

UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL
ÁREA DO CONHECIMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

CAMILA DE BIAZI DE ANHAIA

**RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA – UM ESTUDO SOBRE AS
NOVAS REGRAS À NBC TG 47 EM CONTRATOS COM CLIENTES APLICADO
EM EMPRESAS LISTADAS NA BOLSA DE VALORES.**

CAXIAS DO SUL

2019

CAMILA DE BIAZI DE ANHAIA

**RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA – UM ESTUDO SOBRE AS
NOVAS REGRAS À NBC TG 47 EM CONTRATOS COM CLIENTES APLICADO
EM EMPRESAS LISTADAS NA BOLSA DE VALORES.**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. M^a. Maria Salete
Goulart Martins Denicol
Orientador TCC II: Prof. Me. Eduardo
Tomedi Leites

CAXIAS DO SUL

2019

CAMILA DE BIAZI DE ANHAIA

**RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA – UM ESTUDO SOBRE AS
NOVAS REGRAS À NBC TG 47 EM CONTRATOS COM CLIENTES APLICADO
EM EMPRESAS LISTADAS NA BOLSA DE VALORES.**

Monografia apresentada como requisito
para a obtenção do Grau de Bacharel em
Ciências Contábeis da Universidade de
Caxias do Sul

Orientador TCC I: Prof. M^a. Maria Salete
Goulart Martins Denicol
Orientador TCC II: Prof. Me. Eduardo
Tomedi Leites

Aprovado (a) em ____/____/____

Banca Examinadora:

Presidente

Prof. Me. Eduardo Tomedi Leites
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Examinadores:

Prof. M^a. Maria Salete Goulart Martins Denicol
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Prof. Me. Marco André Pegorini
Universidade de Caxias do Sul - UCS

Dedico a todos vocês que sempre estiveram ao meu lado me incentivando, em especial à minha família e aos mestres que foram indispensáveis para que este trabalho atingisse seus objetivos.

AGRADECIMENTOS

Quero expressar meus agradecimentos a todas as pessoas que, de uma forma ou de outra, colaboraram para que este trabalho fosse realizado. Em especial ao meu orientador, Prof. Me. Eduardo Tomedi Leites, pela sua competência e orientação durante todo o desenvolvimento desta monografia. Agradeço de forma toda especial, primeiramente à Deus que nunca me abandonou, à minha mãe Diva Tereza de Anhaia que se não fosse por ela eu não teria chego até aqui, à minha família e alguns amigos que tiveram paciência, compreensão, empatia pois, foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho ou por acreditarem em minhas escolhas, apoiando-me e esforçando-se junto a mim, para que eu suprisse todas elas.

“Não existem sonhos impossíveis para aqueles que realmente acreditam que o poder realizador reside no interior de cada ser humano, sempre que alguém descobre esse poder algo antes considerado impossível se torna realidade.”

Albert Einstein

RESUMO

O conhecimento das normas e procedimentos contábeis são indispensáveis para elaboração e execução de um trabalho fidedigno, que seja compreensível, transparente e que possa facilitar o processo de análise e julgamento dos usuários que tomam decisões econômicas. É de suma importância que as entidades estejam de acordo com as normas contábeis para estarem em dia afim de evitar eventuais penalidades fiscais. Em 1º de janeiro de 2018 passou a vigorar a IFRS 15, norma única que trata de reconhecimento contábil da receita, com o intuito de remover inconsistências e deficiências percebida nas normas existentes sobre reconhecimento de receitas, baseada em um modelo de cinco etapas, onde a receita é reconhecida apenas quando há a transferência do controle dos bens ou serviços para o cliente. Logo este trabalho tem como objetivo analisar os principais impactos com a implementação da NBC TG 47. Com o desígnio de demonstrar os principais impactos, a metodologia aplicada foi o estudo de caso, utilizando-se também de questionários para analisar a percepções dos auditores independentes com relação a adoção da norma e os reflexos nas demonstrações financeiras. Além de analisar as percepções, verificou-se as notas explicativas de cinco empresas do ano de 2018, todas listadas na Bolsa de Valores com o intuito de evidenciar o entendimento e aplicabilidade da norma. Através deste estudo, pode-se comprovar, que nas empresas escolhidas todas fizeram a adoção em 1º de janeiro de 2018 de acordo com o escopo da norma, levantando os impactos financeiros gerados e por consequência evidenciando os principais motivos destes impactos.

Palavras-chave: Normas e procedimentos contábeis. Receita. Reconhecimento. NBC TG 47.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Metodologia da Contabilidade.....	21
Figura 2 - Estrutura definida pela Constituição do IASC Foundation	24
Figura 3 - Quando aplicar a nova norma.....	26
Figura 4 - Motivos para adoção das IFRS.....	27
Figura 5 - Normas e Interpretações revogadas pelo IFRS 15	28
Figura 6 - Modelo de cinco etapas	36
Figura 7 - Identificar o contrato com o cliente.....	37
Figura 8 - Identificação das obrigações a serem cumpridas no contrato	38
Figura 9 - Preço da transação	38
Figura 10 - Determinação do preço de venda independente	40
Figura 11 - Avaliação de transferência do controle ao longo do tempo.....	42
Figura 12 - Indicadores de transferência do controle ao cliente	42
Figura 13 - Cargos atuais dos participantes da pesquisa.....	48
Figura 14 - Empresas de auditoria participantes da pesquisa.....	48
Figura 15 - Nível de conhecimento sobre a IFRS 15.....	50
Figura 16 - Grau de concordância sobre a facilidade de uma única norma	51
Figura 17 - Segmentos empresariais mais afetados com IFRS 15	52
Figura 18 - Necessidade de maior julgamento, por falta de regras	53
Figura 19 - Indicadores de desempenho mais afetados.....	54
Figura 20 - Frequência da procura por esclarecimento sobre a IFRS 15.....	55
Figura 21 - Concordância quanto a formalização de análise da adoção da IFRS 15	56
Figura 22 - Nível de concordância quanto a riscos ao deixar de aplicar a norma	57

LISTAS DE QUADROS

Quadro 1 - Empresas abrangidas para o estudo.....	58
Quadro 2 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47	60
Quadro 3 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47	62
Quadro 4 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47	66
Quadro 5 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47	67
Quadro 6 - Mais relevantes impactos IFRS 15/ NBC TG 47	69

LISTA DE ABREVIATURAS

Dr.	doutor
Esp.	especialista
Me.	mestre
nº.	número
p.	página
prof.	professor

LISTA DE SIGLAS

ASC -	<i>Accounting Standards Codification</i>
CPC -	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
[B] ³ -	Brasil, Bolsa, Balcão
CVM –	Comissão de Valores Mobiliários
EY -	<i>Ernst & Young</i>
IAS -	<i>International Accounting Standards</i>
IASB -	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC –	<i>International Accounting Standards Committee</i>
IFRIC -	<i>International Financial Reporting Interpretations Committee</i>
IFRS -	<i>International Financial Reporting Standards</i>
FASB -	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
NBC TG -	Norma Brasileira Contabilidade Técnica Geral
NPC -	Normas e Procedimentos de Contabilidade
PwC -	PricewaterhouseCoopers
SAC -	<i>Standards Advisory Council</i>
SIC -	<i>Standing Interpretations Committee</i>
KPMG -	<i>Klynveld Peat Marwick Gesellschaft</i>

LISTA DE SÍMBOLOS

% por cento

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO	15
1.2	TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA	16
1.2.1	Delimitação do Tema.....	16
1.2.2	Definição da questão de pesquisa.....	17
1.3	OBJETIVOS	17
1.3.1	Objetivo geral.....	17
1.3.2	Objetivos específicos.....	18
1.4	ESTRUTURA DO ESTUDO	18
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	20
2.1	CONTABILIDADE.....	20
2.2	NORMAS DE CONTABILIDADE	21
2.2.1	Normas Internacionais de Contabilidade	22
2.2.1.1	Normas Internacionais de Contabilidade: Adoção no Brasil.....	24
2.3	IFRS 15	26
2.3.1	Alguns motivos para adoção da IFRS	27
2.3.2	A necessidade de uma única norma para a receita.....	28
2.3.3	Pronunciamentos Técnicos Revogados sobre Receitas e suas formas de reconhecimento	28
2.3.4	Mudanças na prática existente.....	29
2.4	RECEITAS.....	29
2.4.1	Contratos.....	30
2.4.2	Receitas com contratos	31
2.4.3	Reconhecimento – Identificação do Contrato.....	31
2.4.4	Tempo de duração de um contrato.....	32
2.4.5	Rescisão de contrato	32
2.4.6	NORMA BRASILEIRA CONTÁBIL TÉCNICA GERAL – NBC TG 47.....	32
2.4.7	Reconhecimento contábil da receita	33
2.4.7.1.1	Regime de Competência.....	35
2.4.7.2	Período do reconhecimento contábil da receita.....	35
2.4.7.3	Momento de reconhecimento da receita.....	35

2.4.7.4	Processo do reconhecimento contábil da receita	36
2.4.7.4.1	Passos para efetuar o reconhecimento contábil da receita	37
3	METODOLOGIA	44
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	44
3.2	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	45
3.3	PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS.....	46
4	APLICAÇÃO DO ESTUDO	47
4.1	AS PERCEPÇÕES DOS AUDITORES SOBRE NBC TG 47.....	47
4.1.1.	Cargos atuais dos participantes da pesquisa.....	47
4.1.2	Empresas de auditoria participantes da pesquisa	48
4.1.3	Nível de conhecimento com relação a IFRS 15.....	49
4.1.4	Grau de concordância sobre a facilidade de única norma para a receita.....	50
4.1.5	Segmentos mais impactados pela IFRS 15 na opinião dos auditores	51
4.1.6	Necessidade de maior julgamento, por falta de regras	52
4.1.7	Indicadores de desempenho mais afetados	53
4.1.8	Com relação a frequência da procura por esclarecimentos sobre a IFRS 15.....	54
4.1.9	Concordância quanto a formalização de análise da adoção da IFRS 15	55
4.1.10	Grau de concordância quanto a riscos ao deixar de aplicar a norma	56
4.2	CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE DE ESTUDO	57
4.2.1	AMOSTRA	57
4.3	LEVANTAMENTO DE DADOS E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS.	58
4.3.1	TOTVS S.A.....	59
4.3.1.1	A adoção da IFRS 15	59
4.3.1.2	Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia ...	60
4.3.1.3	Motivos do impacto na NBC TG 47	60
4.3.2	TIM Participações S/A	61
4.3.2.1	Adoção do IFRS 15	61
4.3.2.2	Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia ...	62
4.3.2.3	Motivos do impacto na NBC TG 47	62

4.3.4	MRV Engenharia e Participações S/A	63
4.3.4.1	Adoção do IFRS 15	63
4.3.4.2	Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia ...	64
4.3.5	EMBRAER	64
4.3.5.1	A adoção da IFRS 15	65
4.3.5.2	Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia ...	65
4.3.5.3	Motivos do impacto na NBC TG 47	66
4.3.6	Smiles S/A	66
4.3.6.1	A adoção da IFRS 15	67
4.3.6.2	Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia ...	67
4.3.6.3	Motivos do impacto na NBC TG 47	68
4.4	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	68
5	CONCLUSÃO	72
	REFERÊNCIAS	75
	APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO PARA COLETA DE DADOS DA PESQUISA	78

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO ESTUDO

A crise econômica mundial tornou ainda mais evidente o quanto os países estão interdependentes, chamando a atenção para a necessidade de uma linguagem contábil única que permita a comparação das demonstrações financeiras em diferentes mercados (ERNST & AMP *et al.* 2009). Em 29 de dezembro de 2007, a Lei 11.638/07 estabeleceu a reforma da contabilidade estatutária para a sua convergência com as Normas Contábeis Internacionais (IFRS). Sendo assim, diversos Pronunciamentos Técnicos foram emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em que foram redefinidos conceitos fundamentais para o reconhecimento de receitas, ganhos, dispêndios e perdas, bem como os conceitos de balanço patrimonial e de métodos de consolidação contábil.

Em 2014, o Conselho Federal de Normas para a Contabilidade (FASB, em inglês) e o Conselho Internacional de Normas para a Contabilidade (IASB, em inglês) divulgaram o IFRS 15, com os novos padrões para o reconhecimento de receita de contratos com clientes, com o objetivo de estabelecer os princípios que as empresas devem aplicar para reportar nas demonstrações financeiras sobre a natureza, o montante, o prazo, e a incerteza sobre as receitas e os fluxos de caixa que advém de contratos com seus clientes.

No Brasil, estas alterações foram introduzidas pelo Pronunciamento Técnico nº 47 Receitas de Contratos com Clientes (NBC TG 47), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), divulgado em dezembro de 2016.

Com vigência a partir de janeiro de 2018, a NBC TG 47, revogou a NBC TG 30 que tratava exclusivamente de receitas, e estabeleceu os princípios de receitas para todas as empresas, em todas as atividades e deveriam ser aplicados em qualquer contrato com clientes, salvo exceções.

A NBC TG 47, tem como sua ideia principal 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.

O reconhecimento exige uma compreensão do fato econômico e um domínio de sua essência. Nesse sentido, mais do que definir as contas que serão utilizadas (contabilização), é essencial apropriar-se conceitualmente do objeto ou nos aproximar do fato econômico, para que seja possível definir sua natureza, sua influência no patrimônio ou no resultado e a melhor forma de evidenciá-lo, a fim de que esteja adequadamente representado nos relatórios contábeis (LUZ, 2015).

Com base nas premissas da contabilidade, entidades de personalidades jurídicas, devem apresentar informações transparentes e evidentes, para que os usuários externos possam analisar, de forma eficiente e objetiva as demonstrações contábeis, para fins avaliação da entidade como um todo.

Segundo Lins e Coelho (2010), caracteriza receita como algo operacional, ou seja, destaca como um resultado ao esforço de produção, algo que é fruto do trabalho de negociação de venda da empresa e que, por conseguinte, traz benefícios ao seu patrimônio de modo geral.

De acordo com *Ernst & Young* (EY) (2018), a Lei 11.638/07 alterou o artigo 177 da Lei 6.404/76, ao afirmar que as mudanças na contabilidade estatutária provocadas pela aplicação das novas regras não deveriam alterar bases tributárias, nem ter qualquer outro efeito tributário. Isto é comumente conhecido como o princípio da “Neutralidade Fiscal” do Brasil, no contexto da convergência para o IFRS.

A neutralidade tributária, é um dos resultados das alterações do reconhecimento da Receita e da regulamentação fiscal, então cabe as entidades não somente diagnosticar as principais mudanças a elas aplicáveis, mas também avaliar os atuais controles, processos e suas ferramentas tecnológicas para garantir esta neutralidade.

1.2 TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

1.2.1 Delimitação do Tema

O lucro atingido em uma entidade no final de um período contábil, se dá pela receita que advém de sua atividade principal, ou seja, o negócio no qual ela foi desenvolvida. Conforme Iudicibus e Martins (2010), a receita é definida como aumento de benefícios econômicos durante o período contábil sob a entrada de

recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade. Pode-se afirmar então, que receita é a soma de todos os valores que pessoas físicas e jurídicas recebem dentro de um determinado espaço de tempo, quanto aos seus negócios, proventos ou rendas.

O objetivo desse estudo é verificar se o reconhecimento contábil das receitas nas empresas está ocorrendo de acordo as exigências dos órgãos de fiscalização e suas regulamentações. Em maio de 2014, os órgãos públicos *International Accounting Standards Board (IASB)* e *Financial Accounting Standards Board (FASB)* foram responsáveis pela publicação de algumas mudanças que ocorreram na forma de reconhecer contabilmente as receitas.

Essas mudanças, geram um impacto significativo na questão de contabilização, principalmente no resultado da empresa, como no reconhecimento de risco e no benefício e reconhecimento com base no controle. A NBC TG 30, foi revogada em 1º/01/2018 pela NBC TG 47, que destaca uma nova estrutura que substitui as orientações existente sobre o reconhecimento das receitas, gerando impactos significativos nas que oferecem produto e serviços agregados onde apresentam acordos em que o valor da contraprestação sofre variação, ou tem um acordo de licenciamento complexo.

1.2.2 Definição da questão de pesquisa

Quais foram os principais impactos da adoção da NBC TG 47 no reconhecimento das receitas em contratos com clientes nas empresas listadas na Bolsa de Valores Brasileira?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Evidenciar os principais impactos gerados após a adoção da NBC TG 47 no reconhecimento contábil das receitas em contratos com clientes em empresas listadas na Bolsa de Valores Brasileira, observando os critérios da nova normativa.

1.3.2 Objetivos específicos

- Apresentar bibliografia sobre contabilidade, normas de contabilidade, receitas, contratos;
- Verificar quais foram as mudanças que ocorreram após a aprovação da NBC TG 47;
- Citar os pressupostos fundamentais para reconhecer as receitas conforme a NBC TG 47;
- Elencar os passos para se fazer o reconhecimento da receita após a publicação da NBC TG 47;
- Apresentar o resultado da entidade após a nova regulamentação da NBC TG 47.

1.4 ESTRUTURA DO ESTUDO

No primeiro capítulo, abrange a introdução do trabalho desenvolvido, bem como a contextualização e delimitação do tema, a definição de pesquisa, os objetivos e a justificativa.

No segundo capítulo são apresentados de forma clara e objetiva, o que é contabilidade, normas de contabilidade, normas de contabilidade internacional, receitas onde se encontra o foco do desenvolvimento do trabalho.

No terceiro capítulo, descreve-se a metodologia para desenvolvimento do estudo, onde são elencados aspectos metodológicos a serem usados de acordo com a fundamentação de diversos autores e que vem de encontro com a definição da pesquisa.

No quarto capítulo, é realizada análises dos resultados anuais do ano de 2018, ano em que a IFRS 15 passou a vigorar, com relação ao ano de 2017 onde a norma não havia sido adotada, cinco empresas listadas na bolsa de valores, com relação a nova norma brasileira de contabilidade de reconhecimento de receita com contrato com clientes, analisando os impactos de acordo com os objetivos propostos.

Por fim, no quinto capítulo, são expostas as conclusões geradas a partir do estudo desenvolvido. Partindo disto, será possível verificar se a empresa tem

efetuado o reconhecimento da receita de acordo com a nova norma, demonstrando os impactos gerados no resultado após a revogação da mesma.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE

Em uma era que os mercados onde as empresas atuam, tornam-se cada vez mais complexos e incertos, qualquer decisão tanto de curto quanto de longo prazo deve ser cautelosamente avaliada devido aos riscos e oportunidades, comenta (COELHO; LINS, 2010).

Diante disso, Coelho e Lins (2010) entendem que é importante evidenciar com transparência a todos os interessados na informação contábil não só as últimas decisões tomadas pela empresa e que proporcionaram os resultados atuais, mas também as ações futuras que repercutem no caminho que a empresa pretende seguir.

Qualquer decisão errônea, pode ser prejudicial tanto a organização jurídica, quanto às pessoas que nela trabalham, como por exemplo a perda do emprego. Ainda nesse contexto Coelho e Lins (2010), referem-se que nessa perspectiva que a contabilidade deve ser identificada e entendida. Contudo isso não pode representar uma desculpa para a falta de controle e de acompanhamento das ações e, para a falta de uma análise crítica sobre as informações apuradas por meio dos números dos relatórios contábeis.

Teixeira, Pantaleão e Teixeira (2013), enfatizam que a contabilidade é um sistema de registro dos fatos, de apuração de resultados e demonstrações da situação patrimonial da empresa.

A contabilização efetiva e oficial ficaria inteiramente desvinculada da legislação do Imposto de Renda e outras, o que representa, sem dúvida, um avanço considerável, mas não significa que a contabilidade oficial deve ser inteiramente diferente dos critérios fiscais, já que quanto mais próximos dos critérios fiscais do contábeis tanto melhor (IUDIBÍCIBUS; MARTINS, 2013).

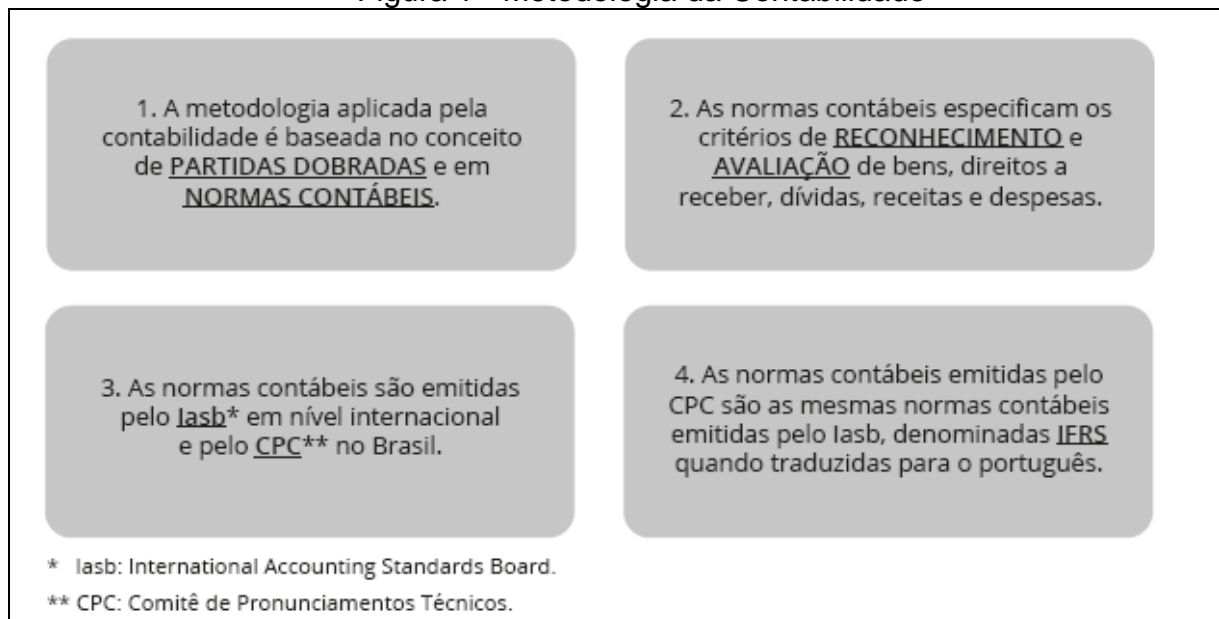
Para Iudícibus e Martins (2013), os limites e critérios fiscais sempre influenciaram muito a contabilidade, principalmente no que diz respeito a legislação do Imposto de Renda. Devido a isso, os pressupostos da contabilidade ficaram limitados à evolução já que a contabilidade era feita somente pela maioria das empresas, com base nos preceitos e formas de legislação fiscal, os quais nem sempre se baseavam em critérios contábeis corretos.

2.2 NORMAS DE CONTABILIDADE

Almeida (2017), comenta que as normas contábeis emitidas pelo CPC são firmadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelos órgãos reguladores como, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), assim tornando essas normas contábeis praticamente obrigatórias, para todas as entidades no Brasil.

A Figura 1 apresenta como a metodologia é aplicada pela contabilidade.

Figura 1 - Metodologia da Contabilidade



Fonte: Almeida (2016, p. 2)

De acordo com Padoveze *et al.* em 1973 após um acordo realizado entre entidades profissionais do Canadá, Austrália, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos, foi criado o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (IASC) *International Accounting Standards Committee*, com sede em Londres. Até 2001, era o órgão normatizador dominante da contabilidade internacional, desempenhando assim um papel de fundamental importância no processo de harmonização da contabilidade no mundo.

A partir de abril de 2001, segundo Padoveze *et al.* ocorreu uma mudança na estrutura organizacional do IASC, surgindo assim a Junta de Normas Internacionais de Contabilidade *International Accounting Standards Board* – IASB, sendo órgão sucessor do IASC na definição e emissão das normas internacionais de contabilidade, denominadas *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

De acordo com a “Parte A” do seu Ato de Constituição, revisado em 24 de maio de 2000, os objetivos do IASB são os seguintes:

- Desenvolver no interesse público, um conjunto de normas contábeis globais de qualidade alta, e que seja compreensível, transparente e que, além disso, resguarde a comparabilidade das informações constantes nas demonstrações contábeis, com a finalidade de facilitar o processo de análise e julgamento dos participantes dos mercados de capitais ao redor do mundo e de outros usuários que tomam decisões econômicas;
- Promover o uso e aplicação rigorosa das normas internacionais de contabilidade;
- Provocar convergência de normas nacionais e internacionais de contabilidade, bem como apresentar soluções de alta qualidade.

Ribeiro (2018) fala que normas de contabilidade são padrões adotados por todos os contabilistas, no exercício de suas atividades profissionais comenta ainda que na literatura contábil, a palavra norma é utilizada como sinônimo de preceito, regra, modelo, padrão, postulado, premissa, convenção, conceito, pressuposto fundamental de contabilidade e até mesmo de lei, mandamento ou princípio que norteia os procedimentos dos profissionais que atuam na área contábil, para que haja uniformização nos registros contábeis e, conseqüentemente, nos dados informados das demonstrações contábeis, produtos finais da contabilidade.

2.2.1 Normas Internacionais de Contabilidade

As normas contábeis demonstram as teorias e doutrinas relativas a esta ciência, norteando a atuação das organizações diante da realidade social, econômica e cultural, assim as regulamentações contábeis intervêm na sociedade por meio de órgãos regulamentadores, limitando o arbítrio das entidades pelas escolhas das práticas e normas utilizadas na elaboração dos relatórios financeiros (PASINI, 2015).

Pasini (2015), comenta que a respeito do que tange à contabilidade internacional, coube amplitude, a partir da globalização dos mercados, demonstrando a necessidade dos investidores compreenderem a linguagem contábil de cada país.

As Normas Internacionais de Contabilidade (*International Financial Reporting Standards – IFRS*) são pronunciamentos e interpretações adotadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). O IASB é uma organização

internacional independente criada a partir da reformulação ocorrida em 2001, do *International Accounting Standing Committee* (IASC), do qual herdou as responsabilidades técnicas as responsabilidades técnicas e os IASs até então emitidos. Novos pronunciamentos emitidos pelo IASB passaram a se chamar IFRS, assim como as novas interpretações das normas internacionais, que de SIC passaram IFRIC (LIMA, 2010).

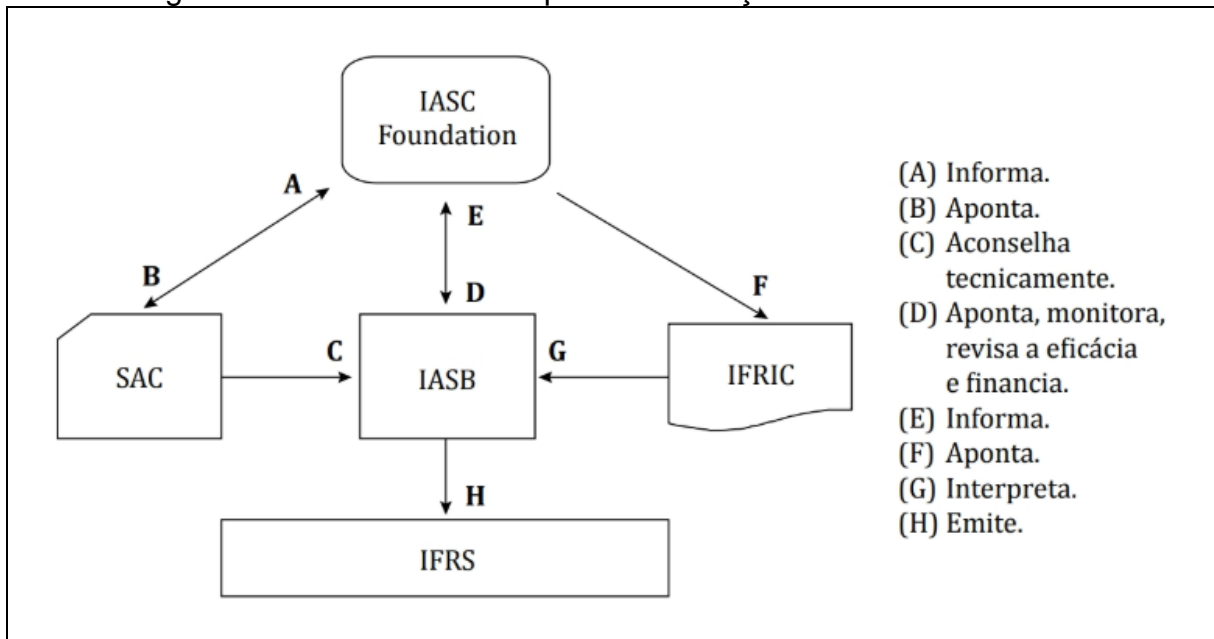
Para Lima (2010), o IASB tem como missão o desenvolvimento, no interesse do público, de um conjunto único de normas internacionais de contabilidade de alta qualidade e compreensíveis para demonstrações financeiras de uso geral.

O IASB está inserido em uma estrutura composta hoje pelas seguintes partes:

- IASC Foundation: os conselheiros do *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASC Foundation) são responsáveis pela governança da estrutura da qual o IASB faz parte;
- IASB: os conselheiros do IASB são responsáveis por todos os assuntos técnicos relativos aos relativos aos IFRSs, além dos conselheiros, o IASB também conta com uma equipe (IASB Staff) que inclui um Diretor De Atividades Técnicas (*Director of Technical Activities*);
- SAC: o *Standards Advisory Council* (SAC) consiste em um fórum através do qual o IASB pode realizar consultas;
- IFRIC: o comitê interpretativo do IASB, anteriormente conhecido como *Standing Interpretations Committee* (SIC), em 2001 foi rebatizado como *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC), no qual ele interpreta a aplicação dos IFRSs a questões contábeis para as quais não há tratamento definido, e que provavelmente resultariam em práticas divergentes ou não aceitáveis, na ausência de instruções bem definidas.

A Figura 2, demonstra as partes dessa estrutura que se relacionam da maneira definida pela Constituição do IASC Foundation.

Figura 2 - Estrutura definida pela Constituição do IASC Foundation



Fonte: Lima (2010, p. 2).

Ainda neste contexto, Lima (2010) enfatiza que uma importante característica dos IFRSs é o reduzido uso de regras em seu conjunto de pronunciamentos e interpretações, o que faz com que sejam tidos como firmados em princípios (*Principles-Based*).

Como finalidade a aplicabilidade em diversos países, tais normas devem ser desprendidas de regras que poderiam causar distorções, em razão do contexto em que são utilizadas.

As Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), emitidas pelo IASB, desenvolveram-se no intuito de criar um padrão, em nível mundial, de normas contábeis, tendo em vista o crescimento da economia globalizada (PASINI, 2015).

2.2.1.1 Normas Internacionais de Contabilidade: Adoção no Brasil

Com a emissão da Instrução CVM n. 457 em julho de 2007, pela CVM em conjunto com o Banco Central do Brasil, iniciou-se a adoção do padrão contábil internacional – IFRS, em conformidade aos pronunciamentos emitidos pelo IASB às normas internacionais de contabilidade. Então torna-se obrigatório, as companhias brasileiras de capital aberto a apresentar demonstrações financeiras consolidadas com base nas normas internacionais a partir do exercício de 2010, sendo-lhe facultada a adoção antecipada (PASINI, 2015).

Mora (2015), comenta que a nova Lei alterou uma série de dispositivos da conhecida Lei das Sociedades por Ações, ou como é oficialmente chamada, lei 6.404/76, demonstrando que não haveria mais retorno para esta transição no país, que culminou em 2010 com a aplicação obrigatória de todos os pronunciamentos contábeis emitidos até então, fazendo com que todas as empresas brasileiras se adequassem ao novo padrão contábil.

O processo de convergência das normas contábeis brasileiras às IFRS pode ser caracterizado, dentro de outros aspectos, como um processo de migração de um padrão de regulamentação contábil mais *code law*¹ para o padrão mais *common law*², em que predomina a essência sobre a forma, cujas normas são baseadas mais em princípios do que em regras, afirma (PASINI, 2015).

A adoção do IFRS e a prevalência da essência sobre a forma devem ser de amplo conhecimento tanto do contador quanto do auditor, no que diz respeito à operação a ser contabilizada e as circunstâncias que as cercam. Não basta apenas contabilizar o que está escrito, ou seja, há que ter certeza de que o documento formal represente, de fato, a essência econômica dos fatos sendo registrados (PASINI, 2015, p. 105).

De fato Mora (2015), enfatiza que não se pode entender que a convergência das normas brasileiras ao IFRS seria somente uma questão de obrigatoriedade, pois acima de tudo esta é uma oportunidade imensa do país se integrar à nova linguagem internacional da contabilidade, que, entre outros objetivos, favorecerá uma melhor leitura das demonstrações financeiras por parte dos investidores, dos órgãos reguladores internacionais, assim como de todos os demais agentes do mercado.

¹ *Code Law* é um termo baseado no Direito Romano, ou seja, é um regime conhecido por sua visão legalista, onde tudo tem que estar previsto em lei.

² *Common Law* é um sistema de origem inglesa e tem como predominância um direito baseado em usos e costumes, ou seja, é um direito consuetudinário, direito comum que não passa por um processo de criação de leis, sendo aplicadas soluções específicas para cada situação.

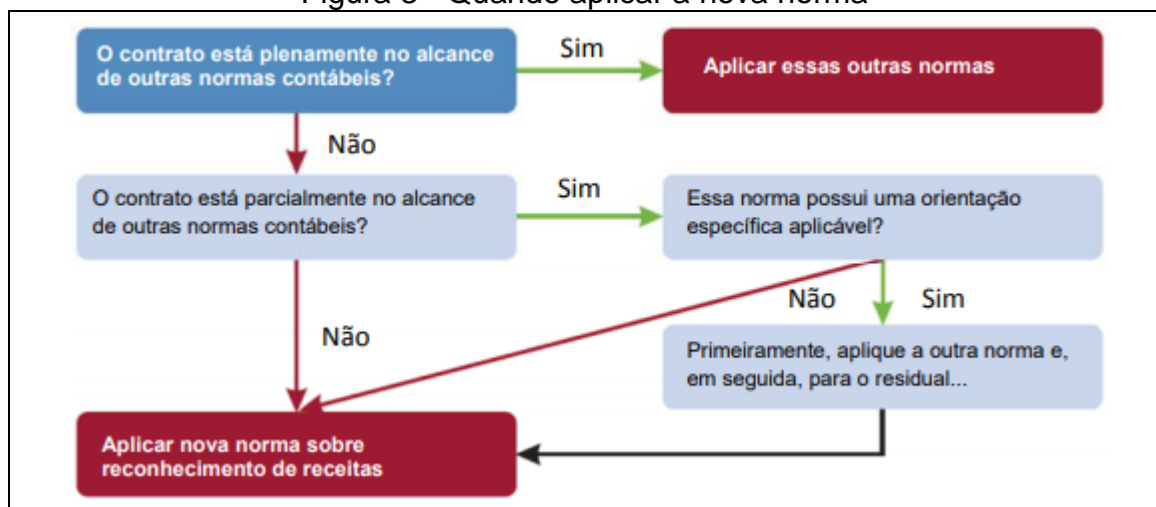
2.3 IFRS 15

IFRS 15 é a norma que trata dos assuntos de Receita de Contratos com Clientes, e basicamente aborda o reconhecimento de receitas oriundas de vendas de mercadorias, produtos acabados e de prestação de serviços, bem como de *royalties* relacionados com licenças de propriedade intelectual (ALMEIDA, 2016).

Almeida (2016), ressalta que de acordo com a IFRS 15.5, essa norma se aplica a todos os contratos para entregar bens e serviços aos clientes, excetos os seguintes casos: contratos de arrendamento mercantil, contratos de seguros, contratos de instrumentos financeiros, e trocas não monetárias entre entidades do mesmo ramo de negócio para facilitar as vendas a clientes ou potenciais clientes. No mesmo contexto, Klynveld Peat Marwick Gesellschaft (KPMG) (2014), comenta que os setores que poderão ser mais significativamente afetados são aeroespacial e defesa, saúde (EUA), ciências biológicas e imobiliário.

De acordo com KPMG (2014), um contrato com um cliente pode estar parcialmente no alcance da nova norma e parcialmente no alcance de outra orientação contábil – por exemplo, um contrato de arrendamento de um ativo e manutenção de equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e serviços de tesouraria. Na Figura 3, apresenta-se o exemplo de quando deve se aplicar a nova norma.

Figura 3 - Quando aplicar a nova norma



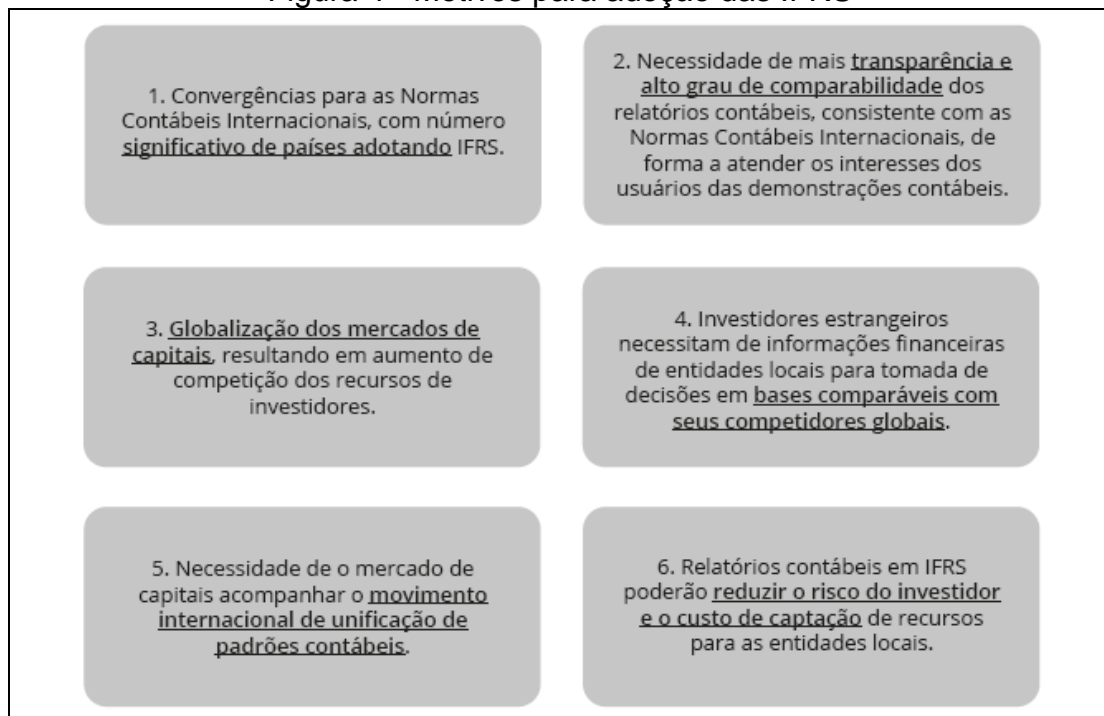
Fonte: KPMG (2014, p. 6).

Partes da nova norma como por exemplo, identificar o contrato com o cliente, determinar o preço da transação, determinação de quando o controle é transferido, também se aplicam às vendas de ativos intangíveis e imobilizado, inclusive imóveis, que não são resultado das atividades ordinárias de uma entidade. A nova norma também inclui um expediente prático permitindo que as entidades apliquem seus requisitos a uma carteira de contratos com características semelhantes se não é esperado que o resultado seja materialmente diferente da contabilização dos contratos individualmente (KPMG, 2014).

2.3.1 Alguns motivos para adoção da IFRS

Almeida (2017) salienta alguns motivos para adoção da IFRS, conforme exhibe a Figura 4 abaixo:

Figura 4 - Motivos para adoção das IFRS



Fonte: Almeida (2016, p. 4)

Relacionando os motivos que Almeida (2016) elenca na Figura 4, Pasini (2015) enfatiza que a contabilidade demanda um sistema de informações que controla o patrimônio de uma organização, fornecendo suporte no intuito de que os gestores possam tomar decisões norteadas por relatórios contábeis.

2.3.2 A necessidade de uma única norma para a receita

A publicação de uma única norma sobre reconhecimento de receitas é uma grande conquista para os órgãos normativos, mas para as entidades está apenas começando este trabalho, pois esse projeto vem mais de cinco anos após o IASB e o FASB publicarem a primeira versão de suas propostas de reconhecimento de receitas conjuntamente, fazendo com que muitas empresas adiassem a avaliação de como seriam afetadas KPMG (2014).

Os profissionais contábeis, até então, encontravam dificuldades na contabilização das transações que envolvem múltiplos elementos, mesmo sabendo que existiam limitações nas orientações vigentes, visto que surgiu então uma necessidade de harmonizar os critérios aplicados ao reconhecimento de receitas, assim podendo disponibilizar aos usuários das demonstrações financeiras melhores informações cujo as novas exigências de divulgação são qualitativa e quantitativa KPMG (2014).

2.3.3 Pronunciamentos Técnicos Revogados sobre Receitas e suas formas de reconhecimento

Com o objetivo de estabelecer princípios no qual a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis, a IFRS 15 entrou em vigor a partir de 01/01/2018, substituindo as seguintes leis (ALMEIDA, 2016), como apresenta a Figura 5.

Figura 5 - Normas e Interpretações revogadas pelo IFRS 15

Normas internacionais		Pronunciamento Técnico Correlacionado		Resolução CFC	
IAS 11	<i>Construction Contracts</i>	CPC 17 (R1)	Contratos de Construção	1.411/12	NBC TG 17
IAS 18	<i>Revenue</i>	CPC 30	Receitas	1.412/12	NBC TG 30
IFRIC 13	<i>Customer Loyalty Programmes</i>	Interpretação A	Programa de Fidelidade com o Cliente, anexa ao CPC 30	1.412/12	NBC TG 30
IFRIC 15	<i>Agreements for the Construction of Real Estate</i>	ICPC 02	Contrato de Construção do Setor Imobiliário	1.266/09	ITG 02
IFRIC 18	<i>Transfers of Assets from Customers</i>	ICPC 11	Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes	1.264/09	ITG 11
SIC - 31	<i>Revenue—Barter Transactions Involving Advertising Services</i>	Interpretação B	Receita – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30	1.412/12	NBC TG 30

Fonte: Adaptado da IFRS 15 (2014), NBC TG 47 (2016) e Almeida (2016).

No Brasil até 31 de dezembro de 2017, existia em vigência o CPC 30 que tratava de receitas e que era correlacionado à norma internacional IAS 18, e o CPC 17 tratava de contratos de construção e fazia correlação à IAS 11. As resoluções responsáveis pela aprovação desses pronunciamentos foram 1.412/12 e 1.411/12 sendo que respectivamente, suas referências como normas brasileiras de contabilidade eram NBC TG 30 e NBC TG 17, de acordo com CFC (2017).

Após a revogação das normas citadas, aqui no Brasil a nova norma já possui referência, sendo denominada NBC TG 47, sendo correlacionada a norma internacional e que aprova a NBC TG 47.

2.3.4 Mudanças na prática existente

Almeida (2016) enfatiza que com a IFRS 15 em vigor, na prática existente ocorrerão algumas mudanças, bem como:

- Entidades que vendem produtos e serviços em um pacote só;
- Indústria automobilística – venda de carros juntamente com manutenção, sem segregar os dois elementos para reconhecimento de receita;
- Indústria de telecomunicação – venda de celular com serviços de rede, sem segregar os dois elementos para reconhecimento de receita;
- Indústria de Software – venda do software com serviços de upgrade, sem segregar os dois elementos para reconhecimento de receita;
- Licenças de propriedade intelectual – diversidade significativa na contabilização de licenças. A IFRS 15 fornece detalhes suficientes para contabilização consistente.
- Indústria de venda de imóveis – deverá rever se a receita será reconhecida ao longo de construção do ativo (prática atualmente adotada no Brasil) ou num momento específico de tempo (quando o imóvel está pronto).

Essas mudanças vão ajustar as inconsistências e falhas nas normas de receita que resultaram em certas empresas contabilizando semelhantes transações de forma diferente (ALMEIDA, 2016).

2.4 RECEITAS

Receitas são definidas como aumentos nos benefícios econômicos, durante um período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos

ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados a contribuição de detentores dos instrumentos patrimoniais (MARTINS; IUDICIBUS, 2013).

A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, *royalties*, aluguéis. (MARTINS; IUDÍCIBUS, 2013, p. 568).

Vários são os ativos que podem ser aumentados com a receita: caixa, valores a receber etc. A receita também pode resultar da liquidação do passivo como fornecimento de mercadorias em troca de um empréstimo (NIYAMA; SILVA, 2013).

Martins e Iudícibus (2013), citam que os valores cobrados por terceiros, como tributos sobre vendas, bens e serviços e sobre o valor adicionado, não são considerados benefícios econômicos que fluam para a entidade e que não gere nenhum aumento no patrimônio líquido, dessa forma sendo excluídos da receita.

O decreto 3000/99, define que a receita líquida, nada mais é do que a receita bruta deduzida das vendas canceladas, descontos concedidos e impostos incidentes sobre vendas.

O fato que gera a receita – por exemplo, a transferência de bem ao comprador (cliente) ou a prestação de todo o serviço ou parte dele será observado para o reconhecimento desse valor (LUZ, 2015).

Conforme Apêndice A da NBC TG 47 (2016), que trata da definição dos termos fala que receitas é o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

2.4.1 Contratos

KPMG (2014), ressalta que a nova norma considera um contrato como um acordo entre duas partes ou mais criando direitos e obrigações exigíveis e específica que exigibilidade é uma questão de lei. Nesse sentido, os contratos podem ser orais, escritos ou implícitos por práticas comerciais usuais de uma entidade.

Lôbo (2017) comenta que contrato é um instrumento por excelência da autocomposição dos interesses e da realização pacífica das transações ou do tráfico jurídico no cotidiano de cada pessoa.

Esta sempre foi sua destinação, em todos os povos, a partir de quando abriram mão da força bruta para obtenção e circulação dos bens da vida, em prol do reconhecimento de obrigações nascidas do consenso das próprias partes (LÔBO, 2017, p. 15).

A doutrina é unanime em apontar que tão antigo como o próprio ser humano é o conceito de contrato, que nasceu a partir do momento em que as pessoas passaram a se relacionar e a viver em sociedade, a própria palavra sociedade traz a ideia de contrato (TARTUCE, 2019).

2.4.2 Receitas com contratos

A receita total de um contrato é representada pelo valor original acordado, acrescida das variações oriundas de aditivos, indenizações, reclamações e outros acordos, mas desde que possam ser mensurados de forma confiável e cujo recebimento seja provável (MARTINS; IUDÍCIBUS, 2013).

2.4.3 Reconhecimento – Identificação do Contrato

No item 9 da NBC TG 47 (2016), refere-se à identificação do contrato onde a entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance deste pronunciamento somente quando todos os critérios abaixo forem atendidos:

(a) quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;

(b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;

(c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;

(d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e

(e) quando for provável que a entidade recebera a contraprestação a qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

2.4.4 Tempo de duração de um contrato

Conforme a NBC TG 47 (2016), alguns contratos com clientes podem não ter uma duração fixa e podem ser rescindidos ou modificados por qualquer das partes a qualquer tempo, outros contratos podem ser renovados periodicamente de forma automática desde que seja especificada no contrato.

2.4.5 Rescisão de contrato

O item 12 da NBC TG 47, diz que um contrato não existe se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (*enforceable right*) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar a outra parte (ou partes). O contrato está inteiramente não cumprido se ambos os critérios a seguir forem atendidos:

(a) a entidade ainda não transferiu nenhum bem ou serviço prometido ao cliente; e

(b) a entidade ainda não recebeu e ainda não tem o direito de receber qualquer contraprestação em troca de bens ou serviços.

2.4.6 NORMA BRASILEIRA CONTÁBIL TÉCNICA GERAL – NBC TG 47

Segundo *Ernst & Young* (2014), comenta que cientes das diversas questões envolvendo as regras existentes para reconhecimento de receitas segundo

princípios de contabilidade geralmente aceitos nos Estados Unidos da América e as normas internacionais de contabilidade financeira (IFRS). Os Comitês decidiram desenvolver uma norma de receita com o intuito de:

- Remover as inconsistências e deficiências percebidas nas normas existentes sobre reconhecimento de receitas;
- Fornecer uma estrutura mais robusta para abordar questões sobre reconhecimento de receitas;
- Aprimorar a comparabilidade das práticas de reconhecimento de receita entre setores, entidades que operam nesses setores, jurisdições e mercado de capitais;
- Reduzir a complexidade da aplicação das regras de reconhecimento de receita, reduzindo o volume de normas e interpretações sobre o assunto;
- Fornecer informações mais úteis para os usuários com base em novas exigências de divulgações;

A norma IFRS 15 especifica o tratamento contábil para todas as receitas de contratos com clientes (ERNST; YOUNG, 2014).

Conforme a NBC TG 47 (2016), o objetivo desta norma é estabelecer os pressupostos que a entidade deve aplicar para apresentar informações que sejam úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza das receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

O princípio básico desta norma consiste em que a entidade deve reconhecer as 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 (NBC TG 47, 2016).

2.4.7 Reconhecimento contábil da receita

Um dos momentos mais complexos e relevantes da contabilidade é a definição do momento do reconhecimento da receita. A complexidade está no sentido de que alguns casos, dependendo da operação e do segmento de negócio em que a sociedade atua, vai exigir um alto grau de julgamento pela administração da entidade (ALMEIDA, 2016).

O ponto ideal para o reconhecimento da receita é normalmente por ocasião da transferência da propriedade, que na maioria das vezes coincide com a emissão da nota fiscal (FAVERO; TAKAKURA, 2011).

Favero e Takakura (2011), apontam que deve se ter cuidado para não confundir posse com propriedade, ou seja, o que determina o reconhecimento da receita é a transferência de propriedade e não a transferência de posse de determinada mercadoria, produto ou serviço.

Niyama e Silva (2013), comentam que segundo o *IASB*, a receita é reconhecida quando pode ser medida em base confiável e o seu reconhecimento ocorre simultâneo ao aumento do ativo ou à redução do passivo, e que deve ser medida por itens que possuam bases confiáveis e “grau suficiente de certeza.

O reconhecimento da receita também pode ocorrer durante o processo de fabricação, e esses casos geralmente são considerados razoáveis quando se há um longo processo e existe confiança com relação ao contrato de venda (NIAYAMA; SILVA, 2013).

A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer a obrigação de desempenho ao transferir o bem ou serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo (NBC TG 47, 2016).

De fato Almeida (2016), comenta que a relevância está relacionada com o fato de que a receita é computada no resultado e influencia na determinação do lucro da entidade, e, conseqüentemente no valor do dividendo que será distribuído aos sócios ou proprietários da entidade, bem como os impostos que serão recolhidos aos governos municipal, estadual e federal.

2.4.7.1 Métodos para reconhecimento de receita, custos e despesas

Para efetuar o reconhecimento de receita, custo e despesa, existem dois principais métodos contábeis, que são: *cash basis* (regime de caixa) e *accrual basis* (regime de competência) (SOUSA, 2015).

Sousa (2015), diz que regime de caixa é o método mais fácil de utilizar, porém, ele é deficiente para retratar resultado econômico ao longo de diferentes exercícios sociais. Já o regime de competência, é o método mais adequado para representar o desempenho econômico da empresa. Contudo, ele representa

complexidade relacionada à escolha do momento em que o resultado das atividades subjacentes ao contrato será reconhecido.

2.4.7.1.1 Regime de Competência

Lins e Coelho (2010), afirmam que as receitas e despesas devem ser registradas com base no fato gerador, independentemente de seu recebimento ou pagamento.

O Regime de competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e despesas correlatadas (NIYAMA; SILVA, 2013).

De acordo com Sousa (2015), o regime de competência é o método contábil pelo qual:

- a) as receitas são reconhecidas quando são ganhas, independentemente de quando ocorre o seu recebimento; e
- b) as despesas são reconhecidas quando ocorre o consumo e com base na sua associação direta com os correspondentes itens de receita.

Sousa (2015), enfatiza que a adequada aplicação do regime de competência resulta em melhor representação do desempenho da empresa no período e também do ativo, passivo e do patrimônio líquido.

2.4.7.2 Período do reconhecimento contábil da receita

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 (NBC TG 47, 2016).

2.4.7.3 Momento de reconhecimento da receita

A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em um aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com o aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade (RIBEIRO, 2018).

2.4.7.4 Processo do reconhecimento contábil da receita

Conforme *Internacional Financial Reporting Standards (IFRS) 15* e *Accounting Standards Codification (ASC) 606* tem como princípio fundamental o reconhecimento de receita quando as mercadorias ou serviços são transferidos para o cliente pelo preço da transação. A receita é reconhecida de acordo com esse princípio, seguindo um processo de cinco passos *PricewaterhouseCoopers (PwC, 2017)*.

Niyama e Silva (2013), apontam que o processo de reconhecimento da receita está ligado à venda, entretanto, a venda não é um critério de reconhecimento. A venda é o ponto de partida para o reconhecimento por satisfazer as condições necessárias para isto: base confiável e grau suficiente de certeza.

Na Figura 6 elaborado pela KPMG (2014), demonstra-se como aplicar o modelo de cinco etapas:

Figura 6 - Modelo de cinco etapas



Fonte: KPMG (2014, p. 7)

KPMG (2014), comenta que as entidades devem reconhecer a receita para representar a transferência dos bens e serviços prometidos aos clientes, e o montante da receita reconhecida deve refletir a contraprestação que elas esperam receber em troca desses bens ou serviços.

2.4.7.4.1 Passos para efetuar o reconhecimento contábil da receita

1º Passo: Identificar contrato (s) com cliente

A PWC (2017), ressalta que um contrato cria direitos e obrigações com força legal. Ele pode ser por escrito, verbal ou subentendido pelas práticas empresariais costumeiras. Considerando que os contratos celebrados na mesma data ou em uma data próxima e que são negociados como um pacote, quando o pagamento de um depende do outro, e quando mercadorias/serviços prometidos representam uma única obrigação a cumprir. De acordo com a Figura 7, um contrato existe quando:

Figura 7 - Identificar o contrato com o cliente



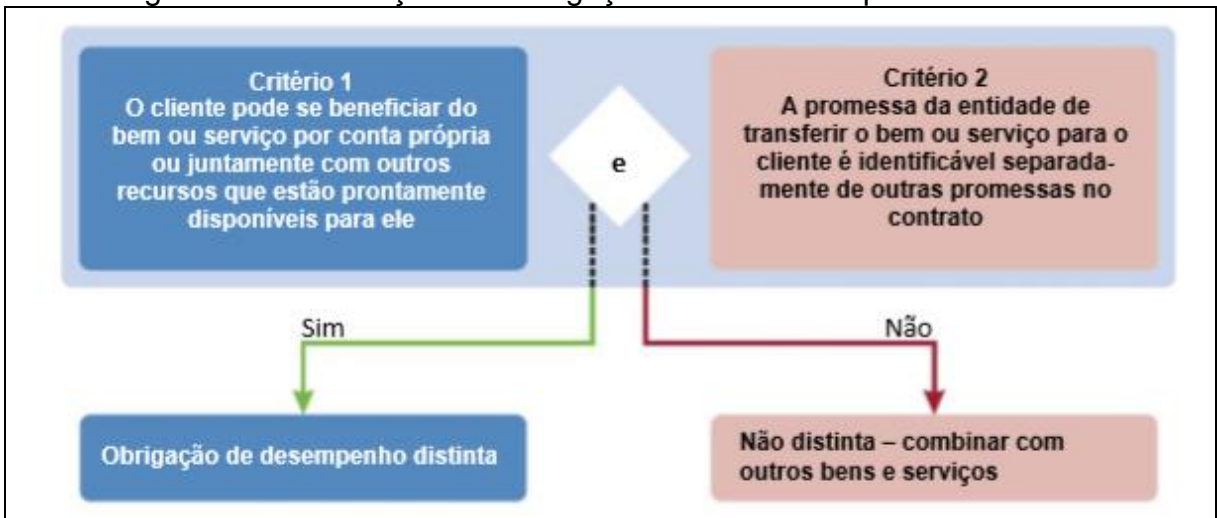
Fonte: KMPG (2014, p. 7).

Diretrizes específicas sobre alterações no contrato são prescritas para contabilizar alterações como um contrato separado ou uma continuação do contrato original de modo prospectivo ou com recuperação acumulada.

2º Passo: Identificar obrigações a cumprir separadas no (s) contrato (s)

As obrigações a cumprir são promessas em um contrato de transferência de mercadorias ou serviços, inclusive aqueles que um cliente pode revender ou prestar para seu próprio cliente, PwC (2017). A Figura 8 ressalta que um bem ou serviço é distinto se preencher os dois critérios abaixo:

Figura 8 - Identificação das obrigações a serem cumpridas no contrato



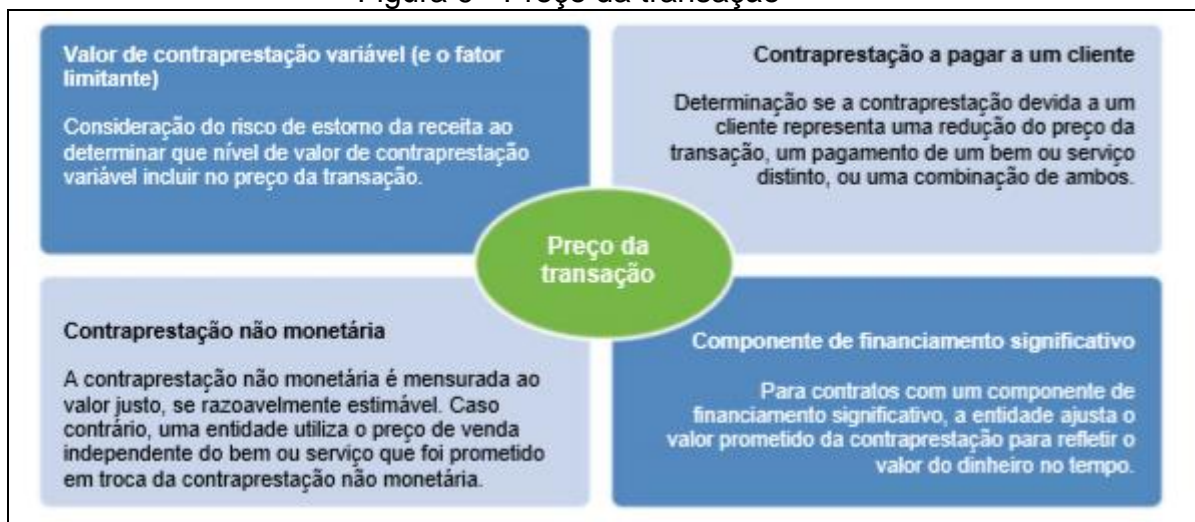
Fonte: KPMG (2014).

Uma promessa constitui uma obrigação de desempenho se o bem ou serviço prometido for distinto (KPMG, 2014).

3º Passo: Determinar o preço da transação

De fato, a PwC (2017), diz que o preço da transação pode ser baseado no valor esperado ou no valor mais provável, mas existem complexidades na sua determinação, que estão associadas à probabilidade de revisão. O valor mínimo que atende a esses critérios está incluído no preço da transação, podendo visualizar na Figura 9.

Figura 9 - Preço da transação



Fonte: KPMG (2014, p. 11).

De acordo com KPMG (2014), há uma exceção para remunerações baseadas em volumes de venda e de utilização – por exemplo, royalties – decorrentes de licenças de propriedade intelectual. De acordo com a nova norma, as entidades não podem incluir estimativas dessas remunerações no preço da transação; em vez disso, a receita proveniente dessas remunerações é reconhecida somente quando o último dos eventos abaixo ocorrer:

- Venda e utilização subsequente; e
- Satisfação ou satisfação parcial da obrigação de desempenho a que os royalties estão relacionados.

No entanto, essa exceção aplica-se apenas a licenças de propriedade intelectual distintas.

4º Passo: Alocar o preço da transação

O item 73 da NBC TG 47 diz que 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.

O preço da transação deve ser alocado a diferentes obrigações a cumprir com base no preço de venda individual (*standalone*) relativo. Pode ser o preço individual da venda de um bem ou serviço quando vendido separadamente para um cliente em circunstâncias semelhantes ou para clientes semelhantes. A Figura 10, mostra como alocar o preço da transação.

Figura 10 – Determinação do preço de venda independente



Fonte: KPMG (2014, p. 14).

A KPMG (2014), enfatiza que a melhor evidência do preço de venda independente é um preço observável de vendas independentes desse bem ou serviço para clientes em situação semelhante. No entanto, se o preço de venda independente não for diretamente observável, as entidades devem usar uma das seguintes formas para estima-lo:

- Avaliar o mercado no qual elas vendem bens ou serviços e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar; ou
- Prever os custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou
- Em circunstâncias limitadas, subtrair a soma dos preços de vendas independentes observáveis de outros bens ou serviços no contrato do valor total da transação.

Quando certos critérios são atendidos, um desconto ou valor de contraprestação variável poderá ser alocado a um ou mais bens ou serviços distintos (obrigações de desempenho) mas não a todos.

5º Passo: Reconhecer a receita quando a obrigação for cumprida

Reconheça a receita quando as mercadorias ou serviços prometidos forem transferidos para o cliente, e o cliente passar a ter controle. Isso deve ocorrer ao longo do tempo ou em um momento específico.

Segundo o item 31 da NBC TG 47, a entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que), a entidade satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que), o cliente obtiver o controle desse ativo.

Nesse mesmo contexto a PwC (2017), cita as mudanças mais relevantes que surgem da aplicação do novo modelo dos 5 passos para reconhecimento da receita:

- Mercadorias ou serviços agregados que sejam distintos devem ser reconhecidos separadamente. Da mesma forma, descontos ou abatimentos sobre o preço do contrato devem ser, em geral, alocados a elementos separados.
- A receita pode ser reconhecida em uma data anterior àquela definida nas normas atuais se a contraprestação sofrer variação por algum motivo (como em relação a incentivos, abatimentos, taxas de desempenho, royalties, um resultado bem-sucedido etc.) valores mínimos devem ser reconhecidos se não estiverem correndo risco relevante de reversão.
- O momento no qual a receita é capaz de ser reconhecida pode mudar: uma receita atualmente reconhecida em um momento específico no fim do contrato pode ser agora reconhecida durante a vigência do contrato e vice-versa.

Uma entidade reconhece a receita no momento (ou à medida em que) atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço para um cliente. O controle pode ser transferido em um determinado momento ou ao longo do tempo (KPMG, 2014).

KPMG (2014) concluiu que primeiramente a entidade deve avaliar se transfere o controle ao longo do tempo, utilizando-se os critérios relacionados na Figura 11.

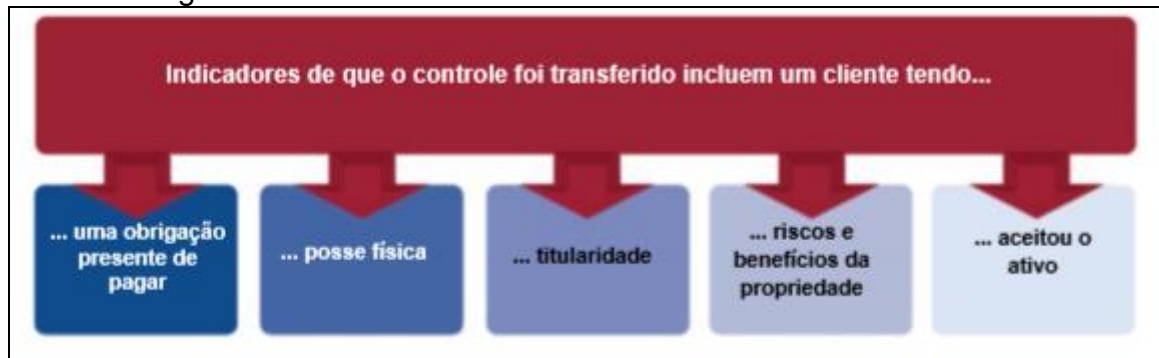
Figura 11 - Avaliação de transferência do controle ao longo do tempo

	Critério	Exemplo
1	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade conforme ela atua.	Serviços de rotina ou recorrentes.
2	O desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla conforme o ativo é criado ou aprimorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
3	O desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade e a entidade tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento.	Construir um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou construir um ativo a pedido de um cliente.

Fonte: KPMG (2014, p. 16).

KPMG (2014) entende que se um ou mais destes critérios for atendido, a entidade reconhece a receita ao longo reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflita o seu desempenho. Caso nenhum dos três critérios para o reconhecimento da receita ao longo do tempo for atendido, a entidade reconhece a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente. A Figura 12, apresenta os indicadores de que o controle foi transferido.

Figura 12 - Indicadores de transferência do controle ao cliente



Fonte: KPMG (2014, p. 16).

A nova norma prevê indicadores quando o controle é transferido. Apresenta também um novo conceito, e a receita deve ser reconhecida ao longo do tempo quando:

- i) o ativo que estiver sendo criado não tiver uso alternativo para a empresa;
- e
- ii) a empresa tiver um direito exequível de pagamento pelo desempenho concluído até a data.

Conforme item 44 da NBC TG 47 (2016)

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 o método apropriado de mensuração do progresso.

Favero e Takakura (2011), mencionam que um dos principais indicadores para o reconhecimento da receita é o ponto de transferência de propriedade, mas ainda não é o único, podendo ser reconhecido durante a produção, no momento da venda e após a venda, dependendo do caso.

3 METODOLOGIA

Segundo Silveira e Gerhardt (2008), a metodologia é igual a um conjunto de procedimentos a serem utilizados pelo indivíduo na obtenção do conhecimento, é a aplicação do método por intermédio de processos e técnicas, que garantem a legitimidade do saber obtido.

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

Encontram-se diversas maneiras de se fazer uma pesquisa em ciências sociais, e o estudo de caso é uma delas. Mas também pode-se fazer experimentos, levantamentos, pesquisas históricas e análises de informações em arquivos. Cada estratégia tem suas vantagens e desvantagens próprias dependendo de algumas condições como: o tipo de pesquisa da pesquisa, o controle que o pesquisador possui sobre os eventos comportamentais efetivos e o foco em fenômenos históricos, em oposição a fenômenos contemporâneos (YIN, 2003).

Mas ainda assim o estudo de caso é a estratégia preferida quando se colocam questões do tipo “como” e “por que”, quando o pesquisador tem pouco controle sobre os eventos e quando o foco se encontra em fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real.

Yin (2003), diz que o estudo de caso contribui, de forma inigualável, para a compreensão que temos dos fenômenos individuais, organizacionais, sociais e políticos. Em resumo, o estudo de caso permite uma investigação para se preservar as características holísticas e significativas dos eventos da vida real, tais como ciclos de vidas individuais, processos organizacionais e administrativos, mudanças ocorridas em regiões urbanas, relações internacionais e a maturação de alguns setores.

Prodanov e Freitas (2013) afirmam que na pesquisa bibliográfica é importante que o pesquisador verifique a veracidade dos dados obtidos, observando as possíveis inconsistências e contrastes que as obras possam apresentar.

Marconi e Lakatos (2017) definem pesquisa bibliográfica como uma espécie de produção científica, sucedida através de produções textuais, como artigos científicos, livros, jornais, revistas, resenhas e resumos. Após o tema ser escolhido, começa-se a aprofundar no assunto.

Cervo, Bervian e Silva (2007), citam que pesquisa descritiva, desenvolve-se principalmente, nas ciências humanas e sociais, abordando aqueles dados e problemas que merecem ser estudados, mas cujo registro não consta de documentos.

Quanto a pesquisa documental, são investigados documentos com o propósito de descrever e comparar usos e costumes, tendências, diferenças e outras características, permitindo estudar tanto a realidade presente como o passado, com a pesquisa histórica (CERVO; BERVIAN; SILVA, 2007).

Já a pesquisa descritiva, é quando o pesquisador registra e descreve apenas os fatos observados sem interferir neles, descrevendo as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis (PRADANOV; FREITAS, 2013).

Ainda no mesmo raciocínio, a pesquisa documental baseia-se em materiais que não receberam ainda um tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (PRADANOV; FREITAS, 2013).

Gerhardt e Silveira (2009), afirmam que os pesquisadores que passam a utilizarem os métodos qualitativos, buscam explicar o porquê das coisas desenvolvendo o convém ser feito, mas não quantificam os valores e as trocas simbólicas, nem se submetem à prova de fatos, pois os dados analisados são não-métricos (suscitados e de interação) e se valem de diferentes abordagens.

No processo de análise da pesquisa qualitativa, é preciso determinar quais são as questões mais importantes diante do elevado número de dados e informações levantados no decorrer da investigação científica (PEROVANO, 2016).

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A amostra é uma parcela convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo (MARCONI, LAKATOS, 2017).

Para Marconi e Lakatos (2017), universo ou população é um conjunto de seres animados que apresentam pelo menos uma característica em comum.

3.3 PROCEDIMENTOS DE COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Este trabalho, partiu da busca e análise dos resultados dispostos na plataforma de acesso do *site* da empresa, juntamente com a legislação de 25 de novembro de 2016, que trata da receita de contrato com clientes. Utilizou-se também três tipos de coletas de dados, sendo elas a pesquisa documental, a pesquisa bibliográfica e estruturação e divulgação de um questionário aos auditores independentes de quatro maiores empresas de auditoria do mundo. Com base no procedimento descrito, foi possível identificar se houve a aplicabilidade da NBC TG 47, de acordo com seus principais objetivos, e os principais impactos gerados após a adoção da norma.

Ao concluir os procedimentos de coleta e análise de dados, partiu-se da interpretação dos resultados levantados, nos quais foram elencados através de tópicos e gráficos a aplicabilidade da norma, como descrito.

4 APLICAÇÃO DO ESTUDO

Neste capítulo, inicialmente foi apresentado uma pesquisa com auditores independentes por meio de questionários, afim de obter e analisar, as percepções dos profissionais com relação à adoção da nova norma de reconhecimento de receita de contratos com clientes. Posteriormente foram apresentadas as análises realizadas por meio de divulgação de resultados de cinco empresas listadas na Bolsa, Bolsa, Balcão [B]³ S.A., única Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros operante no Brasil, com o objetivo de verificar se as mesmas atenderam as exigências de divulgação exigidas pela norma contábil.

4.1 AS PERCEPÇÕES DOS AUDITORES SOBRE NBC TG 47

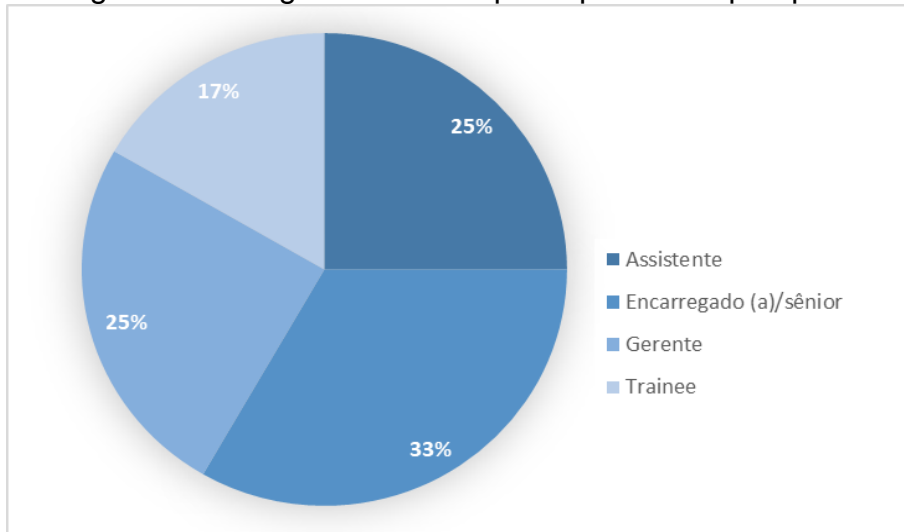
A coleta de dados da pesquisa foi por meio de questionário eletrônico, composto por 10 questões de múltipla escolha, duas perguntas direcionadas sobre perfil do profissional de auditoria e oito perguntas sobre a norma de reconhecimento da receita.

A principal forma de envio do link para acesso ao questionário, foi por *e-mail*. Para este estudo, foram obtidas 12 respostas, assim desenvolvendo as análises com base nas percepções dos participantes.

4.1.1. Cargos atuais dos participantes da pesquisa

Afim de avaliar o nível de experiência dos auditores, efetuou-se o levantamento do cargo atual dos participantes da pesquisa. Através do resultado da pesquisa aplicada, fica evidente que na Figura 13 prevalece o número de auditores independentes que atuam como encarregados em trabalhos de auditoria, representando 33% das respostas obtidas, 25% foram de assistentes e 25% de gerentes.

Figura 13 - Cargos atuais dos participantes da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

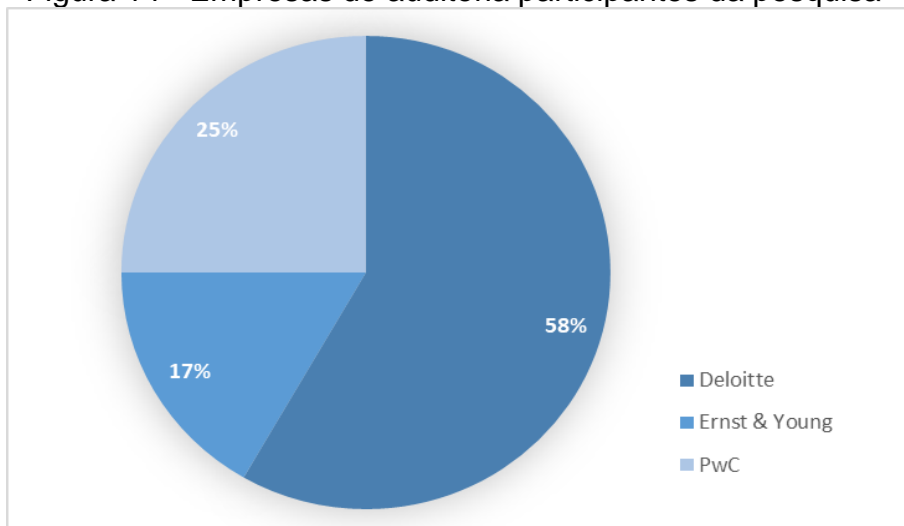
Observa-se um percentual de 17% de profissionais atuam como trainee em empresas de auditoria contábil.

4.1.2 Empresas de auditoria participantes da pesquisa

A pesquisa foi aplicada em pelo menos quatro das maiores empresas de auditoria do mundo, sendo Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PwC.

Na Figura 14, faz-se correlação das empresas onde os auditores independentes que participaram da pesquisa trabalham, observando a contribuição para a pesquisa no todo.

Figura 14 - Empresas de auditoria participantes da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Após o resultado da pesquisa aplicada nas empresas de auditoria citadas, que houve uma predominância de auditores que trabalham na Deloitte, sendo que essa participação tem uma representatividade de 58% do total das respostas obtidas.

Os restantes das respostas dividiram-se entre as demais empresas relacionadas na pesquisa, sendo 25% da PwC e 17% da Ernst & Young.

4.1.3 Nível de conhecimento com relação a IFRS 15

Na pesquisa enviada aos auditores, foram disponíveis alternativas para escolha, além de nível, uma descrição breve para justificar o nível de conhecimento escolhido.

Na sequência, descreve-se as alternativas na integralidade, de acordo com o que foi proposto no questionário aplicado:

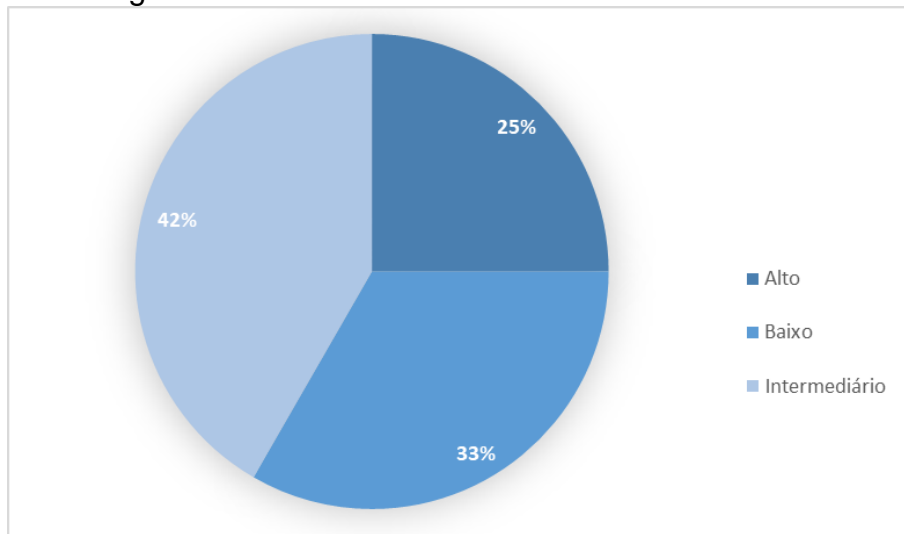
- Alto - Já estive/estou envolvido num processo de adoção da norma em um cliente ou já faço parte de um grupo técnico que está discutindo os efeitos do novo normativo;
- Intermediário - Já participei de alguns eventos ou discuti algumas vezes o assunto, desta forma entendo ter um conhecimento superficial sobre os principais impactos da norma;
- Baixo - Nenhuma ação/atividade a respeito da norma, apenas leituras superficiais;

Quanto ao nível de conhecimento com relação a IFRS 15, pode-se observar na Figura 15 os seguintes resultados obtidos na pesquisa:

Dos auditores que participaram da pesquisa, 25% classificam seu nível de conhecimento como alto, percebendo-se então com isso um maior envolvimento com o processo de adoção da norma.

Na sequência, percebe-se que 42% dos auditores possuem conhecimento intermediário, no qual os mesmos participaram de algumas discussões sobre a IFRS 15, possuindo então um conhecimento superficial sobre possíveis impactos causados na adoção.

Figura 15 - Nível de conhecimento sobre a IFRS 15



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Ficando com uma proporção intermediária de 33% os participantes das pesquisas, classificaram o seu nível com relação ao conhecimento da IFRS 15 como baixo, demonstrando assim nenhum tipo de envolvimento com a norma, apenas leituras breves sobre o assunto.

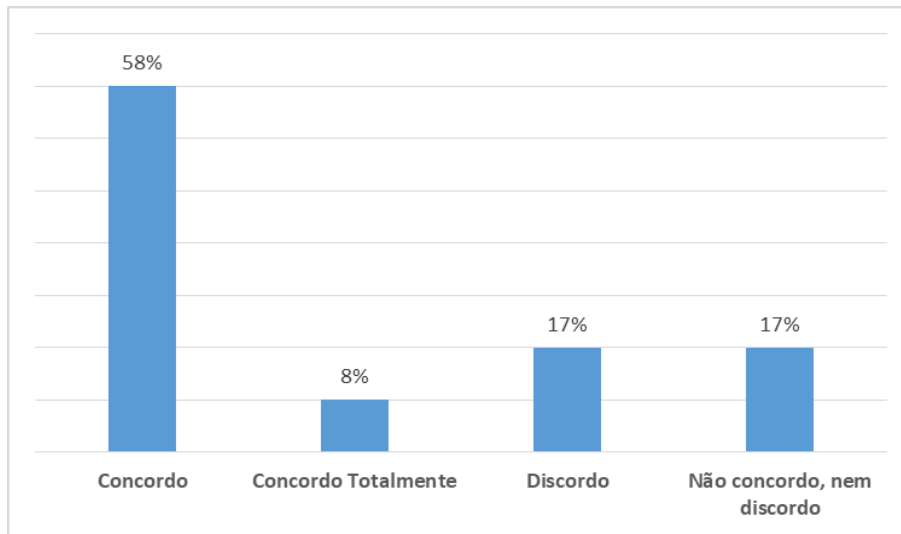
4.1.4 Grau de concordância sobre a facilidade de única norma para a receita

A partir de 1º de janeiro de 2018, entrou em vigor a NBC TG 47 – Receita de Contratos com clientes, que especifica o tratamento contábil para as receitas de contratos com clientes, aplicável em todas as entidades que assumem contratos de fornecimento de bens e serviços para os clientes, Ernst & Young (2014).

A NBC TG 47 revogou todas as normas, pronunciamentos e interpretações existentes sobre a receita. Através da pesquisa, pode-se questionar os auditores, com relação ao grau de concordância dos mesmos, quanto a essa afirmação, podendo então analisar as respostas dos auditores.

Como apresenta a Figura 16, 58% concordam que uma única norma para a receita facilitará o entendimento, 17% discordam que uma única norma facilitará o entendimento, 17% não concordam e nem discordam e somente 8% concordam totalmente.

Figura 16 - Grau de concordância sobre a facilidade de uma única norma



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Somando os 58% dos auditores que concordam e os 8% dos que concordam totalmente, totaliza-se 66% dos auditores que têm uma percepção que uma única norma sobre o reconhecimento de receitas facilita a aplicação e o entendimento das entidades quanto a norma.

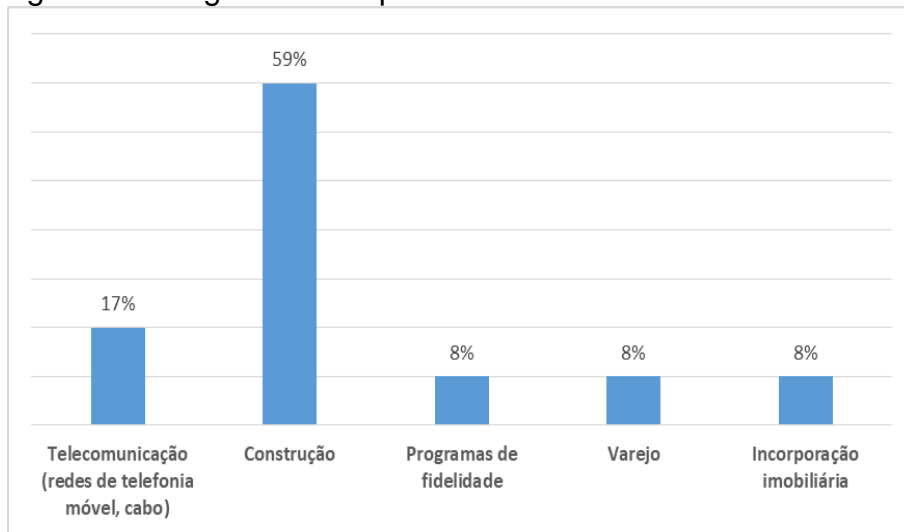
4.1.5 Segmentos mais impactados pela IFRS 15 na opinião dos auditores

A NBC TG 47 afetará demonstrações financeiras, os processos de negócios e os controles internos sobre a apresentação financeira das entidades, Ernst & Young (2014).

A partir da consideração acima, indagou-se aos auditores, quais os segmentos empresariais que terão mais impactos em decorrência da aplicação da IFRS 15 e seus critérios, na opinião dos mesmos. A partir da Figura 17, analisou-se os resultados da pesquisa.

De acordo com os dados levantados pela pesquisa, a maioria dos profissionais de auditoria considera que as empresas de construção (58%), telecomunicação (17%) são os segmentos empresariais com maiores impactos na aplicação dos novos critérios de reconhecimento da receita.

Figura 17 - Segmentos empresariais mais afetados com IFRS 15



Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Pode-se afirmar que as empresas de incorporação imobiliária, varejo e programas de fidelidade, foram consideradas pelos auditores as menos impactadas, com percentual de 8%.

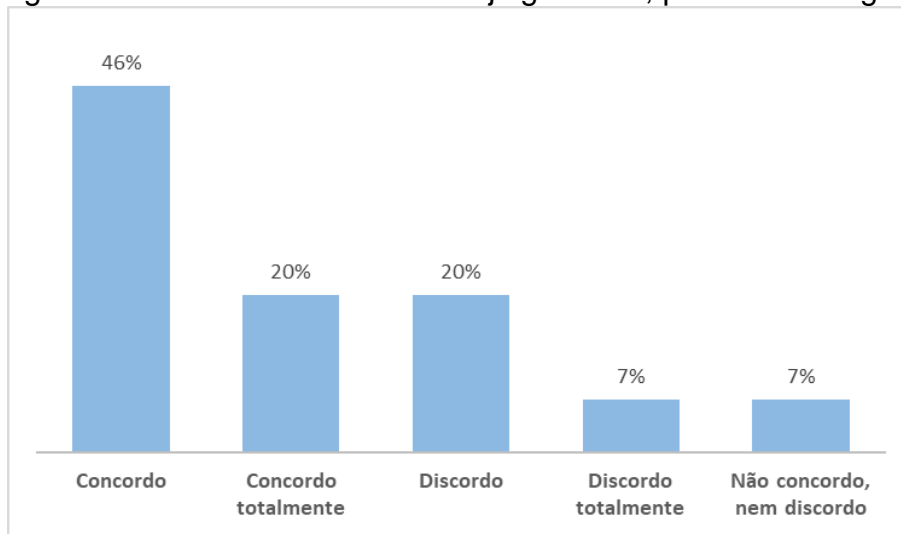
4.1.6 Necessidade de maior julgamento, por falta de regras

Devido à complexidade de interpretação da norma, uma das abordagens da pesquisa era com relação a necessidade de maior julgamento, devido à falta de regras claramente definidas. A Figura 18, demonstra a percepção dos auditores com relação a este questionamento.

Na percepção dos auditores independentes entrevistados na pesquisa, verificou – se que, 46% dos respondentes concordam que devido à falta de regras claramente definidas, há uma necessidade maior de julgamento profissional.

Os respondentes que concordam totalmente ficaram em um percentual de 20%, e os que discordam que devido à falta de clareza necessitam um maior julgamento também ficaram em 20%. Ficou ainda com um percentual de 7% quem discorda totalmente e 7% quem não discorda, nem concorda.

Figura 18 - Necessidade de maior julgamento, por falta de regras



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Se somar os 46% dos que concordam e o percentual de 20% que concordam totalmente, tem-se um percentual de 66% o que demonstra que a maioria dos respondentes concordam que a IFRS 15 trouxe maior necessidade de julgamentos.

4.1.7 Indicadores de desempenho mais afetados

Sabendo-se que com a alteração do reconhecimento da receita e a determinação do valor a ser reconhecido, alguns indicadores de desempenho poderão ser impactados. Partindo dessa percepção, fez-se o seguinte questionamento aos auditores: Quais métricas significativas de desempenho serão mais afetadas na sua opinião? Para o questionamento, apresentou-se no questionário as seguintes opções como respostas:

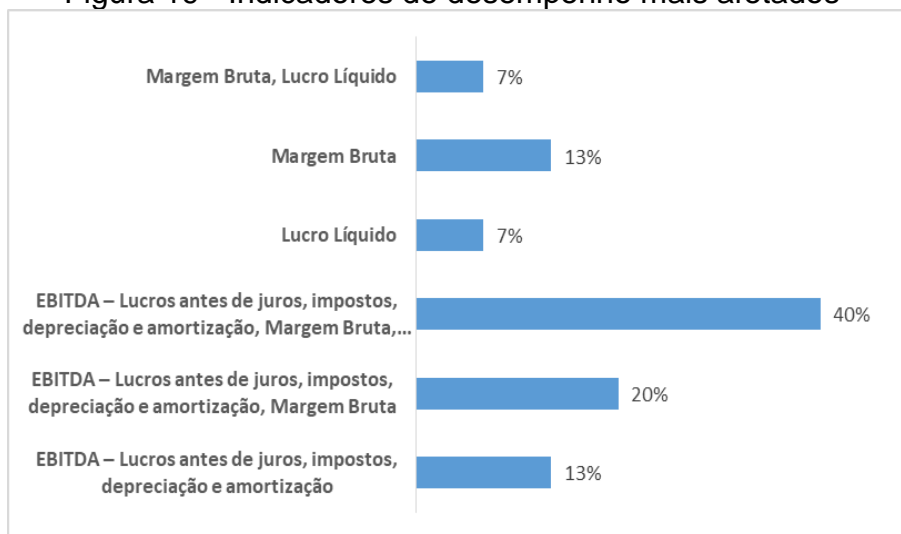
- EBITDA – Lucro antes dos juros, impostos, depreciação e amortização;
- Margem Bruta;
- Lucro Líquido; ou
- Resultado por ações.

Este questionamento, permitia que o respondente optasse por mais de uma alternativa, ou seja, ao mesmo tempo que o respondente assinalou EBITDA, pode ter assinalado também Margem Bruta e Lucro Líquido. Cada alternativa possui peso

total 100%, ou seja, 12 que é o total da amostra. O resultado apresentado na Figura 19, evidencia na opinião dos auditores independentes, quais foram os indicadores de desempenho mais afetados com relação a IFRS 15/ NBC TG 47.

As alternativas mais assinaladas foram EBITDA – Lucro antes do juros, impostos, depreciação e amortização, Margem Bruta, Lucro Líquido, Resultado por ação, representadas por 40%, respectivamente, ou seja, 5 respondentes escolherem essas opções.

Figura 19 - Indicadores de desempenho mais afetados



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

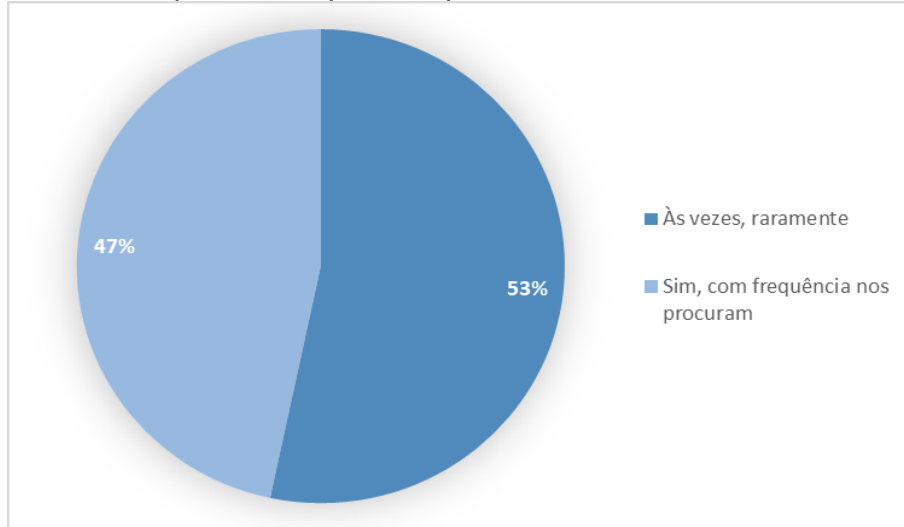
Das respostas obtidas, 20% consideram que EBITDA, Margem Bruta são os indicadores mais impactados com a IFRS 15. Com 13% ficaram EBITDA, 13% Margem Bruta, 7% Margem Bruta, Lucro Líquido e 7% Lucro Líquido.

4.1.8 Com relação a frequência da procura por esclarecimentos sobre a IFRS 15

Segundo KPMG (2016), muitas entidades têm sido surpreendidas com a duração e complexidade da fase de implementação, e todas as empresas precisam avaliar a extensão do impacto, de modo que possam abordar as amplas implicações em seus negócios. Com base nisso, questionou-se aos auditores, com que frequência os clientes buscam orientação ou fazem questionamentos a respeito do assunto, em sua vivência profissional.

A Figura 20 demonstra a percepção dos auditores quanto à procura por esclarecimentos.

Figura 20 - Frequência da procura por esclarecimento sobre a IFRS 15



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

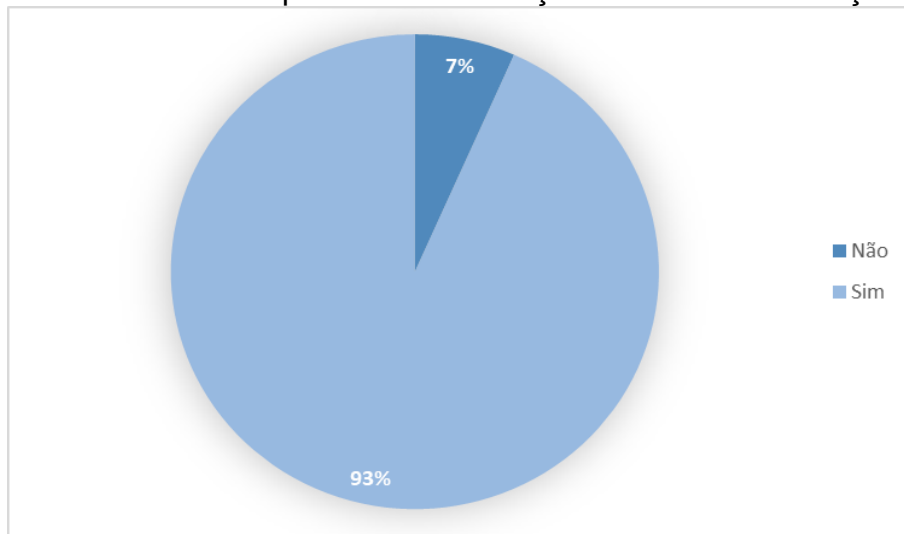
Após aplicação da pesquisa, resultados mostram que 53% das empresas às vezes, raramente buscam obter maiores esclarecimentos com relação a IFRS 15 e 47% dos auditores comentam que sim, com frequência as entidades procuram para maiores esclarecimentos com relação a norma.

4.1.9 Concordância quanto a formalização de análise da adoção da IFRS 15

Visto que o principal objetivo da NBC TG 47 é estabelecer 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.

Partindo disto, questionou-se os auditores, quanto à extensão do impacto de novos requerimentos trazidos pelo IFRS 15, e se está sendo realizada uma análise da norma e sua implementação. A Figura 21 evidencia que 93% está sendo realizada esta análise.

Figura 21 – Concordância quanto a formalização de análise da adoção da IFRS 15



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

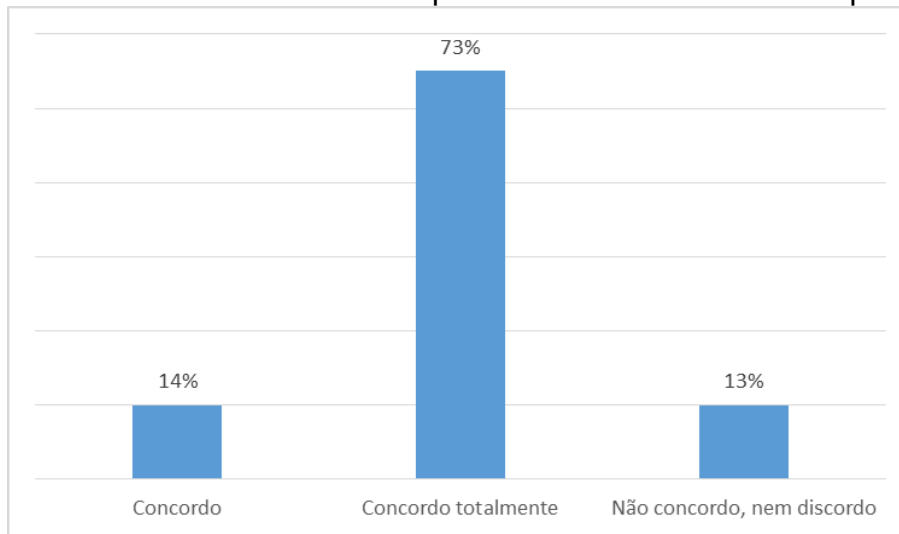
Somente 7% dos auditores independentes responderam que não está sendo realizada nenhuma análise.

4.1.10 Grau de concordância quanto a riscos ao deixar de aplicar a norma

A adoção das normas contábeis possibilitou a comparação e transparência das demonstrações contábeis. Com isso, indagou-se aos auditores se as empresas ao deixar de aplicar a IFRS 15/NBC TG 47 correm riscos. Pode-se dizer que a falta de transparência e entendimento ao analisar-se as demonstrações contábeis é um dos riscos.

A Figura 22 apresenta as respostas de acordo com o entendimento de cada auditor. Dos 73% respondentes concordam totalmente que ao deixar de aplicar a norma contábil, a entidade corre algum tipo de risco.

Figura 22 - Nível de concordância quanto a riscos ao deixar de aplicar a norma



Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Fica ainda 14% dos respondentes que concorda e 13% não concorda, nem discorda.

Após o levantamento de dados do questionário, pode-se analisar percepção dos auditores independentes com relação ao grau de dificuldade ao entender a norma, pois é tanto quanto complexa, que há uma necessidade maior de julgamentos profissionais por parte dos mesmos, e que alguns já tiveram envolvimento com o assunto em empresas que buscam com frequência por maiores esclarecimentos.

4.2 CARACTERIZAÇÃO DO AMBIENTE DE ESTUDO

4.2.1 AMOSTRA

Para concluir, partiu-se das análises das demonstrações financeiras, especificamente das notas explicativas de cinco empresas listadas na [B]³, afim de verificar e evidenciar os fatos relevantes da aplicação da norma contábil.

A partir de estudos feitos sobre a NBC TG 47, e publicações de empresas de auditoria contábil como a KPMG fez sobre os setores que em sua opinião possivelmente seriam impactados pela nova norma, definiu-se então como amostra 5 companhias de capital aberto, todas listadas na [B]³ e que disponibilizam e divulgam seus resultados em seus *sites*, todas que adotaram a NBC TG 47 (IFRS 15).

De acordo com a KPMG (2016), os setores nos quais poderão ser percebidos maiores impactos são aqueles que possuem contratos de longo prazo, bem como grandes projetos ou pacotes de serviços.

Diante disso, foram definidos os seguintes setores: aeroespacial e defesa, construção civil, *Softwares*, telecomunicações e programas de fidelidade. Abaixo, apresenta – se o Quadro 1 com respectivas empresas selecionadas para a análise da pesquisa.

Quadro 1 - Empresas abrangidas para o estudo

Setores	Empresas selecionadas
Softwares	TOTVS S/A
Telecomunicações (redes móveis, cabo)	TIM S/A
Construção Civil	MRV Engenharia e Participações S.A.
Aeroespacial e Defesa	Embraer S.A.
Programas de Fidelidade	Smiles S/A

Fonte: Elaborada pela autora.

Dado a definição das empresas a serem analisadas, obteve-se então as demonstrações financeiras anuais dos anos de 2017 e 2018, no qual desenvolveu-se uma evidenciação entre os períodos mencionados, destacando os fatos relevantes que levaram as entidades a adotarem a norma contábil.

4.3 LEVANTAMENTO DE DADOS E APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

Ao longo dos últimos anos foram emitidas importantes novas normas contábeis e alterações relevantes às normas existentes, e a IFRS 15 é uma delas. As divulgações extensas são requeridas para fornecer aos usuários das demonstrações financeiras informações relevantes de receita, que foi reconhecida contabilmente em razão de contratos firmados, bem como receita que deverá ser reconhecida futuramente, relacionada a esses mesmos contratos, para isso as informações divulgadas devem serem de características qualitativa e quantitativa sobre os julgamentos feitos pela administração, relacionados ao reconhecimento de receitas (PWC, 2019).

A PWC (2019) comenta sobre os métodos que as entidades podem adotar com relação a transição à nova norma:

- i. Retrospectivo completo: no qual as empresas devem rerepresentar o saldo comparativo e seguir o IAS 8 – “Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro”; ou
- ii. Retrospectivo modificado: os efeitos acumulados a adoção inicial do novo pronunciamento na data de transição devem ser ajustados no saldo inicial do patrimônio líquido. Os saldos comparativos não são reapresentados.

No que tange à contabilidade internacional, coube amplitude, a partir da globalização dos mercados, demonstrando a necessidade de os investidores compreenderem a linguagem contábil de cada país. Dentro dos tópicos mais pesquisados sobre contabilidade internacional destacam-se as razões da existência de diferentes modelos contábeis no mundo e o processo de harmonização contábil internacional (PASINI, 2015).

4.3.1 TOTVS S.A.

Sediada no estado de São Paulo, a TOTVS é uma empresa brasileira de *software*, líder absoluta no mercado SMB do Brasil, e que cria soluções inovadoras para transformar o dia a dia das empresas, ajudando-as a superar os desafios de seus negócios. Considerada a maior empresa de desenvolvimento de *software* de gestão do país, tendo com um de seus maiores compromissos impulsionar o mercado nacional sendo a única empresa brasileira de TI presente em rankings globais de inovação, graças aos investimentos constantes em pesquisas e desenvolvimento que permite-as entregar tecnologia de ponta aos seus clientes e ir muito além, sem esquecer da sua responsabilidade com a sociedade.

4.3.1.1 A adoção da IFRS 15

A companhia menciona em suas divulgações que fez a adoção da norma em 1 de janeiro de 2018, data em que a mesma passou efetivamente a vigorar. Entretanto para as futuras divulgações, adotou o método retrospectivo modificado.

Em seus relatórios divulgados a companhia faz o apontamento sobre IFRS15/CPC47 referente a receita de contratos com clientes.

Esta norma estabelece um novo modelo contendo cinco passos que devem ser aplicados às receitas originadas de contratos com clientes. Segundo a IFRS15/CPC47, as receitas são reconhecidas em valor que reflete a contraprestação à qual uma entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços a um cliente (TOTVS S.A., 2017, p. 47).

No item 10 da NBC TG 47 comenta-se que, contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis, podendo ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade.

4.3.1.2 Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia

Para fins de comparabilidade, abaixo apresenta-se um quadro com os resultados gerados pelos impactos após adoção da IFRS 15/NBC TG 47, observando os principais grupos de resultado.

Quadro 2 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47

	Demonstrações financeiras de 31/12/2018 sem efeitos da referida norma	Impactos referente a adoção do IFRS 15/NBC TG 47	Demonstrações Financeiras de 31/12/2018 com o impacto	Impacto IFRS 15 (%)
Receita Líquida de Serviços e Vendas	2.311.116	9.153	2.320.269	0,40
Lucro Líquido do exercício	57.454	3.189	60.643	5,55

Fonte: Elaborado pela autora.

A companhia ressalta que a norma foi aplicada para todos os contratos vigentes. Após os resultados divulgados pela mesma, podendo-se então analisar os impactos.

Com relação a Receita Líquida de Serviços e Vendas, percebeu-se um aumento de 0,40%, na receita líquida comparando com o resultado que a companhia apresentou antes da adoção da norma, já que o foco da NBC TG 47 é nos contratos com clientes.

4.3.1.3 Motivos do impacto na NBC TG 47

Após a adoção da norma, companhia apresentou as suas considerações com relação à mesma, concluindo que as vendas possuem obrigações de desempenho distintas, uma vez que os produtos são ofertados separadamente e o controle de ambos é transferido ao cliente em momentos e proporções distintas.

Outro ponto relevante levantado pela companhia são os contratos com clientes de receitas recorrentes, que podem conter descontos sob forma de carência por um período de tempo, ou seja, desconto concedidos com base no prazo de pagamento. Considerando a probabilidade de uma reversão significativa no valor das receitas não ocorrer, caso os descontos sejam aplicados, revertendo assim o percentual de desconto dado ao cliente, gerando impacto em receita,

Oferta-se pela companhia serviços distintos podendo ser obtidos a partir de outros fornecedores, como por exemplo os serviços de implementação e customização. As receitas desses serviços são reconhecidas ao longo do tempo adotando-se então o método de insumo, reconhecimento da receita conforme evolução do serviço prestado.

4.3.2 TIM Participações S/A

A TIM busca sempre evoluir junto com seus clientes individuais e corporativos, por isso trabalha constantemente na melhoria da sua rede para oferecer serviços de telefonia móvel, fixa e internet de última geração.

TIM Brasil foi fundada em 1995 após a divisão das atividades de telefonia fixa e móvel da Telecom Itália, mas as suas operações começaram somente em 1998, sendo pioneira no lançamento da tecnologia EDGE no país, nos serviços multimídias e a primeira a disponibilizar a internet 3G na modalidade pré-paga.

A empresa oferece também como TIM Beta, TIM Communicator e TIM Music em parceria com o Deezer.

A TIM foi eleita pelo quarto ano consecutivo a “Operadora de Telefonia Celular Top of Mind” em três anos (2003, 2005 e 2006) pelo instituto Datafolha em sua pesquisa que premia as marcas mais lembradas pela população, o Folha Top of Mind.

4.3.2.1 Adoção do IFRS 15

Em suas demonstrações financeiras divulgadas em 31 de dezembro de 2018, a companhia enfatiza que fez a adoção ao IFRS 15 (NBC TG 47) de forma retrospectiva, com efeito cumulativo da aplicação inicial reconhecido na data da aplicação inicial, ou seja, 1º de janeiro de 2018.

Nos seus relatórios divulgados a companhia faz o apontamento com relação a IFRS 15/NBC TG 47.

O princípio fundamental 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. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento.

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 (NBC TG 47, item 6, 2018).

4.3.2.2 Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia

A seguir, apresenta-se o Quadro 3 com as evidenciações dos resultados gerados pelos impactos da IFRS 15 na companhia.

Quadro 3 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47

	Demonstrações financeiras de 31/12/2018 sem efeitos da referida norma	Impactos referente a adoção do IFRS 15/NBC TG 47	Demonstrações Financeiras de 31/12/2018 com o impacto	Impacto IFRS 15 (%)
Receita Líquida de Serviços e Vendas	17.050.176	-68.847	16.981.329	- 0,40
Lucro Líquido do exercício	2.559.257	-14.156	2.545.101	- 0,55

Fonte: Elaborado pela autora.

Após a apresentação da análise, percebeu-se que com relação a Receita Líquida, houve um impacto negativo de -0,40%.

4.3.2.3 Motivos do impacto na NBC TG 47

O principal motivo do impacto foi devido ao seu ativo contratual que é reconhecido quando a companhia tiver concluído a obrigação de desempenho por meio de venda de equipamentos/aparelhos ou pela prestação de serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido.

Neste caso a companhia fez o reconhecimento dos direitos contratuais de receber, e também do seu passivo contratual, que é reconhecido quando o cliente tiver pago a contraprestação ou a companhia tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional.

No entanto, o item 108 da NBC TG 47 diz que o direito à contraprestação é considerado incondicional, se somente a passagem do tempo for exigida antes que o pagamento dessa contraprestação seja devido, ou seja, antes que a companhia tenha concluído com a obrigação de desempenho, pela prestação de serviços ao cliente. Foi revertida a receita, pelo fato de a companhia reconhecer de outra forma antes da norma.

4.3.4 MRV Engenharia e Participações S/A

Atuante há 40 anos no mercado da construção civil, a MRV Engenharia é uma construtora brasileira sediada na cidade de Belo Horizonte e considerada a maior construtora do Brasil em 2012, segundo os dados do ITC. Em termos de faturamento é a 13ª maior construtora brasileira, e é a empresa do setor de construção de edifícios residenciais com maior lucro na América Latina e nos Estados Unidos.

A MRV Engenharia possui uma política de sustentabilidade que envolve ações como revitalização de praças e parques em várias regiões onde são construídos seus empreendimentos imobiliários. De acordo com os dados divulgados em seu site, desde 2011 foram plantadas pela companhia mais de 300.000 árvores no Brasil e poupados cerca de 10 milhões de litros de água. Outras medidas sustentáveis como exigência de madeiras certificadas, descargas econômicas e destinação adequada de resíduos das construções são tomadas com foco na sustentabilidade de seus empreendimentos.

4.3.4.1 Adoção do IFRS 15

A companhia em seus resultados financeiros divulgados, apresenta suas considerações com relação a adoção da norma.

Uma entidade avalia o atendimento de determinados critérios estabelecidos nesse pronunciamento para avaliar se o reconhecimento da receita deve ocorrer em um momento específico ou ao longo do tempo, quando a entidade satisfizer às obrigações de performance (MRV Engenharia, 2017, p. 28).

O Grupo adotou a NBC TG 47 – “Receita de Contratos com Clientes”, a partir de 1º de janeiro de 2018, contemplando também as orientações contidas no Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 02/2018, de 12 de dezembro de 2018, mais precisamente no item 27 das notas explicativas do ofício que a CVM entende que é necessário que as entidades apresentem notas explicativas às demonstrações financeiras que contenham informações mínimas sobre os contratos celebrados que foram avaliados e se qualificarem para o reconhecimento de receita ao longo do tempo (“*over time*”) ou em num momento específico (“*at a point in time*”), além daqueles que porventura ainda não se qualificaram para o reconhecimento contábil de acordo com a NBC TG 47, permitindo aos usuários analisar e ajustar as demonstrações financeiras da forma que considerarem mais adequada ao seu modelo decisório.

4.3.4.2 Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia

De acordo com a divulgação da companhia em 31 de dezembro de 2018, não houve efeitos relevantes com a adoção da NBC TG 47, devido os aspectos relacionados à transferência e controle na venda de unidades imobiliárias que seguem o entendimento da administração da Companhia e referido ofício circular para o Grupo.

4.3.5 EMBRAER

A Embraer, companhia que está revolucionando a tecnologia brasileira, foi criada em 1969, contando com o apoio do governo nacional. Sediada no município de São José dos Campos, interior do estado de São Paulo, possui diversas unidades no Brasil e no exterior. A companhia nasceu como uma iniciativa do governo brasileiro dentro de um projeto estratégico para implementar a indústria aeronáutica no país, em um contexto de políticas de substituição de importações.

Com mais de 8.000 aeronaves entregues, atualmente a Embraer é a terceira maior fabricante de jatos no mundo, e conta com o apoio de 18.000 empregados, para atender demandas globais, unidades industriais, escritórios e centros de distribuição de peças e serviços nas Américas, África, Ásia e Europa.

Em 2018, ocupou a terceira posição mundial no setor, ficando abaixo da Airbus e da Boeing. No ano de 2012, foi a empresa que mais cresceu, entre as maiores exportadoras brasileiras.

4.3.5.1 A adoção da IFRS 15

Nas suas demonstrações financeiras disponíveis, a companhia faz as seguintes observações em relação ao modelo único para reconhecimento de receita de contratos com clientes baseado em cinco etapas dispostos na IFRS 15/NBC TG 47 para determinar quando reconhecer a receita, e por qual valor.

O modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando uma entidade transfere o controle de bens e serviços para os clientes, pelo valor que a entidade espera ter direito a receber (EMBRAER, 2017, p. 23).

A companhia comenta que a descrição das principais práticas contábeis adotadas, contribui para a correta interpretação das demonstrações financeiras, seja pela existência de mais de uma opção de tratamento oferecido pelas normas internacionais de contabilidade, ou seja, pela complexidade da operação.

A mesma enfatiza que se fez o uso do método retrospectivo completo, com o uso de certos expedientes práticos, e tendo como consequência o recálculo das rubricas afetadas pela norma.

4.3.5.2 Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia

Conforme demonstrações financeiras publicadas, a companhia reapresentou os resultados de 2017 após a adoção da referida norma, destacando os principais impactos. O Quadro 4 apresenta os resultados após a adoção da IFRS 15/NBC TG 47.

Quadro 4 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47

	Demonstrações financeiras de 31/12/2017 sem efeitos da referida norma	Impactos referente a adoção do IFRS 15/NBC TG 47	Demonstrações Financeiras de 31/12/2017 com o impacto	Impacto IFRS 15 (%)
Receita Líquida de Serviços e Vendas	18.713.045	63.041	18.776.086	0,34
Lucro Líquido do exercício	847.376	39.945	887.321	4,71

Fonte: Elaborado pela autora.

Pode-se perceber, um aumento de 0,34% na Receita Líquida de Vendas, após a adoção da IFRS 15.

4.3.5.3 Motivos do impacto na NBC TG 47

Houve a necessidade de apurar a margem combinada das obrigações de desempenho em comum, bem como foi necessário ajustar o valor das receitas dessas obrigações.

Outro ponto levantado em suas demonstrações financeiras, foram as mudanças nas quantidades de obrigações de desempenho em certos contratos. Devido a este impacto, teve-se a necessidade de redistribuir o preço da transação entre as obrigações de desempenho desses contratos, no caso a redistribuição das receitas seguiu as orientações trazidas pela norma sobre a estimativa de um preço de venda individual (*stand alone*).

A determinação dos preços de venda individuais foi feita com base em dados observáveis ou, quando não disponíveis, em estimativas baseadas em dados históricos ou projeções aprovadas pela Administração.

4.3.6 Smiles S/A

Smiles é uma empresa que administra o programa de milhagem em que os clientes da Gol Linhas Aéreas e suas companhias aéreas parceiras podem acumular pontos e trocar benefícios e entretenimento, foi criado em 1994 como o programa de milhagem da VARIG, e foi continuado pela Gol.

Atualmente é um dos maiores programas de milhagens do Brasil, no qual atende 14 companhias aéreas, tendo mais de 13 milhões de clientes, e emite 5 milhões de bilhetes por ano e aproximadamente 6 bilhões de milhas/pontos são

resgatados por mês. Em 2017, foi escolhido como o melhor programa de milhas do Brasil pelos leitores do jornal Folha de S. Paulo.

Desde 2013 a empresa Smiles S.A é uma unidade de negócios independente, criada especialmente para gerir, administrar e operar com exclusividade o Programa Smiles.

4.3.6.1 A adoção da IFRS 15

De acordo com o que a companhia divulga em seus resultados, a mesma faz a seguinte consideração com relação a IFRS 15/NBC TG 47.

As receitas são reconhecidas em valor que reflete a contraprestação à qual uma entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços a um cliente. A nova norma para receitas substituirá todas as atuais exigências para reconhecimento de receitas segundo as IFRS.

Nesse mesmo contexto, a companhia passou a adotar a norma na data de sua entrada em vigor, em 1º de janeiro de 2018, utilizando-se do método retrospectivo completo.

4.3.6.2 Impactos financeiros gerados pela IFRS 15/NBC TG 47 na companhia

A companhia fez a reapresentação dos valores do ano de 2017, após a adoção, com o intuito de proporcionar a comparabilidade entre os saldos das demonstrações de resultados.

Em seus resultados divulgados em 31 de dezembro de 2018, a companhia reapresenta os seguintes impactos causados pela IFRS 15/ NBC TG 47, que pode ser visualizado no Quadro 5.

Quadro 5 - Análise dos impactos após IFRS 15/NBC TG 47

	Demonstrações financeiras de 31/12/2017 sem efeitos da referida norma	Impactos referente a adoção do IFRS 15/NBC TG 47	Demonstrações Financeiras de 31/12/2017 com o impacto	Impacto IFRS 15 (%)
Receita Líquida de Serviços e Vendas	1.804.129	- 904.553	899.576	- 50,14
Lucro Líquido do exercício	963.494	- 113.748	849.746	- 11,81

Fonte: Elaborado pela autora.

O impacto que a companhia teve com relação a adoção da IFRS 15/ NBC TG 47 foi negativo de -50,14% em sua Receita Líquida de Vendas.

4.3.6.3 Motivos do impacto na NBC TG 47

A companhia comenta que durante o processo de adoção da norma, avaliou-se a sua responsabilidade no fornecimento de bens e/ou serviços no momento da entrega dos prêmios resgatados, tendo em vista que neste processo há envolvimento de mais duas entidades. O resultado desta avaliação foi que a companhia é responsável por organizar que os bens e/ou serviços sejam fornecidos por terceiros, visto que não tem o risco de estoque antes que os prêmios resgatados sejam efetivamente transferidos aos clientes.

Em sua função de agente a companhia passa a reconhecer a receita bruta como resgate de prêmios líquida de seus respectivos custos variáveis diretos associados à disponibilização dos bens ou serviços aos participantes.

4.4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após a realização do estudo, pode-se perceber com relação as percepções dos auditores independentes sobre a adoção da norma de reconhecimento da receita, que os respondentes possuem um nível intermediário de conhecimento em relação a IFRS 15, e concordam que uma única norma para a receita facilita a compreensão e entendimento como um todo.

Na percepção dos respondentes, os segmentos mais afetados foram: construção (59%), telecomunicação (17%), incorporação imobiliária (8%), programas de fidelidade (8%) e varejo (8%), e enfatizaram que há uma necessidade maior de julgamento, por falta de regras claras, devido à complexidade de interpretação da norma, e que há procura por esclarecimentos sobre a IFRS 15, por parte das entidades. Cabe ressaltar, que os indicadores de desempenho mais afetados na percepção dos auditores (40%) são EBITDA, Margem Bruta, Lucro Líquido e Resultado por ação, e que as entidades correm riscos ao deixar de aplicar a norma, pois implicará no entendimento e transparência das demonstrações contábeis divulgadas pela entidade.

Neste estudo, analisou-se as demonstrações financeiras divulgadas de cinco empresas de capital aberto, listadas na Bolsa de Valores, evidenciando se as mesmas fizeram a adoção da norma, se houve impacto financeiro, o percentual de impacto gerado e os principais impactos após adoção da norma, como pode-se ver no Quadro 6.

Quadro 6 - Mais relevantes impactos IFRS 15/ NBC TG 47

EMPRESA	Fez adoção da IFRS 15?		Impacto Financeiro		Impacto (%)	Motivos mais relevantes NBC TG 47
	SIM	NÃO	SIM	NÃO		
TOTVS S/A	x		x		0,40	Obrigação de desempenho distintas, contratos de receitas recorrentes
TIM Participações S/A	x		x		-0,40	Obrigação de desempenho distintas.
MRV Engenharia	x			x	-	Não houve impacto relevante com relação a adoção da norma.
Embraer	x		x		0,34	Obrigação de desempenho
Smiles S/A	x		x		-50,14	Obrigação de desempenho distintas

Fonte: Elaborado pela autora.

Todas as empresas abrangidas neste estudo de caso, fizeram a adoção da norma em 1º de janeiro de 2018, de acordo com a menção em suas demonstrações financeiras. De acordo com os resultados divulgados em suas demonstrações financeiras, foi realizado um levantamento dos impactos financeiros que cada entidade obteve após a adoção da norma. A empresa TOTVS S/A teve um impacto de 0,40% em sua receita líquida de vendas, a empresa TIM S/A teve um impacto de -0,40. Das cinco empresas abrangidas neste estudo, somente a MRV Engenharia não teve impactos financeiros relevantes. No levantamento realizado na empresa Embraer, houve um impacto financeiro de 0,34% na receita líquida de vendas e por fim, na Smiles S/A teve-se um impacto de -50,14% em sua receita líquida de vendas.

Sabe-se que os impactos financeiros gerados em cada empresa abordada no trabalho, foi após a adoção da NBC TG 47 que fez com que as entidades apresentassem seus resultados de acordo com o escopo da norma, umas rerepresentando seus resultados de anos anteriores, outras fazendo o

reconhecimento no ano vigente. Após a análise do estudo, pode-se evidenciar os principais motivos que levaram cada empresa apresentar impactos.

Na TOTVS S/A o principal motivo foi pelo reconhecimento das obrigações de desempenho distintas, uma vez que os produtos são ofertados separadamente e o controle de ambos é transferido ao cliente em momentos e proporções distintas. Outro ponto relevante levantado pela companhia são os contratos com clientes de receitas recorrentes, que podem conter descontos sob forma de carência por um período de tempo, ou seja, desconto concedidos com base no prazo de pagamento.

A TIM Participações S/A teve como principal motivo de impacto a obrigação de desempenho distinta, onde se ativo contratual é reconhecido quando a companhia tiver concluído as obrigações de desempenho distintas por meio de venda de equipamentos/aparelhos ou pela prestação de serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido. Neste caso a companhia fez o reconhecimento dos direitos contratuais de receber, e também do seu passivo contratual, que é reconhecido quando o cliente tiver pago a contraprestação ou a companhia tiver direito ao valor da contraprestação que seja incondicional.

A MRV Engenharia e Participações S/A não apresentou impactos relevantes devido estar de acordo com o Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 02/2018, de 12 de dezembro de 2018, e devido os aspectos relacionados à transferência e controle na venda de unidades imobiliárias que seguem o entendimento da administração da Companhia.

A EMBRAER também apresentou as obrigações desempenhos, como seu motivo principal de impacto da NBC TG 47 foram as mudanças nas quantidades de obrigações de desempenho em certos contratos. Devido a este impacto, teve-se a necessidade de redistribuir o preço da transação entre as obrigações de desempenho desses contratos, no caso a redistribuição das receitas seguiu as orientações trazidas pela norma sobre a estimativa de um preço de venda individual (*stand alone*).

Na companhia Smiles S/A o principal motivo do impacto da NBC TG 47, foi avaliação sobre a sua responsabilidade no fornecimento de bens e/ou serviços no momento da entrega dos prêmios resgatados, tendo em vista que neste processo há envolvimento de mais duas entidades. O resultado desta avaliação foi que a

companhia é responsável por organizar que os bens e/ou serviços sejam fornecidos por terceiros, visto que não tem o risco de estoque antes que os prêmios resgatados sejam efetivamente transferidos aos clientes.

De modo geral, as entidades tiveram suas particularidades, e fizeram a adequação conforme o que rege a NBC TG 47, percebendo que há uma necessidade de entendimento maior com relação a norma. Fica claro que, por se tratar de legislação e um assunto complexo, percebeu-se que as empresas devem se manterem atualizadas e de acordo com a legislação contábil, para que não venham a assumir penalidades fiscais futuras, obedecendo os critérios com o objetivo de estabelecer princípios que as entidades devem aplicar para apresentar informações úteis aos usuários das demonstrações contábeis, para que tornem as mesmas compreensíveis.

5 CONCLUSÃO

Receita é frequentemente o indicador de desempenho financeiro mais importante para as entidades. A NBC TG 47 afetará o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de receita para várias entidades. A obtenção de entendimento do efeito da norma, o fornecimento de comunicação em tempo hábil aos *stakeholders* e o planejamento prévio são fundamentais para o êxito da implementação.

O presente estudo de caso teve como principal objetivo, analisar e identificar como passou a ser feito o reconhecimento contábil da receita em empresas listadas na Bolsa de Valores, com o intuito de evidenciar as principais mudanças e os impactos que a IFRS 15 trouxe para o cenário mercadológico, e elencar os passos que as entidades devem realizar para que estejam de acordo com a legislação que passou a ser vigente em 1º de janeiro de 2018.

Com relação a base teórica, descreveu-se conceitos sobre receitas, contratos, normas brasileiras contábeis, reconhecimento contábil da receita, mudanças na prática existente, citou-se as normas que foram revogadas pela IFRS 15. Apresentou-se também o modelo do passo-a-passo que as empresas devem seguir para efetuar o reconhecimento contábil da receita de acordo com a legislação.

Visando atingir o objetivo proposto no estudo, foram analisadas as respostas coletadas a partir de questionários enviados aos profissionais de auditoria independente de quatro das maiores empresas de auditoria do mundo, sendo elas, Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PwC, com o intuito de analisar a percepção dos mesmos com relação a nova norma, 12 profissionais responderam aos questionamentos. Para obter os dados da pesquisa, foi utilizado como procedimento questões de múltipla escolha e também questões onde os respondentes poderiam optar por assinalar mais de uma alternativa.

Pôde-se comparar as respostas obtidas dos auditores, com o referencial teórico apresentado com relação aos segmentos mais afetados pela NBC TG 47 e ambos concordaram que foram: construção, incorporação imobiliária, telecomunicação, programas de fidelidade e varejo. Empresas como TOTVS, TIM S/A, Embraer e Smiles S/A tiveram que fazer o reconhecimento contábil das receitas atendendo o critério de obrigações de desempenho distintas, onde a entidade passa

a reconhecer separadamente as receitas de bens e serviços que a mesma oferta a seus clientes.

Das cinco empresas mencionadas no estudo de caso, somente a MRV Engenharia e Participações, não teve impactos relevantes com relação ao IFRS 15/CP 47, devido ao Ofício Circular CVM/SNC/SEP nº 02/2018, de 12 de dezembro de 2018, que considera as orientações da CMV onde entende que é necessário que as entidades apresentem notas explicativas às demonstrações financeiras que contenham informações mínimas sobre os contratos celebrados que foram avaliados e se qualificarem para o reconhecimento de receita ao longo do tempo (“*over time*”) ou em um momento específico (“*at a point in time*”), além daqueles que porventura ainda não se qualificaram para o reconhecimento contábil de acordo com a NBC TG 47, permitindo aos usuários analisar e ajustar as demonstrações financeiras da forma que considerarem mais adequada ao seu modelo decisório.

Dito isto, ocorreu que após a vigência do IFRS 15/NBC TG 47 no Brasil, todas as empresas de capital aberto, tiveram que se adequar à nova legislação que diz a respeito sobre reconhecimento contábil da receita, o que de fato ocasionou mudanças expressivas no modo como as entidades vinham efetuando o reconhecimento de suas receitas. Mesmo entidades que não esperavam mudanças significativas na mensuração de receita e na época do reconhecimento precisaram validar essa premissa. Além disso, precisaram também identificar quaisquer mudanças necessárias nas políticas, procedimentos, controles internos e sistemas para assegurar que as transações de receita são avaliadas apropriadamente de acordo com a norma.

Uma vez que o objetivo de uma entidade é o de gerar receita, não é de se surpreender que mudanças nas exigências contábeis para receita poderiam afetar várias funções de negócios e capacidades. Essas mudanças vão ajustar as inconsistências e falhas nas normas de receita que resultaram em certas empresas contabilizando semelhantes transações de forma diferente removendo as inconsistências e deficiências percebidas nas normas existentes sobre reconhecimento de receitas afim de fornecer uma estrutura mais robusta para abordar questões sobre reconhecimento de receitas, reduzindo a complexidade da aplicação das regras de reconhecimento de receita, diminuindo o volume de normas e interpretações sobre o assunto, fornecendo assim informações mais úteis para os usuários com base em novas exigências de divulgações.

O efeito da NBC TG 47 provavelmente irá além do departamento financeiro e, em alguns casos, pode afetar a forma como os relacionamentos com clientes são estruturados e mantidos. Usuários das demonstrações financeiras analisam receita criteriosamente. Assim, as entidades devem dar ênfase ao estabelecimento de políticas e práticas eficazes de reconhecimento de receita que forneçam uma base sólida para o futuro. Percebeu-se que as empresas escolhidas no escopo do trabalho, em suas demonstrações financeiras divulgadas fizeram a menção da adoção da norma, e conseqüentemente apresentou os principais impactos gerados pela mesma. Deste modo, atingindo-se os objetivos propostos neste estudo, por meio de análise teórica da contabilidade, da NBC TG 47 e das definições no escopo da norma, vinculando com o estudo os critérios de reconhecimento de receita trazidos pela mesma.

Como proposta para estudos futuros, sugere-se aprofundar-se mais no modo como as empresas do setor da construção civil reconhecem suas receitas, pois de acordo com a percepção dos auditores independentes, foi o segmento mais impactado após a vigência da IFRS 15, evidenciando as mudanças e os impactos significativos, podendo-se desenvolver um estudo de caso, analisando as demonstrações do primeiro ano vigente e os anos subsequentes a vigência. Podendo então verificar as principais carências e as limitações de informações das entidades, fazendo com que a mesma esteja alicerçada com as práticas, premissas e políticas contábeis, já que o objetivo da NBC TG 47 é estabelecer 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.

REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Iniciação à contabilidade em IFRS e CPC: Facilitada e sistematizada**. São Paulo - Sp: Editora Atlas Ltda., 2017.
- _____. Marcelo Cavalcanti. **Novas mudanças contábeis na IFRS**. São Paulo - SP: Editora Atlas Ltda., 2016.
- CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia Científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007. 176 p. Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=metodologia%2520cient&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=3&ion=0#/edicao/341>>. Acesso em: 13 out. 2018.
- COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da Contabilidade: Abordagem Contextual, Histórica e Gerencial**. São Paulo: Atlas S.a., 2010. 360 p.
- COSTA, Magnus Amaral da. **Contabilidade da Construção Civil e Atividade Imobiliária**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2010. 288 p.
- FAVERO, Hamilton Luiz et al. **Contabilidade: Teoria e prática**. 6. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2011. 320 p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522486502/cfi/334!/4/4@0.00:0.00>>. Acesso em: 13 out. 2018.
- HALPIN, Daniel W.; WOODHEAD, Ronald W.. **Administração da Construção Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2004. 368 p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-216-2494-3/cfi/5!/4/4@0.00:56.4>>. Acesso em: 13 out. 2018.
- <https://www.contabeis.com.br/noticias/36606/regulamentacao-da-rfb-sobre-o-reconhecimento-contabil-de-receitas/> Acesso em 05/10/2018
- <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/ocsncsep0218pdf.pdf> Acesso em: 03/11/2019
- https://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india Acesso em: 10/09/2018 às 19:46.
- <http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/npc17.htm> Acesso em: 06/10/2018
- https://saudeglobaldotorg1.files.wordpress.com/2014/02/yin-metodologia_da_pesquisa_estudo_de_caso_yin.pdf Acesso em: 10/09/2018
- <https://www.significados.com.br/pesquisa-bibliografica/> Acesso em: 05/10/2018
- <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf> Acesso em: 04/10/2018

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas S.a., 2010. 824 p.

KPMG. **IFRS 15 Receitas**: É hora de se envolver. Disponível em: <<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifs-em-destaque-03-16.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2019.

_____. **IFRS em destaque 02/14: First Impressions**: IFRS 15 - Receita de contratos com clientes. 2014. Disponível em: <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifs-em-destaque-02.14.pdf>>. Acesso em: 25 ago. 2019.

LIMA, Luiz Murilo Strube. **IFRS**: Entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade. São Paulo - Sp: Editora Atlas Ltda., 2010.

LOBÔ, Paulo. **Direito Civil: Contratos**. 3. ed. São Paulo - SP: Editora Saraiva, 2017.

LUZ, Érico Eleutério da. **Teoria da Contabilidade**. Curitiba: Intersaberes, 2015. 168 p. (Gestão Financeira). Disponível em: <<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=contabilidade&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=5&ion=0#/edicao/30378>>. Acesso em: 08 nov. 2018.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2017. 319 p.

MARTINS, Eliseu et al. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as sociedades. 2. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2013. 888 p.

MORA, Gregori Ranieri Krieger et al. O IMPACTO DO IFRS 15 – RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS. **Seget**, Resende, Rj, v. 1, n. 1, p.1-14, 18 set. 2019. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512284.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2019.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2013. 352 p.

O Reconhecimento das Receitas de prestação de serviço na contabilidade de empresas brasileiras - <https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/140571> Data: 25/08/2018 as 13:37 horas.

PASINI, Adriana Kurtz. As Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS: Adoção no Brasil. **Risus - Journal On Innovation And Sustainability**, São Paulo, v. 6, n. 3, p.1-18, 14 set. 2019. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/a291/a2150af700f5feb45b066b7bdb7e8ee7147d.pdf>>. Acesso em: 14 set. 2019.

PEROVANO, Dalton Gean. **Manual de metodologia de pesquisa científica**. Curitiba: Intersaberes, 2016. 388 p. Disponível em:

<<https://bv4.digitalpages.com.br/?term=manual%2520da%2520metodologia&searchpage=1&filtro=todos&from=busca&page=5&ion=0#/edicao/37394>>. Acesso em: 13 out. 2018.

PRADANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. 402 p.

PWC. **IFRS 15 O futuro está aqui**. 2017. Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/auditoria/2017/futuro_ifrs_17.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2019.

_____. **Sinopse Normativa Internacional**. 2018/2019. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/guia/assets/2018/sinopse-normativa-internacional-iasb.pdf>>. Acesso em: 27 out. 2019.

SCHERRER, Alberto Manoel. **Contabilidade Imobiliária: Abordagem Sistêmica, Gerencial e Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.a., 2012. 216 p.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da; MARION, José Carlos. **Manual de contabilidade para pequenas e médias empresas**. São Paulo: Atlas S.a., 2013. 191 p. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522485017/cfi/4!/4/4@0.00:36.5>>. Acesso em: 08 nov. 2018.

SILVEIRA, D. T. (org.). **Métodos de Pesquisa**. Porto Alegre: Editora de UFRGS, 2009. P. 31 -42

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade de Contratos de Construção e de Incorporação Imobiliária: De acordo com as IFRS**. São Paulo: Atlas S.a., 2015. 149 p.

TARTUCE, Flávio. **Direito Civil: teoria geral dos contratos e contratos em espécie**. 3. ed. Rio de Janeiro - RJ: Editora Florense Ltda, 2019.

TEIXEIRA, Paulo Joní et al. **Construção Civil: Aspectos Tributários e Contábeis**. 4. ed. Porto Alegre: Alternativa, 2013. 714 p.

YIN, Robert K.. **Estudo de Caso: Planejamento e Métodos**. 2. ed. Santana: Artmed, 2003. 200 p.

YOUNG, Ernst &. **Adoção do CPC 47 - Reconhecimento de Receita em Contratos com Clientes, os efeitos fiscais e a necessidade de controles para manutenção da neutralidade tributária**. 2018. Disponível em: <[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TA_Alert_-_CPC47/\\$File/TA_11012018_Adocao_do_CPC_47.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TA_Alert_-_CPC47/$File/TA_11012018_Adocao_do_CPC_47.pdf)>. Acesso em: 12 set. 2019.

_____. Ernst &. **Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento e receitas**. 2014. Disponível em: <<https://ey.com.br>>. Acesso em: 25 ago. 2019.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO APLICADO PARA COLETA DE DADOS DA PESQUISA

PERFIL DO RESPONDENTE

1) QUAL É SEU CARGO ATUALMENTE?

- Trainee
- Assistente
- Encarregado (a)/sênior
- Supervisor (a)
- Gerente
- Sócio (a)

2) EM QUAL DAS EMPRESAS DE AUDITORIA E CONSULTORIA VOCÊ TRABALHA?

- KPMG
- PwC
- Ernest & Young
- Deloitte

QUESTÕES ESPECÍFICAS

3) COMO VOCÊ AVALIA SEU NÍVEL DE CONHECIMENTO EM RELAÇÃO A IFRS 15, A NORMA INTERNACIONAL QUE REGE SOBRE RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTES?

- Alto - Já estive/estou envolvido num processo de adoção da norma em um cliente ou já faço parte de um grupo técnico que está discutindo os efeitos do novo normativo

- Intermediário - Já participei de alguns eventos ou discuti algumas vezes o assunto, desta forma entendo ter um conhecimento superficial sobre os principais impactos da norma
- Baixo – Nenhuma ação/atividade a respeito da norma, apenas leituras superficiais

4) A PARTIR DE 01 DE JANEIRO DE 2018, ENTROU EM VIGOR A NBC TG 47 – RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES, QUE REVOGOU TODAS AS NORMAS, PRONUNCIAMENTO E INTERPRETAÇÕES EXISTENTES ATUALMENTE SOBRE A RECEITA. UMA ÚNICA NORMA CONJUNTA SOBRE A RECEITA FACILITOU O ENTENDIMENTO PELAS EMPRESAS QUANTO A SUA APLICAÇÃO. O QUE VOCÊ ACHA DESTA AFIRMAÇÃO?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

5) NA SUA OPINIÃO, QUAIS DOS SEGMENTOS EMPRESARIAIS/ECONÔMICOS HOUVE MAIS IMPACTO DECORRENTE DA NOVA NORMA CONTÁBIL IFRS 15/NBC TG 47?

- Tecnologia da Informação (software)
- Construção
- Incorporação imobiliária
- Telecomunicação (redes de telefonia móvel, cabo)
- Aeroespacial e defesa
- Varejo
- Programas de fidelidade

6) A IFRS 15 BASEIA-SE EM PRINCÍPIOS CONSISTENTES COM AS REGRAS EXISTENTES APLICÁVEIS A RECEITAS, PORÉM FORNECE MAIS ORIENTAÇÕES SOBRE SUA APLICAÇÃO. A FALTA DE REGRAS

CLARAMENTE DEFINIDAS IMPLICARÁ A NECESSIDADE DE MAIOR JULGAMENTO. O QUE VOCÊ ACHA SOBRE ESSA AFIRMAÇÃO?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente

7) COM A ALTERAÇÃO DO MOMENTO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA E NO VALOR A SER RECONHECIDO, PODERÁ IMPACTAR INDICADORES DE DESEMPENHO. QUAIS MÉTRICAS SIGNIFICATIVAS DE DESEMPENHO SERÃO MAIS AFETADAS NA SUA OPINIÃO?

- EBITDA – Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização
- Margem Bruta
- Lucro Líquido
- Resultado por ação

8) AS NOVAS DIVULGAÇÕES REQUERIDAS PELA NBC TG 47 – RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES SÃO MAIS DETALHADAS, EXIGINDO QUE AS EMPRESAS SE EMPENHEM PARA CONSEGUIR ATENDER OS REQUERIMENTOS. AS EMPRESAS QUE VOCÊ AUDITA, TEM PROCURADO AUXÍLIO PARA ENTENDIMENTO DAS DIVULGAÇÕES, OU SEJA, TEM DEMONSTRADO PREOCUPAÇÃO COM O ASSUNTO?

- Não, nunca nos procuram
- Às vezes, raramente
- Sim, com frequência nos procuram

9) NAS EMPRESAS QUE VOCÊ PARTICIPA DO TRABALHO DE AUDITORIA, ESTÁ SENDO REALIZADA UMA ANÁLISE DA NOVA NORMA E SUA IMPLEMENTAÇÃO, BEM COMO A QUANTIFICAÇÃO DOS IMPACTOS?

- Não
- Sim

10) EM SUA OPINIÃO, A EMPRESA ASSUME ALGUM RISCO AO DEIXAR DE APLICAR A NOVA NORMA?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Não concordo, nem discordo
- Concordo
- Concordo totalmente