**NBC TSP 2 – RECEITAS COM CONTRAPRESTAÇÃO**

|  |  |
| --- | --- |
| **Sumário** | **Item** |
| **Objetivo** |  |
| **Escopo** | **1-10** |
| **Definições** | **11-13** |
| **Receita** | **12-13** |
| **Mensuração da receita** | **14-17** |
| **Identificação da Transação** | **18** |
| **Prestação de Serviços** | **19-27** |
| **Venda de Mercadorias** | **28-32** |
| **Juros, *Royalties* e Dividendos ou Distribuições Similares** | **33-38** |
| **Evidenciação** | **39-40** |
| **Data Efetiva** | **41-42** |

**Objetivo**

A Estrutura Conceitual de Preparação e Apresentação de Demonstrações Financeiras do IASB define uma receita como *"aumentos de benefícios econômicos durante o período contábil na forma de entradas de recursos, aumento de ativos ou redução de passivos que resultem em aumentos no patrimônio líquido da entidade e que não decorram de aporte de recursos por parte dos proprietários"*. A definição do IASB engloba tanto as receitas pelo enfoque patrimonial quanto os ganhos. Esta Norma usa o termo *“receita”*, para englobar tanto as receitas pelo enfoque patrimonial quanto os ganhos, no lugar do termo *"renda"*. Alguns itens específicos que podem ser reconhecidos como receitas são tratados em outras normas e excluídos do escopo desta. Por exemplo, ganhos decorrentes da alienação de ativos imobilizados são especificamente tratados na NBC TSP de ativos imobilizados, e não nesta Norma.

O objetivo desta Norma é descrever o tratamento contábil das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.

A questão primordial na contabilização das receitas é determinar quando reconhecê-las. A receita é reconhecida quando for provável que (a) benefícios econômicos ou potencial de serviços fluirão para a entidade, e (b) que esses benefícios possam ser mensurados confiavelmente. Esta norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos, e, portanto, quando as receitas deverão ser reconhecidas. Ela também fornece orientação prática acerca da aplicação destes critérios.

**Escopo**

1. **Uma entidade que prepare e apresente suas demonstrações contábeis conforme o regime de competência deve aplicar esta Norma na contabilização de receitas decorrentes das seguintes transações e eventos com contraprestação:**
2. **Prestação de serviços;**
3. **Venda de mercadorias; e**
4. **Uso, por parte de terceiros, de outros ativos que gerem juros, *royalties* e dividendos ou distribuições assemelhadas.**
5. **Esta Norma se aplica a todas as entidades do setor público, com exceção das empresas estatais não dependentes.**
6. (*não convergido*).
7. Esta Norma não trata de receitas decorrentes de transações sem contraprestação.
8. As entidades do setor público podem auferir receitas de transações com ou sem contraprestação. **Uma transação com contraprestação é aquela segundo a qual a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de mercadorias, serviços ou uso de ativos) à outra parte.** Exemplos de transações com contraprestação são:
9. A compra ou venda de mercadorias ou serviços; ou
10. O aluguel ou arrendamento de itens do ativo imobilizado a valor de mercado.
11. Na distinção entre transações com e sem contraprestação, a essência deve prevalecer sob a forma. Exemplos de transações sem contraprestação incluem as receitas decorrentes do exercício do poder soberano (por exemplo, tributos diretos e indiretos, multas e tributos alfandegários), subsídios e doações.
12. A prestação de serviços envolve usualmente a execução de uma tarefa estabelecida para um período de tempo. Os serviços podem ser prestados ao longo de um ou mais períodos. Exemplos de serviços prestados por entidades do setor público para os quais receita é recebida em troca podem incluir o fornecimento de água e a gestão de pedágio de rodovias, dentre outros.
13. O termo "mercadorias" inclui (a) mercadorias e/ou bens produzidos pela entidade com o propósito de venda, como publicações, e (b) mercadorias compradas para revenda, como terrenos ou outras propriedades mantidas para revenda.
14. O uso por terceiros de ativos da entidade dá origem a receitas na forma de:
15. Juros – encargos decorrentes do uso de caixa ou equivalentes de caixa ou de valores devidos à entidade;
16. *Royalties* – cobranças pelo uso de ativos de longo prazo da entidade, como, por exemplo, de patentes, marcas, direitos autorais e software; e
17. Dividendos ou distribuições similares – distribuições de lucros a detentores de instrumentos patrimoniais na proporção de suas participações em uma classe particular do capital.
18. Esta norma não trata de receitas decorrentes de(o):
19. Contratos de arrendamento mercantil;
20. Dividendos ou distribuições similares provenientes de investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial;
21. Ganhos decorrentes da venda de itens do ativo imobilizado;
22. Contratos de seguro dentro do escopo de normas contábeis nacionais ou internacionais;
23. Mudanças no valor justo de ativos e passivos financeiros ou de sua alienação;
24. Mudanças no valor de outros ativos circulantes;
25. Reconhecimento inicial, e decorrente de mudanças no valor justo de ativos biológicos relacionados à atividade agrícola;
26. Reconhecimento inicial de produtos agrícolas; e
27. Extração de recursos minerais.

**Definições**

1. **Os seguintes termos são usados nesta Norma com os significados abaixo:**

**Transações com contraprestação são aquelas em que a entidade recebe ativos ou serviços, ou tem passivos extintos, e diretamente entrega em troca um valor aproximadamente equivalente (prioritariamente sob a forma de mercadorias, serviços ou uso de ativos) à outra parte.**

**Valor justo é o valor pelo qual um ativo pode ser negociado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e interessadas na transação.**

**Transações sem contraprestação são aquelas não oriundas de trocas. Em uma transação sem contraprestação, uma entidade recebe um valor de um terceiro sem diretamente entregar em troca valor aproximadamente igual, ou entrega um valor a outra entidade sem diretamente receber valor aproximadamente igual em troca.**

**Receita**

1. Receitas compreendem apenas os valores brutos de benefícios econômicos ou potencial de serviços recebidos ou a receber pela entidade em decorrência de suas próprias atividades. Valores cobrados na condição de agentes de governo, outra entidade governamental ou ainda em nome de terceiros - por exemplo, o recebimento de tarifas de telefone e eletricidade pelos correios em nome de outras entidades que prestem estes serviços - não são benefícios econômicos ou potencial de serviços que fluam para a entidade, e não resultam em aumentos de ativos ou redução de passivos. Assim, são excluídos das receitas.
2. Fluxos de financiamentos, notadamente empréstimos, não atendem a definição de receita porque eles a) resultam de igual variação tanto em ativos quanto passivos, e b) não têm impacto no patrimônio líquido. Fluxos de financiamento são levados diretamente ao balanço patrimonial e adicionados aos saldos de ativos e passivos. Assim, não transitam pela demonstração do resultado do exercício.

**Mensuração da receita**

1. **As receitas devem ser mensuradas pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.**
2. O valor da receita proveniente de uma transação é usualmente determinado por um acordo junto ao comprador ou usuário do ativo ou serviço. É mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, levando em consideração quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade.
3. Na maior parte dos casos, a contraprestação é feita na forma de caixa ou equivalentes de caixa, e o montante da receita corresponde ao montante de caixa ou equivalentes de caixa recebidos ou a receber. Entretanto, quando a entrada de caixa ou equivalentes de caixa for diferida, a valor justo da contraprestação pode ser menor que o valor nominal de caixa recebido ou a receber. Por exemplo, uma entidade pode conceder ao cliente um crédito isento de juros ou mesmo com taxas de juros inferiores às de mercado. Quando o acordo constituir uma transação financeira, o valor justo da contraprestação é determinado a valor presente, descontando todos os futuros recebimentos tendo como base uma taxa de juros de desconto. A taxa de desconto é mais claramente determinável entre:
4. A taxa existente para um caso similar, de um emissor com uma classificação (rating) semelhante;
5. A taxa de juros que desconte o valor nominal para o preço de venda à vista da mercadoria e/ou serviço.

A diferença entre o valor justo e o valor nominal é reconhecida como receita de juros de acordo com os parágrafos 33 e 34.

1. Quando mercadorias ou serviços forem permutados por outras mercadorias ou serviços que tenham valor e natureza similar, a troca não é considerada como uma transação que gera receita. Exemplo corresponde ao caso de *commodities* como petróleo ou leite, em que os fornecedores trocam estoques em vários locais para atender tempestivamente demanda em um determinado lugar. Quando as mercadorias ou serviços forem vendidas ou trocados por mercadorias ou serviços não similares, a troca é reconhecida como uma transação que gera receita. Nestes casos, a receita é mensurada pelo valor justo das mercadorias ou serviços recebidos, ajustada pela quantia transferida em caixa ou equivalente de caixa. Quando o valor justo das mercadorias ou serviços recebidos não puder ser mensurado confiavelmente, a receita é mensurada pelo valor justo das mercadorias ou serviços entregues, ajustados pelo montante transferido em caixa ou equivalente de caixa.

**Identificação da Transação**

1. Os critérios de reconhecimento nesta Norma são em geral aplicados separadamente em cada transação. Entretanto, em certas circunstâncias é necessário aplicar o critério de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação de modo a refletir a essência da transação. Por exemplo, quando o preço de um produto incluir um valor identificável para serviços subsequentes, este valor é diferido e reconhecido como receita no exercício em que o serviço for executado. Por outro lado, os critérios de reconhecimento são aplicados em conjunto a duas ou mais transações quando elas forem ligadas de um modo tal que seu efeito não possa ser compreendido sem estar relacionado às transações como um todo. Por exemplo, uma entidade pode vender mercadorias e, ao mesmo tempo, realizar um acordo em separado para recomprar as mercadorias posteriormente, invalidando assim a essência da transação. Nestes casos, as duas transações são tratadas conjuntamente.

**Prestação de Serviços**

1. **Quando os resultados de uma transação envolvendo a prestação de serviços puderem ser mensurados confiavelmente, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base a proporção dos serviços prestados até a data de apresentação das Demonstrações Contábeis. O resultado de uma transação pode ser estimado confiavelmente quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:**
2. **O montante da receita puder ser mensurado confiavelmente;**
3. **For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade;**
4. **A proporção dos serviços já executados à data de apresentação das Demonstrações Contábeis pode ser mensurada confiavelmente; e**
5. **Os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.**
6. O reconhecimento de receita referente à proporção da conclusão de uma transação é usualmente denominado de método da percentagem de execução. Conforme este método, a receita é reconhecida nos exercícios contábeis nas quais os serviços forem prestados. Por exemplo, uma entidade que presta serviços de avaliação patrimonial deve reconhecer as receitas à medida em que as avaliações individuais forem sendo realizadas. O reconhecimento de receita nesta base fornece informação útil acerca da extensão e desempenho da atividade durante um exercício.
7. A receita é reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Entretanto, quando surgir alguma incerteza acerca do valor considerado como receita, a parcela não recebida, ou a parcela para a qual o recebimento tenha deixado de ser provável, é reconhecida como uma despesa ao invés de um ajuste no valor da receita originalmente reconhecida.
8. Uma entidade é geralmente capaz de realizar estimativas confiáveis após ter feito acordo com as demais partes da transação observando os seguintes pontos:
9. Os direitos que cada parte da transação está apta a receber, relacionados aos serviços a serem prestados e recebidos por cada um;
10. A contraprestação a ser trocada; e
11. O modo e termos da liquidação da operação.

É também importante que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamento e de relatórios financeiros. Tomando ambos por base, a entidade poderá revisar e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços estão sendo executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o desfecho da transação não possa ser estimado confiavelmente.

1. O percentual de conclusão de uma transação pode ser determinado de diversas formas. A entidade deve usar o método que mensure confiavelmente os serviços prestados. Dependendo da natureza da transação, estes métodos podem incluir:
2. Levantamentos ou medições do trabalho executado;
3. Serviços executados até a data, apresentados como um percentual dos serviços a serem executados; ou
4. A proporção dos custos incorridos até a data comparativamente aos custos totais estimados da transação. Somente custos que reflitam os serviços executados até a data são incluídos nos custos incorridos. Da mesma forma, somente os custos que reflitam os serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.
5. Para fins práticos, quando os serviços prestados corresponderem a um número indeterminado de etapas em um período determinado de tempo, a receita é reconhecida linearmente durante tal período, a menos que exista evidência de que algum outro método melhor represente a fase de execução do serviço. Quando uma determinada etapa for muito mais relevante que outras, o reconhecimento da receita é adiado até que esta etapa seja executada.
6. **Quando o resultado de uma transação envolvendo a prestação de serviços não puder ser estimado confiavelmente, a receita deve ser reconhecida apenas até o limite dos gastos recuperáveis.**
7. Durante as primeiras fases de uma transação, é usual que não se consiga estimar confiavelmente seu resultado. Mesmo assim, pode ser provável que a entidade irá recuperar os custos incorridos. Portanto, a receita é reconhecida apenas na extensão dos custos incorridos que se espera recuperar. Como o resultado da transação não pode ser estimado confiavelmente, nenhum lucro é reconhecido.
8. Quando a) o resultado de uma transação não puder ser mensurado confiavelmente, e b) for improvável que os custos incorridos serão recuperados, a receita não é reconhecida e os custos incorridos são reconhecidos como despesas.

**Venda de Mercadorias**

1. **A receita decorrente da venda de mercadorias deve ser reconhecida quando as seguintes condições tiverem sido satisfeitas:**
2. **A entidade tiver transferido ao comprador todos os riscos e recompensas significativos inerentes à propriedade das mercadorias;**
3. **A entidade não mantiver envolvimento continuado na gestão das mercadorias vendidas, nem em grau normalmente associado à sua propriedade nem relacionado ao efetivo controle de tais bens;**
4. **O valor da receita puder ser mensurado confiavelmente;**
5. **For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade; e**
6. **os custos incorridos na transação e os custos para concluir a transação puderem ser mensurados confiavelmente.**
7. A avaliação do momento em que a entidade transfere os riscos e benefícios relevantes relacionados à propriedade para o comprador requer um exame das circunstâncias da transação. Na maior parte dos casos, a transferência dos riscos e benefícios da propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador. Este é o caso relacionado a maior parte das vendas. Entretanto, em alguns casos específicos, a transferência dos riscos e benefícios ocorre em um momento distinto da transferência da titularidade legal ou do controle.
8. Se a entidade mantiver riscos significativos de propriedade, a transação não é uma venda, e receita não é reconhecida. Uma entidade pode reter um risco significativo de propriedade de uma série de modos. Exemplos de situações em que a entidade pode reter riscos e benefícios significativos são:
9. Quando a entidade retém uma obrigação decorrente de desempenho insatisfatório não coberto por provisões normais de garantias;
10. Quando o recebimento da receita de uma venda específica for dependente da venda dos bens pelo comprador (consignação);
11. Quando as mercadorias expedidas estiverem sujeitas à instalação, sendo esta uma parte significativa do contrato que ainda não tenha sido concluída pelo vendedor; e
12. Quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão específica em contrato, e o vendedor estiver incerto acerca da possibilidade de retorno.
13. Se a entidade retiver apenas um risco insignificante de propriedade, a transação é uma venda e uma receita é reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal das mercadorias apenas para garantir o recebimento dos valores devidos. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos de propriedade, a transação é uma venda e uma receita é reconhecida. Outro exemplo de uma entidade retendo apenas um risco insignificante de propriedade pode ser uma venda quando um reembolso é oferecido se o comprador não ficar satisfeito e quiser devolver a mercadoria. Nestes casos, a receita é reconhecida no momento da venda desde que o vendedor possa confiavelmente estimar os retornos futuros. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser calculado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes.
14. A receita é reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluirão para a entidade. Em alguns casos, isso pode não ser provável até que a contraprestação seja recebida ou até que a incerteza acabe. Por exemplo, a receita pode depender da capacidade de outra entidade em fornecer mercadorias como parte do contrato, e se existir alguma dúvida de que isso pode ocorrer, o reconhecimento pode ser postergado até que isso ocorra. Quando as mercadorias forem entregues, a incerteza é removida e a receita é reconhecida. Contudo, quando surgir uma incerteza acerca de valor já reconhecido como receita, o valor incobrável ou a parcela do valor cuja recuperação é improvável é reconhecido como despesa ao invés de um ajuste no valor da receita originalmente reconhecida.

**Juros, *Royalties* e Dividendos ou Distribuições Similares**

1. **Receitas provenientes do uso por terceiros de ativos da entidade que produzam juros, *royalties* e dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos usando os tratamentos contábeis estabelecidos no parágrafo seguinte quando:**
2. **For provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação fluam para a entidade; e**
3. **O montante da receita puder ser mensurado confiavelmente.**
4. **A receita deve ser reconhecida usando os seguintes tratamentos contábeis:**
5. **Os juros devem ser reconhecidos pro rata tempore, referente à taxa efetiva;**
6. **Os *royalties* devem ser reconhecidos à medida em que são gerados, conforme a essência do acordo; e**
7. **Dividendos ou distribuições similares devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito de recebimento por parte do acionista ou da entidade.**
8. A taxa de juros efetiva de um ativo corresponde à taxa de juros necessária para se descontar os fluxos de recebimentos futuros esperados ao longo da vida do ativo de modo a igualá-lo ao seu valor contábil inicial. A receita financeira inclui o montante da amortização de qualquer desconto, prêmio ou outra diferença entre o valor contábil inicial de um instrumento de dívida e seu valor no vencimento.
9. (*não convergido*).
10. *Royalties*, como os do petróleo, são registrados de acordo com os termos do contrato, e são geralmente reconhecidos nessa base a menos que, em conformidade com a essência do acordo, seja mais apropriado o reconhecimento da receita em outra base sistemática e racional.
11. Uma receita é reconhecida apenas quando for provável que os benefícios econômicos ou potencial de serviços associados à transação irão fluir para a entidade. Entretanto, quando surgir uma incerteza acerca de um valor já reconhecido como receita, tal valor, incobrável ou cujo recebimento deixou de ser provável, é reconhecido como uma despesa, ao invés de um ajuste no montante da receita anteriormente recebida.

**Evidenciação**

1. **Uma entidade deve evidenciar:**
2. **As políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receita, incluindo os métodos adotados para determinar a percentagem de execução de transações envolvendo a prestação de serviços;**
3. **O valor de cada categoria significativa de receita reconhecida no período, incluindo receitas decorrentes de:**
   1. **Prestação de Serviços;**
   2. **Venda de Mercadorias;**
   3. **Juros;**
   4. ***Royalties; e***
   5. **Dividendos ou distribuições similares.**
4. **O valor das receitas provenientes de trocas de mercadorias ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita.**
5. Orientação acerca da evidenciação de qualquer ativo ou passivo contingente pode ser encontrada na NBC TSP 3 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Ativos e passivos contingentes podem surgir de itens como custos de garantias, indenizações, multas ou perdas possíveis.

**Data Efetiva**

1. Esta Norma deve ser aplicada pelas Entidades do Setor Público a partir de 1º de Janeiro de 2017, salvo na existência de algum normativo em âmbito Nacional que estabeleça prazos específicos – casos em que estes prevalecem. A aplicação antecipada é encorajada.
2. (*não convergido*).

Brasília, XX de XXXX de 2016.

Contador **José Martonio Alves Coelho**

Presidente