milhão compensará o cliente pelas alterações que precisa fazer em suas prateleiras para acomodar os produtos da entidade.

EI161. A entidade considera os requisitos dos itens 70 a 72 deste pronunciamento e conclui que o pagamento ao cliente não é em troca de serviço ou bem distinto que se transfere à entidade. Isso porque a entidade não obtém o controle de quaisquer direitos às prateleiras do cliente. Consequentemente, a entidade determina que, de acordo com o item 70 deste pronunciamento, o pagamento de \$ 1,5 milhão é uma redução do preço da transação.

EI162. A entidade aplica os requisitos do item 72 deste pronunciamento e conclui que a contraprestação a pagar é contabilizada como redução no preço da transação quando a entidade reconhecer a receita pela transferência dos produtos. Consequentemente, conforme a entidade transfere produtos ao cliente, a entidade reduz o preço da transação para cada bem em 10% ($\$ 1,5 \text{ milhão} \div \$ 15 \text{ milhões}$). Portanto, no primeiro mês em que a entidade transfere produtos ao cliente, a entidade reconhece a receita de \$ 1,8 milhão (valor cobrado de \$ 2,0 milhões menos \$ 0,2 milhão da contraprestação a pagar ao cliente).

Alocação do preço da transação às obrigações de desempenho

EI163. Os Exemplos 33 a 35 ilustram os requisitos dos itens 73 a 86 deste pronunciamento sobre alocação do preço da transação às obrigações de desempenho. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados no Exemplo 35:

- (a) no item 53 deste pronunciamento sobre contraprestação variável; e
- (b) o item B63 deste pronunciamento sobre contraprestação na forma de *royalties* sobre vendas ou sobre uso em licenças de propriedade intelectual.

Exemplo 33 – Metodologia de alocação

EI164. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para vender os Produtos A, B e C por \$ 100. A entidade cumpre as obrigações de desempenho para cada um dos produtos em diferentes momentos no tempo. A entidade regularmente vende o Produto A separadamente e, portanto, o preço de venda individual é diretamente observável. Os preços de venda individuais dos Produtos B e C não são diretamente observáveis.

EI165. Devido aos preços de venda individuais dos Produtos B e C não serem diretamente observáveis, a entidade deve estimá-los. Para estimar os preços de venda individuais, a entidade utiliza a abordagem de avaliações de mercado ajustadas para o Produto B e a abordagem de custo esperado mais margem para o Produto C. Ao realizar essas estimativas, a entidade maximiza o uso de dados observáveis (de acordo com o item 78 deste pronunciamento). A entidade estima os preços de venda individuais conforme abaixo:

Produto	Preço de venda individual	Método
	\$	
Produto A	50	Diretamente observável (ver item 77 deste pronunciamento)
Produto B	25	Abordagem de avaliação de mercado ajustada (ver item 79(a) deste pronunciamento)
Produto C	75	Abordagem de custo esperado mais margem (ver item 79(b) deste pronunciamento)
Total	150	

EI166. O cliente recebe um desconto por adquirir o pacote de produtos devido à soma dos preços de venda individuais (\$ 150) superar a contraprestação prometida (\$ 100). A entidade considera se possui evidência observável sobre a obrigação de desempenho à qual pertence a totalidade do desconto (de acordo com o item 82 deste pronunciamento) e conclui que não possui. Consequentemente, de acordo com os itens 76 e 81 deste pronunciamento, o desconto é alocado proporcionalmente aos Produtos A, B e C. O desconto e, portanto, o preço da transação, é alocado conforme abaixo:

Produto	Preço da transação alocado	
	\$	
Produto A	33	$(\$ 50 \div \$ 150 \times \$ 100)$
Produto B	17	$(\$ 25 \div \$ 150 \times \$ 100)$
Produto C	50	$(\$ 75 \div \$ 150 \times \$ 100)$
Total	100	

Exemplo 34 – Alocação de desconto

EI167. Uma entidade vende regularmente os Produtos A, B e C individualmente, estabelecendo assim os seguintes preços de venda individuais:

Produto	Preço de venda individual
	\$
Produto A	40
Produto B	55
Produto C	45

Total	140
-------	-----

EI168. Além disso, a entidade regularmente vende os Produtos B e C juntos por \$ 60.

Caso A – Alocação de desconto a uma ou mais obrigações de desempenho

EI169. A entidade celebra um contrato com um cliente para vender os Produtos A, B e C por \$ 100. A entidade cumpre as obrigações de desempenho para cada um dos produtos em diferentes momentos no tempo.

EI170. O contrato inclui um desconto de \$ 40 sobre a transação geral, que é alocada proporcionalmente a todas as três obrigações de desempenho ao alocar o preço da transação, utilizando o método de preço de venda individual relativo (de acordo com o item 81 deste pronunciamento). Contudo, devido à entidade vender regularmente os Produtos B e C juntos por \$ 60 e o Produto A por \$ 40, ela possui uma evidência de que todo o desconto seria alocado aos compromissos de transferir os Produtos B e C de acordo com o item 82 deste pronunciamento.

EI171. Se a entidade transfere o controle dos Produtos B e C ao mesmo tempo, então a entidade, por questão prática, deve contabilizar a transferência desses produtos como uma única obrigação de desempenho. Ou seja, a entidade pode alocar \$ 60 do preço da transação à única obrigação de desempenho e reconhecer a receita de \$ 60 quando os Produtos B e C forem simultaneamente transferidos ao cliente.

EI172. Se o contrato exige que a entidade transfira o controle dos Produtos B e C em diferentes momentos no tempo, então o valor alocado de \$ 60 é individualmente alocado às promessas de transferir o Produto B (preço de venda individual de \$ 55) e o Produto C (preço de venda individual de \$ 45) conforme abaixo:

Produto	Preço da transação alocado	
	\$	
Produto B	33	(\$ 55 ÷ preço de venda individual total de \$ 100 x \$ 60)
Produto C	27	(\$ 45 ÷ preço de venda individual total de \$ 100 x \$ 60)
Total	60	

Caso B – Abordagem residual é apropriada

EI173. A entidade celebra um contrato com um cliente para vender os Produtos A, B e C conforme descrito no Caso A. O contrato também inclui a promessa de transferir o Produto D. A contraprestação total do contrato é de \$ 130. O preço de venda individual do Produto D é altamente variável (ver item 79(c) deste pronunciamento) porque a entidade vende o Produto D a diferentes clientes por ampla faixa de preços (\$ 15 a \$ 45). Consequentemente, a entidade decide estimar o preço de venda individual do Produto D, utilizando a abordagem residual.

EI174. Antes de estimar o preço de venda individual do Produto D, utilizando a abordagem residual, a entidade determina se qualquer desconto é alocado a outras obrigações de desempenho no contrato, de acordo com os itens 82 e 83 deste pronunciamento.

EI175. Como no Caso A, devido à entidade vender regularmente os Produtos B e C juntos por \$ 60 e o Produto A por \$ 40, ela possui uma evidência de que \$ 100 devem ser alocadas aos três produtos e o desconto de \$ 40 deve ser alocado às promessas de transferir os Produtos B e C, de acordo com o item 82 deste pronunciamento. Utilizando a abordagem residual, a entidade estima o preço de venda individual do Produto D como sendo \$ 30 conforme abaixo:

Produto	Preço de venda individual	Método
	\$	
Produto A	40	Diretamente observável (ver item 77 deste pronunciamento)
Produto B e C	60	Diretamente observável com desconto (ver item 82 deste pronunciamento)
Produto D	30	Abordagem residual (ver item 79(c) deste pronunciamento)
Total	130	

EI176. A entidade observa que as \$ 30 resultantes alocadas ao Produto D estão dentro da faixa de seus preços de venda observáveis (\$ 15 a \$ 45). Portanto, a alocação resultante (ver tabela acima) é consistente com o objetivo da alocação no item 73 deste pronunciamento e os requisitos do item 78 deste pronunciamento.

Caso C – Abordagem residual é inapropriada

EI177. Os mesmos fatos do Caso B aplicam-se ao Caso C, exceto que o preço da transação é \$ 105 em vez de \$ 130. Consequentemente, a aplicação da abordagem residual resultaria no preço de venda individual de \$ 5 para o Produto D (preço da transação de \$ 105 menos \$ 100 alocadas aos Produtos A, B e C). A entidade conclui que \$ 5 não descreveria fielmente o valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito pela satisfação de sua obrigação de desempenho de transferir o Produto D, porque \$ 5 não se aproxima do preço de venda individual do Produto D, que varia de \$ 15 a \$ 45. Consequentemente, a entidade revisa seus dados observáveis, incluindo relatórios de venda e margens, para estimar o preço de venda individual do Produto D, utilizando outro método adequado. A entidade aloca o preço da transação de \$ 105 aos Produtos A, B, C e D, utilizando os preços de venda individuais relativos desses produtos, de acordo com os itens 73 a 80 deste pronunciamento.

Exemplo 35 – Alocação da contraprestação variável

EI178. Uma entidade celebra um contrato com um cliente por duas licenças de propriedade intelectual (Licenças X e Y), que a entidade determina que representa duas obrigações de desempenho, cada uma satisfeita em momento específico no tempo. Os preços de venda individuais das Licenças X e Y são \$ 800 e \$ 1.000, respectivamente.

Caso A – Contraprestação variável alocada integralmente à obrigação de desempenho

EI179. O preço estabelecido no contrato pela Licença X é o valor fixo de \$ 800 e pela Licença Y a contraprestação é de 3% das vendas futuras do cliente de produtos que utilizam a Licença Y. Para fins de alocação, a entidade estima que seus *royalties* sobre vendas (ou seja, a contraprestação variável) são de \$ 1.000, de acordo com o item 53 deste pronunciamento.

EI180. Para alocar o preço da transação, a entidade considera os critérios do item 85 deste pronunciamento e conclui que a contraprestação variável (ou seja, os *royalties* sobre vendas)

deve ser integralmente alocada à Licença Y. A entidade conclui que os critérios no item 85 deste pronunciamento são atendidos pelos seguintes motivos:

- (a) o pagamento variável refere-se especificamente ao resultado proveniente da obrigação de desempenho de transferir a Licença Y (ou seja, as vendas subsequentes do cliente de produtos que utilizam a Licença Y).
- (b) alocar os valores de *royalties* esperados de \$ 1.000 inteiramente à Licença Y é consistente com o objetivo de alocação no item 73 deste pronunciamento. Isso porque a estimativa da entidade do valor de *royalties* sobre vendas (\$ 1.000) aproxima-se do preço de venda individual da Licença Y e o valor fixo de \$ 800 aproxima-se do preço de venda individual da Licença X. A entidade aloca \$ 800 à Licença X de acordo com o item 86 deste pronunciamento. Isso porque, com base na avaliação dos fatos e circunstâncias referentes a ambas as licenças, alocar à Licença Y parte da contraprestação fixa, além da totalidade da contraprestação variável, não atenderia ao objetivo de alocação do item 73 deste pronunciamento.

EI181. A entidade transfere a Licença Y no início do contrato e transfere a Licença X um mês depois. Por ocasião da transferência da Licença Y, a entidade não reconhece a receita porque a contraprestação alocada à Licença Y está na forma de *royalty* sobre vendas. Portanto, de acordo com o item B63 deste pronunciamento, a entidade reconhece a receita para o *royalty* sobre vendas quando ocorrerem essas vendas subsequentes.

EI182. Quando a Licença X é transferida, a entidade reconhece como receita \$ 800 alocada à Licença X.

Caso B – Contraprestação variável alocada com base nos preços de venda individuais

EI183. O preço estabelecido no contrato pela Licença X é o valor fixo de \$ 300 e pela Licença Y a contraprestação é de 5% das vendas futuras do cliente de produtos que utilizam a Licença Y. A estimativa da entidade dos *royalties* sobre vendas (ou seja, a contraprestação variável) é de \$ 1.500, de acordo com o item 53 deste pronunciamento.

EI184. Para alocar o preço da transação, a entidade aplica os critérios do item 85 deste pronunciamento e para determinar se aloca a contraprestação variável (ou seja, os *royalties* sobre vendas) integralmente à Licença Y. Ao aplicar os critérios, a entidade conclui que ainda que os pagamentos variáveis refiram-se especificamente ao resultado proveniente da obrigação de desempenho de transferir a Licença Y (ou seja, as vendas subsequentes do cliente de produtos que utilizam a Licença Y), alocar a contraprestação variável integralmente à Licença Y seria inconsistente com o princípio para alocação do preço da transação. Alocar \$ 300 à Licença X e \$ 1.500 à Licença Y não reflete uma alocação razoável do preço da transação com base nos preços de venda individuais das Licenças X e Y de \$ 800 e \$ 1.000 respectivamente. Consequentemente, a entidade aplica os requisitos de alocação gerais dos itens 76 a 80 deste pronunciamento.

EI185. A entidade aloca o preço da transação de \$ 300 às Licenças X e Y com base nos preços de venda individuais relativos de \$ 800 e \$ 1.000, respectivamente. A entidade também aloca a contraprestação referente ao *royalty* sobre vendas na base do preço de venda individual relativo. Entretanto, de acordo com o item B63 deste pronunciamento, quando a entidade licencia propriedade intelectual em que a contraprestação está na forma de *royalty* sobre vendas, a entidade não pode reconhecer a receita até o que ocorrer posteriormente entre os seguintes eventos: a ocorrência das vendas subsequentes ou a satisfação (ou satisfação parcial) da obrigação de desempenho.

EI186. A Licença Y é transferida ao cliente no início do contrato e a Licença X é transferida três meses depois. Quando a Licença Y é transferida, a entidade reconhece como receita \$ 167 ($\$ 1.000 \div \$ 1.800 \times \$ 300$) alocada à Licença Y. Quando a Licença X é transferida, a entidade reconhece como receita \$ 133 ($\$ 800 \div \$ 1.800 \times \$ 300$) alocada à Licença X.

EI187. No primeiro mês, o *royalty* devido do primeiro mês de vendas do cliente é \$ 200. Consequentemente, de acordo com o item B63 deste pronunciamento, a entidade reconhece como receita \$ 111 ($\$ 1.000 \div \$ 1.800 \times \$ 200$) alocada à Licença Y (que foi transferida ao cliente e é, portanto, uma obrigação de desempenho satisfeita). A entidade reconhece um passivo contratual pelas \$ 89 ($\$ 800 \div \$ 1.800 \times \$ 200$) alocadas à Licença X. Isso porque ainda que tenha ocorrido a venda subsequente pelo cliente da entidade, a obrigação de desempenho à qual o *royalty* foi alocado não foi satisfeita.

Custos do contrato

EI188. Os Exemplos 36 e 37 ilustram os requisitos dos itens 91 a 94 deste pronunciamento sobre custos incrementais de obtenção de contrato, dos itens 95 a 98 deste pronunciamento sobre custos para cumprir o contrato e dos itens 99 a 104 deste pronunciamento sobre amortização e redução ao valor recuperável de custos do contrato.

Exemplo 36 – Custos incrementais de obtenção de contrato

EI189. Uma prestadora de serviços de consultoria vence uma concorrência para prestar serviços de consultoria a novo cliente. A entidade incorreu nos seguintes custos para obter o contrato:

	\$
Honorários legais externos para devida diligência (<i>due diligence</i>)	15.000
Custos de viagem para entrega da proposta	25.000
Comissões para empregados de vendas	10.000
Total dos custos incorridos	50.000

EI190. De acordo com o item 91 deste pronunciamento, a entidade reconhece um ativo para os custos incrementais de \$ 10.000 pela obtenção do contrato resultante das comissões a empregados de vendas, pois a entidade espera recuperar esses custos por meio de honorários futuros pelos serviços de consultoria. A entidade também paga bônus anuais discricionários a supervisores de vendas com base nas metas de vendas anuais, lucratividade geral da entidade e avaliações individuais de desempenho. De acordo com o item 91 deste pronunciamento, a entidade não reconhece um ativo para os bônus pagos a supervisores de vendas porque os bônus não são custos incrementais para a obtenção de contrato. Os valores são discricionários e baseiam-se em outros fatores, incluindo a lucratividade da entidade e o desempenho dos indivíduos. Os bônus não são diretamente atribuíveis a contratos identificáveis.

EI191. A entidade observa que os honorários legais externos e os custos de viagem teriam sido incorridos independentemente da obtenção do contrato. Portanto, de acordo com o item 93 deste pronunciamento, esses custos são reconhecidos como despesas conforme incorridos, exceto se estiverem dentro do alcance de outro pronunciamento, sendo que, nesse caso, aplicam-se as disposições pertinentes desse pronunciamento.

Exemplo 37 – Custos que dão origem a ativo

EI192. Uma entidade celebra um contrato de prestação de serviços para gerenciar um centro de dados de TI de cliente durante cinco anos. O contrato é renovável por períodos subsequentes de um ano. O prazo médio de cliente é de sete anos. A entidade paga ao empregado a comissão de vendas de \$ 10.000 mediante a assinatura do contrato pelo cliente. Antes de prestar os serviços, a entidade projeta e constrói uma plataforma tecnológica para seu uso interno que faz interface com os sistemas do cliente. Essa plataforma não é transferida ao cliente, mas será utilizada para prestar serviços ao cliente.

Custos incrementais de obtenção de contrato

EI193. De acordo com o item 91 deste pronunciamento, a entidade reconhece um ativo para os custos incrementais para o contrato da comissão de vendas no montante de \$ 10.000, pois a entidade espera recuperar esses custos por meio de honorários futuros pelos serviços a serem prestados. A entidade amortiza o ativo ao longo de sete anos de acordo com o item 99 deste pronunciamento, pois o ativo refere-se aos serviços transferidos ao cliente durante a vigência do contrato de cinco anos e a entidade antecipa que o contrato será renovado por dois períodos subsequentes de um ano.

Custos para cumprir o contrato

EI194. Os custos iniciais incorridos para estabelecer a plataforma tecnológica são os seguintes:

	\$
Serviços de projeto	40.000
<i>Hardware</i>	120.000
<i>Software</i>	90.000
Migração e teste de centro de dados	100.000
Total dos custos	350.000

EI195. Os custos iniciais de preparação referem-se fundamentalmente a atividades para cumprir o contrato, mas não transferem produtos ou serviços ao cliente. A entidade contabiliza os custos iniciais de preparação conforme segue:

- (a) custos de *hardware* – contabilizados de acordo com a IAS 16 *Imobilizado*.
- (b) custos de *software* – contabilizados de acordo com a IAS 38 – *Ativos Intangíveis*.
- (c) custos do projeto, migração e teste do centro de dados – avaliados de acordo com o item 95 deste pronunciamento para determinar se um ativo pode ser reconhecido para os custos de cumprir o contrato. Qualquer ativo resultante deve ser amortizado sistematicamente ao longo do período de sete anos (ou seja, a vigência do contrato de cinco anos e dois períodos de renovação de um ano antecipados) durante os quais a entidade espera prestar serviços referentes ao centro de dados.

EI196. Além dos custos iniciais para estabelecer a plataforma tecnológica, a entidade também designa dois empregados que são os principais responsáveis por prestar o serviço ao cliente. Embora os custos desses dois empregados sejam incorridos como parte da prestação do serviço ao cliente, a entidade conclui que os custos não geram ou melhoram os recursos da entidade (ver item 95(b) deste pronunciamento). Portanto, os custos não atendem aos critérios do item 95 deste pronunciamento e não podem ser reconhecidos como ativo utilizando este pronunciamento. De acordo com o item 98, a entidade reconhece as despesas de folha de pagamentos desses dois empregados quando incorridas.

Apresentação

EI197. Os Exemplos 38 a 40 ilustram os requisitos dos itens 105 a 109 deste pronunciamento sobre a apresentação de saldos contratuais.

Exemplo 38 – Passivo contratual e a receber

Caso A – Contrato cancelável

EI198. Em 1º de janeiro de 20X9, uma entidade celebra um contrato cancelável para transferir o produto ao cliente em 31 de março de 20X9. O contrato exige que o cliente pague a contraprestação de \$ 1.000 antecipadamente em 31 de janeiro de 20X9. O cliente paga a contraprestação em 1º de março de 20X9. A entidade transfere o produto em 31 de março de 20X9. Os seguintes lançamentos contábeis ilustram como a entidade contabiliza o contrato:

- (a) A entidade recebe pagamento à vista de \$ 1.000 em 1º de março de 20X9 (o pagamento à vista é recebido antes do desempenho):

Caixa	\$ 1.000
Passivo contratual	\$ 1.000

- (b) A entidade satisfaz a obrigação de desempenho em 31 de março de 20X9:

Passivo contratual	\$ 1.000
Receita	\$ 1.000

Caso B – Contrato não cancelável

EI199. Os mesmos fatos do Caso A aplicam-se ao Caso B, exceto que o contrato não é cancelável. Os seguintes lançamentos contábeis ilustram como a entidade contabiliza o contrato:

- (a) O valor da contraprestação é devido em 31 de janeiro de 20X9 (quando a entidade reconhece um recebível porque possui direito incondicional à contraprestação):

Recebível	\$ 1.000
Passivo contratual	\$ 1.000

- (b) A entidade recebe o pagamento à vista em 1º de março de 20X9.

Caixa	\$ 1.000
Recebível	\$ 1.000

- (c) A entidade satisfaz a obrigação de desempenho em 31 de março de 20X9:

Passivo contratual	\$ 1.000
Receita	\$ 1.000

EI200. Se a entidade emite a fatura antes de 31 de janeiro de 20X9 (a data de vencimento da contraprestação), a entidade não deve apresentar o recebível e o passivo contratual em base bruta balanço patrimonial porque a entidade ainda não possui o direito à contraprestação, que é incondicional.

Exemplo 39 – Ativo contratual reconhecido para o desempenho da entidade

EI201. Em 1º de janeiro de 20X8, uma entidade celebra um contrato para transferir os Produtos A e B a cliente por \$ 1.000. O contrato exige que o Produto A seja entregue primeiro e estabelece que o pagamento por sua entrega esteja condicionado à entrega do Produto B. Em outras palavras, a contraprestação de \$ 1.000 é devida somente após a entidade ter

transferido os Produtos A e B ao cliente. Consequentemente, a entidade não tem direito a contraprestação, que é incondicional (recebível), até que os Produtos A e B sejam transferidos ao cliente.

EI202. A entidade identifica as promessas de transferir os Produtos A e B como obrigações de desempenho e aloca \$ 400 à obrigação de desempenho de transferir o Produto A e \$ 600 à obrigação de desempenho de transferir o Produto B com base em seus preços de venda individuais relativos. A entidade reconhece receita para cada obrigação de desempenho respectiva quando o controle do produto é transferido ao cliente.

EI203. A entidade satisfaz a obrigação de desempenho de transferir o Produto A:

Ativo contratual	\$ 400
Receita	\$ 400

EI204. A entidade satisfaz a obrigação de desempenho de transferir o Produto B e de reconhecer o direito incondicional à contraprestação:

Recebível	\$ 1.000
Ativo contratual	\$ 400
Receita	\$ 600

Exemplo 40 – Recebível reconhecido para o desempenho da entidade

EI205. Uma entidade celebra um contrato com um cliente em 1º de janeiro de 20X9 para transferir produtos ao cliente por \$ 150 cada produto. Se o cliente compra mais de 1 milhão de produtos no ano civil, o contrato indica que o preço unitário é reduzido retrospectivamente a \$ 125 por produto.

EI206. A contraprestação é devida quando o controle dos produtos é transferido ao cliente. Portanto, a entidade tem direito incondicional à contraprestação (ou seja, recebível) de \$ 150 por produto até que se aplique a redução de preço retrospectiva (ou seja, após serem enviados 1 milhão de produtos).

EI207. Ao determinar o preço da transação, a entidade conclui no início do contrato que o cliente deve atingir o limite de 1 milhão de produtos e, portanto, estima que o preço da transação seja de \$ 125 por produto. Consequentemente, por ocasião do primeiro envio ao cliente de 100 produtos, a entidade reconhece o seguinte:

Recebível	\$ 15.000(a)
Receita	\$ 12.500(b)
Obrigação de restituição (passivo contratual)	\$ 2.500

(a) \$ 150 por produto × 100 produtos.

(b) preço da transação por produto de \$ 125 × 100 produtos.

EI208. A obrigação de restituição (ver item 55 deste pronunciamento) representa a restituição de \$ 25 por produto, que se espera que seja oferecido ao cliente para o desconto por volume (ou seja, a diferença entre o preço de \$ 150 estabelecido no contrato que a entidade tem direito incondicional de receber e o preço da transação estimado de \$ 125).

Divulgação

EI209. O Exemplo 41 ilustra os requisitos dos itens 114 e 115 e B87 a B89 deste pronunciamento sobre a divulgação de desagregação da receita. Os Exemplos 42 e 43 ilustram os requisitos

dos itens 120 a 122 deste pronunciamento para a divulgação do preço da transação alocado às demais obrigações de desempenho. Além disso, os requisitos seguintes estão ilustrados no Exemplo 42:

- (a) no item 57 deste pronunciamento sobre estimativas limitadoras da contraprestação variável; e
- (b) no item B16 deste pronunciamento sobre métodos para mensurar o progresso para satisfação completa da obrigação de desempenho.

Exemplo 41 – Desagregação da receita – divulgação quantitativa

EI210. Uma entidade apresenta informações dos seguintes segmentos: produtos de consumo, transporte e energia, de acordo com o CPC 22 – Informações por Segmento. Quando a entidade elabora suas apresentações a investidores, ela desagrega a receita em mercados geográficos primários, principais linhas de produtos e época do reconhecimento das receitas (ou seja, produtos transferidos em momento específico no tempo ou serviços transferidos ao longo do tempo).

EI211. A entidade determina que as categorias utilizadas nas apresentações aos investidores podem ser utilizadas para atender ao objetivo do requisito de divulgação de desagregação do item 114 deste pronunciamento, que é desagregar a receita de contratos com cliente em categorias que descrevem como a natureza, o valor, a época e a incerteza da receita e os fluxos de caixa são afetados por fatores econômicos. A tabela a seguir ilustra a divulgação da desagregação por mercado geográfico primário, principal linha de produtos e época do reconhecimento das receitas, incluindo a conciliação de como as receitas desagregadas relacionam-se com os segmentos de produtos de consumo, transporte e energia, de acordo com o item 115 deste pronunciamento.

Segmentos	Produtos de consumo	Transporte	Energia	Total
	\$	\$	\$	\$
Mercados geográficos primários				
América do Norte	990	2.250	5.250	8.490
Europa	300	750	1.000	2.050
Ásia	700	260	–	960
	1.990	3.260	6.250	11.500
Principais linhas de produtos/serviços				
Materiais de escritório	600	–	–	600
Eletrodomésticos	990	–	–	990
Vestuário	400	–	–	400
Motocicletas	–	500	–	500
Automóveis	–	2.760	–	2.760
Painéis solares	–	–	1.000	1.000
Usina de energia	–	–	5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500
Época do reconhecimento das receitas				
Produtos transferidos em momento específico no tempo	1.990	3.260	1.000	6.250
Serviços transferidos ao longo do tempo	–	–	5.250	5.250
	1.990	3.260	6.250	11.500

Exemplo 42 – Divulgação do preço da transação alocado à obrigação de desempenho remanescente

EI212. Em 30 de junho de 20X7, uma entidade celebra três contratos (Contratos A, B e C) com clientes separados para prestar serviços. Cada contrato possui o prazo não cancelável de dois anos. A entidade considera as exigências dos itens 120 a 122 deste pronunciamento ao determinar que as informações em cada contrato sejam incluídas na divulgação do preço da transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes em 31 de dezembro de 20X7.

Contrato A

EI213. Os serviços de limpeza devem ser prestados ao longo dos próximos dois anos normalmente uma vez por mês, no mínimo. Pelos serviços prestados, o cliente paga o honorário de \$ 25 por hora.

EI214. Devido à entidade cobrar um valor fixo por hora pelo serviço prestado, a entidade tem direito de faturar do cliente o valor que corresponde diretamente ao valor do desempenho concluído por ela até a presente data de acordo com o item B16 deste pronunciamento. Consequentemente, não é necessária nenhuma divulgação se a entidade decidir aplicar o expediente prático do item 121(b) deste pronunciamento.

Contrato B

EI215. Os serviços de limpeza e os serviços de manutenção de gramados devem ser prestados como e quando necessários, com quatro visitas, no máximo, ao mês ao longo dos próximos dois anos. O cliente paga o preço fixo de \$ 400 ao mês por ambos os serviços. A entidade mensura seu progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho utilizando a mensuração baseada no tempo.

EI216. A entidade divulga o valor do preço da transação que ainda não foi reconhecido como receita natabela com faixas de tempo quantitativas que ilustram quando a entidade espera reconhecer o valor como receita. As informações do Contrato B incluídas na divulgação geral são as seguintes:

	20X8	20X9	Total
	\$	\$	\$
Receita que se espera que seja reconhecida neste contrato em 31 de dezembro de 20X7	4.800(a)	2.400(b)	7.200

(a) \$ 4.800 = \$ 400 × 12 meses.

(b) \$ 2.400 = \$ 400 × 6 meses.

Contrato C

EI217. Os serviços de limpeza devem ser prestados como e quando necessários ao longo dos próximos dois anos. O cliente paga a contraprestação fixa de \$ 100 ao mês mais um único pagamento de contraprestação variável que varia de \$ 0 a \$ 1.000 correspondente a uma única revisão regulatória e certificação das instalações do cliente (ou seja, bônus de desempenho). A entidade estima que terá direito a \$ 750 da contraprestação variável. Com base na avaliação da entidade dos fatores no item 57 deste pronunciamento, a entidade inclui sua estimativa de \$ 750 de contraprestação variável no preço da transação porque é

altamente provável que não ocorra uma reversão significativa no valor da receita acumulada reconhecida. A entidade mensura seu progresso para a satisfação completa da obrigação de desempenho utilizando a mensuração baseada no tempo.

EI218. A entidade divulga o valor do preço da transação que ainda não foi reconhecido como receita na tabela com faixas de tempo quantitativas que ilustram quando a entidade espera reconhecer o valor como receita. A entidade também inclui uma discussão qualitativa sobre qualquer contraprestação variável significativa que não esteja incluída na divulgação. As informações do Contrato C incluídas na divulgação geral são as seguintes:

	20X8	20X9	Total
	\$	\$	\$
Receita que se espera que seja reconhecida neste contrato em 31 de dezembro de 20X7	1.575(a)	788(b)	2.363

(a) Preço da transação = \$ 3.150 (\$ 100 × 24 meses + \$ 750 contraprestação variável) reconhecidas linearmente ao longo de 24 meses a \$ 1.575 ao ano.

(b) \$ 1.575 ÷ 2 = \$ 788 (ou seja, durante 6 meses do ano).

EI219. Além disso, de acordo com o item 122 deste pronunciamento, a entidade divulga qualitativamente que parte do bônus de desempenho foi excluída da divulgação porque não estava incluída no preço da transação. Essa parte do bônus de desempenho foi excluída do preço da transação de acordo com os requisitos para estimativas limitadoras da contraprestação variável.

Exemplo 43 – Divulgação do preço da transação alocado à obrigação de desempenho remanescente – divulgação qualitativa

EI220. Em 1º de janeiro de 20X2, uma entidade celebra um contrato com um cliente para construir um edifício comercial pela contraprestação fixa de \$ 10 milhões. A construção do edifício é uma obrigação de desempenho única que a entidade satisfaz ao longo do tempo. Em 31 de dezembro de 20X2, a entidade reconheceu \$ 3,2 milhões de receita. A entidade estima que a construção esteja concluída em 20X3, mas é possível que o projeto seja concluído no primeiro semestre de 20X4.

EI221. Em 31 de dezembro de 20X2, a entidade divulga o valor do preço da transação que ainda não foi reconhecido como receita em sua divulgação do preço da transação alocado às obrigações de desempenho remanescentes. A entidade também divulga uma explicação sobre quando espera reconhecer esse valor como receita. A explicação pode ser divulgada em base quantitativa, utilizando as faixas de tempo mais adequadas para a duração da obrigação de desempenho remanescente ou por meio do fornecimento de explicação qualitativa. Devido à incerteza da entidade sobre a época do reconhecimento das receitas, ela divulga essas informações qualitativamente conforme abaixo:

“Em 31 de dezembro de 20X2, o valor agregado do preço da transação alocado à obrigação de desempenho remanescente é de \$ 6,8 milhões e a entidade deve reconhecer essa receita à medida que o edifício estiver concluído, o que se espera que ocorra durante os próximos 12 a 18 meses.”

Garantias

EI222. O Exemplo 44 ilustra os requisitos dos itens B28 a B33 deste pronunciamento sobre garantias. Além disso, o Exemplo 44 ilustra os requisitos dos itens 27 a 29 deste pronunciamento sobre identificação das obrigações de desempenho.

Exemplo 44 – Garantias

EI223. Um fabricante fornece a seu cliente garantia juntamente com a compra do produto. A garantia atesta que o produto cumpre as especificações pactuadas e que deve funcionar conforme prometido durante um ano a contar da data da compra. O contrato também dá ao cliente o direito de receber até 20 horas de serviços de treinamento sobre como operar o produto sem custo adicional.

EI224. A entidade avalia os produtos e serviços no contrato para determinar se são distintos e, portanto, resultam em obrigações de desempenho separadas.

EI225. O produto e serviços de treinamento são cada um capaz de ser distinto, de acordo com os itens 27(a) e 28 deste pronunciamento, porque o cliente pode beneficiar-se do produto por si mesmo sem os serviços de treinamento e pode se beneficiar dos serviços de treinamento em conjunto com o produto que já foi transferido pela entidade. A entidade vende regularmente o produto separadamente sem os serviços de treinamento.

EI226. A entidade em seguida avalia se seus compromissos de transferir o produto e fornecer os serviços de treinamento são separadamente identificáveis, de acordo com os itens 27(b) e 29 deste pronunciamento. A entidade não fornece serviço significativo de integrar os serviços de treinamento com o produto (ver item 29(a) deste pronunciamento). Os serviços de treinamento e o produto não são significativamente modificados ou customizados um pelo outro (ver item 29(b) deste pronunciamento). O produto e os serviços de treinamento não são altamente interdependentes do produto ou altamente inter-relacionados (ver item 29(c) deste pronunciamento). A entidade pode cumprir seu compromisso de transferir o produto de forma independente de seus esforços para fornecer posteriormente os serviços de treinamento, e pode prestar serviços de treinamento para qualquer cliente que tenha adquirido anteriormente o seu produto. Por conseguinte, a entidade conclui que o seu compromisso para transferir o produto e seu compromisso de fornecer serviços de treinamento não são entradas para o produto combinado, e, por conseguinte, são cada um separadamente identificáveis.

EI227. O produto e os serviços de treinamento são distintos de acordo com o item 27 e, portanto, resultam em duas obrigações de desempenho separadas.

EI228. Finalmente, a entidade avalia a promessa de fornecer garantia e observa que esta garante ao cliente que o produto deve funcionar conforme previsto durante um ano. A entidade conclui, de acordo com os itens B28 a B33 deste pronunciamento, que a garantia não fornece ao cliente um bem ou serviço além dessa garantia e, portanto, a entidade não a contabiliza como obrigação de desempenho. A entidade contabiliza a garantia de acordo com os requisitos da IAS 37.

EI229. Como resultado, a entidade aloca o preço da transação às duas obrigações de desempenho (o produto e os serviços de treinamento) e reconhece a receita quando (ou conforme) essas obrigações de desempenho são satisfeitas.

Contraprestação do principal *versus* agente

EI230. Os Exemplos 45 a 48A ilustram os requisitos dos itens B34 a B38 deste pronunciamento sobre contraprestações do principal *versus* agente.

Exemplo 45 – Providenciando o fornecimento de produtos ou serviços (a entidade é agente)

EI231. A entidade opera um site que permite aos clientes comprarem mercadorias de uma série de fornecedores que entregam as mercadorias diretamente aos clientes. Sob os termos do contrato da entidade com os fornecedores, quando a mercadoria é comprada por meio do site, a entidade tem direito à comissão equivalente a 10% do preço da venda. O site da entidade facilita o pagamento entre o fornecedor e o cliente a preços que são estabelecidos pelo fornecedor. A entidade requer o pagamento dos clientes antes que os pedidos sejam processados. Todos os pedidos são não restituíveis. A entidade não tem outras obrigações perante o cliente após providenciar que os produtos sejam fornecidos a ele.

EI232. Para determinar se a obrigação de desempenho da entidade é fornecer ela própria o produto especificado (ou seja, a entidade é principal) ou para que essas mercadorias sejam entregues pelo fornecedor (ou seja, a entidade é agente), a entidade identifica o bem ou serviço específico a ser fornecido ao cliente e avalia se ela controla o bem ou o serviço antes do bem ou serviço ser transferido para o cliente.

EI232A. O site operado pela entidade é um mercado em que os fornecedores oferecem seus produtos e clientes compram os produtos que são oferecidos pelos fornecedores. Assim, a entidade observa que as mercadorias especificadas devem ser fornecidas aos clientes, que usam o site, pelos fornecedores, e nenhum outro bem ou serviço é prometido aos clientes pela entidade.

EI232B. A entidade conclui que não controla as mercadorias especificadas antes de serem transferidas aos clientes que encomendam bens usando o site. A entidade, em nenhum momento, tem a capacidade de dirigir a utilização dos bens transferidos aos clientes. Por exemplo, ela não pode dirigir os bens para outras partes que não os clientes ou evitar que os fornecedores transfiram os bens aos clientes. A entidade não controla os estoques dos bens dos fornecedores utilizados para cumprir as encomendas feitas pelos clientes que utilizam o site.

EI232C. Como parte para se chegar a essa conclusão, a entidade deve considerar os seguintes indicadores no item B37. A entidade conclui que esses indicadores fornecem mais uma evidência de que ele não controla as mercadorias especificadas antes de serem transferidas para os clientes:

- (a) o fornecedor é o representante responsável para o cumprimento da promessa de fornecer a mercadoria ao cliente. A entidade não é obrigada a fornecer as mercadorias, se o fornecedor não as transferir ao cliente, nem responsável pela aceitação dos produtos;
- (b) a entidade não tem risco de estoque em qualquer momento antes ou após os produtos serem transferidos ao cliente. A entidade não se compromete para obtenção das mercadorias do fornecedor antes das mercadorias serem compradas pelo cliente, e não tem responsabilidade por qualquer dano ou mercadorias devolvidas;
- (c) a entidade não tem liberdade para estabelecer o preço dos produtos do fornecedor. O preço de venda é definido pelo fornecedor.

EI233. Consequentemente, a entidade conclui que é agente e sua obrigação de desempenho é providenciar a entrega das mercadorias pelo fornecedor. Quando a entidade cumpre seu compromisso de providenciar que as mercadorias sejam entregues pelo fornecedor ao cliente

(que, neste exemplo, é quando as mercadorias são compradas pelo cliente), a entidade reconhece a receita no valor da comissão à qual tem direito.

Exemplo 46 – Promessa de fornecer produtos ou serviços (a entidade é principal)

- EI234. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para equipamentos com especificações exclusivas. A entidade e o cliente desenvolvem as especificações do equipamento, que a entidade comunica ao fornecedor com o qual a entidade estabelece um contrato para fabricar o equipamento. A entidade também providencia para que o fornecedor entregue o equipamento diretamente ao cliente. Por ocasião da entrega do equipamento ao cliente, os termos do contrato exigem que a entidade pague ao fornecedor o preço pactuado pela entidade e o fornecedor para a fabricação do equipamento.
- EI235. A entidade e o cliente negociam o preço de venda e a entidade cobra do cliente o preço pactuado com condições de pagamento de 30 dias. O lucro da entidade baseia-se na diferença entre o preço de venda negociado com o cliente e o preço cobrado pelo fornecedor.
- EI236. O contrato entre a entidade e o cliente exige que este busque recursos legais por defeitos no equipamento do fornecedor de acordo com a garantia do fornecedor. Entretanto, a entidade é responsável por quaisquer reparos no equipamento requeridos em decorrência de erros nas especificações.
- EI237. Para determinar se a obrigação de desempenho da entidade é fornecer ela própria os produtos ou serviços (ou seja, a entidade é principal) ou para organizar que esses produtos ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente), a entidade identifica bem ou serviço especificado a ser prestado ao cliente e avalia se controla esse bem ou serviço antes do bem ou do serviço ser transferido ao cliente.
- EI237A. A entidade conclui que se comprometeu a fornecer ao cliente equipamento especializado concebido pela entidade. Embora a entidade tenha subcontratado a fabricação do equipamento para o fornecedor, a entidade concluiu que a concepção e a fabricação dos equipamentos não são distintas, porque elas não são identificáveis separadamente (ou seja, há uma única obrigação de desempenho). A entidade é responsável pela gestão global do contrato (por exemplo, assegurando que o serviço de fabricação está de acordo com as especificações) e, portanto, oferece serviço significativo de integração desses itens para entrega combinada – equipamentos especializados – para a qual o cliente contratou. Além disso, essas atividades são altamente inter-relacionadas. Se são identificadas alterações necessárias nas especificações do equipamento que está sendo fabricado, a entidade é responsável pelo desenvolvimento e comunicação de revisões ao fornecedor e pela garantia que qualquer retrabalho associado exigido esteja em conformidade com as especificações revistas. Por conseguinte, a entidade identifica o bem especificado para ser fornecido ao cliente como equipamento especializado.
- EI237B. A entidade conclui que controla o equipamento especializado antes do equipamento ser transferido ao cliente (ver item B35A(c)). A entidade fornece serviço de integração significativo necessário para produzir o equipamento especializado e, por isso, controla o equipamento especializado, antes que seja transferido ao cliente. A entidade dirige o uso do serviço de fabricação do fornecedor como insumo na criação do produto combinado, que é o equipamento especializado. Para se chegar à conclusão de que ela controla o equipamento especializado antes que o equipamento seja transferido ao cliente, a entidade também observa que, mesmo que o fornecedor entregue o equipamento especializado ao cliente, o fornecedor não tem capacidade de dirigir a sua utilização (ou seja, os termos do contrato entre a entidade

e o fornecedor impedem o fornecedor de usar o equipamento especializado para outra finalidade ou direcionar o equipamento para outro cliente). A entidade também obtém os benefícios remanescentes do equipamento especializado por ter direito à contraprestação no contrato com cliente.

EI238. Dessa forma, a entidade conclui que é o representante. A entidade não considera os indicadores no item B37 porque a avaliação acima é conclusiva sem levar em conta esses indicadores. A entidade reconhece a receita pelo valor bruto da contraprestação à qual tem direito paga pelo cliente em troca do equipamento especializado.

Exemplo 46A – Compromisso de fornecer bens ou serviços (entidade é o representante)

EI238A. A entidade contrata com cliente fornecimento de serviços de manutenção do escritório. A entidade e o cliente definem e concordam sobre o alcance dos serviços e negociam o preço. A entidade é responsável por assegurar que os serviços sejam realizados em conformidade com os termos e condições do contrato. A entidade fatura o preço acordado com o cliente, mensalmente, com prazo de pagamento de 10 dias.

EI238B. A entidade regularmente se envolve com terceiros prestadores de serviços para fornecer serviços de manutenção de escritório para seus clientes. Quando a entidade obtém um contrato com o cliente, a entidade subcontrata um desses prestadores de serviços, orientando o prestador de serviços para executar os serviços de manutenção de escritório para o cliente. Os termos de pagamento nos contratos com os prestadores de serviços são geralmente alinhados com as condições de pagamento em contratos da entidade com os clientes. No entanto, a entidade é obrigada a pagar ao fornecedor de serviços, mesmo que o cliente não pague.

EI238C. Para determinar se a entidade é representante ou agente, a entidade identifica o bem ou serviço especificado a ser prestado ao cliente e avalia se controla esse bem ou serviço antes do bem ou serviço ser transferido ao cliente.

EI238D. A entidade observa que os serviços especificados a serem fornecidos ao cliente são serviços de manutenção para os quais o cliente contratou, e que nenhum outro bem ou serviço é prometido para o cliente. Enquanto que a entidade obtém direito de serviços de manutenção do escritório do prestador de serviço após a contratação com o cliente, esse direito não é transferido para o cliente. Ou seja, a entidade retém a capacidade para dirigir a utilização e obter substancialmente todos os benefícios restantes provenientes daquele direito. Por exemplo, a entidade pode decidir dirigir os serviços prestados pelo fornecedor dos serviços de manutenção de escritório para esse cliente, ou para outro cliente, ou em suas próprias instalações. O cliente não tem o direito de dirigir o prestador de serviços para executar serviços que a entidade não concordou em fornecer. Portanto, o direito sobre os serviços de manutenção do escritório obtidos pela entidade a partir do fornecedor de serviços não é bem ou serviço especificado em seu contrato com o cliente.

EI238E. A entidade conclui que controla os serviços especificados, antes de serem fornecidos ao cliente. A entidade obtém controle do direito dos serviços de manutenção do escritório após a celebração do contrato com o cliente, mas antes que esses serviços sejam prestados ao cliente. Os termos do contrato da entidade com o prestador de serviços concedem à entidade a capacidade de dirigir o serviço do provedor para fornecer os serviços especificados em nome da entidade (ver item B35A(b)). Além disso, a entidade conclui que os seguintes indicadores no item B37 fornecem mais evidências de que a entidade controla os serviços de manutenção do escritório antes de serem fornecidos ao cliente:

- (a) a entidade é o principal responsável para o cumprimento do compromisso de fornecer os serviços de manutenção do escritório. Embora a entidade tenha contratado os serviços de fornecedor para executar os serviços prometidos ao cliente, é a própria entidade que é responsável por garantir que os serviços sejam realizados e sejam aceitáveis para o cliente (ou seja, a entidade é responsável pelo cumprimento do compromisso no contrato, independentemente se a entidade executa ela própria os serviços ou contrate um terceiro prestador de serviços para execução dos serviços).
- (b) a entidade tem poder discricionário para fixar o preço dos serviços ao cliente.

E238F. A entidade observa que não se compromete em obter os serviços do fornecedor de serviços antes de obter o contrato com o cliente. Assim, a entidade mitigou o risco de estoque no que diz respeito aos serviços de manutenção do escritório. No entanto, a entidade conclui que controla os serviços de manutenção de escritório antes que eles sejam fornecidos ao cliente, com base em evidência no item EI238E.

EI238G. Assim, a entidade é o representante na transação e deve reconhecer receita no valor da contraprestação a que tem direito a partir do cliente em troca dos serviços de manutenção do escritório.

Exemplo 47 – Promessa de fornecer produtos ou serviços (a entidade é principal)

EI239. Uma entidade negocia com importantes companhias aéreas para adquirir passagens por tarifas reduzidas em comparação com o preço das passagens vendidas diretamente pelas companhias aéreas ao público. A entidade concorda em comprar uma quantidade específica de passagens e deve pagar por elas independentemente de conseguir revendê-las. A tarifa reduzida paga pela entidade para cada passagem adquirida é negociada e pactuada antecipadamente.

EI240. A entidade determina os preços pelos quais as passagens aéreas serão vendidas a seus clientes. A entidade vende as passagens e cobra a contraprestação dos clientes quando as passagens são adquiridas.

EI241. A entidade também auxilia os clientes na solução das reclamações pelos serviços prestados pelas companhias aéreas. Contudo, cada companhia aérea é responsável por cumprir as obrigações referentes às passagens, incluindo soluções para o cliente por insatisfação com o serviço.

EI242. Para determinar se a obrigação de desempenho da entidade é fornecer ela própria os produtos ou serviços (ou seja, a entidade é principal) ou providenciar para que esses produtos ou serviços sejam fornecidos por outra parte (ou seja, a entidade é agente), a entidade deve identificar o bem ou o serviço especificado a ser fornecido ao cliente e avaliar se controla esse bem ou serviço antes do bem ou serviço ser transferido para o cliente.

EI242A. A entidade conclui que, para cada bilhete que se compromete a comprar da companhia aérea, obtém o controle do direito de voar em vôo específico (sob a forma de bilhete) que a entidade, em seguida, transfere para um de seus clientes (ver item B35A (a)). Consequentemente, a entidade determina que o bem ou o serviço especificado a ser prestado ao seu cliente é aquele direito (para um assento em específico vôo) que a entidade controla. A entidade observa que não há outros bens ou serviços prometidos para o cliente.

EI242B. A entidade controla o direito de cada voo antes de transferir esse específico direito para um dos seus clientes, uma vez que a entidade tem a capacidade de direcionar a utilização daquele

direito ao decidir se deseja usar o bilhete para cumprir o contrato com o cliente e, em caso afirmativo, cujo contrato vai cumprir. A entidade também tem a capacidade de obter os benefícios remanescentes a partir desse direito por qualquer revenda do bilhete e a obtenção de todas as receitas provenientes da venda ou, alternativamente, utilizando ela mesmo o bilhete.

EI242C. Os indicadores do item B37(b) e (c) também fornecem evidências relevantes que a entidade controla cada direito (bilhete) especificado antes de ser transferido para o cliente. A entidade tem risco de estoque no que diz respeito ao bilhete, porque a entidade comprometeu-se a obter o bilhete da companhia aérea antes de obter o contrato com o cliente para revender o bilhete. Isto é porque a entidade é obrigada a pagar a companhia aérea por esse direito, independentemente de saber se é capaz de obter cliente para revender o bilhete ou se ela pode obter preço favorável para o bilhete. A entidade também estabelece o preço que o cliente vai pagar para o bilhete especificado.

EI243. Dessa forma, a entidade conclui que é principal nas transações com os clientes. A entidade reconhece a receita pelo valor bruto da contraprestação à qual tem direito em troca das passagens transferidas aos clientes.

Exemplo 48 – Providenciando o fornecimento de produtos ou serviços (a entidade é agente)

EI244. A entidade vende *vouchers* que dão aos clientes o direito a futuras refeições em restaurantes específicos. O preço de venda do *voucher* oferece ao cliente desconto significativo em comparação com os preços de venda normais das refeições (por exemplo, o cliente paga \$ 100 pelo *voucher* que dá ao cliente o direito a uma refeição em restaurante que de outra forma custaria \$ 200). A entidade não compra ou compromete-se a comprar *vouchers* antecipadamente da sua venda ao cliente; em vez disso, ela compra *vouchers* somente conforme são solicitados pelos clientes. A entidade vende os *vouchers* por meio de seu site e eles não são restituíveis.

EI245. A entidade e os restaurantes determinam conjuntamente os preços pelos quais os *vouchers* serão vendidos aos clientes. Sob os termos de seus contratos com os restaurantes, a entidade tem direito a 30% do preço do *voucher* quando o vende.

EI246. A entidade também auxilia os clientes na solução de reclamações sobre as refeições e possui um programa de satisfação do comprador. Contudo, o restaurante é responsável por cumprir as obrigações referentes ao *voucher*, incluindo soluções para o cliente por insatisfação com o serviço.

EI247. Para determinar se a entidade é principal ou agente, a entidade deve identificar o bem ou o serviço especificado a ser fornecido ao cliente e avaliar se ela controla o bem ou o serviço especificado antes de o transferir ao cliente.

EI247A. O cliente obtém um voucher para o restaurante que ele escolhe. A entidade não envolve o restaurante para fornecer refeições para os clientes em nome da entidade, tal como descrito no indicador no item B37(a). Por conseguinte, a entidade observa que o bem ou o serviço especificado a ser prestado ao cliente é o direito à refeição (na forma do voucher) em restaurante especificado, para o qual o cliente compra e, em seguida, pode usar ou transferir para outra pessoa. A entidade também observa que não há outros bens ou serviços, além dos vouchers, prometidos aos clientes.

EI247B. A entidade conclui que não controla o voucher (direito à refeição), em qualquer tempo. Para se chegar a essa conclusão, a entidade considera, principalmente, o seguinte:

- (a) os vouchers são criados somente no momento em que eles são transferidos para os clientes e, assim, não existem antes dessa transferência. Portanto, a entidade, em nenhum momento, tem a capacidade de direcionar a utilização dos vouchers, ou obter substancialmente todos os benefícios restantes dos vouchers, antes de serem transferidos aos clientes;
- (b) a entidade não compra, nem se compromete a comprar, vouchers antes de serem vendidos aos clientes. A entidade também não tem nenhuma responsabilidade de aceitar quaisquer vouchers devolvidos. Por conseguinte, a entidade não tem risco de estoque no que diz respeito aos vouchers como descrito no indicador no item B37(b).

EI248. Assim, a entidade conclui que é agente com relação aos vouchers. A entidade deve reconhecer a receita no valor líquido da contraprestação à qual a entidade tem direito em troca do acordo com os restaurantes para fornecer vouchers aos clientes para realizarem refeições nos restaurantes cuja comissão a que tem direito por ocasião da venda de cada *voucher* é de 30%.

Exemplo 48A – A entidade é principal e agente no mesmo contrato

EI248A. A entidade vende serviços para auxiliar seus clientes na identificação de forma mais eficaz de potenciais candidatos para vagas abertas. A entidade executa vários serviços em si, como entrevistar candidatos e executar verificações de antecedentes. Como parte do contrato, o cliente concorda em obter licença para acessar informações em banco de dados de terceiro de potenciais candidatos. A entidade organiza para essa licença com o terceiro, mas o contrato do cliente é diretamente com o fornecedor do banco de dados para a licença. A entidade recebe o pagamento em nome do fornecedor do banco de dados de terceiros como parte do faturamento da entidade para o cliente. O fornecedor do banco de dados define o preço cobrado ao cliente para a licença, e é responsável por prestar apoio técnico e conceder créditos para que o cliente possa ter direito por tempo de inatividade do serviço ou por outros problemas técnicos.

EI248B. Para determinar se a entidade é principal ou agente, a entidade identifica os bens ou serviços especificados a serem prestados ao cliente, e avalia se ela controla esses bens ou serviços antes de serem transferidos para o cliente.

EI248C. Para o propósito deste exemplo, admite-se que a entidade concluiu que os seus serviços de recrutamento e de licença de acesso ao banco de dados são cada um distintos com base em sua avaliação dos requisitos dos itens 27 a 30. Por conseguinte, existem dois produtos ou serviços especificados para serem fornecidos ao cliente (acesso ao banco de dados de terceiro e serviços de recrutamento).

EI248D. A entidade conclui que não controla o acesso ao banco de dados antes que ele seja fornecido ao cliente. A entidade, em nenhum momento, tem a capacidade de direcionar o uso da licença porque os contratos com clientes para a licença são diretamente com o fornecedor do banco de dados. A entidade não controla o acesso ao banco de dados do fornecedor, não pode, por exemplo, conceder acesso ao banco de dados para outra parte que não o cliente, ou impedir que o fornecedor do banco de dados forneça acesso ao cliente.

EI248E. Como parte para se chegar a essa conclusão, a entidade também considerou os indicadores no item B37. A entidade concluiu que esses indicadores fornecem mais uma evidência de que ela não controla o acesso ao banco de dados antes que o acesso seja fornecido para o cliente:

- (a) a entidade não é responsável pelo cumprimento do compromisso de fornecer o serviço de acesso ao banco de dados. Os contratos com clientes para a licença são diretamente com o fornecedor do banco de dados e o fornecedor do banco de dados é responsável pela aceitação do acesso ao banco de dados (por exemplo, fornecendo suporte técnico ou serviço de crédito);
- (b) a entidade não tem risco de estoque porque não compra ou compromete-se a comprar, o acesso ao banco de dados antes que o cliente contrate o acesso de banco de dados diretamente com o fornecedor do banco de dados;
- (c) a entidade não tem poder discricionário para fixar o preço para acesso ao banco de dados com o cliente, porque o fornecedor do banco de dados define esse preço.

EI248F. Assim, a entidade conclui que é agente em relação ao serviço de base de dados de terceiro. Em contraste, a entidade conclui que é principal em relação aos serviços de recrutamento porque a entidade executa esses serviços e nenhuma outra parte está envolvida no fornecimento desses serviços ao cliente.

Opções de clientes para produtos ou serviços adicionais

EI249. Os Exemplos 49 a 52 ilustram os requisitos dos itens B39 a B43 deste pronunciamento sobre opções de clientes para produtos ou serviços adicionais. O Exemplo 50 ilustra os requisitos dos itens 27 a 29 deste pronunciamento sobre identificação das obrigações de desempenho. O Exemplo 52 ilustra um programa de fidelidade do cliente. Esse exemplo pode não se aplicar a todos os acordos de fidelidade do cliente porque os termos e condições podem diferir. Particularmente, quando existem mais de duas partes no acordo, a entidade deve considerar todos os fatos e circunstâncias para determinar o cliente na transação que dá origem aos créditos de prêmio.

Exemplo 49 – Opção que dá ao cliente direito material (*voucher* de desconto)

EI250. Uma entidade celebra um contrato para a venda do Produto A por \$ 100. Como parte do contrato, a entidade dá ao cliente um *voucher* de desconto de 40% para quaisquer compras futuras de até \$ 100 nos próximos 30 dias. A entidade pretende oferecer o desconto de 10% sobre todas as vendas durante os próximos 30 dias como parte de promoção sazonal. O desconto de 10% não pode ser utilizado em conjunto com o *voucher* de desconto de 40%.

EI251. Devido ao fato que todos os clientes receberão o desconto de 10% sobre as compras durante os próximos 30 dias, o único desconto que dá ao cliente direito material é o desconto que é incremental ao desconto de 10% (ou seja, o desconto adicional de 30%). A entidade deve contabilizar o compromisso de conceder o desconto adicional como obrigação de desempenho no contrato pela venda do Produto A.

EI252. Para estimar o preço de venda individual do *voucher* de desconto de acordo com o item B42 deste pronunciamento, a entidade estima a probabilidade de 80% que o cliente resgatará o *voucher* e que o cliente comprará, em média, \$ 50 de produtos adicionais. Consequentemente, o preço de venda individual estimado da entidade do *voucher* de desconto é de \$ 12 (\$ 50 de preço de compra médio de produtos adicionais × 30% do desconto incremental × 80% de probabilidade de exercer a opção). Os preços de venda individuais do Produto A e do *voucher* de desconto e a alocação resultante do preço da transação de \$ 100 são os seguintes:

Obrigação de desempenho	Preço de venda	
-------------------------	----------------	--

	individual	
	\$	
Produto A	100	
<i>Voucher</i> de desconto	12	
Total	112	
	Preço da transação alocado	
Produto A	89	(\$ 100 ÷ \$ 112 × \$ 100)
<i>Voucher</i> de desconto	11	(\$ 12 ÷ \$ 112 × \$ 100)
Total	100	

EI253. A entidade aloca \$ 89 ao Produto A e reconhece receita para o Produto quando o controle é transferido. A entidade aloca \$ 11 ao *voucher* de desconto e reconhece receita para o *voucher* quando o cliente o resgata por produtos ou serviços ou quando ele expira.

Exemplo 50 – Opção que não dá ao cliente direito material (produtos ou serviços adicionais)

EI254. Uma entidade do setor de telecomunicações celebra um contrato com cliente para fornecer um celular e um serviço de rede mensal durante dois anos. O serviço de rede inclui até 1.000 minutos de ligações e 1.500 mensagens de texto ao mês por tarifa mensal fixa. O contrato especifica o preço para quaisquer mensagens de texto ou minutos de ligação adicionais que o cliente pode decidir adquirir em qualquer mês. Os preços para esses serviços são equivalentes a seus preços de venda individuais.

EI255. A entidade conclui que a promessa de fornecer o celular e o serviço de rede são obrigações de desempenho separadas. Isso porque o cliente pode beneficiar-se do celular e do serviço de rede por si só ou juntamente com outros recursos que estão disponíveis imediatamente ao cliente de acordo com o critério do item 27(a) deste pronunciamento. Além disso, o celular e o serviço de rede são separadamente identificáveis de acordo com o critério do item 27(b) deste pronunciamento (com base nos fatores do item 29 deste pronunciamento).

EI256. A entidade conclui que a opção de comprar as mensagens de texto e minutos de ligação adicionais não dá direito material que o cliente não receberia sem celebrar o contrato (ver item B41 deste pronunciamento). Isso porque os preços das mensagens de texto e minutos de ligação adicionais refletem os preços de venda individuais para esses serviços. Devido à opção por mensagens de texto e minutos de ligação adicionais não dar direito material ao cliente, a entidade conclui que isso não é uma obrigação de desempenho no contrato. Consequentemente, a entidade não aloca qualquer parte do preço da transação à opção para mensagens de texto ou minutos de ligação adicionais. A entidade deve reconhecer receita para as mensagens de texto ou minutos de ligação adicionais se e quando a entidade prestar esses serviços.

Exemplo 51 – Opção que dá ao cliente direito material (opção de renovação)

EI257. Uma entidade celebra 100 contratos separados com clientes para prestar serviços de manutenção durante um ano por \$ 1.000 cada contrato. Os termos dos contratos especificam que ao final do ano, cada cliente tem a opção de renovar o contrato de manutenção para o segundo ano pagando o adicional de \$ 1.000. Os clientes que renovam pelo segundo ano também têm a opção de renovar para o terceiro ano por \$ 1.000. A entidade cobra preços significativamente mais elevados por serviços de manutenção a clientes que não contratam os serviços de manutenção inicialmente (ou seja, quando os produtos são novos). Ou seja, a

entidade cobra \$ 3.000 no ano 2 e \$ 5.000 no ano 3 por serviços de manutenção anuais se o cliente não comprar inicialmente o serviço ou permitir que a prestação de serviços expire.

EI258. A entidade conclui que a opção de renovação dá ao cliente direito material que não seria recebido sem celebrar o contrato, pois os preços por serviços de manutenção são significativamente mais elevados se o cliente decidir adquirir os serviços somente nos anos 2 ou 3. Parte do pagamento de cada cliente de \$ 1.000 no primeiro ano é, na prática, um pré-pagamento não restituível dos serviços a serem prestados no ano subsequente. Consequentemente, a entidade conclui que o compromisso de oferecer a opção é uma obrigação de desempenho.

EI259. A opção de renovação é para a continuidade dos serviços de manutenção e esses serviços são prestados de acordo com os termos do contrato existente. Em vez de determinar os preços de venda individuais para as opções de renovação diretamente, a entidade aloca o preço da transação determinando a contraprestação que espera receber por todos os serviços que espera prestar, de acordo com o item B43 deste pronunciamento.

EI260. A entidade espera que 90 clientes renovem no final do ano 1 (90% dos contratos vendidos) e 81 clientes renovem no final do ano 2 (90% dos 90 clientes que renovaram no final do ano 1 também renovarão no final do ano 2, ou seja, 81% dos contratos vendidos).

EI261. No início do contrato, a entidade conclui que a contraprestação esperada para cada contrato é de \$ 2.710 ($\$ 1.000 + (90\% \times \$ 1.000) + (81\% \times \$ 1.000)$). A entidade também conclui que reconhecer a receita com base nos custos incorridos referentes ao total dos custos esperados representa a transferência dos serviços ao cliente. Os custos estimados para um contrato de três anos são os seguintes:

	\$
Ano 1	600
Ano 2	750
Ano 3	1.000

EI262. Assim, o padrão de reconhecimento de receitas esperado no início do contrato para cada contrato é o seguinte:

	Custos esperados ajustados para a probabilidade de renovação de contrato		Alocação de contraprestação esperada	
	\$		\$	
Ano 1	600	$(\$ 600 \times 100\%)$	780	$((\$ 600 \div \$ 2.085) \times \$ 2.710)$
Ano 2	675	$(\$ 750 \times 90\%)$	877	$((\$ 675 \div \$ 2.085) \times \$ 2.710)$
Ano 3	810	$(\$ 1.000 \times 81\%)$	1.053	$((\$ 810 \div \$ 2.085) \times \$ 2.710)$
Total	2.085		2.710	

EI263. Consequentemente, no início do contrato, a entidade aloca para a opção de renovação no final do ano 1 \$ 22.000 da contraprestação recebida até a presente data (caixa de \$ 100.000 – receita a ser reconhecida no ano 1 de \$ 78.000 ($\$ 780 \times 100$)).

EI264. Supondo que não existe alteração nas expectativas da entidade e os 90 clientes renovam conforme esperado, no final do primeiro ano, a entidade cobra o pagamento à vista de \$ 190.000 ($(100 \times \$ 1.000) + (90 \times \$ 1.000)$), reconhece a receita de \$ 78.000 ($\$ 780 \times 100$) e reconhece o passivo contratual de \$ 112.000.

EI265. Conseqüentemente, por ocasião da renovação no final do primeiro ano, a entidade aloca \$ 24.300 à opção de renovar no final do ano 2 (pagamento à vista acumulado de \$ 190.000 menos receita acumulada reconhecida no ano 1 e a ser reconhecida no ano 2 de \$ 165.700 (\$ 78.000 + \$ 877 × 100)).

EI266. Se o número real de renovações de contratos for diferente do que a entidade esperava, a entidade deve atualizar o preço da transação e a receita reconhecida de acordo com esse fato.

Exemplo 52 – Programa de fidelidade do cliente

EI267. Uma entidade tem um programa de fidelidade do cliente que premia o cliente com um ponto de fidelidade do cliente a cada \$ 10 em compras. Cada ponto é resgatável para um desconto de \$ 1 em quaisquer compras futuras dos produtos da entidade. Durante o período de relatório, os clientes compraram produtos por \$ 100.000 e ganharam 10.000 pontos resgatáveis para compras futuras. A contraprestação é fixa e o preço de venda individual dos produtos comprados é de \$ 100.000. A entidade espera que 9.500 pontos sejam resgatados. A entidade estima o preço de venda individual de \$ 0,95 por ponto (totalizando \$ 9.500) com base na probabilidade de resgate de acordo com o item B42 deste pronunciamento.

EI268. Os pontos conferem aos clientes direito material que eles não receberiam sem celebrar o contrato. Conseqüentemente, a entidade conclui que o compromisso de oferecer pontos aos clientes é uma obrigação de desempenho. A entidade aloca o preço da transação (\$ 100.000) ao produto e os pontos na base do preço de venda individual relativo, conforme abaixo:

	\$	
Produto	91.324	$(\$ 100.000 \times (\$ 100.000 \text{ preço de venda individual} \div \$ 109.500))$
Pontos	8.676	$(\$ 100.000 \times (\$ 9.500 \text{ preço de venda individual} \div \$ 109.500))$

EI269. No final do primeiro período de relatório, foram resgatados 4.500 pontos e a entidade continua esperando que 9.500 pontos sejam resgatados no total. A entidade reconhece a receita para os pontos de fidelidade de \$ 4.110 $((4.500 \text{ pontos} \div 9.500 \text{ pontos}) \times 8.676)$ e reconhece o passivo contratual de \$ 4.566 $(\$ 8.676 - \$ 4.110)$ para os pontos não resgatados no final do primeiro período de relatório.

EI270. No final do segundo período de relatório, foram resgatados cumulativamente 8.500 pontos. A entidade atualiza sua estimativa dos pontos que serão resgatados e agora espera que 9.700 pontos sejam resgatados. A entidade reconhece a receita para os pontos de fidelidade de \$ 3.493 $\{((8.500 \text{ total de pontos resgatados} \div 9.700 \text{ total de pontos que se espera resgatar}) \times \$ 8.676 \text{ alocação inicial}) - \$ 4.110 \text{ reconhecidas no primeiro período de relatório}\}$. O saldo do passivo contratual é de \$ 1.073 $(\$ 8.676 \text{ alocação inicial} - \$ 7.603 \text{ de receita acumulada reconhecida})$.

Honorário inicial não restituível

EI271. O Exemplo 53 ilustra os requisitos dos itens B48 a B51 deste pronunciamento sobre honorários iniciais não restituíveis.

Exemplo 53 – Honorário inicial não restituível

EI272. Uma entidade celebra um contrato com um cliente para um ano de prestação de serviços de processamento de transações. Os contratos da entidade possuem termos-padrão que são os

mesmos para todos os clientes. O contrato exige que o cliente pague honorário inicial para preparar o cliente nos processos e sistemas da entidade. O honorário é um valor nominal e não restituível. O cliente pode renovar o contrato a cada ano sem pagar honorário adicional.

EI273. As atividades de preparação da entidade não transferem um bem ou serviço ao cliente e, portanto, não resultam em obrigação de desempenho.

EI274. A entidade conclui que a opção de renovação não dá ao cliente direito material que ele não receberia sem celebrar esse contrato (ver item B40 deste pronunciamento). O honorário inicial é, na prática, o pagamento antecipado pelos serviços de processamento de transações futuros. Consequentemente, a entidade determina o preço da transação, que inclui o honorário inicial não restituível, e reconhece a receita para os serviços de processamento de transações conforme esses serviços são prestados, de acordo com o item B49 deste pronunciamento.

Licenciamento

EI275. Os Exemplos 54 a 61 ilustram os requisitos dos itens 22 a 30 deste pronunciamento sobre identificação das obrigações de desempenho e dos itens B52 a B63 deste pronunciamento sobre licenciamento. Esses exemplos também ilustram outros requisitos, conforme abaixo:

- (a) nos itens 39 a 45 deste pronunciamento sobre mensuração do progresso para satisfação completa de obrigação de desempenho (Exemplo 58);
- (b) nos itens 84 a 86 deste pronunciamento sobre alocação da contraprestação variável a obrigações de desempenho (Exemplo 57); e
- (c) no item B63 a B63B deste pronunciamento sobre contraprestação na forma de *royalties* sobre vendas ou sobre uso em licenças de propriedade intelectual (Exemplo 57 e 61).

Exemplo 54 – Direito de utilizar propriedade intelectual

EI276. Utilizando os mesmos fatos do Caso A no Exemplo 11 (ver itens EI49 a EI53), a entidade identifica quatro obrigações de desempenho no contrato:

- (a) licença de *software*;
- (b) serviços de instalação;
- (c) atualizações de *software*; e
- (d) suporte técnico.

EI277. A entidade avalia a natureza de sua promessa de transferir a licença de *software* de acordo com o item B58 deste pronunciamento. A entidade não considera em sua avaliação dos critérios do item B58 deste pronunciamento o compromisso de fornecer atualizações de *software*, pois elas resultam na transferência de bem ou serviço adicional para o cliente (ver item B58(c)). A entidade também observa que ela não tem quaisquer obrigações contratuais ou implícitas (independente das atualizações e suporte técnico) para realizar atividades que alterem a funcionalidade do *software* durante o período de licença. A entidade observa que o *software* permanece funcional sem as atualizações e o suporte técnico e, por conseguinte, a capacidade do cliente para obter os benefícios do *software* não é substancialmente derivada, ou dependente, das atividades em curso da entidade. A entidade determina, portanto, que o contrato não exige e o cliente não espera razoavelmente, que a entidade realize atividades que afetem significativamente o *software* (independente das atualizações e do suporte técnico). A entidade conclui que o *software* ao qual a licença se refere tem sozinho

funcionalidade significativa e nenhum dos critérios do item B58 deste pronunciamento é atendido. A entidade conclui ainda que a natureza da promessa da entidade de transferir a licença é fornecer o direito de usar a propriedade intelectual da entidade, tal como ela exista em momento específico. Consequentemente, a entidade contabiliza a licença como obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo.

Exemplo 55 – Licença de propriedade intelectual

EI278. A entidade celebra um contrato com o cliente para licenciar (pelo período de três anos) propriedade intelectual referente aos processos de produção e projeto de mercadoria. O contrato também especifica que o cliente obterá quaisquer atualizações dessa propriedade intelectual para novos processos de produção e projetos que possam ser desenvolvidos pela entidade. As atualizações são integrantes para a capacidade do cliente obter benefícios da licença durante o período da licença, pois a propriedade intelectual é usada em setor no qual a tecnologia muda rapidamente.

EI279. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade determina que o cliente pode se beneficiar (a) da licença por conta própria sem as atualizações, e (b) das atualizações juntamente com a licença inicial. Embora o benefício que o cliente possa obter da licença por conta própria (isto é, sem as atualizações), seja limitado, porque as atualizações são integrantes para usar a propriedade intelectual em indústria em que tecnologias mudam rapidamente, a licença pode ser usada de maneira que gere alguns benefícios econômicos. Assim, o critério no item 27(a) é cumprido para a licença e para as atualizações.

EI279A. O fato de que o benefício que o cliente possa obter da licença por conta própria (isto é, sem as atualizações) é limitada (porque as atualizações são essenciais para a capacidade do cliente continuar a utilizar a licença no ambiente tecnológico que muda rapidamente) também é considerado para avaliar se o critério previsto no item 27(b) é cumprida. Porque o benefício que o cliente pode obter da licença durante o prazo de três anos sem as atualizações é limitado de forma significativa, os compromissos da entidade de conceder a licença e para fornecer as atualizações esperadas são, com efeito, as entradas que, juntas, cumprem um único compromisso de entrega do produto combinado para o cliente. Ou seja, a natureza do compromisso da entidade no contrato é fornecer acesso contínuo à propriedade intelectual da entidade relacionada com os processos de concepção e produção do bem pelo prazo do contrato de três anos. Os compromissos nesse item combinado (ou seja, para conceder licença e fornecer atualizações quando e se disponível no mercado) não são, portanto, identificáveis separadamente, de acordo com o critério previsto no item 27(b).

EI280. A natureza do bem ou serviço combinado que a entidade prometeu transferir para o cliente é o acesso contínuo à propriedade intelectual da entidade relacionada com os processos de concepção e produção do bem para o prazo de três anos do contrato. Com base nessa conclusão, a entidade aplica os itens 31 a 38 deste pronunciamento para determinar se a simples obrigação de desempenho é satisfeita em momento específico no tempo ou ao longo do tempo. A entidade conclui que devido ao cliente simultaneamente receber e consumir os benefícios do desempenho da entidade conforme eles ocorrem, a obrigação de desempenho é satisfeita ao longo do tempo de acordo com o item 35(a) deste pronunciamento.

Exemplo 56 – Identificação de licença distinta

EI281. Uma empresa farmacêutica licencia a cliente seus direitos de patente de composto medicinal aprovado por 10 anos e também promete fabricar o medicamento para o cliente. O medicamento é um produto plenamente desenvolvido; portanto, a entidade não realizará quaisquer atividades para dar suporte ao medicamento, que é consistente com suas práticas comerciais usuais.

Caso A – Licença não é distinta

EI282. Nesse caso, nenhuma outra entidade pode fabricar esse medicamento devido à natureza altamente especializada do processo de fabricação. Como resultado, a licença não pode ser adquirida separadamente dos serviços de fabricação.

EI283. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos, de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade conclui que o cliente não pode beneficiar-se da licença sem o serviço de fabricação; portanto, o critério do item 27(a) deste pronunciamento não é cumprido. Consequentemente, a licença e o serviço de fabricação não são distintos e a entidade contabiliza a licença e o serviço de fabricação como uma única obrigação de desempenho.

EI284. A entidade aplica os itens 31 a 38 deste pronunciamento para determinar se a obrigação de desempenho (ou seja, o pacote da licença e dos serviços de fabricação) é uma obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

Caso B – Licença é distinta

EI285. Nesse caso, o processo de fabricação utilizado para produzir o medicamento não é exclusivo ou especializado e diversas outras entidades também podem fabricar o medicamento para o cliente.

EI286. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos e conclui que os critérios do item 27 deste pronunciamento foram cumpridos para a licença e para o serviço de fabricação. A entidade conclui que o critério no item 27(a) foi cumprido, porque o cliente pode beneficiar-se da licença juntamente com outros recursos facilmente disponíveis de serviços de fabricação da entidade (porque há outras entidades que podem fornecer o serviço de fabricação), e pode se beneficiar do serviço de fabricação juntamente com a licença transferida para o cliente no início do contrato.

EI286A. A entidade também conclui que seus compromissos de conceder a licença e para fornecer o serviço de fabricação são identificáveis separadamente (ou seja, o critério do item 27(b) é cumprido). A entidade conclui que a licença e o serviço de fabricação não são entradas para um item combinado no presente contrato com base nos princípios e nos fatores do item 29. Para se chegar a essa conclusão, a entidade considera que o cliente pode adquirir em separado a licença sem afetar significativamente a sua capacidade para se beneficiar da licença. Nem a licença, nem o serviço de fabricação, é significativamente modificado ou personalizado pelo outro e a entidade não está fornecendo um serviço significativo de integração desses itens para a produção combinada. A entidade considera ainda que a licença e o serviço de fabricação não são altamente interdependentes ou altamente relacionados porque a entidade pode cumprir seu compromisso de transferir a licença independentemente de cumprir seu compromisso de, subsequentemente, fabricar medicamento para o cliente. Da mesma forma, a entidade pode fabricar medicamento para o cliente, mesmo que o cliente tenha anteriormente obtido a licença e inicialmente utilizado outro fabricante. Assim,

embora o serviço de fabricação dependa necessariamente da licença nesse contrato (ou seja, a entidade não vai fornecer o serviço de fabricação sem o cliente ter obtido a licença), a licença e o serviço de fabricação não afetam significativamente um ao outro. Por conseguinte, a entidade conclui que seus compromissos de conceder a licença e para fornecer o serviço de fabricação são distintas e que existem duas obrigações de desempenho:

- (a) licença de direitos de patente; e
- (b) serviço de fabricação.

EI287. A entidade avalia, de acordo com o item B58 deste pronunciamento, a natureza da promessa da entidade de conceder a licença. O medicamento é um produto plenamente desenvolvido (ou seja, ele foi aprovado, está sendo atualmente fabricado e tem sido vendido comercialmente nos últimos anos). Para esses tipos de produtos plenamente desenvolvidos, as práticas comerciais usuais da entidade são não realizar quaisquer atividades para dar suporte ao medicamento. O composto do medicamento tem funcionalidade significativa sozinho (ou seja, a sua capacidade para produzir medicamento que trata uma doença ou condição). Consequentemente, o cliente obtém parte substancial dos benefícios do composto do medicamento a partir dessa funcionalidade, e não de atividades em curso da entidade. A entidade conclui que os critérios no item B58 deste pronunciamento não são atendidos porque o contrato não exige, e o cliente não espera de modo razoável, que a entidade realize atividades que afetem significativamente a propriedade intelectual à qual o cliente tem direito. Em sua avaliação dos critérios no item B58 deste pronunciamento, a entidade não leva em consideração a obrigação de desempenho separada de comprometer-se a prestar o serviço de manutenção. Consequentemente, a natureza da promessa da entidade de transferir a licença é oferecer o direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade na forma e funcionalidade com a qual ela existe em momento específico no tempo em que ela é concedida ao cliente. Consequentemente, a entidade contabiliza a licença como uma obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo.

EI288. A entidade aplica os itens 31 a 38 deste pronunciamento para determinar se o serviço de fabricação é uma obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo ou ao longo do tempo.

Exemplo 57 – Direito de franquia

EI289. Uma entidade celebra um contrato com cliente e promete conceder a licença de franquia que dá a ele o direito de utilizar o nome comercial da entidade e vender seus produtos durante 10 anos. Além da licença, a entidade também se compromete a fornecer os equipamentos necessários para operar a loja de franquia. Em troca da concessão da licença, a entidade recebe um *royalty* sobre vendas de 5% das vendas mensais do cliente. A contraprestação fixa pelo equipamento é de \$ 150.000 a pagar quando o equipamento é entregue.

Identificação de obrigações de desempenho

EI290. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade observa que ela, como franqueador, desenvolveu uma prática comercial usual para realizar atividades, tais como analisar as preferências em contínua mudança do cliente e implementar melhorias de produtos, estratégias de precificação, campanhas de *marketing* e eficiências operacionais para dar suporte ao nome da franquia. Contudo, a entidade conclui que essas atividades não transferem diretamente produtos ou serviços ao cliente porque fazem parte da promessa da entidade de conceder a licença.

EI291. A entidade conclui que tem duas promessas de transferir produtos ou serviços: a promessa de conceder uma licença e a promessa de transferir equipamentos. Além disso, a entidade conclui que o compromisso de conceder a licença e o compromisso de transferir os equipamentos são cada um distintos. Isso porque o cliente pode beneficiar-se de cada produto ou serviço (ou seja, a licença e o equipamento) por si só ou juntamente com outros recursos que estão imediatamente disponíveis (ver item 27(a) deste pronunciamento). (O cliente pode beneficiar-se da licença juntamente com os equipamentos que são entregues antes da abertura da franquia e os equipamentos podem ser utilizados na franquia ou vendidos por valor que não seja o valor de sucata). A entidade também determina que o compromisso de conceder a licença de franquia e de transferir os equipamentos são separadamente identificáveis, de acordo com o critério do item 27(b) deste pronunciamento. A entidade conclui que a licença e os equipamentos não são entradas para um item combinado (ou seja, eles não estão cumprindo o que é, na verdade, um único compromisso para o cliente). Para se chegar a essa conclusão, a entidade considera que ela não está prestando um serviço importante de integração da licença e dos equipamentos em item combinado (ou seja, a propriedade intelectual licenciada não é um componente, e não modifica significativamente, dos equipamentos). Além disso, a licença e os equipamentos não são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados, porque a entidade pode cumprir cada compromisso (ou seja, para licenciar a franquia ou para transferir os equipamentos) independentemente um do outro. Consequentemente, a entidade tem duas obrigações de desempenho:

- (a) a licença da franquia; e
- (b) os equipamentos.

Alocação do preço da transação

EI292. A entidade determina que o preço da transação inclui a contraprestação fixa de \$ 150.000 e a contraprestação variável (5% sobre as vendas do cliente). O preço de venda individual do equipamento é R\$ 150.000 e a entidade regularmente licencia franquias em troca de 5% das vendas do cliente.

EI293. A entidade aplica o item 85 deste pronunciamento para determinar se a contraprestação variável seria alocada integralmente à obrigação de desempenho de transferir a licença de franquia. A entidade conclui que a contraprestação variável (ou seja, o *royalty* sobre vendas) seria alocada integralmente à licença de franquia porque a contraprestação variável refere-se inteiramente à promessa da entidade de conceder a licença de franquia. Além disso, a entidade observa que alocar \$ 150.000 ao equipamento e o *royalty* sobre vendas à licença de franquia seria consistente com a alocação com base nos preços de venda individuais relativos da entidade em contratos similares. Consequentemente, a entidade conclui que a contraprestação variável (ou seja, o *royalty* sobre vendas) seria alocada integralmente à obrigação de desempenho de conceder a licença de franquia.

Orientação de aplicação: licenciamento

EI294. A entidade avalia, de acordo com o item B58 deste pronunciamento, a natureza da sua promessa de conceder a licença. A entidade conclui que os critérios do item B58 deste pronunciamento são atendidos e que a natureza da sua promessa é fornecer acesso à sua propriedade intelectual na forma atual durante todo o período da licença. Isso porque:

- (a) a entidade conclui que o cliente razoavelmente espera que a entidade realize atividades que afetarão significativamente a propriedade intelectual à qual o cliente tem direito. A

capacidade do cliente para obter benefícios a partir da propriedade intelectual, para a qual o cliente tem direito, é substancialmente derivada, ou dependente, das atividades esperadas da entidade. Isso se baseia na prática comercial usual da entidade de realizar atividades, tais como analisar as preferências em contínua mudança do cliente e implementar melhorias de produtos, estratégias de precificação, campanhas de *marketing* e eficiências operacionais. Além disso, a entidade observa que devido à parte de sua remuneração depender do sucesso da franqueada (conforme comprovado por meio do *royalty* sobre vendas), a entidade tem interesse econômico compartilhado com o cliente que indica que este espera que ela realize essas atividades para maximizar os lucros;

- (b) a entidade também observa que a licença de franquía exige que o cliente implemente quaisquer alterações que resultem dessas atividades e, dessa forma, expõe o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos dessas atividades;
- (c) a entidade também observa que ainda que o cliente possa beneficiar-se das atividades por meio dos direitos concedidos pela licença, elas não transferem um bem ou serviço ao cliente conforme essas atividades ocorrem.

EI295. Como os critérios do item B58 deste pronunciamento são atendidos, a entidade conclui que a promessa de transferir a licença é uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo, de acordo com o item 35(a) deste pronunciamento.

EI296. A entidade também conclui que devido à contraprestação ser na forma de *royalty* sobre vendas, relativas especificamente à licença de franquía (ver item B63A), a entidade aplica o item B63 deste pronunciamento. Após a transferência da licença de franquía, ela deve reconhecer a receita conforme e quando as vendas aos clientes ocorrerem, porque a entidade concluiu que isso representa razoavelmente o progresso da entidade para a satisfação completa da obrigação de desempenho da licença de franquía.

Exemplo 58 – Acesso a propriedade intelectual

EI297. Uma entidade, criadora de histórias em quadrinhos, licencia o uso das imagens e nomes de personagens de três histórias em quadrinhos a cliente para o período de quatro anos. Existem personagens principais envolvidos em cada uma das histórias em quadrinhos. Contudo, personagens recentemente criados aparecem regularmente e as suas imagens evoluem ao longo do tempo. O cliente, operador de navios de cruzeiro, pode utilizar os personagens da entidade de várias formas, tais como em *shows* ou desfiles, dentro de diretrizes razoáveis. O contrato exige que o cliente utilize as imagens mais recentes dos personagens.

EI298. Em troca da concessão da licença, a entidade recebe o pagamento fixo de \$ 1 milhão em cada ano do período de quatro anos.

EI299. De acordo com o item 27 deste pronunciamento, a entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos. A entidade conclui que não tem outras obrigações de desempenho que não seja o compromisso de conceder a licença. Isto é, as atividades adicionais associadas à licença não transferem diretamente um bem ou serviço ao cliente porque fazem parte da promessa da entidade de conceder a licença.

EI300. A entidade avalia a natureza da sua promessa de transferir a licença de acordo com o item B58 deste pronunciamento. Ao avaliar os critérios, a entidade considera o seguinte:

- (a) o cliente razoavelmente espera (em decorrência das práticas comerciais usuais da entidade) que a entidade realize atividades que afetarão significativamente a propriedade intelectual à qual o cliente tem direito (ou seja, os personagens). Isso ocorre porque as atividades da entidade (no desenvolvimento dos personagens) altera a forma da propriedade intelectual para a qual o cliente tem direitos. Além disso, a capacidade do cliente para se beneficiar da propriedade intelectual a que tem direito é substancialmente derivada, ou dependente, do curso das atividades da entidade (ou seja, a publicação das histórias dos personagens);
- (b) os direitos concedidos pela licença expõem diretamente o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade porque o contrato exige que o cliente utilize os personagens mais recentes;
- (c) ainda que o cliente possa beneficiar-se dessas atividades por meio dos direitos concedidos pela licença, elas não transferem um bem ou serviço ao cliente conforme essas atividades ocorrem.

EI301. Consequentemente, a entidade conclui que os critérios do item B58 deste pronunciamento são atendidos e que a natureza da promessa da entidade de transferir a licença é fornecer ao cliente acesso à propriedade intelectual da entidade conforme ela exista durante todo o período de licença. Consequentemente, a entidade contabiliza a licença prometida como uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo (ou seja, o critério do item 35(a) deste pronunciamento é atendido).

EI302. A entidade aplica os itens 39 a 45 deste pronunciamento para identificar o método que melhor retrata seu desempenho na licença. Como o contrato proporciona ao cliente o uso ilimitado dos personagens licenciados por prazo fixo, a entidade determina que o método baseado no tempo seria a mensuração do progresso mais apropriada para a satisfação completa da obrigação de desempenho.

Exemplo 59 – Direito de utilizar propriedade intelectual

EI303. Uma gravadora musical licencia a cliente uma gravação de 1975 de sinfonia clássica de orquestra famosa. O cliente, empresa de produtos de consumo, tem o direito de utilizar a sinfonia gravada em todos os comerciais, incluindo propagandas na televisão, rádio e internet durante dois anos no país A. Pelo fornecimento da licença, a entidade recebe a contraprestação fixa de \$ 10.000 ao mês. O contrato não inclui quaisquer outros produtos ou serviços a serem fornecidos pela entidade. O contrato não é cancelável.

EI304. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade conclui que sua única obrigação de desempenho é conceder a licença. A entidade determina que o prazo da licença (dois anos), o seu âmbito geográfico (o direito do cliente de usar a gravação apenas no País A), e o uso permitido definido para a gravação (em comerciais) são todos atributos da licença prometida no contrato.

EI305. De acordo com o item B58 deste pronunciamento, a entidade avalia a natureza da sua promessa de conceder a licença. A entidade não possui quaisquer obrigações contratuais ou implícitas de alterar a gravação licenciada. A gravação licenciada tem ela mesma funcionalidade significativa (ou seja, capacidade de ser reproduzida) e, portanto, a capacidade do cliente para obter os benefícios da gravação não é substancialmente derivada de atividades em curso na entidade. A entidade, portanto, determina que o contrato não exige, e o cliente não espera razoavelmente, que a entidade realize atividades que afetem

significativamente a gravação licenciada (ou seja, o critério no item B58(a) não é cumprido). Consequentemente, a entidade conclui que a natureza de sua promessa de transferir a licença é oferecer o direito de utilizar a sua propriedade intelectual conforme ela existe em momento específico no tempo em que ela é concedida. Portanto, o compromisso de conceder a licença é uma obrigação de desempenho satisfeita em momento específico no tempo. A entidade reconhece a totalidade da receita no momento específico no tempo em que o cliente pode orientar o uso da propriedade intelectual licenciada, e obter praticamente a totalidade dos seus benefícios remanescentes.

EI306. Devido ao período de tempo entre o desempenho da entidade (no início do período) e os pagamentos mensais do cliente ao longo de dois anos (que não são canceláveis), a entidade considera os requisitos dos itens 60 a 65 deste pronunciamento para determinar se existe componente de financiamento significativo.

Exemplo 60 – *Royalty* sobre vendas em troca de licença de propriedade intelectual

EI307. Uma distribuidora de filmes licencia o Filme XYZ a cliente. O cliente, um operador de cinemas, tem o direito de exibir o filme em seus cinemas durante seis semanas. Além disso, a entidade concordou em (a) fornecer informativos a partir da filmagem para o cliente exibir nos cinemas do cliente antes do início do período de seis semanas; e (b) divulgar anúncios para o filme XYZ nas estações de rádio populares nas área geográficas onde se concentram os cinemas do cliente durante o período de seis semanas. Pelo fornecimento da licença e dos bens e serviços promocionais adicionais, a entidade recebe uma parte das vendas de bilheteria do operador para o Filme XYZ (ou seja, contraprestação variável na forma de *royalty* sobre vendas).

EI308. A entidade conclui que a licença para a exibição do filme XYZ é o item predominante em que o *royalty* baseado em vendas se relaciona, porque a entidade tem expectativa razoável de que o cliente vai atribuir significativamente mais valor à licença do que aos produtos promocionais relacionados ou serviços. A entidade deve reconhecer a receita do *royalty* baseada nas vendas como única remuneração que a entidade tem direito nos termos do contrato, em total acordo com o item B63. Se a licença, os informativos e as atividades de publicidade são obrigações de desempenho separadas, a entidade aloca os *royalties* baseados nas vendas para cada obrigação de desempenho.

Exemplo 61 – Acesso a propriedade intelectual

EI309. Uma equipe esportiva famosa licencia o uso de seu nome e logotipo a cliente. O cliente, um designer de moda, tem o direito de utilizar o nome e o logotipo da equipe esportiva em itens que incluem camisetas, bonés, canecas e toalhas durante um ano. Pelo fornecimento da licença, a entidade recebe a contraprestação fixa de \$ 2 milhões e *royalties* de 5% do preço de venda de quaisquer itens que utilizem o nome ou o logotipo da equipe. O cliente espera que a entidade continue a jogar partidas e providencie uma equipe competitiva.

EI310. A entidade avalia os produtos e serviços prometidos ao cliente para determinar quais produtos e serviços são distintos de acordo com o item 27 deste pronunciamento. A entidade conclui que sua única obrigação de desempenho é transferir a licença. As atividades adicionais associadas à licença (isto é, continuar a jogar jogos e fornecer equipe competitiva) não transferem diretamente um bem ou serviço ao cliente porque fazem parte da promessa da entidade de conceder a licença.

EI311. A entidade avalia a natureza da sua promessa de transferir a licença de acordo com o item B58 deste pronunciamento. Ao avaliar os critérios, a entidade considera o seguinte:

- (a) a entidade conclui que o cliente razoavelmente espera que ela realize atividades que afetarão significativamente a propriedade intelectual (ou seja, o nome e o logotipo da equipe) à qual o cliente tem direito. Isso se baseia na prática comercial usual da entidade de realizar atividades que suportam e mantêm o valor do nome e do logotipo, tais como continuar a jogar e providenciar uma equipe competitiva. A entidade determina que a capacidade do cliente para obter benefícios do nome e do logotipo é substancialmente derivada, ou dependente, das atividades esperadas da entidade. Além disso, a entidade observa que devido à parte de sua contraprestação depender do sucesso do cliente (conforme comprovado por meio do *royalty* sobre vendas), a entidade tem interesse econômico compartilhado com o cliente, o que indica que este espera que a entidade realize essas atividades para maximizar os lucros;
- (b) a entidade observa que os direitos concedidos pela licença (ou seja, o uso do nome e do logotipo da equipe) expõem diretamente o cliente a quaisquer efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade;
- (c) a entidade também observa que ainda que o cliente possa beneficiar-se das atividades por meio dos direitos concedidos pela licença, elas não transferem um bem ou serviço ao cliente conforme essas atividades ocorrem.

EI312. A entidade conclui que os critérios do item B58 deste pronunciamento são atendidos e a natureza da promessa da entidade de conceder a licença é fornecer ao cliente acesso à propriedade intelectual da entidade conforme ela exista durante todo o período de licença. Consequentemente, a entidade contabiliza a licença prometida como obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo (ou seja, o critério do item 35(a) deste pronunciamento é atendido).

EI313. A entidade, então, aplica os itens 39 a 45 deste pronunciamento para determinar a mensuração do progresso que retrate o desempenho da entidade. Para a contraprestação na forma de *royalty* sobre vendas, aplica-se o item B63 deste pronunciamento porque os *royalties* baseados nas vendas se relacionam apenas com a licença, que é a única obrigação de desempenho no contrato. A entidade conclui que deve reconhecer os \$ 2 milhões de remuneração fixa como receita proporcionalmente ao tempo de reconhecimento da receita de *royalties*, conforme e quando ocorrerem as vendas aos clientes de itens que utilizam o nome e o logotipo da equipe que, razoavelmente, retratam o progresso da entidade para a satisfação completa da obrigação de desempenho da licença.

Acordos de recompra

EI314. O Exemplo 62 ilustra os requisitos dos itens B64 a B76 deste pronunciamento sobre acordos de recompra.

Exemplo 62 – Acordos de recompra

EI315. Uma entidade celebra um contrato com cliente para a venda de ativo tangível em 1º de janeiro de 20X7 por \$ 1 milhão.

Caso A – Opção de compra: financiamento

EI316. O contrato inclui uma opção de compra que dá à entidade o direito de recomprar o ativo por \$ 1,1 milhão até 31 de dezembro de 20X7.

- EI317. O controle do ativo não é transferido ao cliente em 1º de janeiro de 20X7 porque a entidade tem o direito de recomprar o ativo e, portanto, o cliente está limitado em sua capacidade de orientar a utilização do ativo, e de obter praticamente a totalidade dos benefícios dele remanescentes. Consequentemente, de acordo com o item B66(b) deste pronunciamento, a entidade contabiliza a transação como acordo de financiamento, porque o preço de exercício é superior ao preço de venda original. De acordo com o item B68 deste pronunciamento, a entidade não baixa o ativo, mas, em vez disso, reconhece o caixa recebido como passivo financeiro. A entidade também reconhece despesa de juros para a diferença entre o preço de exercício (\$ 1,1 milhão) e o caixa recebido (\$ 1 milhão), o que aumenta o passivo.
- EI318. Em 31 de dezembro de 20X7, a opção expira sem ter sido exercida; portanto, a entidade baixa o passivo e reconhece a receita de \$ 1,1 milhão.

Caso B – Opção de venda: arrendamento

- EI319. Em vez de ter a opção de compra, o contrato inclui a opção de venda que obriga a entidade a recomprar o ativo mediante solicitação do cliente por \$ 900.000 até 31 de dezembro de 20X7. Espera-se que o valor de mercado seja de \$ 750.000 em 31 de dezembro de 20X7.
- EI320. No início do contrato, a entidade avalia se o cliente tem um incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda, para determinar a contabilização da transferência do ativo (ver itens B70 a B76 deste pronunciamento). A entidade conclui que o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda porque o preço de recompra supera significativamente o valor de mercado esperado do ativo na data de recompra. A entidade determina que não existem outros fatores relevantes a serem considerados ao avaliar se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer a opção de venda. Consequentemente, a entidade conclui que o controle do ativo não é transferido ao cliente, pois o cliente está limitado em sua capacidade de orientar a utilização do ativo, e de obter praticamente a totalidade dos benefícios dele remanescentes.
- EI321. De acordo com os itens B70 e B71 deste pronunciamento, a entidade contabiliza a transação como arrendamento, de acordo com o CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil.

Acordos do tipo faturar e manter (acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega)

- EI322. O Exemplo 63 ilustra os requisitos dos itens B79 a B82 deste pronunciamento sobre acordos do tipo faturar e manter.

Exemplo 63 – Acordo do tipo faturar e manter (acordo onde há o faturamento mas não há a entrega)

- EI323. Uma entidade celebra um contrato com cliente em 1º de janeiro de 20X8 para a venda de uma máquina e de peças de reposição. O prazo de fabricação para a máquina e as peças de reposição é de dois anos.
- EI324. Por ocasião da conclusão da fabricação, a entidade demonstra que a máquina e as peças de reposição atendem às especificações pactuadas no contrato. Os compromissos de transferir a máquina e as peças de reposição são distintos e resultam em duas obrigações de desempenho que serão satisfeitas em momento específico no tempo. Em 31 de dezembro de 20X9, o cliente paga pela máquina e as peças de reposição, mas somente toma posse física da máquina. Embora o cliente inspecione e aceite as peças de reposição, ele solicita que as

peças de reposição sejam armazenadas no depósito da entidade devido à sua proximidade com a fábrica do cliente. O cliente tem a titularidade legal das peças de reposição e estas podem ser identificadas como pertencentes ao cliente. Além do mais, a entidade armazena as peças de reposição em seção separada de seu depósito e as peças estão prontas para envio imediato mediante solicitação do cliente. A entidade espera manter as peças de reposição por dois a quatro anos e ela não tem capacidade de utilizar as peças de reposição ou de direcioná-las a outro cliente.

- EI325. A entidade identifica a promessa de prestar serviços de custódia como obrigação de desempenho porque é um serviço prestado ao cliente e é distinto da máquina e das peças de reposição. Consequentemente, a entidade contabiliza três obrigações de desempenho no contrato (os compromissos de fornecer a máquina, as peças de reposição e os serviços de custódia). O preço da transação é alocado às três obrigações de desempenho e a receita é reconhecida, quando (ou conforme) o controle é transferido ao cliente.
- EI326. O controle da máquina é transferido ao cliente em 31 de dezembro de 20X9 quando o cliente toma a posse física. A entidade avalia os indicadores no item 38 deste pronunciamento para determinar o momento específico no tempo em que o controle das peças de reposição é transferido ao cliente, observando que a entidade recebeu pagamento, o cliente possui titularidade legal das peças de reposição e o cliente inspecionou e aceitou as peças de reposição. Além disso, a entidade conclui que todos os critérios do item B81 deste pronunciamento são atendidos, o que é necessário para a entidade reconhecer a receita em acordo do tipo faturar e manter. A entidade reconhece a receita para as peças de reposição em 31 de dezembro de 20X9, quando o controle é transferido ao cliente.
- EI327. A obrigação de desempenho de prestar serviços de custódia é satisfeita ao longo do tempo conforme os serviços são prestados. A entidade considera se as condições de pagamento incluem componente de financiamento significativo, de acordo com os itens 60 a 65 deste pronunciamento.