

REGULAMENTO (UE) 2017/1987 DA COMISSÃO**de 31 de outubro de 2017****que altera o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, no que diz respeito à Norma Internacional de Relato Financeiro 15****(Texto relevante para efeitos do EEE)**

A COMISSÃO EUROPEIA,

Tendo em conta o Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia,

Tendo em conta o Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho de 2002, relativo à aplicação das normas internacionais de contabilidade ⁽¹⁾, nomeadamente o artigo 3.º, n.º 1,

Considerando o seguinte:

- (1) Através do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 ⁽²⁾ da Comissão, foram adotadas certas normas internacionais e interpretações vigentes em 15 de outubro de 2008.
- (2) Em 12 de abril de 2016, o *International Accounting Standards Board* (IASB) publicou alterações à Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 15, *Rédito de Contratos com Clientes*. As alterações visam esclarecer alguns requisitos e proporcionar uma ajuda transitória adicional para as empresas que aplicam a norma.
- (3) O processo de consulta junto do Grupo Consultivo para a Informação Financeira na Europa confirmou que as alterações à IFRS 15 respeitam os critérios de adoção estabelecidos no artigo 3.º, n.º 2, do Regulamento (CE) n.º 1606/2002.
- (4) O Regulamento (CE) n.º 1126/2008 deve, por conseguinte, ser alterado em conformidade.
- (5) As medidas previstas no presente regulamento estão em conformidade com o parecer do Comité de Regulação Contabilística,

ADOTOU O PRESENTE REGULAMENTO:

*Artigo 1.º*No anexo do Regulamento (CE) n.º 1126/2008, a Norma Internacional de Relato Financeiro (IFRS) 15, *Rédito de Contratos com Clientes*, é alterada em conformidade com o anexo do presente regulamento.*Artigo 2.º*

As empresas devem aplicar as alterações referidas no artigo 1.º, o mais tardar, a partir da data de início do seu primeiro exercício financeiro que começa em ou após 1 de janeiro de 2018.

*Artigo 3.º*O presente regulamento entra em vigor no vigésimo dia subsequente à sua publicação no *Jornal Oficial da União Europeia*.⁽¹⁾ JO L 243 de 11.9.2002, p. 1.⁽²⁾ Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de novembro de 2008, que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (JO L 320 de 29.11.2008, p. 1).

O presente regulamento é obrigatório em todos os seus elementos e diretamente aplicável em todos os Estados-Membros.

Feito em Bruxelas, em 31 de outubro de 2017.

Pela Comissão
O Presidente
Jean-Claude JUNCKER

ANEXO

Clarificações da IFRS 15*Rédito de Contratos com Clientes***Emendas à****IFRS 15 *Rédito de Contratos com Clientes***

Os parágrafos 26, 27 e 29 são emendados. Os parágrafos 28 e 30 não foram emendados, mas foram incluídos a título de referência.

Bens ou serviços distintos

26. Consoante o contrato, os bens ou produtos prometidos podem incluir, numa lista não exaustiva:
- a) A venda de bens produzidos por uma entidade (por exemplo, o inventário de um fabricante);
 - b) A revenda de bens adquiridos por uma entidade (por exemplo, a mercadoria de um retalhista);
 - c) A revenda dos direitos a bens ou serviços adquiridos por uma entidade (por exemplo, um bilhete revendido por uma entidade que atua como mandante, tal como descrito nos parágrafos B34 a B38);
 - d) A realização de uma tarefa (ou tarefas) contratualmente acordada para um cliente;
 - e) A prestação de um serviço de disponibilidade para fornecer bens ou prestar serviços (por exemplo, atualizações não especificadas de *software* que são fornecidas numa base «quando e se disponível») ou para disponibilizar bens ou serviços a um cliente para utilização quando e à medida que o cliente decida;
 - f) A prestação de um serviço de organização da transferência, por outra parte, de bens ou serviços para um cliente (por exemplo, atuar como mandatário de outra parte, tal como descrito nos parágrafos B34 a B38);
 - g) A concessão de direitos a bens a fornecer ou serviços a prestar no futuro que um cliente pode revender ou fornecer ao seu cliente (por exemplo, uma entidade que venda um produto a um retalhista promete transferir um bem ou serviço adicional para uma pessoa que compre o produto ao retalhista);
 - h) A construção, o fabrico ou o desenvolvimento de um ativo em nome de um cliente;
 - i) A concessão de licenças (ver parágrafos B52 a B63B); e
 - j) A concessão de opções para a compra de bens ou serviços adicionais (sempre que tais opções proporcionem ao cliente um direito material, tal como descrito nos parágrafos B39 a B43).
27. Um bem ou serviço prometido a um cliente é distinto se forem cumpridos ambos os seguintes critérios:
- a) O cliente pode beneficiar do bem ou do serviço por si próprio ou em conjunto com outros recursos à disposição imediata do cliente (isto é, o bem ou serviço pode ser distinto); e
 - b) A promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas estabelecidas no contrato (isto é, a promessa de transferir o bem ou serviço é distinta no contexto do contrato).
28. Um cliente pode beneficiar de um bem ou serviço nos termos do parágrafo 27, alínea a), se for possível utilizar, consumir ou vender o bem ou serviço por uma quantia superior ao valor de sucata ou detê-lo de outro modo que produza benefícios económicos. No que diz respeito a alguns bens ou serviços, um cliente pode conseguir beneficiar de um bem ou serviço por si próprio. No que se refere a outros bens ou serviços, um cliente pode conseguir usufruir do bem ou serviço apenas em conjunto com outros recursos prontamente disponíveis. Um recurso prontamente disponível consiste num bem ou serviço que é vendido separadamente (pela entidade ou por outra entidade) ou num recurso que o cliente já obteve da entidade (nomeadamente bens ou serviços que a entidade já tenha transferido para o cliente ao abrigo do contrato) ou a partir de outras transações ou situações. Vários fatores podem facultar indícios de que o cliente pode usufruir de um bem ou serviço por si próprio ou em conjunto com outros recursos prontamente acessíveis. Por exemplo, o facto de a entidade vender regularmente um bem ou serviço separadamente indicaria que um cliente pode usufruir do bem ou serviço por si próprio ou com outros recursos prontamente acessíveis.

29. Ao avaliar se as promessas de uma entidade de transferir bens ou serviços para o cliente são identificáveis separadamente de acordo com o parágrafo 27, alínea b), o objetivo consiste em determinar se a natureza da promessa, no âmbito do contrato, é transferir cada um desses bens ou serviços individualmente ou, em vez disso, transferir um item ou itens combinados que os bens ou serviços prometidos irão integrar. Os fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferir bens ou serviços para um cliente não são identificáveis separadamente incluem, numa lista não exaustiva:
- a) A entidade presta um serviço significativo de integração dos bens ou serviços em outros bens ou serviços prometidos no contrato, num pacote de bens ou serviços que representam a realização ou realizações combinadas que o cliente contratou. Ou seja, a entidade utiliza os bens ou serviços como fatores para a produção ou a entrega da realização ou realizações combinadas especificadas pelo cliente. Uma realização ou realizações combinadas podem incluir mais de uma fase, elemento ou unidade.
 - b) Um ou mais produtos ou serviços modificam ou adaptam significativamente um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato, ou são significativamente modificados ou adaptados por estes.
 - c) Os bens ou serviços são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados. Por outras palavras, cada produto ou serviço é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens ou serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais bens ou serviços são afetados significativamente entre si pelo facto de a entidade não poder cumprir a sua promessa mediante a transferência de cada bem ou serviço de forma independente.
30. Caso um bem ou serviço prometido não seja distinto, a entidade deve combinar tal bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos até que identifique um pacote de bens ou serviços que seja distinto. Em alguns casos, tal resultaria na contabilização, por parte da entidade, de todos os bens ou serviços prometidos num contrato como uma única obrigação de desempenho.

No Apêndice B, os parágrafos B1, B34–B38, B52–B53 e B58 são emendados e os parágrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A e B63B são adicionados. É suprimido o parágrafo B57. Os parágrafos B54–B56, B59 e B60–B63 não foram emendados, mas foram incluídos a título de referência.

Apêndice B

Guia de aplicação

...

- B1 O presente guia de aplicação encontra-se organizado nas seguintes categorias:
- a) ...
 - i) Licenciamento (parágrafos B52 a B63B);
 - j) ...

Considerações em matéria de mandante vs. mandatário

- B34 Sempre que outra parte participe no fornecimento de bens ou serviços a um cliente, a entidade deve determinar se a natureza da sua promessa constitui uma obrigação de desempenho para o fornecimento dos bens ou serviços especificados (isto é, a entidade é um mandante) ou de organização do fornecimento de tais bens ou serviços por outra parte (isto é, a entidade é um mandatário). Uma entidade determina se é um mandante ou um mandatário para cada bem ou serviço especificado prometido ao cliente. Um bem ou serviço especificado é um bem ou serviço distinto (ou um conjunto distinto de bens ou serviços) a fornecer ao cliente (ver parágrafos 27–30). Caso um contrato com um cliente inclua mais do que um bem ou serviço especificado, uma entidade pode ser o mandante relativamente a alguns bens e serviços especificados e um mandatário para outros.

- B34A Para determinar a natureza da sua promessa (tal como descrito no parágrafo B34), a entidade deve:
- Identificar os bens ou serviços especificados a fornecer ao cliente (que, por exemplo, poderão ser um direito a um bem ou serviço a fornecer por outra parte (ver parágrafo 26)); e
 - Avaliar se controla (como descrito no parágrafo 33) cada bem ou serviço especificado antes de esse bem ou serviço ser transferido para o cliente.
- B35 A entidade é um mandante se controla o bem ou serviço especificado antes de esse bem ou serviço ser transferido para um cliente. Contudo, uma entidade não controla necessariamente um bem especificado se for o titular legítimo desse bem apenas momentaneamente antes da transferência dessa titularidade para um cliente. Uma entidade mandante pode cumprir a sua obrigação de desempenho de fornecimento do bem ou serviço especificado por si própria ou pode contratar outra parte (por exemplo, um subcontratante) para satisfazer algumas ou todas as obrigações de desempenho em seu nome.
- B35A Quando uma outra parte é envolvida no fornecimento de bens ou serviços a um cliente, uma entidade mandante obtém o controlo de qualquer um dos seguintes:
- Um bem ou outro ativo da outra parte que transfere em seguida para o cliente;
 - Um direito a um serviço a prestar pela outra parte, que concede à entidade a capacidade de orientar essa parte no sentido de prestar o serviço ao cliente em nome da entidade;
 - Um bem ou serviço da outra parte que, em seguida, combina com outros bens ou serviços no fornecimento do bem ou serviço especificado ao cliente. Por exemplo, se uma entidade presta um serviço significativo de integração de bens ou serviços (ver parágrafo 29, alínea a)) fornecidos por outra parte no bem ou serviço especificado que o cliente contratou, a entidade controla o bem ou serviço especificado antes de esse bem ou serviço ser transferido para o cliente. Isto deve-se ao facto de a entidade obter primeiramente o controlo dos fatores a integrar no bem ou serviço especificado (que inclui bens ou serviços de outras partes) e orienta a sua utilização para a criação da realização combinada que constitui o bem ou serviço especificado.
- B35B Sempre que (ou à medida que) uma entidade mandante cumpra uma obrigação de desempenho, a entidade reconhece o rédito pela quantia bruta da retribuição que espera receber em troca do bem ou serviço especificado transferido.
- B36 Uma entidade é mandatária se a sua obrigação de desempenho consistir em organizar o fornecimento por outra parte do bem ou serviço especificado. Uma entidade mandatária não controla o bem ou serviço especificado fornecido por outra parte antes de esse bem ou serviço ser transferido para o cliente. Sempre que (ou à medida que) uma entidade mandatária cumpra uma obrigação de desempenho, a entidade reconhece o rédito pela quantia de qualquer remuneração ou comissão que espere receber em troca da organização do fornecimento dos bens ou serviços especificados pela outra parte. A remuneração ou comissão de uma entidade pode ser o valor líquido de retribuição que a entidade retém depois de pagar à outra parte a retribuição recebida em troca dos bens ou serviços a fornecer por tal parte.
- B37 Os indicadores de que uma entidade controla o bem ou serviço especificado antes de ser transferido para o cliente (e é, por conseguinte, um mandante (ver parágrafo B35)) incluem, nomeadamente:
- A entidade é a principal responsável pelo cumprimento da promessa de fornecer o bem ou serviço especificado. Tal inclui normalmente a responsabilidade pela aceitabilidade do bem ou serviço especificado (por exemplo, responsabilidade principal pela correspondência do bem ou serviço às especificações do cliente). Se a entidade for a principal responsável pelo cumprimento da promessa de fornecer o bem ou serviço especificado, tal pode indicar que a outra parte envolvida no fornecimento do bem ou serviço especificado atua em nome da entidade;
 - A entidade tem o risco de inventário antes de o bem ou serviço especificado ter sido transferido para o cliente ou após a transferência do controlo para o cliente (por exemplo, se o cliente tiver um direito de retorno). Por exemplo, se a entidade obtém ou se compromete a obter o bem ou serviço especificado antes da obtenção de um contrato com um cliente, isso poderá indicar que a entidade tem a capacidade de orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, do bem ou serviço antes de ser transferido para o cliente;

- c) A entidade tem poder discricionário para definir o preço do bem ou serviço especificado. A fixação do preço que o cliente paga pelo bem ou serviço especificado pode indicar que a entidade tem a capacidade de orientar a utilização desse bem ou serviço e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes. No entanto, um mandatário pode ter poder discricionário na fixação de preços em alguns casos. Por exemplo, um mandatário pode ter alguma flexibilidade na fixação dos preços a fim de gerar receitas adicionais decorrentes do seu serviço de organização de bens ou serviços a fornecer por outras partes a clientes.
- B37A Os indicadores referidos no parágrafo B37 podem ser mais ou menos relevantes para a avaliação do controlo em função da natureza do bem ou serviço especificado e das condições do contrato. Além disso, diferentes indicadores poderão servir de provas mais convincentes em diferentes contratos.
- B38 Caso outra entidade assuma as obrigações de desempenho e os direitos contratuais da entidade constantes do contrato de tal modo que a entidade deixe de ser obrigada a satisfazer a obrigação de desempenho de transferir o bem ou serviço especificado para o cliente (isto é, a entidade deixa de atuar como mandante), a entidade não deve reconhecer o rédito por tal obrigação de desempenho. Em vez disso, a entidade deve avaliar se deve reconhecer o rédito pelo cumprimento de uma obrigação de desempenho no sentido de obter um contrato para a outra parte (isto é, se a entidade atua como mandatária).

...

Licenciamento

- B52 Uma licença determina os direitos de um cliente à propriedade intelectual de uma entidade. As licenças de propriedade intelectual podem incluir, numa lista não exaustiva, as licenças de qualquer um dos seguintes elementos:
- a) *Software* e tecnologia;
 - b) Filmes, música e outras formas de comunicação social e entretenimento;
 - c) *Franchising*; e
 - d) Patentes, marcas e direitos de autor.
- B53 Para além de uma promessa de conceder uma licença (ou licenças) a um cliente, uma entidade também pode prometer transferir outros bens ou serviços para o cliente. Tais promessas podem ser explicitamente indicadas no contrato ou decorrer implicitamente das práticas comerciais habituais, das políticas publicadas ou de declarações específicas da entidade (ver parágrafo 24). Tal como se verifica com outros tipos de contratos, sempre que um contrato com um cliente inclua uma promessa de concessão de uma licença (ou licenças) para além de outros bens ou serviços prometidos, uma entidade aplica os parágrafos 22 a 30 para identificar cada uma das obrigações de desempenho constantes do contrato.
- B54 Caso a promessa de concessão de uma licença não seja distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato nos termos dos parágrafos 26 a 30, uma entidade deve contabilizar a promessa de concessão de uma licença e esses outros bens ou serviços prometidos em conjunto, como uma única obrigação de desempenho. Os exemplos de licenças que não são distintas de outros bens ou serviços prometidos no contrato incluem:
- a) Uma licença que constitui uma componente de um bem tangível e que é fundamental para a funcionalidade do bem; e
 - b) Uma licença de que o cliente pode beneficiar apenas em conjunto com um serviço conexo (tal como um serviço em linha prestado pela entidade que permite, através da concessão de uma licença, que o cliente aceda ao conteúdo).
- B55 Caso a licença não seja distinta, a entidade deve aplicar os parágrafos 31 a 38 para determinar se a obrigação de desempenho (que inclui a licença prometida) é uma obrigação de desempenho que é cumprida ao longo do tempo ou cumprida num determinado momento.
- B56 Caso a promessa de concessão da licença seja distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato e, portanto, a promessa de concessão da licença seja uma obrigação de desempenho distinta, uma entidade deve determinar se a licença é transferida para um cliente num determinado momento ou ao longo do tempo. Ao efetuar esta determinação, uma entidade deve examinar se a natureza da promessa da entidade no âmbito da concessão da licença a um cliente consiste em proporcionar ao cliente:
- a) Um direito a aceder à propriedade intelectual da entidade tal como existe durante o período da licença; ou
 - b) Um direito a utilizar a propriedade intelectual da entidade tal como existe no momento específico em que a licença é concedida.

Determinação da natureza da promessa da entidade

B57 [Suprimido]

B58 A natureza da promessa de uma entidade no âmbito da concessão de uma licença consiste numa promessa de concessão do direito de acesso à propriedade intelectual da entidade se forem cumpridos todos os seguintes critérios:

- a) O contrato exige, ou o cliente tem motivos razoáveis para esperar, que a entidade execute atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direito (ver parágrafos B59 e B59A);
- b) Os direitos concedidos pela licença expõem diretamente o cliente a todos os efeitos positivos ou negativos das atividades da entidade identificadas no parágrafo B58, alínea a); e
- c) Tais atividades não resultam na transferência de um bem ou serviço para o cliente à medida que as atividades ocorrem (ver parágrafo 25).

B59 Os fatores que podem indicar que um cliente teria motivos razoáveis para esperar que uma entidade realizará atividades que afetam significativamente a propriedade intelectual incluem as práticas comerciais habituais, as políticas publicadas ou declarações específicas da entidade. Embora não seja determinante, a existência de um interesse económico partilhado (por exemplo, *royalties* com base em vendas) entre a entidade e o cliente no que diz respeito à propriedade intelectual a que o cliente tem direito também pode indicar que o cliente teria motivos razoáveis para esperar que a entidade realizará tais atividades.

B59A As atividades de uma entidade afetam significativamente a propriedade intelectual a que o cliente tem direito quando:

- a) As referidas atividades irão provavelmente alterar significativamente a forma (por exemplo, a conceção ou o conteúdo) ou a funcionalidade (por exemplo, a capacidade de exercer uma função ou tarefa) da propriedade intelectual; ou
- b) A capacidade de o cliente obter benefícios da propriedade intelectual decorre ou depende substancialmente dessas atividades. Por exemplo, o benefício de uma marca deriva frequentemente ou depende das atividades em curso da entidade que apoiam ou mantêm o valor da propriedade intelectual.

Deste modo, se a propriedade intelectual a que o cliente tem direito tem uma funcionalidade autónoma significativa, uma parte substancial do benefício dessa propriedade intelectual deriva dessa funcionalidade. Por conseguinte, a capacidade de o cliente obter benefícios dessa propriedade intelectual não será afetada de forma significativa pelas atividades da entidade, a menos que tais atividades alterem significativamente a sua forma ou funcionalidade. Os tipos de propriedade intelectual autónoma que têm frequentemente uma funcionalidade autónoma significativa incluem o *software*, compostos biológicos ou fórmulas de medicamentos e os conteúdos completos de comunicação social (por exemplo, filmes, programas de televisão e gravações musicais).

B60 Caso os critérios constantes do parágrafo B58 sejam satisfeitos, uma entidade deve contabilizar a promessa de concessão de uma licença como uma obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo porque o cliente receberá e consumirá simultaneamente o benefício do desempenho da entidade decorrente da concessão de acesso à sua propriedade intelectual à medida que o desempenho ocorre (ver parágrafo 35, alínea a)). Uma entidade deve aplicar os parágrafos 39 a 45 para seleccionar um método adequado de mensuração do seu progresso no sentido do cumprimento total de tal obrigação de desempenho relativa à concessão de acesso.

B61 Caso os critérios constantes do parágrafo B58 não sejam satisfeitos, a natureza da promessa da entidade consiste em proporcionar um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade tal como a propriedade intelectual existe (em termos de forma e funcionalidade) no momento específico em que a licença é concedida ao cliente. Tal significa que o cliente pode orientar a utilização, e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes, de uma licença no momento específico em que a licença é transferida. Uma entidade deve contabilizar a promessa de concessão de um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade como uma obrigação de desempenho cumprida num momento específico. Uma entidade deve aplicar o parágrafo 38 para determinar o momento específico em que a licença é transferida para o cliente. Todavia, não é possível reconhecer o rédito por uma licença que conceda um direito de utilização da propriedade intelectual da entidade antes do início do período durante o qual o cliente consegue utilizar a licença e usufruir da mesma. Por exemplo, se o período de uma licença de *software* tiver início antes de a entidade fornecer (ou disponibilizar de outro modo) um código ao cliente que permita ao cliente utilizar imediatamente o *software*, a entidade não reconhecerá o rédito antes do fornecimento (ou da disponibilização de outro modo) de tal código.

- B62 Uma entidade deve ignorar os seguintes fatores na determinação de se uma licença concede um direito de acesso à sua propriedade intelectual ou um direito de utilização da sua propriedade intelectual:
- Restrições temporais, de área geográfica ou de utilização — tais restrições definem os atributos da licença prometida, em vez de definirem se a entidade satisfaz a sua obrigação de desempenho num momento específico ou ao longo do tempo;
 - As garantias fornecidas pela entidade de que dispõe de uma patente válida de propriedade intelectual e de que defenderá tal patente da utilização não autorizada — uma promessa de defesa de um direito de patente não constitui uma obrigação de desempenho porque o ato de defesa de uma patente protege o valor dos ativos de propriedade intelectual da entidade e proporciona a garantia ao cliente de que a licença transferida cumpre as especificações da licença prometida no contrato.

Royalties com base em vendas ou na utilização

- B63 Não obstante os requisitos constantes dos parágrafos 56 a 59, uma entidade deve reconhecer o rédito de *royalties* com base em vendas ou na utilização prometidos em troca de uma licença de propriedade intelectual apenas quando (ou assim que) ocorrer o último dos seguintes acontecimentos:
- Ocorre a venda ou utilização subsequente; e
 - A obrigação de desempenho a que alguns ou todos os *royalties* com base em vendas ou na utilização foram atribuídos foi satisfeita (ou parcialmente cumprida).
- B63A O requisito de *royalties* com base em vendas ou na utilização, constante do parágrafo B63, aplica-se quando o *royalty* se refere apenas a uma licença de propriedade intelectual ou quando uma licença de propriedade intelectual é o item principal a que o *royalty* se refere (por exemplo, a licença de propriedade intelectual pode ser o item principal a que o *royalty* se refere quando a entidade tem uma expectativa razoável de que o cliente atribua significativamente mais valor à licença do que aos outros bens ou serviços a que o *royalty* se refere).
- B63B Quando o requisito constante do parágrafo B63A for satisfeito, o rédito por um *royalty* com base em vendas ou na utilização deve ser inteiramente reconhecido de acordo com o parágrafo B63. Quando o requisito constante do parágrafo B63A não for satisfeito, os requisitos em matéria de retribuição variável constantes dos parágrafos 50 a 59 aplicam-se aos *royalties* com base em vendas ou na utilização.

No apêndice C, os parágrafos C2, C5 e C7 são emendados e os parágrafos C1B, C7A e C8A são adicionados. Os parágrafos C3 e C6 não foram emendados, mas foram incluídos a título de referência.

DATA DE EFICÁCIA

...

- C1B O documento *Clarificações da IFRS 15 Rédito de Contratos com Clientes*, emitido em abril de 2016, emendou os parágrafos 26, 27, 29, B1, B34 a B38, B52 a B53, B58, C2, C5 e C7, suprimiu o parágrafo B57 e acrescentou os parágrafos B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A e C8A. As entidades devem aplicar estas emendas aos períodos de relato anuais com início em ou após 1 de janeiro de 2018. É permitida a sua aplicação mais cedo. Se uma entidade aplicar estas emendas a um período anterior, deve divulgar esse facto.

TRANSIÇÃO

- C2 Para efeitos dos requisitos de transição constantes dos parágrafos C3 a C8A:
- A data de aplicação inicial é o início do período de relato em que uma entidade aplica pela primeira vez esta Norma; e
 - Um contrato concluído é um contrato relativamente ao qual a entidade transferiu todos os bens ou serviços identificados nos termos da IAS 11 *Contratos de Construção*, da IAS 18 *Rédito* e interpretações conexas.
- C3 Uma entidade deve aplicar esta Norma utilizando um dos seguintes dois métodos:
- Retrospectivamente em relação a cada período de relato anterior apresentado nos termos da IAS 8 *Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas Contabilísticas e Erros*, sob reserva dos expedientes constantes do parágrafo C5; ou
 - Retrospectivamente com o efeito cumulativo da aplicação inicial desta Norma reconhecido na data da aplicação inicial nos termos dos parágrafos C7 a C8.

...

- C5 Uma entidade pode utilizar um ou mais dos seguintes expedientes práticos na aplicação desta Norma retrospectivamente nos termos do parágrafo C3, alínea a):
- a) No que se refere aos contratos concluídos, não é necessário que uma entidade reexpresse contratos que:
 - i) têm início e terminam no mesmo período de relato anual, ou
 - ii) são contratos concluídos no início do período mais antigo apresentado;
 - b) No que diz respeito aos contratos concluídos com retribuição variável, uma entidade pode utilizar o preço de transação na data em que o contrato foi concluído ao invés de estimar quantias de retribuições variáveis nos períodos de relato comparativos;
 - c) Para os contratos que tenham sido modificados antes do início do período mais antigo apresentado, uma entidade não tem de reexpressar retrospectivamente o contrato para essas alterações ao contrato em conformidade com os parágrafos 20 a 21. Em vez disso, uma entidade deve refletir o efeito agregado de todas as modificações que ocorram antes do início do período mais antigo apresentado, quando:
 - i) identificar as obrigações de desempenho cumpridas e não cumpridas,
 - ii) determinar o preço da transação, e
 - iii) afetar o preço de transação às obrigações de desempenho cumpridas e não cumpridas;
 - d) No respeitante a todos os períodos de relato apresentados antes da data de aplicação inicial, não é necessário que as entidades divulguem a quantia do preço da transação afetado às obrigações de desempenho remanescentes nem uma explicação sobre o momento em que a entidade prevê reconhecer a quantia como rédito (ver parágrafo 120).
- C6 No que diz respeito a qualquer um dos expedientes práticos constantes do parágrafo C5 que a entidade utilize, a entidade deve aplicar tal expediente sistematicamente a todos os contratos em todos os períodos de relato apresentados. Além disso, a entidade deve divulgar todas as informações que se seguem:
- a) Os expedientes utilizados; e
 - b) Na medida do razoavelmente possível, uma avaliação qualitativa do efeito estimado da aplicação de cada um desses expedientes.
- C7 Caso a entidade opte por aplicar esta Norma retrospectivamente nos termos do parágrafo C3, alínea b), a entidade deve reconhecer o efeito cumulativo da aplicação inicial da presente Norma como um ajustamento ao balanço de abertura dos resultados retidos (ou de outra componente de capital próprio, conforme adequado) do período de relato anual que inclui a data de aplicação inicial. Nos termos deste método transitório, uma entidade pode optar por aplicar a presente Norma retrospectivamente apenas aos contratos que não sejam contratos concluídos na data de aplicação inicial (por exemplo, 1 de janeiro de 2018 no que se refere a uma entidade com exercício findo a 31 de dezembro).
- C7A Uma entidade que aplica esta Norma retrospectivamente nos termos do parágrafo C3, alínea b), pode igualmente utilizar o expediente prático descrito no parágrafo C5, alínea c):
- a) Para todas as alterações ao contrato que ocorram antes do início do período mais antigo apresentado; ou
 - b) Para todas as alterações ao contrato que ocorram antes da data de aplicação inicial.
- Se uma entidade utilizar este expediente prático, a entidade deve aplicar o expediente sistematicamente a todos os contratos e divulgar as informações exigidas pelo parágrafo C6.
- ...
- C8A Uma entidade deve aplicar o documento *Clarificações da IFRS 15* (ver parágrafo C1B) retrospectivamente em conformidade com a IAS 8. Ao aplicar as emendas retrospectivamente, uma entidade deve aplicar as emendas como se tivessem sido incluídas na IFRS 15 na data de aplicação inicial. Por conseguinte, uma entidade não aplica as emendas aos períodos de relato ou aos contratos a que os requisitos da IFRS 15 não são aplicados em conformidade com os parágrafos C2 a C8. Por exemplo, se uma entidade aplicar a IFRS 15 em conformidade com o parágrafo C3, alínea b), apenas aos contratos que não sejam contratos concluídos na data de aplicação inicial, a entidade não reexpressa os contratos concluídos na data de aplicação inicial da IFRS 15 para efeitos dessas alterações.
-