

Uma nova norma global sobre receita

O que isso significa para o setor da construção

Janeiro de 2019



Uma nova norma global sobre receita

O International Accounting Standards Board - IASB (Conselho Internacional de Normas Contábeis) e o U.S. FASB (Conselho de Normas Contábeis Financeiras dos EUA) finalmente publicaram sua nova Norma sobre receitas, a IFRS 15 - 'Receita de Contratos com Clientes' (ASU 2014-09 ou Tópico 606 nos EUA). Este boletim resume os novos requisitos e o que eles significarão para o setor da construção.

A IFRS 15, 'Receita de Contratos com Clientes', recentemente emitida, substitui a IAS 11 'Contratos de Construção' e fornece novas orientações significativas que abordam questões fundamentais como:

- A receita pode ser reconhecida ao longo do tempo ou somente após a conclusão?
- Quando os pacotes de serviços representam uma obrigação de desempenho separada?
- Que impacto as modificações contratuais ('pedidos de alteração') podem ter nas receitas atuais e futuras?
- Quando celebrar um segundo contrato com o mesmo cliente pode impactar a receita no contrato original?
- Quais custos devem ser incluídos ao estimar o desempenho utilizando o método cost-to-cost?
- Como os pagamentos de incentivo devem ser contabilizados?
- Os custos de aquisição podem ser capitalizados ou devem ser cobrados?

Com o potencial de impactar significativamente o tempo e o valor da receita reconhecida, as entidades da construção vão querer investir tempo antecipadamente para garantir que todos os impactos críticos sejam identificados e compreendidos com bastante antecedência antes da implementação.



Um olhar sobre a nova norma

A nova Norma substitui a IAS 11, a IAS 18 e algumas Interpretações relacionadas a receitas. Todas as transações dentro de seu escopo aplicarão um único modelo baseado em controle centralizado, em torno das seguintes 5 etapas:



Etapa 1:

Identificar o contrato com um cliente



Etapa 2:

Identificar as obrigações de desempenho



Etapa 3:

Determinar o preço da transação



Etapa 4:

Alocar o preço da transação para as obrigações de desempenho



Etapa 5:

Reconhecer a receita quando (ou à medida em que) as obrigações de desempenho são atendidas

A IFRS 15 altera os critérios para determinar se a receita é reconhecida em um determinado momento ou ao longo do tempo. Além disso, embora os pontos a seguir possam variar em termos de seu impacto esperado no setor da construção, a IFRS 15 traz mais orientações em muitas áreas não completamente cobertas pelas IFRSs atuais, como:

- estruturas com múltiplos elementos
- modificações de contrato
- contraprestação variável e não em espécie
- direitos de retorno e outras opções do cliente
- opções e contratos de recompra de clientes
- garantias
- principal contra agente (bruto contra líquido)
- licenciamento de propriedade intelectual
- perdas
- taxas adiantadas não reembolsáveis
- consignação e entregas condicionais.

A IFRS 15 exigirá uma divulgação consideravelmente maior quanto a reconhecimento de receitas, incluindo informações sobre saldos e mudanças contratuais, obrigações de desempenho remanescentes (pedidos a executar) e decisões importantes acerca dos cronogramas e métodos de reconhecimento de receita.

Transição e início de vigência

A IFRS 15 é válida para períodos exercícios iniciando em ou após 1o de janeiro de 2017. A transição é retrospectiva, sujeita a algumas simplificações, incluindo uma opção para não reformular períodos comparativos. A aplicação antecipada é permitida.

O que isso significa para o setor da construção

Contabilizar a receita no setor da construção envolve desafios únicos, desde lidar com a forma de contabilizar pedidos de alteração frequentes e identificar custos incorridos que não representam o progresso feito em direção à conclusão, até determinar se um bem ou serviço prometido é parte de uma obrigação de desempenho maior.

Embora a IAS 11 forneça alguns detalhes sobre como contabilizar esses tipos de ajustes, muitas questões mais complexas não são abordadas e muitas entidades atualmente se encontram em analogia com a ASC 605-35 do FASB para orientação adicional. Como a IAS 11 e a maior parte da ASC 605-35 (com exceção da determinação da necessidade de provisões para perdas) foram agora substituídas, as entidades precisarão focar em analisar seus ajustes sob as novas orientações da IFRS 15.

Etapa 1: Identificar o contrato com

Enquanto a IAS 11 se aplica a 'contratos de construção', a IFRS 15 se aplica de forma mais ampla. Com apenas algumas exceções, a IFRS 15 se aplica a todos os contratos com clientes para fornecimento de bens ou serviços (por exemplo, venda de mercadorias, prestação de serviços, contratos de construção, acordos de licenciamento, etc.).

Embora mais abrangente, a IFRS 15 exige ajustes para atender a novos critérios antes que sua orientação detalhada possa ser aplicada, incluindo:

- o contrato tem substância comercial;
- as partes aprovaram o contrato;
- a entidade pode identificar os direitos de cada parte e as condições de pagamento;
- é provável que a entidade receba contraprestação.

Critérios não atendidos

Quando os pagamentos são recebidos de um cliente antes que todos os itens acima sejam atendidos, esses pagamentos devem ser apresentados como um passivo até que os critérios sejam atendidos ou na ocorrência de uma das seguintes situações:

- a execução foi concluída e a contraprestação recebida não é reembolsável;
- o acordo foi cancelado e qualquer contraprestação recebida não é reembolsável.

Combinando contratos

A orientação atual da IAS 11 requer o exercício de julgamento considerável ao determinar se os contratos devem ser combinados, oferecendo apenas uma série de indicadores que podem indicar quando dois ou mais contratos fazem parte do mesmo acordo econômico.



Enquanto a IAS 11 se aplica a 'contratos de construção', a IFRS 15 se aplica de forma mais ampla.

Em contraste, a IFRS 15 exige explicitamente que uma entidade combine contratos que são celebrados ao mesmo tempo (ou quase ao mesmo tempo) com o mesmo cliente, se um ou mais dos seguintes critérios forem atendidos:

- os contratos são negociados como um pacote com um único objetivo comercial;

- o valor da contraprestação a ser paga em um contrato depende do preço ou desempenho do outro contrato;
- os bens ou serviços prometidos nos contratos são uma única obrigação de desempenho.

A existência de critérios explícitos para fazer combinações de ajustes (e o fato de que apenas um critério deve ser atendido) pode alterar o resultado contábil de alguns ajustes.

Modificações de contrato

De acordo com a IAS 11, as alterações no escopo e/ou preço de um contrato são incluídas na receita do contrato quando:

- é provável que o cliente aprove a variação e o valor;
- o valor da receita pode ser mensurado de forma confiável.

De acordo com a IFRS 15, se as partes aprovarem uma alteração no escopo de um contrato, mas ainda

não chegarem a um acordo sobre a alteração correspondente no preço, a IFRS 15 exige que uma entidade estime a alteração no preço do contrato, aplicando os conceitos relacionados a precificação variável e restrição de receitas (discutido na Etapa 3).

A depender das circunstâncias, uma modificação de contrato é contabilizada como um contrato separado, como a rescisão de um contrato existente e a criação de um novo contrato, ou como parte de um contrato existente. Por exemplo, quando um contrato de preço fixo é impactado por um pedido de alteração subsequente que não é considerado “distinto” da obrigação de desempenho original, o vendedor ajusta o preço da transação e a mensuração do progresso em direção à conclusão e ajusta a receita com base em ‘recuperação cumulativa’.



De acordo com a IFRS 15, se as partes aprovarem uma mudança no escopo de um contrato, mas ainda não chegarem a um acordo sobre a alteração correspondente no preço, a IFRS 15 exige que uma entidade estime a alteração no preço do contrato, aplicando os conceitos relacionados a precificação variável e restrição de receitas.

Etapa 2: Identificar as obrigações de desempenho

O fundamento do modelo IFRS 15 é o fato de que a receita é reconhecida após o cumprimento de obrigações de desempenho ‘distintas’, ao invés vez do contrato como um todo. Um bem ou serviço prometido é ‘distinto’ se ambos:

- o cliente se beneficia do item por conta própria ou junto com outros recursos prontamente disponíveis
- é “identificável separadamente”, por exemplo, o fornecedor não fornece um serviço significativo que integre, modifique ou personalize as várias obrigações de desempenho.

O fundamento do modelo IFRS 15 é o fato de que a receita é reconhecida após o cumprimento de obrigações de desempenho ‘distintas’

A IFRS 15 esclarece que uma obrigação de desempenho em particular existe quando a entidade fornece um serviço significativo de integração de um bem ou serviço com outros bens ou serviços em um contrato para fornecer ao cliente uma solução combinada. Como resultado disto, muitos contratos de construção serão contabilizados como uma única obrigação de desempenho.

Um considerável esforço de análise será necessário para avaliar a separabilidade de múltiplos elementos com base nos critérios ‘distintos’ descritos acima, e isso pode resultar na separação em mais elementos ou em elementos diferentes. Por exemplo, um único contrato de construção pode conter serviços de engenharia, procurement e construção que podem ser contabilizados como obrigações de desempenho separadas.



Um único contrato de construção pode conter serviços de engenharia, procurement e construção que podem ser contabilizados como obrigações de desempenho separadas.

Etapa 3: Determinar o preço da transação

De acordo com a IFRS 15, o 'preço de transação' de um contrato é "... o valor em contraprestação que uma entidade espera receber em troca da transferência de bens ou serviços prometidos a um cliente...". Essa contraprestação pode incluir valores fixos, variáveis ou ambos.

Contraprestação variável

Acordos com preços variáveis (por exemplo, prêmios ou pagamentos de incentivo) de um tipo ou outro são comuns no setor da construção. Uma entidade estima e inclui valores de pagamento

variáveis no preço do contrato utilizando uma abordagem conforme probabilidade ou usando valor mais provável. O valor também está sujeito a uma restrição de receita, de tal forma que os valores estimados são incluídos no preço do contrato somente na medida em que seja altamente provável que uma alteração subsequente na estimativa não resulte em uma reversão significativa da receita reconhecida acumulada do contrato.

Embora uma considerável esforço de análise possa ser necessário para avaliar muitos tipos de contraprestação

variável sob o novo modelo, não esperamos que esses requisitos tenham um impacto significativo em particular sobre os pagamentos de incentivos, posto que orientações existentes exigem que os pagamentos de incentivo sejam incluídos na receita do contrato quando os dois fatos abaixo ocorrem:

- é provável que as normas de desempenho especificadas sejam atendidas ou excedidas
- o valor do pagamento de incentivo pode ser mensurado de maneira confiável.

Etapa 4: Alocar o preço da transação para as obrigações de desempenho

Quando uma entidade determina que um contrato contém mais de uma obrigação de desempenho, é necessário alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda independentes do início do contrato.

Estimando o preço de venda independente

A IFRS 15 define preço de venda independente como "o preço pelo qual uma entidade venderia um bem ou serviço prometido separadamente a um cliente". O preço de venda observável cobrado pela entidade, se disponível, fornece a melhor evidência do preço de venda independente. Se indisponível (o que é esperado em muitos contratos de

construção), a entidade estima o preço de venda independente utilizando todas as informações disponíveis, maximizando o uso de entrada de dados observáveis. A IFRS 15 sugere (mas não requer) três métodos possíveis:

- avaliação de mercado ajustada
- custo esperado acrescido de margem
- abordagem residual.

Atualmente, não há orientação específica na IAS 11 para alocação de receita a múltiplos produtos em um contrato de construção. Portanto, até que ponto uma entidade será impactada pela nova orientação dependerá da política contábil adotada na literatura existente.



Até que ponto uma entidade será impactada pela nova orientação dependerá da política contábil adotada na literatura existente.

Passo 5: Reconhecer a receita quando (ou à medida em que) as obrigações de desempenho são atendidas

Uma entidade determina, no início do contrato, se cada obrigação de desempenho será atendida (ou seja, se o controle será transferido) ao longo do tempo ou em um determinado momento. Em geral, o controle é transferido ao longo do tempo se qualquer uma das seguintes condições se aplicar:

- o cliente recebe e consome os benefícios conforme a execução da entidade;
- o cliente controla o ativo à medida em que este é criado ou aprimorado;
- o ativo não tem uso alternativo para o vendedor e o vendedor tem direito ao pagamento pelo executado até o momento.

Se nenhuma dessas condições for atendida, a entidade reconhece a receita em um determinado momento.

Embora muitos contratos do tipo construção transfiram o controle de um bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, resultem em um padrão similar de reconhecimento de receita comparado ao determinado pelo IAS 11, uma entidade não pode presumir que não há alteração no momento da receita e deve avaliar cuidadosamente quando o controle é transferido para determinar quando reconhecer a receita de acordo com a IFRS 15.

Para uma obrigação de desempenho que é atendida ao longo do tempo, uma entidade mede seu progresso em direção à conclusão de forma a representar o padrão pelo qual transfere o controle dos bens/serviços para o cliente. A IFRS 15 discute duas classes de métodos: métodos de entrada e saída.

Uma entidade deve avaliar seus métodos existentes para garantir que eles atendem ao objetivo de acordo com a IFRS 15. Para obrigações de desempenho atendidas ao longo do tempo, o método de entrada cost-to-cost frequentemente aplicado hoje não pode ser presumido como a medida mais apropriada de progresso em direção à conclusão.

Da mesma forma, se a entidade está essencialmente fornecendo um serviço de procurement relacionado a materiais para um projeto, na medida em que os materiais são comprados e não instalados, a entidade ajusta o método de entrada e somente reconhece a receita nesses materiais na extensão dos custos incorridos. Nenhuma margem é reconhecida até que os materiais sejam instalados. Isso pode resultar em uma margem de lucro desigual durante a vigência do contrato.



Enquanto muitos contratos do tipo construção irão transferir o controle de um bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, resultarão em um padrão similar de reconhecimento de receita comparado ao determinado pela IAS 11, uma entidade não pode presumir que não há alteração no momento da receita e que deve avaliar cuidadosamente quando o controle é transferido para determinar quando reconhecer a receita de acordo com a IFRS 15

Transferência ao longo do tempo ou em um determinado momento

Transferência de controle de bem ou serviço para o cliente

Ao longo do tempo

Em um determinado momento



Outras orientações

Custos do contrato

A IFRS 15 exige que uma entidade capitalize os custos incrementais de obtenção de um contrato, se espera recuperar esses custos. 'Custos incrementais' da obtenção de um contrato são definidos como custos que uma entidade não teria incorrido se não tivesse obtido o contrato (por exemplo, algumas comissões de vendas). Os custos incorridos por uma entidade independentemente de se obter um contrato (por exemplo, custos licitatórios) são contabilizados como incorridos, a menos que os custos sejam explicitamente imputáveis ao cliente, independentemente da entidade obter o contrato.

A nova orientação também levará as empresas a reexaminar suas políticas contábeis com relação aos custos

contratuais de mobilização. Embora a IAS 11 permita que os custos de mobilização sejam capitalizados e amortizados durante a vigência do contrato, muitas empresas de construção tendem a contabilizar esses custos conforme incorridos.

A IFRS 15 exige que tais custos sejam capitalizados quando critérios específicos são atendidos.

Comunicações

Todas as entidades, especialmente aquelas com contratos de duração superior a um ano, serão obrigadas a fornecer informações adicionais além das que são atualmente exigidas. Como resultado, os sistemas e processos precisarão capturar e resumir as informações incrementais necessárias para atender aos novos requisitos.



Embora a IAS 11 permita que os custos de mobilização sejam capitalizados e amortizados durante a vigência do contrato, muitas empresas de construção tendem a contabilizar esses custos conforme incorridos. A IFRS 15 exige que tais custos sejam capitalizados quando critérios específicos são atendidos.