



Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Curso de Graduação - Bacharelado em Ciências Contábeis

Daniele Beibe Pereira da Silva

**APLICAÇÃO DO CPC 47/IFRS 15:**  
Um estudo de caso em uma empresa de tecnologia no DF

Brasília - DF 2020

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura  
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen  
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Sérgio Antônio Andrade de Freitas  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Eduardo Tadeu Vieira  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas  
Públicas

Professor Doutor Paulo César de Melo Mendes  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias

Professor Doutor Alex Laquis Resende  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Mestre Elivânio Geraldo de Andrade  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Daniele Beibe Pereira da Silva

**APLICAÇÃO DO CPC 47/IFRS 15:**

Um estudo de caso em uma empresa de tecnologia no DF

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador:

Prof. Cláudio Moreira Santana, Me.

Linha de pesquisa:

Contabilidade e Mercado Financeiro

Área:

Contabilidade financeira/internacional

SILVA, Daniele Beibe Pereira

APLICAÇÃO DO CPC 47/IFRS 15: Um estudo de caso em uma empresa de tecnologia no DF / Daniele Beibe Pereira da Silva -- Brasília, 2020. Quant. p. 20

Orientador: Prof. Cláudio Moreira Santana, Me.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo - Graduação) – Universidade de Brasília, Período letivo: 2020/01 Bibliografia.

1. CPC 47 2. Tecnologia 3. Accountability I. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas da Universidade de Brasília (CCA/Face/UnB). II. Título.

CDD –



Daniele Beibe Pereira da Silva

**APLICAÇÃO DO CPC 47/IFRS 15:**

Um estudo de caso em uma empresa de tecnologia no DF

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Avaliado em 07 de dezembro de 2020.

---

Prof. Cláudio Moreira Santana  
Orientador

---

Prof. Dr. José Lúcio Tozetti Fernandes  
Professor - Examinador

Brasília - DF, dezembro de 2020.

Epígrafe  
*Accountability breeds response-ability.*  
(*STEVEM COVEY*)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus e minha família, amigos e colegas que me apoiaram principalmente ao Igor Saul que me incentivou a estudar, a Elana que me ensinou a pensar analiticamente e ao José Antônio que sempre me ajuda e inspira. Agradeço também a toda a equipe do CCA.

## APLICAÇÃO DO CPC 47/IFRS 15:

Um estudo de caso em uma empresa de tecnologia no DF

### RESUMO

No mundo das finanças uma das principais informações é a receita, por isso as normas que regem o seu reconhecimento são extremamente relevantes. Diante disso, em maio de 2014 o IASB emitiu o IFRS 15 – Reconhecimento da Receita, que veio para unificar as normas com o objetivo de aumentar a comparabilidade das informações contábeis das empresas de todos os setores. No Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis realiza a convergência das normas internacionais para a nossa realidade e, em dezembro de 2016 emitiu o CPC 47 – Receita de contrato com Cliente, que se baseia no IFRS 15. Não obstante, em nosso país enfrentamos uma dificuldade de adaptação às normas internacionais pelo fato de dispormos de uma legislação tributária e contabilidade pública extremamente complexas. Por conseguinte, a nova norma trouxe mudanças principalmente para as indústrias de gestão de ativos, automotiva, engenharia e construção, entretenimento e mídia, produtos industrializados e fabricação, farmacêutica e biotecnologia, imóveis, varejo e consumidor, tecnologia e telecomunicações, segundo a PWC (*PriceWaterhouseCoopers*) (2017). O objetivo deste estudo é analisar os impactos do CPC 47/IFRS 15 numa empresa de tecnologia sediada em Brasília. Os procedimentos adotados foram análise de processos, documental e entrevistas estruturadas com colaboradores das áreas de controladoria e diretoria de operações da empresa. A limitação desse estudo se dá pelo fato de que foi realizado com apenas uma empresa de um dos setores afetados pela nova norma, a sugestão para estudos futuros é ampliar a pesquisa para outros setores com o objetivo de averiguar quais foram os efeitos. Nesse desiderato, conclui-se que o CPC 47 trouxe a oportunidade de ampliar o conhecimento dos *stakeholders* que não possuem conhecimento profundo da contabilidade. A alta direção abriu espaço para a controladoria disseminar o conhecimento dentro da empresa, fazendo com que todos percebessem a importância do conhecimento contábil e como ele poderia ajudar nas tomadas de decisão.

**Palavras-chave:** CPC 47, tecnologia, *accountability*.

### INTRODUÇÃO

Com o avanço da globalização e da tecnologia, hoje conseguimos nos conectar com todo o mundo através dos nossos celulares. Fazemos compras online de empresas do outro lado do mundo e isso nos leva a refletir: Quando o assunto é reconhecimento de receita, falamos a mesma língua? A resposta a essa pergunta é: não. Pois, segundo COVA (2015), dentre as principais implicações na norma IFRS 15, está a constituição de uma fonte única de regras que se aplicam às receitas, para todas as entidades, em todos os setores da economia. À medida que aumentam as transações internacionais cada vez mais temos a necessidade de estabelecer fatores e premissas comuns ou ao menos parecidas a todos.

A partir dessa demanda o *International Accounting Standards Board* – IASB, vem elaborando normas com o objetivo de unificar o pensamento sobre como devem ser realizados os

procedimentos contábeis de reconhecimento, mensuração e evidenciação. Tendo em vista a convergência às normas internacionais de contabilidade, no Brasil o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, tem realizado ao longo dos anos adaptações das normas internacionais para o nosso cenário.

Este estudo visa analisar o impacto causado pelo advento do CPC 47: receita de contrato com o cliente que foi elaborado a partir do IFRS 15: *Revenue from Contracts with Customers*, em empresas do setor de tecnologia. Como a maioria desses contratos possuem soluções complexas com diferentes entregas compostas por hardware, software e serviço de suporte de até 5 anos surge o questionamento se houve mudança significativa com a substituição do CPC 30 – Receitas, pelo CPC 47.

Isto posto, nos vemos diante do seguinte problema: **Qual foi o impacto da substituição do pronunciamento CPC 30 para o CPC 47 no reconhecimento das receitas de contratos nas empresas de tecnologia?**

A suposição inicial é que não só houve efeitos na elaboração das demonstrações contábeis como em todo o processo de análise dos projetos e controles internos, segundo COVA (2015). Perante o exposto, o objetivo é analisar qual foi o impacto causado pelo CPC 47 na controladoria de uma empresa do setor de tecnologia de Brasília.

A importância dessa pesquisa se justifica nos estudos anteriores que indicaram relevância quanto ao efeito do CPC 47 no setor de tecnologia/telecomunicação. O setor é citado em grande parte dos artigos, contudo, eles analisaram outros fatores como os impactos fiscais Lopes (2017), o nível de aderência das empresas brasileiras De Oliveira (2020), dentre outros. Nenhum estudo de caso no setor de tecnologia foi encontrado o que garante a originalidade desse estudo.

## REFERENCIAL TEÓRICO

O IASB – *International Accounting standards Boards* e o FASB – *Financial Accounting Standards Boards*, são os órgãos internacionais responsáveis pela criação das normas contábeis. O grande desafio para essas entidades é criar normas que possam ser aplicadas a todos independentemente do país ou setor a que pertencem. O CPC 17 e 30 eram utilizados para o reconhecimento da receita e por isso surgiu a necessidade de unificação das mesmas através do CPC 47.

O IFRS 15 define contrato como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis, sendo estas últimas por disposição legal. Os contratos podem ser escritos, orais ou implícitos por práticas comerciais usuais de uma entidade. Em alguns casos, dois ou mais contratos podem ser combinados e contabilizados como um único contrato com um cliente. Um contrato com determinado cliente também precisa atender a todos os seguintes requisitos: (1) ele é aprovado e as partes envolvidas estão comprometidas com as suas obrigações; (2) os direitos aos bens ou serviços podem ser identificados; (3) as condições de pagamento dos bens ou serviços podem ser identificadas; (4) o mesmo possui substância comercial; e (5) o recebimento da contraprestação é provável.

Abaixo, as principais etapas, (2) os direitos aos bens ou serviços podem ser identificados e (5) o recebimento da contraprestação é provável:

A etapa 2 consiste em alocar o preço da transação às obrigações de desempenho. Em regra, as empresas alocam o preço de transação para cada obrigação de desempenho na proporção do seu preço de venda independente.

A melhor evidência da existência do preço de venda independente consiste na verificação de um preço observável de vendas independentes desse bem ou serviço para clientes em situação semelhante. Contudo, se o preço de venda independente não for diretamente observável, as entidades devem usar uma das seguintes formas para estimá-lo:

- (i) Avaliar o mercado no qual elas vendem bens ou serviços e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar;
- (ii) Prever os custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou
- (iii) Em circunstâncias limitadas, subtrair a soma dos preços de venda independentes observáveis de outros bens ou serviços no contrato do valor total da transação. (COVA, 2015).

A etapa 5 consiste em reconhecer a receita no momento em que (ou à medida que) a empresa venha cumprir uma obrigação de desempenho. Uma organização reconhece a receita no momento em que (ou à medida em que) atende uma obrigação de desempenho quando transfere o controle de um bem ou serviço para um cliente.

O controle pode ser transferido em um determinado momento específico, ou ao longo do tempo. Preliminarmente, uma empresa pode avaliar se transfere o controle ao longo do tempo utilizando os seguintes critérios:

- (i) O cliente recebe e consome, simultaneamente, os benefícios fornecidos pelo desempenho da empresa, de acordo com a sua atuação, como por exemplo nos serviços de rotina ou recorrentes.
- (ii) O desempenho da empresa cria ou aprimora um ativo que o cliente controla, conforme o ativo vai sendo criado ou aprimorado. Um exemplo clássico seria a construção de um ativo no terreno do cliente.
- (iii) O desempenho da empresa não cria um ativo com uso alternativo para a mesma e ela tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento.

Como exemplo, a construção de um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou a construção de um ativo a pedido de um cliente. Se um ou mais destes critérios for atendido, a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflita o seu desempenho. Ele pode ser um método de saída (por exemplo, unidades produzidas) ou um método de entrada (por exemplo, custos incorridos ou horas de trabalho). O objetivo é mostrar o desempenho da entidade durante a transferência do controle de bens ou serviços para o cliente. Dentre os setores que poderão ser mais significativamente afetados com os procedimentos desta etapa, destacam-se: aeroespacial e defesa, construção civil, fabricantes sob contrato, licenciadores, imobiliário, software. (COVA, 2015).

No Quadro 1 foram listados alguns artigos que trataram da temática nos últimos anos que foram resumidos abaixo.

As entidades precisarão se comunicar com as partes interessadas: os investidores e outras partes interessadas desejarão compreender o impacto da nova norma em todos os aspectos do negócio, de preferência antes da sua vigência. (COVA, 2015).

Lopes, Teixeira e Slavov (2017), discorrem que as leis tributárias brasileiras reduziram os impactos tributários da nova norma no setor de telecomunicações.

De Aquino et al (2019), concluíram que as empresas estão aderentes aos requisitos mínimos de reconhecimento, mensuração, registro contábil e divulgação da receita com o cliente.

Mota et al (2012) citam que a aprovação do *Exposure Draft* trará maior objetividade ao reconhecimento da receita pelas entidades do setor imobiliário.

De Oliveira, Crabbi e Rodrigues (2020), identificaram que nenhuma empresa do setor de telecomunicações listadas na B3 apresentou ampla aderência a nova norma.

Hsiao e De Carvalho (2014), observaram que fatores culturais e de formação educacional podem interferir quanto aos conceitos utilizados pelos diversos usuários do mercado brasileiro.

Falcão, Pinto e Niyama (2014), chegaram à conclusão que na época o conjunto de normas internacionais não contemplavam uma solução clara e objetiva para realidade brasileira fazendo com que as empresas deste setor utilizem uma prática adaptada segundo interpretações do ambiente brasileiro.

Lourenço e Branco (2015), verificaram que a adoção obrigatória das IFRS tende a proporcionar evidência de efeitos positivos.

## ASPECTOS METODOLÓGICOS

Este trabalho foi realizado por meio de um estudo de caso em uma empresa de tecnologia sediada em Brasília-DF. A coleta dos dados foi realizada entre o segundo semestre de 2017 até o segundo semestre de 2020.

Os instrumentos utilizados foram análise de processos observando como foi sendo estruturado o reconhecimento de receitas e custos dos contratos com clientes, análise documental e entrevistas estruturadas com perguntas abertas direcionadas aos colaboradores da empresa que fazem parte dos setores que sofreram mais mudanças com a vigência do CPC 47, controladoria e diretoria de operações.

A análise de processos se deu através da observação das mudanças ocorridas na empresa com a implantação do CPC 47, foram relatados os procedimentos de planejamento e implementação realizados para adaptação à nova norma.

A análise documental foi realizada inicialmente com a leitura das demonstrações financeiras de 2018, ano em que começou a vigência da norma no Brasil, a fim de verificar se havia alguma evidência de impacto nas demonstrações a partir da implementação do CPC 47, além da análise dos demais documentos de controle interno.

Além disso, foram realizadas entrevistas entre julho e novembro de 2020 com o contador que faz parte do setor Diretoria de Gente e Gestão e com gerentes de projetos que integram a Diretoria de Operações conforme o organograma disponibilizado na figura 1. Todos os

entrevistados participaram do processo de mudança do CPC 30 para o CPC 47 ocorrida em 1º de janeiro de 2018.

A entrevista foi realizada com três agentes principais da empresa na área contábil, a saber:

- a. O contador que trabalha na empresa desde 2016,
- b. Um gerente de projetos que trabalha na empresa desde 2017 e
- c. Um consultor contábil externo que prestou consultoria para a empresa em 2019.

Importante ressaltar que devido à Pandemia de COVID19 ocorrida durante todo o ano de 2020, houve limitações para a realização das entrevistas com os agentes responsáveis, tendo as entrevistas sido realizadas por meio de aplicativo de comunicação (*WhatsApp*). Os participantes receberam uma breve introdução sobre o tema a ser abordado e em seguida foi solicitado que enviassem um áudio respondendo as seguintes questões:

1. Com relação a mudança do CPC 30 para o CPC47, houve algum impacto na empresa?
2. Se sim, quais foram esses impactos?

## **RESULTADOS**

Abaixo foi descrito como cada etapa da pesquisa foi realizada.

### **ANÁLISE DE PROCESSOS**

Em junho de 2017, a Ernst & Young ofereceu um workshop para a equipe da controladoria da empresa com um material didático que se encontra no apêndice deste trabalho, onde explicava sobre o CPC 47 e caminhos a serem tomados para a realização da transição. Com esse conteúdo em mãos o contador estabeleceu o método do efeito cumulativo para a transição. Em consonância com o CPC 47, a entidade pode eleger aplicar este pronunciamento retrospectivamente somente a contratos que não são contratos concluídos na data da aplicação inicial (por exemplo, 1º de janeiro de 2018 para a entidade com encerramento de exercício em 31 de dezembro). A partir desse conceito, a controladoria realizou um estudo de todos os contratos ativos para que pudessem identificar as obrigações de desempenho de cada um e a equipe passou a perceber contratos semelhantes e quais premissas poderiam ser adotadas para estabelecer as obrigações de desempenho em contratos futuros.

O primeiro impacto da nova norma com relação a maneira que a receita era reconhecida anteriormente era que as empresas de tecnologia vendem contratos de solução. Essas soluções abrangem diversos tipos de entregas que envolvem hardware, software, serviços de implementação e de suporte dos equipamentos que geralmente são de 5 anos.

Um ponto de atenção observado foi a diferença entre a contabilidade pública e a privada haja vista que 90% dos contratos da empresa são com órgãos públicos. Na contabilidade pública as despesas são divididas por natureza sendo elas correntes ou de capital. Segundo o Manual SADIPEM – Sistema de Análise da Dívida Pública, operações de crédito e Garantias da União,

Estados e Municípios, despesas correntes são despesas para manutenção e funcionamento do serviço em geral, que não contribuem, diretamente, para a aquisição ou formação de um bem de capital, como por exemplo suporte de infraestrutura de Tecnologia da Informação e Comunicação – TIC.

Enquanto que, despesas de capital são aquelas que contribuirão para a produção ou geração de novos bens ou serviços e integrarão o patrimônio público tais como compra de máquinas e equipamentos, softwares, etc. Dentro desse escopo sempre que se orça um equipamento na linha da despesa de capital deveria ser gerada concomitantemente uma linha de despesa corrente para garantir que o equipamento funcione pelo período estipulado, contudo, não é isso que acontece. Um exemplo disso é a venda de equipamentos com suporte de 5 anos que no orçamento público são considerados apenas como venda de hardware, dessa forma a venda se enquadra somente como despesa de capital tornando complexa a segregação das obrigações de desempenho em equipamento e suporte, pois, a solução era vendida como um todo.

Com isso, alguns contratos, exigiam que a receita fosse reconhecida de maneira integral no início, quando havia entrega de hardware ou no final quando havia implementação de software de acordo com o empenho realizado pelo cliente e isso não refletia a real situação dos projetos que aconteciam ao longo de um determinado período. O advento do CPC 47 permitiu que o reconhecimento de receita acontecesse de maneira mais fidedigna, demonstrando como de fato ocorreram as entregas sem que sucedessem longos períodos de custos sem receita.

Na empresa um dos processos de controle interno é a análise de orçamento por projeto e controle de margem. Devido as mudanças trazidas com o CPC 47 surgiu a necessidade de difundir o conhecimento contábil entre todas as áreas da empresa, para que todos tivessem noções básicas, principalmente relacionadas a diferença entre os conceitos de caixa e competência. Isso foi um grande avanço para todos pois esse alinhamento propicia maior capacidade de tomada de decisão pelos gestores.

Um dos grandes desafios para a área contábil é transmitir os conceitos de contabilidade não só para os gerentes de projeto como também para a diretoria, presidência e sócios, mostrando a importância da relação entre os conceitos de caixa e competência no controle tanto dos projetos em si como da empresa na sua totalidade. Desde 2017 vinha-se buscando formas de como essa transição seria realizada e quais métodos seriam adotados para a realização do reconhecimento de receita de acordo com o CPC 47 e seus respectivos custos. Um dos principais desafios foi a absorção dos conceitos de caixa e competência para as equipes que não fazem parte da controladoria, pois os gerentes de projeto entendiam que a gestão financeira dos contratos se baseava somente no controle dos faturamentos e pagamentos aos fornecedores. Esse novo conceito de obrigação de desempenho trazido pelo CPC 47 serviu para que os contratos fossem analisados de maneira mais profunda por todos.

Para determinar o preço de venda das soluções é realizado o preenchimento de um documento interno chamado de Planilha de formação de preço - PFP que nada mais é do que um orçamento inicial amplo dos insumos que serão necessários para a realização dos projetos, custos indiretos e margem de lucro. Após a fixação do preço da solução a venda segue suas fases até o fechamento da venda pelo cliente através da assinatura do contrato. Esse processo já era realizado antes da nova norma. A partir do CPC 47, após finalizar o processo de venda, essa planilha é novamente analisada pela controladoria para segregar as soluções em obrigações de desempenho para que se possa identificar como a receita será reconhecida ao longo da vigência do contrato, e da vigência do suporte e garantia se houver, de maneira que se torne o orçamento do projeto. A princípio os contratos foram analisados um a um por uma equipe multissetorial até que com o

tempo foi possível identificar um padrão de como as obrigações de desempenho se comportam dependendo da solução que será entregue ao cliente.

Para conseguir realizar essa análise tendo em vista que na época havia mais de 100 contratos ativos, a empresa realizou uma força tarefa com colaboradores de diversos setores para que cada um colaborasse na análise do contrato sob sua ótica. Cada setor passou as informações sobre aquele contrato específico como por exemplo: o financeiro avaliou se o cliente era um bom credor; a parceria avaliou se aquele contrato estava de acordo com as expectativas dos fornecedores; o marketing identificou se aquele era um caso de sucesso da empresa a ser divulgado.

Como os custos e a receita são lançados separadamente por projeto foi possível identificar padrões de acordo com as soluções que eram vendidas e analisar as soluções por blocos diferentes do que eram analisados anteriormente, isso trouxe uma visão mais clara de quais produtos eram mais rentáveis a partir da análise das margens de contribuição, contribuindo para a tomada de decisão da empresa. A partir dessa nova divisão das soluções ficou mais claro quais contratos gravavam maiores margens e quais contratos estavam dando prejuízo.

## **ANÁLISE DOCUMENTAL**

Nas Demonstrações Financeiras de 2018 auditada pela KPMG, a empresa cita em suas notas explicativas que a implementação do CPC 47 não terá impacto no processo de reconhecimento da receita, principalmente pelo fato de entender que a data da prestação de serviços é o momento em que ocorre a satisfação da obrigação de desempenho, pois o serviço prometido é transferido ao cliente. Assim a empresa já aplica os procedimentos do referido pronunciamento, tendo em vista que adota o procedimento de reconhecer as receitas de serviços, mesmo para receitas ainda não faturadas, pois representam receitas incorridas, cujo serviço foi prestado, mas ainda não foi faturado até o final de cada período. De fato, especificamente quanto a receita de serviços CPC 30 anterior era suficiente para justificar o reconhecimento da receita antes do faturamento. Contudo, o estudo das obrigações de desempenho possibilitou a controladoria ampliar essa visão para todos os itens dos contratos.

Nesse sentido, COVA (2015) nos diz que os novos requisitos de divulgação são extensos e podem exigir mudanças nos sistemas e processos para a coleta dos dados necessários, ainda que os resultados das demonstrações financeiras não sofram alterações.

A seguir foi feita uma análise das diferenças entre o CPC 30 e o CPC 47 observadas durante o período de transição.

Alguns pontos faziam com que a receita não pudesse ser reconhecida de maneira separada antes de CPC 47 como no exemplo 10 dado pelo CPC 30 no apêndice 1 que diz “Taxas de instalação devem ser reconhecidas como receita tomando por referência o estágio de execução da instalação, a menos que seja incidental à venda do produto, quando o reconhecimento se fará no reconhecimento da venda do produto”. Neste caso o reconhecimento da receita referente ao serviço de instalação não poderia ser desmembrado da venda do produto.

Nesses contratos de implementação de softwares a receita era reconhecida ao final da implementação, contudo, isso fazia com que os custos de implementação ao longo dos meses ficassem “descobertos”, ou seja, sem uma receita correspondente. Com o advento do CPC 47, foi identificado que ao longo do processo haviam etapas bem definidas que foram entendidas como obrigações de desempenho de forma que a receita pudesse ser reconhecida acompanhando o

esforço da entidade nessas entregas. Diante disso as receitas desses contratos passaram a ser reconhecidas conforme o percentual de evolução das etapas concluídas do projeto.

No exemplo 11 do apêndice 1 do CPC 30 que diz “Quando o preço de venda do produto incluir o valor identificável de serviços subsequentes (por exemplo, serviços de suporte pós-venda e de melhoria e aperfeiçoamento de software), esse valor deve ser diferido e reconhecido como receita durante o período em que o serviço for prestado. O montante diferido deve ser aquele que irá cobrir os custos esperados dos serviços contratados, juntamente com uma margem de lucro razoável sobre esses serviços”. Neste caso o valor dos serviços subsequentes não era claramente identificável. Este ponto foi resolvido com a aplicação do CPC 47 pois, a partir dele o valor dos serviços subsequentes passaram a ser identificáveis com a identificação das obrigações de desempenho.

Nos contratos de venda de hardware com suporte de até 60 meses, os contratos estabeleciam que a partir da entrega do equipamento ou da sua instalação, havia o aceite do cliente que dava o direito de reconhecimento da receita do contrato no sentido de que o controle do bem havia sido transferido para o cliente, contudo, os custos de suporte ao longo dos 5 anos não eram contabilizados juntos com a receita, ocasionando que houvessem vários contratos ao longo dos anos com custos sem uma receita atrelada a eles. Com o advento do CPC 47 ficou mais claro a partir da segregação da receita por obrigação de desempenho que mesmo que o aceite tivesse sido dado e o faturamento total do valor do contrato estivesse aprovado não poderíamos reconhecer toda a receita pois parte dela deveria ser diferida para cobrir os custos de suporte.

Na empresa também existem contratos de serviços cujo o valor mensal é recorrente, estes contratos não sofreram alteração com o CPC 47.

## ENTREVISTAS

Entrevista realizada com o contador de 32 anos pós-graduado em Ciências Contábeis da empresa estudada, obteve-se as seguintes respostas.

Questionado na entrevista sobre o impacto do CPC 47 o contador respondeu que houve mudança principalmente porque no Brasil os contadores estão acostumados a registrar a receita pelo faturamento devido à complexidade da legislação tributária. E com a chegada do CPC 47 houve um aumento da *accountability* pois agora a diretoria de operações consegue acompanhar a saúde financeira dos contratos tendo não apenas a visão de caixa, mas também a visão por competência. Houve ganho de conhecimento também por parte da controladoria considerando que ela precisa entender a natureza do negócio para conseguir identificar as obrigações de desempenho. Para que isso ocorra foi necessária uma aproximação da controladoria com a diretoria de operações para que pudéssemos entender como cada contrato funciona. A partir desse momento foram identificados outros documentos, além da nota fiscal, que já eram utilizados pela diretoria de operações e que poderiam servir de artefatos para comprovação da realização das obrigações de desempenho como por exemplo *status report* e termos de aceite.

Entrevista realizada com o consultor externo de 38 anos, graduado em Ciências Contábeis com MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria.

O consultor respondeu que houve um aumento do controle sobre os contratos, porém, também aumentou a subjetividade no reconhecimento da receita. O aumento do julgamento se torna arriscado pois o reconhecimento da receita impacta outros fatores como distribuição de dividendos, apuração de impostos e o próprio lucro da empresa. Além disso, o novo CPC traz a

necessidade de uma maior sinergia entre as áreas de controladoria e jurídica para que todos os contratos sejam analisados e suas respectivas alterações. Outro cuidado é a separação das obrigações de desempenho e a parte tributária. Por fim uma sugestão é que a empresa precisa estar amparada por uma auditoria e/ou consultoria externa e fazer um trabalho de benchmark para identificar como as outras empresas do setor estão fazendo esse reconhecimento de receita.

Entrevista realizada com o gerente de projetos que trabalha na empresa de 37 anos, com MBA em Gestão de projetos.

Quando questionado sobre os potenciais efeitos da nova norma, ele disse que houve um impacto positivo no sentido que aumentou a visão do resultado contábil mensal de cada projeto. Dessa forma houve uma melhoria na análise da saúde financeira do projeto que permitiu tomar decisões de maneira mais tempestiva. O impacto negativo foi que na época a empresa deveria ter preparado melhor os gerentes de projetos pois, a forma como foi passada a informação não foi suficiente para que eles absorvessem o conhecimento necessário, mas com o tempo vieram os benefícios em relação aos controles de faturamento e reconhecimento de receita mensal.

## CONCLUSÃO

O objetivo deste estudo foi analisar os impactos da aplicação do CPC 47/IFRS 15 em uma empresa de tecnologia sediada no Distrito Federal.

Nesse anseio, conclui-se que o CPC 47 trouxe a oportunidade de ampliar o conhecimento dos *stakeholders* que não possuem conhecimento profundo da contabilidade. A alta direção abriu espaço para a controladoria disseminar o conhecimento dentro da empresa, fazendo com que todos percebessem a importância do conhecimento contábil e como ele poderia ajudar nas tomadas de decisão.

A experiência de conhecer a atividade da empresa a fundo gerou uma maior capacidade de análise e essa experiência foi um dos principais benefícios da instauração do CPC 47. Dessa forma não só a parte contábil foi revista, quanto a identificação das obrigações de desempenho, como todos puderam visualizar o mesmo contrato sob vários pontos de vista diferentes.

A divisão dos contratos por obrigações de desempenho, permitiu que a contabilidade se aproximasse da natureza das atividades da empresa, salientando o conceito de essência sobre a forma que discorre sobre representar os fenômenos econômicos de maneira fidedigna.

A partir das mudanças apontadas a empresa percebeu o quanto essa análise é necessária e benéfica para os resultados da empresa pois gera informações mais relevantes na tomada de decisão.

A limitação desse estudo se dá pelo fato de que foi realizado com apenas uma empresa de um dos setores afetados pela nova norma, a sugestão para estudos futuros é ampliar a pesquisa para outros setores com o objetivo de averiguar quais foram os efeitos.

## REFERÊNCIAS

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas**, de 08 de novembro de 2012 (2012). Elaborado a partir do IAS 18 – *Revenue*, São Paulo, Brasil. Disponível em:

[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332\\_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012limpo%20final.pdf)

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de contrato com cliente**, de 22 de dezembro de 2016 (2016). Elaborado a partir do IFRS 15 – *Revenue from contracts with customers*. São Paulo, Brasil. Disponível em:

[http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC\\_47\\_Rev\\_13.pdf](http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_47_Rev_13.pdf)

COVA, Carlos José Guimarães. **Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras**. Pensar Contábil, v. 17, n. 64, 2016. Disponível em:

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2623/2205>

DE AQUINO, Carlos Elder Maciel et al. **Receita de Contrato com Cliente (IFRS 15/CPC 47): Aspectos Contábeis do Segmento de Medicina Diagnóstica no Brasil**. Revista Contemporânea de Contabilidade, v. 16, n. 41, p. 137-161, 2019. Disponível em:

<https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2019v16n41p137>

DE OLIVEIRA, Rafael Xavier; CRABBI, Thais Mota; RODRIGUES, Jomar Miranda. **Nível de Aderência das Empresas Brasileiras Listadas do Setor de Telecomunicações ao Pronunciamento Contábil CPC 47**. Revista Ambiente Contábil, v. 12, n. 1, p. 1-20, 2020. Disponível em:

<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/16288>

FALCÃO, Daniel Ferreira; PINTO, Leonardo José Seixas; NIYAMA, Jorge Katsumi. **Reconhecimento da Receita de Venda Imobiliária: Um Estudo das Maiores S/A's Brasileiras no Mercado Residencial**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, v. 19, n. 1, p. 24-41, 2014. Disponível em: <http://atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/UERJ/article/viewArticle/2032>

HSIAO, Jony; DE CARVALHO, Luiz Nelson Guedes. **O Entendimento de Usuários Externos no Reconhecimento de Receitas em Contratos de Longo Prazo: Conceito e Momento**. Revista Universo Contábil, v. 10, n. 3, p. 06-24, 2014. Disponível em:

<https://bu.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/3368>

LOPES, Isabel Cristina; TEIXEIRA, Maria Catarina; SLAVOV, Tiago Borges. **Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações**. In: 3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança. 2017. Disponível em:

[https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/59066221/Analise\\_dos\\_Potenciais\\_Efeitos\\_Tributarios\\_do\\_CPC\\_47\\_IFRS\\_15\\_nas\\_Empresas\\_do\\_Setor20190428-47050-12p5sw6.pdf?1556489767=&response-content-](https://d1wqtxts1xzle7.cloudfront.net/59066221/Analise_dos_Potenciais_Efeitos_Tributarios_do_CPC_47_IFRS_15_nas_Empresas_do_Setor20190428-47050-12p5sw6.pdf?1556489767=&response-content-)

disposition=inline%3B+filename%3DAnalise\_dos\_Potenciais\_Efeitos\_Tributari.pdf&Expires=1608211222&Signature=G2LHT4YqgtKdeUO0ZwFQj0JJVI42tztjo3Fs2iP7NqwmpFr0BA5Mp50dLZKFIRn0NlaROKbjbZK13OxPRpMLj4sEBaJusIWlcZPIG2Lzv9Et1s8rUypdL2FEZq7P~juLOvLdedlXvcbg3yAXktkZGFXoxk-lpgnDppHnSM0v~0A9BHpY1VSJrP2uPZlppzmbNfZi~6ifzaRDRdI83ztsnl-6VeIOnefRZbdPEywZhr9f5VchTXfsNY7~k7TMMIDtlbIChYv7ugXUYZpm1SUWmfkUWz0G9ptwoE7heC~wJvPyziMbb9eR4O3NixaPtZ5azOJdJCfQ3wu-FfBiLjrxw\_\_&Key-Pair-Id=APKAJLOHF5GGSLRBV4ZA

LOURENÇO, Isabel Maria Estima Costa; BRANCO, Manuel Emílio Mota de Almeida Delgado Castelo. **Principais Consequências da Adoção das IFRS: Análise da Literatura Existente e Sugestões para Investigação Futura.** Revista Contabilidade & Finanças, v. 26, n. 68, p. 126-139, 2015. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772015000200126&script=sci\\_arttext&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772015000200126&script=sci_arttext&tlng=pt)

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Manual Sadipem.** Site da Secretaria do Tesouro Nacional. Edição 2018. Disponível em: [https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/modules/mod\\_pdf\\_manual/pdf/sadipem.pdf](https://conteudo.tesouro.gov.br/manuais/modules/mod_pdf_manual/pdf/sadipem.pdf)

MOTA, Renato Henrique Gurgel et al. **Reconhecimento de Receitas nos Contratos de Construção Imobiliária: Um Estudo do *Exposure Draft* ED/2010/6- Receita de Contratos com Clientes.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ. 2012. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/14678>

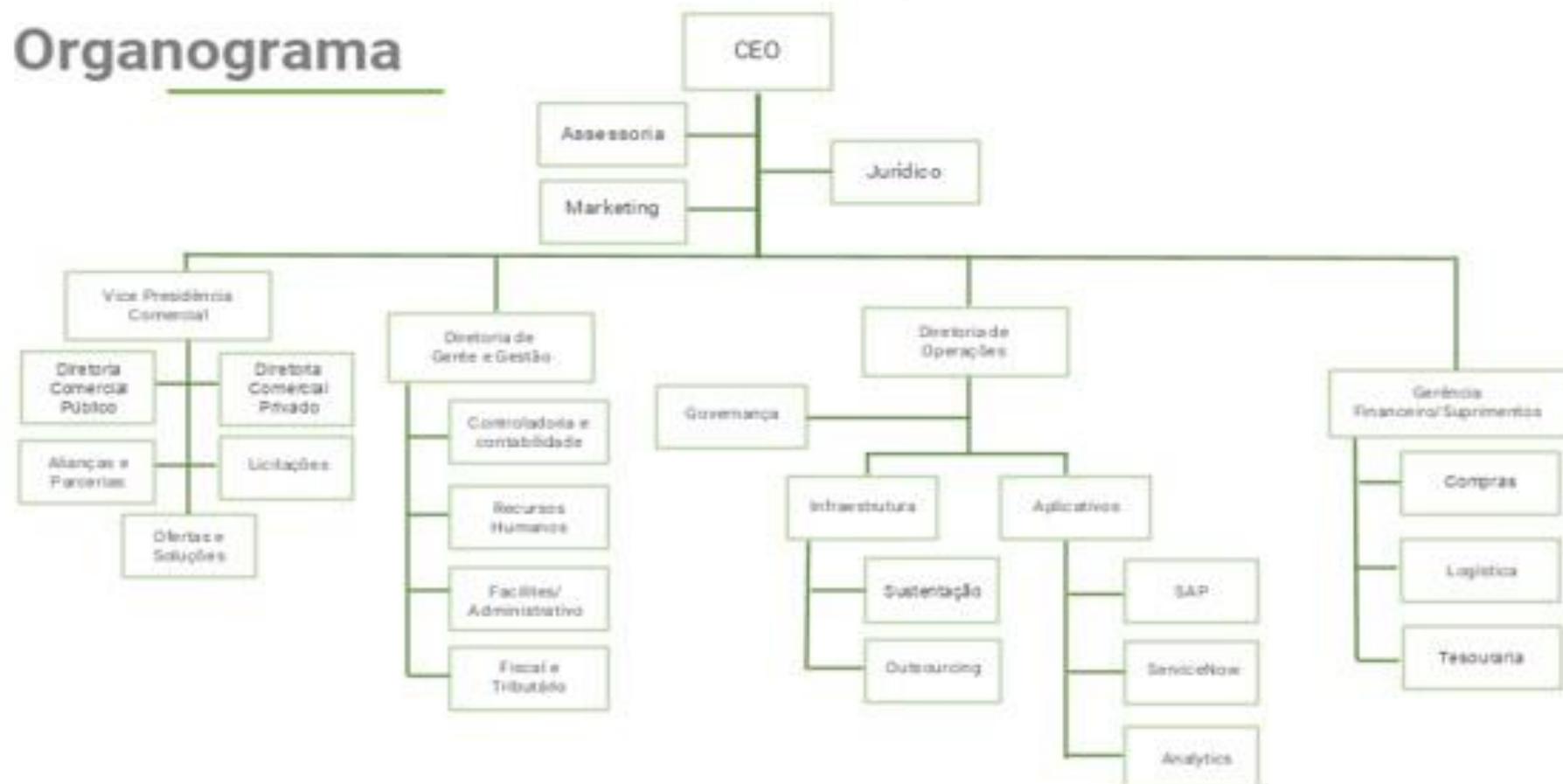
ORO, Ieda Margarete; KLANN, Roberto Carlos. **Avaliação da Capacidade de Julgamento & Tomada de Decisão Baseado nas Normas Internacionais de Contabilidade.** Revista Catarinense da Ciência Contábil, v. 16, n. 47, 2017. Disponível em: <http://revista.crcsc.org.br/index.php/CRCSC/article/view/2273>

PWC. **IFRS o Futuro Está Aqui. Analisando o Impacto da Nova Norma Sobre o Reconhecimento de Receita nos seus Negócios.** 2017. Disponível em: [https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/auditoria/2017/futuro\\_ifrs\\_17.pdf](https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/auditoria/2017/futuro_ifrs_17.pdf)

TAVARES, Márcia Ferreira Neves; DOS ANJOS, Luiz Carlos Marques; PAULO, Edilson. **Contribuições Enviadas ao IASB/FASB Referentes à Revisão do *Draft* de Reconhecimento de Receitas.** Revista Contemporânea de Economia e Gestão. 2014. Disponível em: <http://repositorio.ufc.br/handle/riufc/9969>

## APÊNDICE

Figura 1: Organograma



Quadro 01 – Referencial Teórico

Autores / ano	Objetivo	Conclusão
Cova (2016)	O objetivo principal deste trabalho é realizar uma apresentação dos principais aspectos atinentes à implementação da norma IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes, em especial destacando algumas das alterações nas práticas contábeis que são adotadas em alguns ramos de atividades empresariais.	Por fim, buscando responder à nossa indagação inicial, formulada no problema desta pesquisa, acerca de se “o processo de convergência aos postulados da IFRS - 15 pela contabilidade brasileira, implicará a necessidade de um planejamento de implementação nas empresas de capital aberto?”, podemos afirmar que são robustos os elementos de convicção que apontam ser afirmativa a resposta, o que corrobora a nossa suposição inicial no sentido de que o processo de assimilação dos princípios relativos à IFRS - 15 vai requerer um criterioso planejamento de implementação, em razão dos efeitos diferenciados para cada segmento de negócio.
Lopes, Teixeira e Slavov (2017)	O principal objetivo desse estudo é descrever, a partir da análise de um segmento específico, as potenciais mudanças contábeis da aplicação do Pronunciamento CPC 47 e avaliar, com base no contexto de normas e outros elementos que evidenciam a controvérsia tributária, os potenciais impactos fiscais na mudança de critérios de reconhecimento de receitas. Para atingir este objetivo, serão analisadas Demonstrações Contábeis das empresas brasileiras de capital aberto do setor de Telecomunicações e outras informações e documentos públicos.	Nem todas as empresas pesquisadas divulgaram os potenciais impactos na adoção do CPC 47, mas as maiores o fizeram. Portanto, não foi possível expandir os achados desse estudo para todas as empresas do ramo de Telecomunicações, embora esse seja um negócio altamente regulamentado, com regras padronizadas e que deveriam ser seguidas de maneira indiscriminada por todas as empresas, independentemente de seu porte ou região de atuação. Em relação aos impactos fiscais, as conclusões do estudo estão baseadas no fato de que a 12.973/2014 não estabeleceu um tratamento específico para o reconhecimento de receitas, assim como o fez para itens tais como ágio, ajuste a valor presente e valor justo. Sendo assim, é provável que mesmo com a adoção do CPC 47, essa tendência seja mantida, pois as leis brasileiras já fecharam as definições tributárias de quais elementos compõe a receita bruta e para quais tributos esse item das demonstrações financeiras é base de incidência. No entanto, isso não significa que esse não seja um campo de estudos futuros, já que é provável que o diferimento ou antecipação da receita, em dissonância com o recebimento de caixa das transações, seja um ponto de impacto muito relevante para o desempenho organizacional.

Autores / ano	Objetivo	Conclusão
De Aquino et al. (2019)	Para investigar o problema proposto, buscou-se responder às seguintes questões: (i) Como se dá o processo de reconhecimento, mensuração e contabilização da receita com cliente no ciclo financeiro das empresas? (ii) Quais os critérios adotados para o reconhecimento e registro de perdas por inadimplência e por glosas de serviços prestados? (iii) Qual o <i>disclosure</i> que é dado sobre receita com cliente? (iv) O que deve ser proposto para prover maior transparência, completude e comparabilidade às informações contábeis do ciclo de receita?	O objetivo da pesquisa foi alcançado ao prover respostas às questões da pesquisa, e permitiu concluir que: a) À exceção dos aspectos de divulgação, as empresas estão aderentes aos requisitos mínimos para reconhecimento, mensuração, registro contábil e divulgação da receita com cliente. Ressalte-se que nenhuma das empresas teve ressalva nesse âmbito no parecer dos seus auditores independentes. b) Há ausência de divulgação de informações obrigatórias e para aquelas divulgadas muitas são insuficientes e/ou sem clareza, prejudicando a comparabilidade. c) Falta de indicadores que demonstrem o comportamento da carteira de recebíveis. Assim, para dar mais utilidade às informações divulgadas, torna-se importante que o segmento de medicina diagnóstica busque: a) Uniformizar a apresentação de notas explicativas, a exemplo de critérios para reconhecimento de perdas e carga tributária incidente sobre as receitas; b) Declarar o limite de concentração (apetite ao risco) por cliente e mercado, em valor absoluto ou proporcional ao Patrimônio Líquido ou Contas a Receber; c) Divulgar a estimativa das perdas esperadas associadas ao risco de crédito por <i>aging</i> de vencimento, bem como informar os percentuais das perdas com glosas e inadimplência efetivamente observados no período; d) Incluir em Nota Explicativa informações sobre a régua de provisão e volumetria do contas a receber por <i>aging</i> de vencimento e mercado de atuação. e) Incluir em Nota Explicativa informações sobre a volumetria do contas a receber por <i>aging</i> de vencimento, mercado de atuação e natureza dos títulos a receber, bem como indicadores de desempenho do ciclo de receitas.
Mota et al. (2012)	O objetivo deste estudo é investigar o efeito provocado pela adoção do <i>Exposure Draft</i> sobre o reconhecimento de receitas no setor de construção imobiliária.	Acredita-se que a aprovação dessa norma proporcionará maior objetividade no reconhecimento de receitas pelas entidades do setor imobiliário, tendo em vista que o seu reconhecimento estará fortemente relacionado à conclusão de cada atividade construtiva desempenhada pela empresa. No Brasil, também não mais haverá dúvidas quanto ao momento de reconhecimento, pois mesmo que a maioria das construções brasileiras seja vendida “na planta”, a Lei 4.591/64 assegura a transferência dos riscos e benefícios aos compradores na conclusão de cada atividade construtiva. Por fim, em termos de melhoria da informação financeira, a aprovação do <i>Exposure Draft</i> provocará o alinhamento global, em um ponto “sensível” da informação financeira, ou seja, no reconhecimento de receitas de contratos com clientes, incluindo os contratos do setor imobiliário.

Autores / ano	Objetivo	Conclusão
De Oliveira, Crabbi e Rodrigues (2020)	O presente trabalho buscou analisar o nível de aderência ( <i>compliance</i> ) das empresas brasileiras do setor de telecomunicações listadas na B3 ao pronunciamento contábil CPC 47.	Os resultados mostram que nenhuma empresa apresentou uma ampla aderência à nova norma. A empresa Telefônica Vivo Brasil foi a que apresentou maior nível, 56,25%, enquanto que a empresa Telebrás apresentou o menor, 29,16%. Adicionalmente, foi verificado se as empresas já divulgavam suas informações em conformidade à norma antes dela se tornar obrigatória, como forma de <i>disclosure</i> voluntário. As empresas OI S.A., Telebrás e Algar Telecom não apresentaram qualquer menção ao CPC 47 nos três primeiros trimestres do ano de 2017. Por outro lado, as empresas Telefônica Vivo Brasil e TIM Participações fizeram alusão à norma desde o primeiro período analisado.
Hsiao e De Carvalho (2014)	O objetivo do presente trabalho é analisar a percepção dos usuários brasileiros – analistas, gerentes, professores, alunos, auditores e pesquisadores - a respeito do reconhecimento de receitas em contratos imobiliários de longo prazo.	Os resultados não permitem generalizações, porém, um consenso em relação ao conceito de receitas e o seu reconhecimento neste setor parecem ainda distante. Esta dificuldade pode ser explicada pelas diferenças culturais, de formação e do ramo em que atuam. Fatores culturais, e de formação educacional podem interferir quanto aos conceitos utilizados pelos diversos usuários do mercado brasileiro. Não é possível afirmar que no Brasil os usuários das informações contábeis possuam um mesmo conceito em relação a este tema, o que acaba por trazer divergências nas análises. Em 2010 foi emitido um <i>Exposure Draft</i> (ED) com o objetivo de tentar alinhar as diferentes normas em um único pronunciamento abrangente para a maioria dos negócios, procurando desta forma diminuir as inconsistências dos pronunciamentos, deixando-o mais robusto e possibilitar a comparabilidade entre os diversos setores de negócios – indústria, serviços, etc. Sugere-se como oportunidade de pesquisa futura explorar como este novo pronunciamento será recebido pelo mercado.
Falcão, Pinto e Niyama (2014)	O artigo tem o objetivo de apontar os principais pontos críticos no procedimento de reconhecimento de receitas através da metodologia “POC” (método da percentagem completada), para o setor da construção civil dedicado a vendas de imóveis. Adicionalmente, buscou-se evidenciar sob a luz da teoria contábil que a atual metodologia apresenta incongruência no seu resultado, não atendendo os princípios básicos da contabilidade.	Os resultados apontam que as receitas não reconhecidas “ <i>off-balance</i> ”, mas somente mencionadas em notas explicativas foram de 43% e 50% respectivamente para as duas empresas estudadas em 2012. Em contrapartida o saldo de clientes a receber encontra-se subavaliado pois não estava integralmente reconhecido nas demonstrações destas companhias apesar da existência de um contrato, muitas das vezes de natureza pública, suportar essa operação e, portanto, o saldo a receber. Conclui-se também que o conjunto atual dos IAS e IFRS não contempla uma solução clara e objetiva para realidade brasileira fazendo com que as empresas deste setor utilizem uma prática adaptada segundo interpretações do ambiente brasileiro. Cabe ainda a reflexão sobre um método originalmente nacional visto a inaplicabilidade direta dos pronunciamentos atuais, onde seja possível reconhecer todas as vendas e recebíveis dentro do Balanço Patrimonial, atendendo assim o princípio da confrontação das receitas e custos e o regime de competência.

Autores / ano	Objetivo	Conclusão
Lourenço e Branco (2015)	Este estudo contribui com a literatura por meio de uma análise dos estudos sobre as consequências da adoção das IFRS publicados até o momento em revistas da área da contabilidade consideradas "de topo".	Verificou-se com este artigo que os estudos sobre a adoção voluntária das IFRS tendem a apresentar efeitos não positivos, enquanto os estudos que analisam principalmente a adoção obrigatória das IFRS tendem a proporcionar evidência de efeitos positivos. Entretanto, vários autores questionam se os efeitos nos mercados de capitais são, de fato, atribuíveis em sua totalidade à adoção das IFRS. Por exemplo, <i>Brüggemann et al. (2013)</i> afirmam que a introdução da obrigatoriedade de utilizar as IFRS por todas as empresas em determinado momento implica um problema relacionado com a dificuldade de destrinçar o efeito potencial da adoção das IFRS dos efeitos de outras alterações concomitantes das quais os efeitos analisados são também resultantes.
Tavares, Anjos e Paulo (2014)	Este estudo objetivou investigar como os incentivos influenciadores das contribuições das empresas enviadas ao IASB/FASB, referente à revisão do Projeto de Exposição ( <i>Revised Exposure Draft</i> ) de reconhecimento de receitas, estão relacionados com as teorias de regulação já desenvolvidas no âmbito da teoria da contabilidade.	Os resultados encontrados demonstraram que existe uma forte consonância dos incentivos das empresas com a teoria da competição entre grupos de interesses, existindo também forte reclamação por parte destas no excesso de informações requeridas pelos reguladores, encontrando apoio teórico no conceito de <i>overproduction</i> . Muitos dos argumentos realizados pelas empresas ocorrem pelo fato dos reguladores não apresentarem uma teoria contábil subjacente a determinado procedimento operacional proposto.
Oro e Klann (2017)	O objetivo deste estudo é avaliar a capacidade de julgamento e tomada de decisão de acadêmicos de ciências contábeis na resolução de questões que envolvem as normas internacionais. O estudo realizou uma pesquisa <i>survey</i> , classificando os alunos em dois grupos: grupo 1 que cursou a disciplina e grupo 2 que não havia cursado a disciplina de Noções de Contabilidade Internacional.	O estudo delineou dois objetivos específicos. O primeiro consistia em verificar se os acadêmicos que cursaram a disciplina de contabilidade internacional têm melhor desempenho nas questões que envolvem julgamento e tomada de decisão nas normas internacionais. Constatou-se que o desempenho dos acadêmicos não foi melhor depois de cursar a referida disciplina. Das 6 questões, apenas em duas, o grupo 1, que havia cursado a disciplina obteve melhor desempenho que o grupo 2, que não havia cursado. A disciplina de Noções de Contabilidade Internacional possui carga horária de apenas 30 h/a, o que pode ser uma limitação para os resultados encontrados pela pesquisa. No segundo objetivo, investigar se os alunos que tem (+) de um ano de experiência na área contábil apresentam melhor desempenho nas questões que envolvem julgamento e tomada de decisão, constatou-se que os estudantes que possuíam (+) de um ano de experiência obtiveram um percentual maior de acertos em relação àqueles que têm (-) de 1 ano ou sem experiência na área contábil (SEC) coadunando com os resultados de <i>Cardoso e Oyadomari (2010)</i> .



## Escopo e exceções de escopo

---

### No escopo

- ▶ Contratos com clientes para venda de produtos ou prestação de serviços no curso usual dos negócios
- ▶ Venda de determinados ativos não financeiros os quais não são produtos das atividades objeto da entidade (por exemplo, venda de imobilizado ou intangíveis)

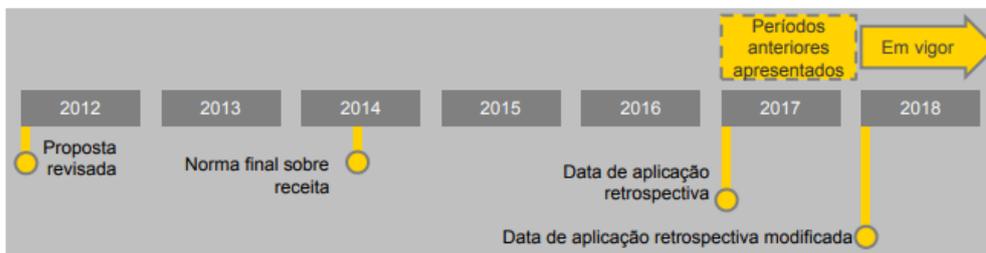
### Não incluídos no escopo

- ▶ Contratos de arrendamento
- ▶ Contratos de seguro
- ▶ Contratos de instrumentos financeiros
- ▶ Permutas não monetárias celebradas com o propósito de facilitar a venda para outra entidade



## Data de vigência e transição

- ▶ Data de início: 1º de janeiro de 2018, com adoção antecipada permitida para fins de IFRS
- ▶ Empresas abertas - US GAAP – nova norma para reportes anuais a ser aplicada em 15 de Dezembro de 2017. Adoção antecipada permitida a partir de 15 de Dezembro de 2016.



## Transição: métodos de adoção disponíveis

		Exercício anterior (2017)	Exercício atual (2018)	Nota do exercício atual (2018)
<b>Retrospectivo integral</b> (Demonstrações financeiras comparáveis)	<b>Ajuste cumulativo</b>	← Contratos segundo a nova norma Contratos atualizados	→	Divulgação da norma IAS 8 se aplica
<b>Retrospectivo modificado</b> (Efeito acumulado na data da aplicação. DFs não comparáveis)		Contratos não atualizados	<b>Ajuste cumulativo</b> *Contratos existentes e novos segundo a nova norma	Contrato existente e contrato novo comparados usando as normas internacionais (IFRS)

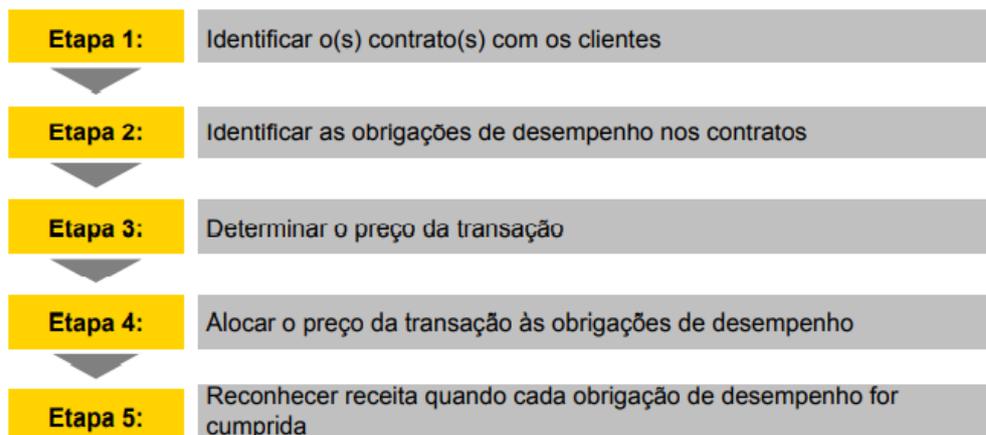
\*Contratos não concluídos em exercícios anteriores conforme determinado pelas normas de reconhecimento de receita

Contratos que se estendam até 2018 precisarão ser considerados de acordo com IFRS 15, fato esse que poderá ser um novo elemento a ser considerado nas negociações com clientes.



## Resumo do modelo

**Princípio fundamental** – Reconhecer a receita para a venda de produtos ou prestação de serviços a clientes por um valor que reflete a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos referidos produtos ou serviços



## Etapa 1: Identificar o contrato com os clientes

---

- ▶ Contrato de venda ou prestação de serviço com clientes é definido como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis
- ▶ Pode ser escrito, verbal ou implícito, mas deve atender determinados critérios para ser considerado um contrato
- ▶ Um contrato com cliente existe somente quando atendidos todos os seguintes critérios:
  - ▶ As partes aprovaram o contrato e assumiram o compromisso de desempenhar suas respectivas obrigações
  - ▶ Os direitos e os termos de pagamento de cada parte são identificáveis
  - ▶ O contrato tem substância comercial
  - ▶ É provável que a entidade realize a contraprestação à qual tem direito pelos produtos ou serviços que serão transferidos para o cliente

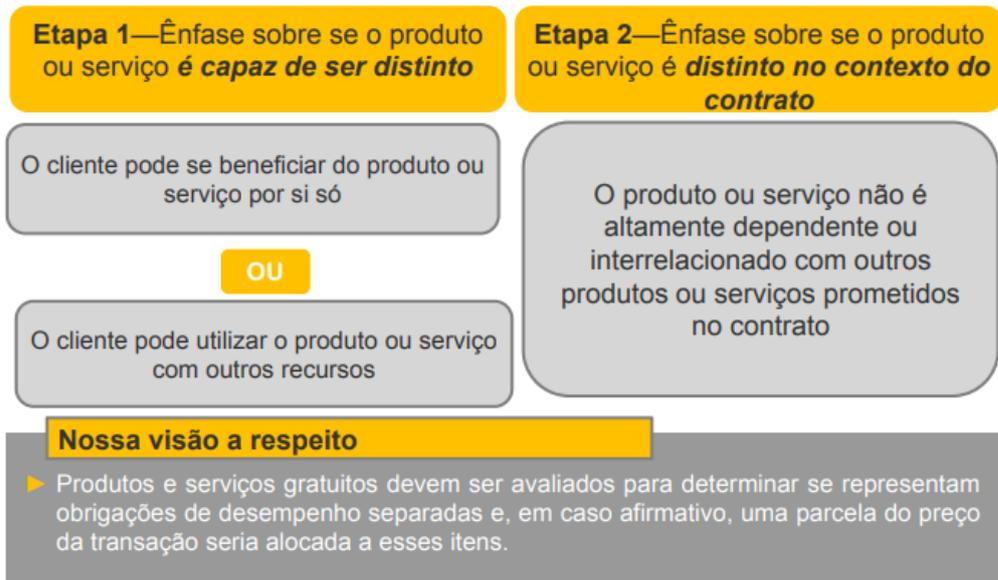
## Etapa 2: Identificar obrigações de desempenho (ODs)

---

- ▶ Uma obrigação de desempenho é uma promessa (expressa ou implícita) de transferir um produto ou serviço distinto para os clientes
- ▶ ODs são identificadas na data inicial do contrato com base:
  - ▶ Nos termos contratuais
  - ▶ Nas práticas usuais de negócios
- ▶ Obrigações casuais ou incentivos de marketing podem ser obrigações de desempenho (Ex.: manutenção ou Opção de aquisição de produtos ou serviços adicionais com desconto)

## Etapa 2: Identificar ODs (Continuação)

Modelo de duas etapas para identificar produtos ou serviços distintos



Página 10

EY

## Etapa 3: Determinar o preço da transação

*Contraprestação variável*

- ▶ O preço da transação é definido como o valor da contraprestação que a entidade espera receber pela transferência dos produtos ou serviços acordados para um cliente
- ▶ O preço da transação pode variar devido a itens como bônus, descontos, abatimentos, reembolsos, créditos ou incentivos
- ▶ O preço da transação é mensurado usando o método que melhor estime o valor da contraprestação a qual tem direito, com base nos fatos e circunstâncias.

Valor esperado	Valor mais provável
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Soma dos valores ponderados pela respectiva probabilidade em uma faixa de possíveis valores de contraprestação</li> <li>▶ Mais preditivo quando a transação tem um grande número de possíveis resultados</li> <li>▶ Pode ser baseado em um número limitado de resultados e probabilidades</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ O único valor mais provável em uma faixa de possíveis valores de contraprestação</li> <li>▶ Mais preditivo quando a transação tiver apenas poucos resultados possíveis</li> </ul>

Página 11

EY

### **Etapa 3: Determinar o preço da transação (Continuação)**

---

#### *Restrição sobre o valor da contraprestação variável*

O valor da contraprestação variável somente deve ser incluído no preço da transação se for altamente provável que não resultará em uma reversão significativa no valor da receita quando, posteriormente, a incerteza associada à contraprestação variável deixa de existir

- ▶ O significado do termo “provável” está de acordo com a definição existente segundo o US GAAP
- ▶ Para aqueles que seguem as IFRS, a norma usa o termo “altamente provável,” que tem o mesmo significado que provável segundo US GAAP
- ▶ Apesar dos comitês terem usado termos diferentes, o significado pretendido é o mesmo

### **Etapa 4: Alocar o preço da transação às ODs**

#### *Metodologia*

- ▶ O preço da transação deve ser alocado a cada obrigação de desempenho separada por “um valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito de receber em troca de cumprir com cada obrigação de desempenho separadamente”
- ▶ O preço da transação é normalmente alocado com base nos preços de venda relativos a cada elemento do contrato
- ▶ O preço da transação precisa ser estimado se não houver um preço diretamente praticado
  - ▶ Avaliação de mercado ajustada
  - ▶ Custo esperado mais margem
  - ▶ Abordagem residual permitida em determinadas circunstâncias:
    - ▶ A entidade vende o mesmo produto ou serviço a diferentes clientes por uma ampla gama de valores
    - ▶ A entidade ainda não estabeleceu um preço para o produto ou serviço e o produto ou serviço não foi vendido anteriormente de forma individual (elementos separados)

## Etapa 5: Reconhecer receita conforme as ODs forem satisfeitas

---

- ▶ Receita é reconhecida quando (ou à medida em que) uma entidade satisfaz uma obrigação de desempenho, transferindo um produto ou serviço acordado a um cliente
- ▶ Um produto ou serviço é considerado transferido quando o cliente obtém o seu controle
- ▶ O controle pode ser transferido 'ao longo do tempo' ou em 'um determinado momento'
- ▶ Primeiramente, a entidade determina se controle é transferido ao longo do tempo.
- ▶ Se controle não for transferido ao longo do tempo, então o controle é transferido em um determinado momento

## Etapa 5: Reconhecer receita à medida que as ODs forem satisfeitas em um determinado momento

---

Indicadores de quando controle é transferido em um determinado momento:

- ▶ A entidade tem o direito presente a pagamento pelo produto ou serviço
- ▶ O cliente tem a titularidade legal do ativo
- ▶ O cliente tem a posse física do ativo
- ▶ O cliente tem os riscos e benefícios da propriedade do ativo
- ▶ A entidade tem evidência da aceitação do ativo pelo cliente

Nenhum dos indicadores são individualmente determinantes e outros fatores podem ser relevantes.



## Outros tópicos

### Exigências de divulgação

Desagregação de receita	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Desagregar receita em categorias e elementos que descrevem como a receita e fluxos de caixa são afetados por fatores económicos</li> <li>▶ Explicar o relacionamento com divulgações de informações por segmento</li> </ul>
Informações sobre saldos de contratos	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Saldos de abertura e fechamento</li> <li>▶ Explicação de como a época de satisfação das obrigações de desempenho se relaciona com a época usual de pagamento</li> <li>▶ Explicação de variações significativas nos saldos de ativos e passivos de contrato</li> </ul>
Obrigações de desempenho	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Preço de transação alocado à obrigações remanescentes de desempenho</li> <li>▶ Explicação quantitativa e qualitativa sobre quando os valores serão reconhecidos como receita, assim como dos efeitos de bonificações e/ou outras verbas deduzidas na mensuração da receita</li> </ul>
Outros	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Julgamentos significativos na aplicação da norma</li> <li>▶ Determinação de preço da transação e os valores alocados às obrigações de desempenho</li> </ul>



## Questões específicas para o setor de tecnologia

### ▶ Serviços de manutenção pós-venda

- ▶ As entidades podem prestar serviços de manutenção pós-venda como, suporte por telefone, correções de bugs e atualizações não especificadas. Nos termos da norma atual, estes serviços de manutenção pós-venda são muitas vezes tratados como um serviço único (combinados). Na IFRS 15, esses serviços de suporte pós-venda podem não ser tratados como serviços únicos e, dessa forma, as entidades devem avaliar se os serviços individuais que compõem o suporte pós-venda são obrigações de desempenho separadas.

### ▶ Opção de produtos ou serviços adicionais

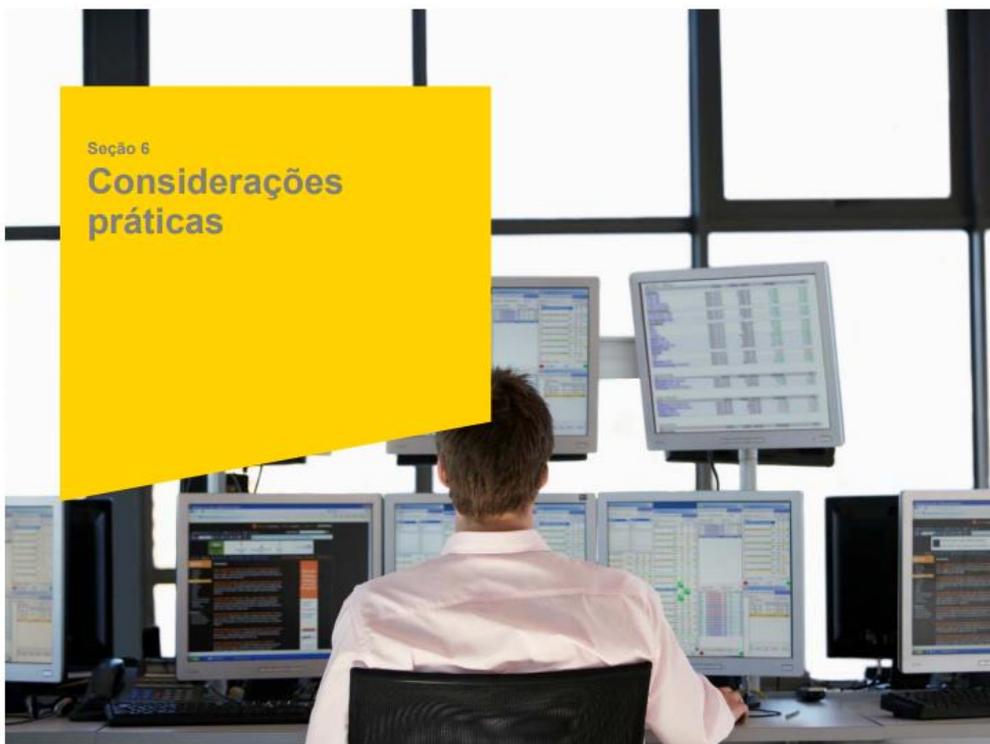
- ▶ Alguns contratos podem proporcionar ao cliente o direito de efetuar futuras compras de produtos ou serviços adicionais por um valor abaixo do seu valor justo. De acordo com a IFRS 15, tais opções são obrigações de desempenho separadas se elas fornecerem um direito material que o cliente não iria receber caso não tivesse entrado naquele contrato. Se a opção for uma obrigação de desempenho separada, uma parte do preço da transação deve ser alocada para a opção. O montante atribuído será diferido até que a opção seja exercida ou que o direito expire.

## Questões específicas para o setor de tecnologia (Continuação)

---

### ▶ **Taxas iniciais não reembolsáveis (*up-front-fees*)**

- ▶ Clientes podem efetuar o pagamento de taxas não reembolsáveis no início do contrato como, por exemplo, para ativação ou instalação de um produto ou serviço que será prestado no futuro. Na nova norma, as entidades devem avaliar se as taxas iniciais não reembolsáveis se relacionam a transferência de um produto ou serviço. Além disso, a existência de tais taxas pode indicar que há outros elementos implícitos no contrato, tais como a opção de renovar um serviço com desconto, visto que taxa inicial não seria cobrada na renovação.
- ▶ De acordo com a IFRS 15, a taxa não reembolsável deve ser atribuída às obrigações de desempenho (que pode incluir uma obrigação de desempenho implícita) e reconhecida como receita quando incorridas. Este tratamento pode resultar em uma mudança na prática para algumas entidades.



## Considerações práticas

---

À medida que avalia a sua abordagem para a nova norma de reconhecimento de receita, a Companhia deverá ser capaz de responder algumas perguntas fundamentais, tais como:

### Impactos financeiros:

- ▶ Quais são os fluxos de receita e contratos existentes que estão sujeitos à nova norma?
- ▶ Qual será custo para implementação da nova norma? Quais recursos e orçamento serão requeridos?
- ▶ Como e quando você comunicará aos *stakeholders* internos e externos?
- ▶ A adoção da nova norma impactará os compromissos de “covenants” da Companhia?

### Impactos da transição:

- ▶ Quanto tempo a transição vai demorar?
- ▶ Quais outros projetos internos irão estar em andamento ao mesmo tempo?
- ▶ A sua organização tem um método de transição preferido para adoção da norma?

### Impactos organizacionais:

- ▶ Afeta a forma em que os seus relacionamentos com os clientes estão estruturados?
- ▶ Como a forma em que o seu negócio é administrado irá mudar – pessoas, processos, sistemas e impostos?