

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC – SP**

TATIANE MORAES DA SILVA

**CPC 47: novos direcionamentos ou uma nova interpretação?**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

SÃO PAULO

2019

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**  
**PUC – SP**

TATIANE MORAES DA SILVA

**CPC 47: novos direcionamentos ou uma nova interpretação?**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. Alexandre Gonzales.

SÃO PAULO

2019

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Alexandre Gonzales  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC - SP

---

Prof. Dr. Álvaro Augusto Ricardino Filho  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC - SP

---

Prof. Dr. Ahmed Sameer El Khatib  
Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP

Aos meus pais e a minha vó Lucia por sempre me incentivarem na busca pelos meus sonhos e ao meu marido pela paciência e apoio ao longo das horas de estudos.

## AGRADECIMENTOS

**Agradeço à minha família e amigos por todo incentivo, força e conselhos.**

**A todos os companheiros de jornada, Aldo Lima, Alaerte Neto, Cristiane Lana e Rafael Mingone e especial às minhas amigas Roberta Silva e Roseane Santana por toda parceria, ensinamentos e risadas ao longo desta caminhada. À querida Rosi, secretária do nosso Departamento que, com certeza, deixou a nossa vida mais fácil ao longo do curso.**

**À minha gestora e amiga Leticia Silva por todas as vezes que me substituiu no trabalho para que eu pudesse assistir às aulas do mestrado e por todas as discussões que proporcionaram um aproveitamento ainda melhor do curso.**

**Ao meu amigo Claudio Bernardo, a pessoa que me ligou e disse que as inscrições do mestrado estavam abertas e que eu deveria me aplicar.**

**Aos meus amigos de profissão que toparam participar da discussão no *focus group*, contribuindo assim para o enriquecimento de minha pesquisa e a finalização do meu estudo.**

**Ao professor doutor Silvio Nakao que desde a graduação tem sido um grande parceiro no meu conhecimento sobre a Contabilidade Internacional.**

**Ao professor doutor Alexandre Gonzales, que muito mais que um orientador, é um exemplo a ser seguido como professor, dado sua dedicação e amor a profissão.**

*“Bom mesmo é ir à luta com determinação,  
abraçar a vida com paixão, perder com classe  
e vencer com ousadia, porque o mundo  
pertence a quem se atreve e a vida é muito  
curta, para ser insignificante”*

*Charlie Chaplin*

## RESUMO

Em 2014, com o propósito de eliminar inconsistências e fragilidades das normas anteriores, fornecendo, portanto, informações mais adequadas para os usuários, o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) emitiram o IFRS 15 (ou Pronunciamento Técnico CPC 47 para empresas brasileiras) – Receita de Contrato com Cliente. A partir deste pronunciamento, alguns estudos foram publicados com análises teóricas de quais possíveis impactos o IFRS 15 ou CPC 47 poderia trazer para os resultados das companhias a partir da adoção do mesmo. Dentro deste contexto, o objetivo deste trabalho foi comparar o CPC 47 com o pronunciamento anterior, o CPC 30 – Receitas, para entender quais foram as mudanças apresentadas a partir da nova norma. Após análise teórica dos pronunciamentos, complementou-se a pesquisa com a análise das notas explicativas das empresas dos setores de Telecomunicações, Medicamentos e Outros Produtos e Material Aeronáutico e de Defesa, com o intuito de verificar quais os ajustes foram publicados por este grupo de empresas sob a justificativa da adoção do CPC 47. Adicionalmente, realizou-se a discussão do tema via *focus group* como forma de capturar a percepção dos ajustes decorrentes do CPC 47 vividos por especialistas da área contábil que realizaram a implementação do pronunciamento nas empresas em que trabalham. Para a análise do resultado da discussão do *focus group*, utilizou-se a ferramenta NVivo® para a aplicação da metodologia análise de conteúdo como forma de minimizar possíveis inferências sobre o tema discutido. Os resultados mostraram que os ajustes capturados, tanto via nota explicativa, quanto *focus group*, estavam em sua maioria alinhados com as expectativas dos estudos teóricos. Com base na análise comparativa das normas, concluiu-se que a nova norma não apresentou alterações relevantes, entretanto, o fato de ter uma norma mais detalhada e/ou diretiva resulta em impactos na contabilidade das empresas.

**Palavras-chave:** IFRS 15, CPC 47, Reconhecimento de receita, Convergência contábil

## ABSTRACT

In 2014, in order to eliminate inconsistencies and weaknesses in previous standards, thus providing more appropriate information to users, the International Accounting Standards Board (IASB) and the Financial Accounting Standards Board (FASB) issued IFRS 15 (or Technical Pronouncement CPC 47 for Brazilian companies) - Revenue from Contract with Customer. After this publication, some studies were published with theoretical analyzes of which possible impacts IFRS 15 or CPC 47 could bring to the results of the companies from the adoption of this standard. In this context, the objective of this work was to compare CPC 47 with the previous pronouncement, CPC 30 - Revenue, to understand what changes can be identified between them and from these differences to analyze if they already were contemplated within the guidelines from Accounting theory. After the theoretical analysis of the pronouncements, the research was complemented with the analysis of the financial statements of the companies from Telecommunications, Medicines and Other Products and Aeronautical and Defense Material sectors, in order to verify which adjustments were published by this group of companies under the new guidance justification. Additionally, the topic was discussed through the focus group as a way of capturing the perception of CPC 47 adjustments perceived by specialists in the accounting area who implemented the pronouncement in their companies. For the analysis of the focus group discussion, the NVivo® tool was used to apply the content analysis methodology to minimize possible inferences about the topic discussed. The results showed that the adjustments captured, either via explanatory note or focus group, were mostly in line with the expectations of the theoretical studies. Based on the comparative analysis of the standards, it was concluded that the new standard does not present a relevant change, therefore, the fact the standard be more detailed and/or directive results impacts the companies accounting.

**Key words:** IFRS 15, CPC 47, Revenue recognition, Accounting convergence

## ABREVIATURAS E SIGLAS

ABAMEC	Associação Brasileira dos Analistas de Mercado de Capitais
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ANVISA	Agência Nacional de Vigilância Sanitária
ASC 606	<i>Revenue from Contracts with Customers</i>
B3	Bolsa de valores oficial do Brasil
BACEN	Banco Central do Brasil
CCNC	Comissão Consultiva de Normas Contábeis
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC 00	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro
CPC 13	Pronunciamento Técnico CPC 13 - Adoção inicial da lei nº. 11.638/07 e da medida provisória nº. 449/08
CPC 16	Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques
CPC 17	Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contrato de Construção
CPC 25	Pronunciamento Técnico CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
CPC 30	Pronunciamento Técnico CPC 30 - Receitas
CPC 37	Pronunciamento Técnico CPC 37 - Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade
CPC 47	Pronunciamento Técnico CPC - Receita de Contrato com Cliente
CPC 48	Pronunciamento Técnico CPC 48 - Instrumentos Financeiros
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IAS 11	Contratos de construção
IAS 18	<i>International Accounting Standard 18</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IASC	<i>International Accounting Standards Committee</i>
ICPC 02	Contrato de Construção do Setor Imobiliário
ICPC 11	Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes
IFRIC 13	Programa de Fidelidade
IFRIC 15	Contratos de construção do setor imobiliário
IFRIC 18	Recebimento em transferência de ativos de clientes
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IFRS 15	<i>Revenue from Contracts with Customers</i>
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IDEC	Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor
RTT	Regime Tributário de Transição
SIC-31	Transação de permuta envolvendo serviços de publicidade
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
USGAAP	<i>United States Generally Accepted Accounting Principles</i>

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Etapas para o reconhecimento de receita .....	30
Figura 2 – Principais setores impactados pelo IFRS 15 .....	50
Figura 3 – Resultado Codificação .....	69

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Passo 1 – Codificação por nó referente a primeira pergunta do roteiro.....	70
Gráfico 2 – Passo 2 – Codificação por nó referente a segunda pergunta do roteiro .....	71
Gráfico 3 – Passo 3 – Codificação por nó referente a terceira pergunta do roteiro .....	71
Gráfico 4 – Passo 4 – Codificação por nó referente a quarta pergunta do roteiro .....	72
Gráfico 5 – Questão 5 – Codificação por nó referente a quinta pergunta do roteiro .....	73

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Normas substituídas pelo CPC 47/IFRS 15.....	30
Quadro 2 – CPC 47 versus CPC 30 para o passo 1.....	31
Quadro 3 – CPC 47 versus CPC 30 para o passo 2.....	34
Quadro 4 – CPC 47 versus CPC 30 para o passo 3.....	37
Quadro 5 – CPC 47 versus CPC 30 para o passo 4.....	39
Quadro 6 – Pesquisas Anteriores .....	44
Quadro 7 – Amostra das empresas listadas na B3 .....	51
Quadro 8 – Tamanho do <i>Focus Group</i> .....	53
Quadro 9 – Participantes do <i>Focus Group</i> .....	56
Quadro 10 – Principais Funções do NVivo® .....	58
Quadro 11 – Codificação <i>Focus Group</i> .....	59
Quadro 12 – Empresas de Telecomunicações que evidenciaram o impacto da adoção do CPC 47.....	60
Quadro 13 – Empresas de Medicamentos e Outros Produtos que evidenciaram o impacto da adoção do CPC 47 .....	61
Quadro 14 – Ajustes apresentados pelas empresas de telecomunicações .....	62
Quadro 15 – Ajustes apresentados pelas empresas de medicamentos e outros produtos.....	64
Quadro 16 – Ajustes apresentados pela empresa de material aeronáutico e de defesa .....	65
Quadro 17 – <i>Focus Group</i> – Impacto nos passos do reconhecimento .....	68
Quadro 18 – <i>Focus Group</i> – Motivos do impacto nos passos do reconhecimento.....	69

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO .....	15
1.1 Apresentação.....	15
1.2 Problema .....	16
1.3 Questão de Pesquisa .....	17
1.4 Objetivos Geral e Específico .....	17
1.5 Contribuição do Estudo .....	18
1.6 Limitações do Estudo .....	19
2 REVISÃO DE LITERATURA.....	20
2.1 Causas das divergências contábeis e o surgimento do conceito de convergência .....	21
2.2 IFRS.....	24
2.2.1 IFRS no Brasil .....	25
2.3 Receita sob a ótica da Teoria da Contabilidade .....	28
2.4 Pronunciamentos Técnicos para Receita: CPC 30 e CPC 47 .....	29
2.5 Estudos Precedentes .....	42
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	49
3.1 Tipo de Pesquisa .....	49
3.1.1 Amostra da Pesquisa.....	50
3.2 Análise dos Dados.....	51
3.2.1 Roteiro para Avaliação das Notas Explicativas.....	51
3.2.2 <i>Focus Group</i> .....	52
3.2.2.1 Participantes do <i>Focus Group</i> .....	54
3.2.2.2 Reunião do <i>Focus Group</i> .....	55
3.2.3 Análise de Conteúdo .....	56
3.2.3.1 NVivo®.....	57
4 ELABORAÇÃO DA PESQUISA .....	60
4.1 Empresas que evidenciaram os ajustes decorrentes da adoção do CPC 47.....	60
4.2 Fatores que impactaram as demonstrações financeiras .....	62
4.3 Fatores que impactaram as demonstrações financeiras <i>versus Basis for Conclusion</i> ...	66
4.4 E qual foi a percepção do <i>focus group</i> quanto à adoção do CPC 47?.....	68
4.5 Percepção do <i>focus group</i> quanto à adoção do CPC 47 utilizando o NVivo® .....	69
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÕES.....	75
REFERÊNCIAS .....	78
APÊNDICES .....	84

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Apresentação

Com o avanço da tecnologia e meios de transportes, somado ao crescimento do comércio internacional, a harmonização de padrões contábeis internacional virou um tema de bastante discussão, pois considerado que a Contabilidade é uma das principais linguagem dos negócios, as diferentes normas utilizadas geram uma dificuldade de comunicação entre os diferentes países participantes desse fenômeno da globalização (NIYAMA, 2010).

Em 2002, o mercado financeiro viu ocorrer um grande marco para o avanço dessa harmonização, quando a União Europeia exigiu que, a partir de 2005, todas as empresas de capital aberto utilizassem as Normas Internacionais de Contabilidade, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), para a divulgação de seus relatórios consolidados. Foi também em 2002, em uma reunião ocorrida em *Norwalk, Connecticut*, que os Estados Unidos declaram apoio ao processo de convergência, firmando então um compromisso entre IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) com o objetivo de tornar suas normas compatíveis (LIMA, 2011).

O acordo de *Norwalk (Norwalk Agreement Memorandum)* foi reafirmado em 2006 pelo *Memorandum of Understanding*, que divulgou as iniciativas a serem adotadas para o desenvolvimento dos projetos conjuntos entre IASB e FASB. Os termos previam que até 2008 as diferenças entre o USGAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*) e IFRS (*International Financial Reporting Standards*) deveriam ser ajustadas e, a partir de 2009, a SEC (*Securities and Exchange Commission*) aceitaria que empresas estrangeiras apresentassem suas demonstrações financeiras seguindo o IFRS (LEME; SILVA; 2007).

No Brasil, o processo de convergência ocorreu por meio da Lei nº 11.638/2007, que determinou que as empresas passassem a utilizar, a partir de 2010, as diretrizes emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), orientações estas que estão totalmente alinhadas com o IFRS.

Mas, foi em 2014, que os financistas viram um grande passo para o desejo de tornar as demonstrações financeiras mais análogas, independente da legislação contábil que a empresa

esteja inserida. Esta expectativa de simplificação e comparabilidade veio pela emissão do IASB em conjunto com o FASB, de uma nova norma<sup>1</sup> para reconhecimento de receita, o IFRS 15 ou ASC 606 – *Revenue from Contracts with Customers*.

De acordo com o IFRS *Foundation* (2014), a nova instrução contábil de reconhecimento de receita é resultado da discussão conjunta entre IFRS e USGAAP, com o objetivo de eliminar inconsistências e fragilidades das normas anteriores, fornecendo, portanto, informações mais adequadas para os usuários. Em resumo, os novos direcionamentos buscaram eliminar o alto nível de detalhamento, que acabava gerando diferentes entendimentos para transações semelhantes (USGAAP) e/ou introduzir maiores especificações para ajudar os usuários com exemplos mais complexos (IFRS). Segundo Fagundes (2017), como os Estados Unidos demonstram resistência à convergência das normas internacionais, a IFRS 15 acaba representando um marco significativo para essa harmonia.

Em suma, o novo pronunciamento estabeleceu que, a partir de janeiro de 2018, as empresas passassem a reconhecer suas receitas com base na transferência do controle de um bem ou serviço conforme a realização ou não das obrigações de performance contratuais, sendo que essa transferência pode ocorrer em momento específico ou ao longo de um período (IFRS *Foundation*, 2017). No Brasil, as empresas deixaram de utilizar o CPC 30 – Receitas e o CPC 17 – Contratos de Construção e passaram a aplicar o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, também a partir de janeiro de 2018.

## **1.2 Problema**

Segundo a KPMG (2016), com o intuito de minimizar a complexidade, melhorar a comparabilidade e oferecer uma maior consistência às demonstrações financeiras, o IFRS 15 exige uma divulgação mais qualitativa e quantitativa, que ajude os usuários a entender a natureza, valores, período e incerteza em relação a receita e fluxo de caixa.

Oyedokun (2016), em seu trabalho de comparação entre as duas normas, o *International Accounting Standard 18* (IAS 18), norma para reconhecimento de receita anterior

---

<sup>1</sup> As normas brasileiras de contabilidade são emitidas pelo Conselho Regional de Contabilidade e são tituladas como NBTC TG. Entretanto, para fins didáticos, este trabalho também denominou como norma os pronunciamentos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

e o IFRS 15, concluiu que o novo reconhecimento de receita impactaria significativamente a linha de receita, quando comparada com a norma antecedente. O IFRS *Foundation* (2014) reforça tal estudo ao dizer que para muitos contratos o IFRS 15 impactaria o valor e o período em que a receita será contabilizada.

Entretanto, se for considerado que ambas as normas, CPC 30 e CPC 47, são pronunciamentos que devem ter como base os princípios da teoria da contabilidade, se faz necessário um estudo mais detalhado para o entendimento de como tais instruções podem afetar de forma relevante os valores e a tempestividade do reconhecimento de receita.

### **1.3 Questão de Pesquisa**

Diante desse cenário, onde há expectativas de alterações nas demonstrações financeiras das empresas em virtude da adoção do IFRS 15, apresenta-se a seguinte questão de pesquisa:

Houve alteração nos critérios de reconhecimento de receita comparando o CPC 30 com o CPC 47?

O trabalho pretende realizar uma comparação minuciosa entre o CPC 30 e o CPC 47 e, pautado nos conceitos da Teoria da Contabilidade, entender se de fato as normas manifestam diferentes direcionamentos, ou se há somente um detalhamento maior no CPC 47, expresso em orientações, que deixam menos margem para diferentes interpretações.

É importante evidenciar que, independentemente da interpretação de uma norma, os fundamentos da Teoria da Contabilidade deveriam ser sempre os direcionadores de qualquer reconhecimento, seja ele, receita, custo ou despesa.

### **1.4 Objetivos Geral e Específico**

Diante do exposto, o presente trabalho tem como objetivo geral comparar o CPC 30 e o CPC 47, para identificar quais são as reais diferenças que justificariam alterações nas demonstrações financeiras das empresas analisadas.

Quanto aos objetivos específicos, serão avaliados os seguintes pontos:

- Listar quais foram os ajustes mais frequentemente apresentados pelas empresas nas demonstrações financeiras, derivados da adoção do CPC 47.
- Analisar os ajustes e entender se os mesmos já poderiam estar sendo praticados se a empresa tivesse recorrido à literatura da Teoria Contábil, a respeito de reconhecimento de receita para aplicação da norma anterior, e/ou a própria estrutura conceitual disponibilizada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis por meio do CPC 00 - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro.

### **1.5 Contribuição do Estudo**

Segundo Silva (2013), a contabilidade pode ser considerada fonte de informação para os usuários externos para tomada de decisão em relação aos seus investimentos. Iudícibus (2010) complementa que o objetivo básico da Contabilidade é o fornecimento de informações econômicas para os vários usuários, de forma que propiciem decisões racionais.

O CPC reitera o ponto de fornecimento de informações, conforme trecho:

O objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações sobre a posição patrimonial e financeira, o desempenho e as mudanças na posição financeira da entidade, que sejam úteis a um grande número de usuários em suas avaliações e tomadas de decisão econômica (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011, p.7).

A importância de se ter um relatório financeiro de qualidade e padronizado, pode ser justificado pelo fato de a integração de mercados de capitais possibilitar que investidores de qualquer parte do mundo realizem seus aportes em qualquer país. Adicionalmente, verifica-se que a linha da receita tem obtido destaque na Demonstração do Resultado (DRE), já que tem sido utilizada como referência para cálculos de investidores e na análise de variados indicadores de mercado (MORA, 2015).

Visto que a receita é de extrema importância para a mensuração do desempenho econômico de uma companhia, estudar os impactos causados pela adoção do CPC 47 torna-se imprescindível. A partir de 2018 é mandatório que qualquer usuário da informação contábil tenha o conhecimento dos efeitos de tal norma, principalmente para analisar quais variações

dentro das demonstrações financeiras são decorrentes da atividade operacional da empresa e quais são meramente ajuste contábil advindas da adoção da nova norma de reconhecimento de receita.

Assaf Neto (2008) enfatiza que, somente com o entendimento da estrutura contábil das demonstrações é que se pode desenvolver avaliações acuradas das empresas, e complementa que conhecimentos sólidos da forma de contabilização e apuração dos resultados são conhecimentos necessários para esse processo de análise.

Espera-se, portanto, que esse trabalho proporcione uma melhor compreensão das alterações e impactos decorrentes do emprego do CPC 47 e, assim, finalizar a discussão quanto a existência ou não de diferença conceitual entre o CPC 30 e o CPC 47.

## **1.6 Limitações do Estudo**

Com a emissão do CPC 47 os CPC 17 – Contrato de Construção, CPC 30 – Receitas, ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário e ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes foram revogados e substituídos pelo novo pronunciamento de Receita.

O presente estudo se limitou em realizar a comparação entre o CPC 30 e CPC 47, não considerando, portanto, as instruções que eram contempladas nos demais CPC anulados.

## 2 REVISÃO DE LITERATURA

A Contabilidade, para chegar ao patamar atual, sofreu a influência de muitos fatos históricos e participações de diversas civilizações e povos. Ainda que seu marco inicial tenha se dado na Itália da Renascença, a atuação de inúmeras sociedades, tais como Fenícios, Persas, Egípcios, Gregos, os antigos habitantes do hodierno Iraque, Romanos, são importantes para entender a Contabilidade atual (IUDÍCIBUS; MARTINS; CARVALHO, 2005).

Fazendo-se referência ao passado, é possível notar que tal evolução da Contabilidade tem se refletido em sua participação na vida das empresas. Na metade dos anos 1800, com o surgimento da máquina a vapor, ocorre uma mudança nas relações de propriedade, passando a riqueza a ser medida não mais somente pela posse de terras, mas também pela produção que passou a substituir escalas artesanais por escalas industriais. Posteriormente, a Revolução Industrial impactou de forma relevante os mercados, passando agora para o conceito de globalização, já que havia neste momento a necessidade da busca de mais e mais mercados consumidores. No final do século XIX e começo do XX, com o avanço das técnicas e modelos de gestão de negócios, verificou-se o desenvolvimento em campos específicos de finanças e da contabilidade, tais como contabilidade de custos, tributária e societária. O começo do século passado também se viveu o crescimento de captação de recursos em bolsa de valores como forma de complemento ao crédito e expansão das empresas (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2006).

Em 1929, com o crash da Bolsa de Nova York, os americanos perceberam que uma das razões que havia contribuído para a catástrofe no seu mercado de capitais teria sido a demonstrações financeiras que os investidores utilizavam para tomar suas decisões de compra e venda, já que não havia um conjunto de normas que orientasse na preparação destas demonstrações financeiras. Dado este cenário, surge um grupo de trabalho atribuído à Junta de Normas de Contabilidade que foi inserido na estrutura do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, surgindo assim os princípios contábeis norte-americanos geralmente aceitos, o USGAAP. Importante destacar que após a queda de 29 os americanos ofereceram duas grandes lições: (a) normatização contábil é uma tarefa técnica, logo não compete ao governo e; (b) não confundir balanço para mercado de capitais e para o Fisco. Em 1973 é criado uma instituição sem fins lucrativos, privada, total e exclusivamente voltada para elaborar

normas contábeis, o *Financial Accounting Standards Board*, mais conhecido como FASB (CARVALHO; LEMES; COSTA, 2006).

Carvalho, Lemes e Costa (2006), destacam que as demais economias desenvolvidas, preocupadas com o que poderia ser mais sinal de hegemonia dos americanos, estabelece em 2000 a *International Financial Reporting Standards Foundation* (Fundação IFRS), um organismo igualmente privado e sem fins lucrativos.

## **2.1 Causas das divergências contábeis e o surgimento do conceito de convergência**

Dado que a contabilidade é uma ciência social aplicada, ela acaba sofrendo o reflexo de valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social e até mesmo o nível de desenvolvimento econômico de cada país, gerando assim diversos padrões contábeis. Devido a esse acompanhamento da contabilidade à sociedade, é possível encontrar desde muito cedo discussão a respeito da dimensão contábil internacional. O professor Mueller, por exemplo, escreveu em 1967, um livro que trazia quatro modelos que para ele influenciava no objetivo e abordagem da contabilidade: importância da economia, sendo esta dividida em microeconomia e macroeconomia, a contabilidade vista como disciplina independente (Governo) e fatores de negócio (MUELLER, 1967).

Pesquisas mais recentes continuam a abordar os possíveis elementos que geram diferentes modelos contábeis. Niyama (2010), por exemplo, resume os fatores centrais que os principais autores apontam como causas das divergências na elaboração das demonstrações financeiras:

- Características, natureza e tipo de sistema legal vigente: estrutura legal influencia o comportamento e direcionamento que um país pode assumir. O sistema baseado no *common-law*, onde não se faz necessário o detalhamento das regras a serem aplicadas, dão maior ênfase na visão justa e verdadeira (*true and fair value*). Sua tendência é focada nos acionistas por meio da transparência em suas divulgações, o que acaba dando margem para a utilização de artifícios para manipular ou aproveitar brechas legais. Já o *code-law*, onde é requerido um grau elevado de detalhamento das regras, resulta em

menor flexibilidade para elaboração dos relatórios financeiros, focando sua informação na proteção dos credores;

- Forma de captação de recursos pelas empresas: no país em que as empresas buscam captação via mercado acionário, há a tendência de apresentar suas demonstrações de modo a alimentar de informações seu usuário mais importante, o acionista. De outro lado, se a empresa está inserida no contexto de captação de recursos via banco ou Governo, seus relatórios financeiros estarão focados em atender o credor bancário ou governamental;
- Nível de influência, credibilidade e amadurecimento da profissão contábil: Os países que têm o mercado de capitais desenvolvido acabam tendo a profissão contábil mais amadurecida, influenciando positivamente na qualidade dos demonstrativos contábeis. Em contrapartida, em países em que não há demanda do mercado por informações financeiras, o contador acaba sendo tratado como *bookkeepers* (responsáveis pela escrituração);
- Vinculação da legislação tributária com a contabilidade financeira: como o Fisco possui objetivo voltado para a tributação do lucro, ele conseqüentemente determina regras e/ou percentuais bem definidos para o reconhecimento de receita e despesas, influenciando, portanto, os critérios de reconhecimento e mensuração de ativos para os propósitos de Contabilidade Financeira;
- Nível de qualidade da educação na área contábil: países que contam com elevado padrão de ensino acabam oferecendo oportunidades de trabalho atraente e bem remunerado, a passo que países que a qualidade do ensino na área contábil é fraca, a Contabilidade é confundida com escrituração fiscal;
- Existência de um arcabouço conceitual teórico e o nível de desenvolvimento da teoria contábil: a existência de um arcabouço teórico sólido significa que o objetivo da Contabilidade e das demonstrações contábeis tem um alicerce conceitual de padrões e princípios que fundamentam uma boa contabilidade, mais independente e mais imune às interferências governamentais, especialmente as de natureza tributária;

- Estrutura empresarial e tipo de empresas: nos países desenvolvidos o mercado de capitais propicia o surgimento de grandes corporações, com Bolsa de Valores atuantes e investidores em busca de informações financeiras, enquanto países emergentes apresentam pouca necessidade de relatórios financeiros já que as empresas apresentam estrutura empresarial não complexa.

Nobes (1992), em seu trabalho de classificação dos diversos sistemas contábeis, onde o autor define sistemas contábeis como as práticas utilizadas nos relatórios financeiros, defende que os principais critérios utilizados para a categorização são: sistema político, econômico, estágio de desenvolvimento da economia, objetivos da divulgação das demonstrações contábeis, regulação e fiscalização das normas contábeis e educação.

Este cenário, onde a Contabilidade é influenciada por fatores que levam os diferentes países a demonstrarem relatórios financeiros que podem apresentar resultados distintos para operações e/ou atividades semelhantes dependendo do país de atuação, foi agravado com o processo da globalização de mercados, que resultou em transações financeiras cada vez mais comuns, mas com demonstrações contábeis não tão próximas. Dado esta conjuntura, surge o termo harmonização, que de acordo com Niyama (2010), é o processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações.

Após alguns esforços iniciais na harmonização contábil, isto é, na redução das diferenças dos princípios contábeis utilizados na maioria do mercado de capitais ao redor do mundo, o termo acabou sendo substituído para o conceito de convergência, entendida pelo desenvolvimento de um conjunto padrão de instruções de alta qualidade que poderia ser usada pela maioria do mercado de capitais dos diferentes países (IASB, ?).

O conceito de convergência contábil surgiu no final de 1950 em resposta a integração econômica, após a Segunda Guerra Mundial, e aos aumentos de fluxo de capital entre os diversos países (IASB, ?), com o objetivo de integrar as diferentes práticas contábeis entre os países para atender a necessidade de informação contábil, especialmente, por parte dos mercados financeiros (OLIVEIRA E LEMES, 2011), que possibilitasse a comparação entre os relatórios financeiros emitidos nos diferentes países.

## 2.2 IFRS

Formado por profissionais contábeis de diferentes países, tais como, Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido/Irlanda e Estados Unidos, o comitê iniciou suas discussões para a padronização do tratamento contábil em 1973, no chamado *International Accounting Standards Committee* (IASC) (IFRS FOUNDATION, 2018).

Em 1975, o IASC inicia suas publicações, que naquele momento eram chamadas de *International Accounting Standards* (IAS), sendo eles o IAS1, sobre Divulgação de Políticas Contábeis e o IAS 2 que dispõe sobre a Avaliação e Apresentação de Estoques no Contexto do Sistema de Custo Histórico (SANTOS, 2010).

Com o objetivo de prover com mais consistência ao preparo das normas internacionais, em 2001, o IASC passou por uma reforma constitucional e se tornou uma fundação de apoio a um novo órgão, o *International Accounting Standards Board* (IASB), responsável pela efetiva discussão e elaboração das normas internacionais, subordinado ao IASC e apoiado pelo Comitê de Interpretações de Relatórios Financeiros (*International Financial Reporting Interpretations Committee* – IFRIC) e com o Conselho Consultivo de Normas (*Standards Advisory Council* – SAC), encarregado em tempo parcial e de forma não exclusiva a responder questões de dúvidas na interpretação das IFRS, enquanto o SAC oferece sugestões sobre a agenda de trabalho do IASB e sobre o andamento e os rumos de pronunciamentos contábeis internacionais específicos (SANTOS, 2010).

A adoção das normas internacionais de contabilidade apresenta números evolutivos ao longo dos anos, com destaque para 2005, quando a União Europeia, por meio de regulamento 1606/2002, passou a exigir que todas as empresas listadas em bolsa de valores passassem a divulgar seus relatórios financeiros de acordo com os IFRS. Neste mesmo ano, a Austrália também passou adotar os IFRS para a divulgação de seus números (LOURENÇO; BRANCO, 2015).

Importante destacar que a emissão de uma norma IFRS apresenta um processo de bastante respeito, onde não há monopólio de um grupo na resultante. O processo começa com base em sugestões de temas trazidos ao comitê por diversos grupos e, a partir desse material,

uma equipe técnica analisa a questão com o objetivo de encontrar soluções que existam ao redor do mundo. Fundamentada em tais análises, o Comitê anuncia, via audiências públicas, uma minuta para discussão para que qualquer pessoa e/ou organização possa manifestar suas dúvidas, interpretações e pontos não mencionados. Com base nestas cartas comentário o Comitê irá desenvolver uma minuta provisória (*Exposure Draft* de futura norma IFRS) para novos debates públicos. Depois de algumas sessões de debates, com base nas cartas comentário recebidas, a versão final é proposta e aprovada pelo *Board* majoritário do Comitê (LEMES; CARVALHO, 2010).

Em 2010, os avanços da disseminação das normas internacionais chegam ao Brasil, que também passa a adotar o IFRS como regra de divulgação para seus relatórios financeiros. Posteriormente, outros países de importância econômica passam a adotar o IFRS: Canadá (2011), México (2012) e Rússia (2012) (LOURENÇO; BRANCO, 2015).

Atualmente 166 países ao redor do mundo adotam os IFRS na elaboração das demonstrações financeiras, sendo que destes, 144 (87%) países os IFRS são exigidos, 12 países permitem o uso dos IFRS, 9 países estão em fase de adoção e 1 país que requer os IFRS para instituições financeiras (IFRS FOUNDATION, 2018).

### **2.2.1. IFRS no Brasil**

A Contabilidade no Brasil sempre foi influenciada pelos limites e critérios fiscais, principalmente pela legislação do Imposto de Renda, dificultando assim a adoção prática de princípios contábeis adequados. Apesar da tentativa de solucionar este ponto por meio da Lei das Sociedades por Ações em 1976, onde as empresas passaram a utilizar registros auxiliares a parte para diferenciar os registros que atenderia a legislação tributária, das contabilizações aderentes à Lei das S.A. e dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, foi em 2010 que o Brasil viu nascer uma Contabilidade como instrumento informativo para usuários externos com a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, representado no Brasil pelos CPCs (GELBCKE et al, 2018).

Segundo Santos (2010), a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) foi a autarquia que iniciou o movimento de adequação do Brasil às Normas Internacionais de Contabilidade por intermédio da criação da Comissão Consultiva de Normas Contábeis (CCNC). Fundada em

27 de janeiro de 1994, por meio da deliberação nº 161, a CVM foi formada por representantes da própria CVM e por até dois representantes do ABAMEC (Associação Brasileira dos Analistas de Mercado de Capitais), ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), CFC (Conselho Federal de Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisa Contábeis, Atuariais e Financeiras) e IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

A CVM, além de emitir deliberações que aprovaram e tornaram obrigatórias, para companhias abertas, as normas e procedimentos de contabilidade (NPCs) emitidos pelo IBRACON, também foi responsável por entregar ao Ministro da Fazenda, Dr. Pedro Malan, o Anteprojeto de Reformulação da Lei nº 6.404/1976, com a proposta de alterar algumas disposições que tratavam da matéria contábil de forma a adequar à nova realidade econômica do Brasil. O anteprojeto foi convertido no Projeto de Lei nº 3.741, mas por motivos políticos (simplificação de divulgações e obrigatoriedade de publicação para empresas de capital fechado, por exemplo), acabou ficando sete anos na Câmara dos Deputados. Por fim, devido ao questionamento sofrido pelo então Presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva, no Fórum Econômico Mundial, associado à visita institucional do IASB ao Brasil, levou o Governo, em 28 de dezembro de 2007 a sancionar o Projeto de Lei nº 3.741, tornando-se então a Lei nº 11.638 (SANTOS, 2010).

Outro movimento importante para a evolução do Brasil quanto a adoção das Normas Internacionais foi o comunicado nº 14.259 emitido em 10 de março de 2006 pelo BACEN, que estabelecia para instituições financeiras e para demais instituições por ele autorizadas a funcionar, a adoção de procedimentos para a elaboração e publicações das demonstrações financeiras consolidadas em conformidade com os pronunciamentos do IASB, a partir de 31 de dezembro de 2010 (SANTOS, 2010).

Oliveira et al (2008), complementam a cronologia evolucionária no Brasil:

- 1971: criação do Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON).
- 1976: normatização das práticas e relatórios contábeis por meio da Lei nº 6.404, conhecida como Lei das Sociedades por Ações.

- 1976: criada por meio da Lei nº 6.385/76 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) com o objetivo de normatizar as práticas contábeis, além de realizar o papel de fiscalização.
- 1985: Banco Central emitiu a Resolução nº 1007 para a normatização da auditoria e contabilidade nas instituições financeiras.

O Brasil, mediante a Lei nº 11.638, foi o primeiro país do mundo a ter balanços individuais e consolidados conforme as normas internacionais. Tal adoção iniciou em 2008, onde as normas documentadas via CPC, passou a ser utilizada sob o Regime Tributário de Transição (RTT) e posteriormente, mais precisamente em 2010, a convergência para o IFRS passa a ser obrigatória no Brasil. Em resumo, o CPC tem como responsabilidade, após discussões com entidades envolvidas e audiências públicas, a emissão do Pronunciamento Técnico, posteriormente, os órgãos públicos (CVM, Banco Central do Brasil (BACEN), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), etc) ou privados (Conselho Federal de Contabilidade (CFC), etc) emitem suas próprias resoluções acatando e determinando o seguimento de tal pronunciamento (GELBCKE et al, 2018).

As empresas brasileiras foram obrigadas a adotar as Normas Internacionais em duas etapas. A primeira foi determinada pela emissão da deliberação nº 565 pela CVM, que aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº. 11.638/07 e da medida provisória nº. 449/08, pronunciamento válido apenas para 2008, cujo intuito foi regular a introdução de um conjunto de princípios e práticas com base no IFRS. De acordo com o autor, para que surgisse o devido efeito, exigiu-se que as empresas adotassem a lei nº 11.638/07 (eliminação da influência da legislação fiscal nas demonstrações contábeis) e a Medida Provisória nº 449/8 – atual lei nº 11.941/09 (reforço da lei anterior, segregando os resultados pelo RTT), além dos pronunciamentos do CPC aprovados pelas CVM. A segunda etapa iniciou em dezembro de 2010, quando a CVM emitiu a deliberação nº 647 que exigiu a adoção do CPC 37 (R1) – Adoção Inicial das Normas Internacionais de Contabilidade – para as companhias abertas, concluindo assim a transição e permitindo, portanto, que as empresas divulgassem seus relatórios contábeis *full* IFRS (SILVA, 2013).

Desde então, o CPC já emitiu 51 pronunciamentos (incluindo os CPCs 17, 30 e 38 que foram revogados e o CPC 34 que não foi editado), 23 Interpretações e 8 Orientações.

### 2.3 Receita sob a ótica da Teoria da Contabilidade

Conforme discutido anteriormente, as Normas Internacionais de Contabilidade possuem o intuito de harmonizar os registros contábeis como forma de favorecer a interlocução entre os países por meio de relatórios financeiros comparáveis. Entretanto, é de extrema importância destacar que ainda que se tenha direcionamentos contábeis emitidos por diferentes órgãos, a natureza desses registros deve continuar tendo a Teoria da Contabilidade como primordial.

Iudícibus (2015) afirma que as definições de receita têm-se dado muito mais no aspecto de quando reconhecê-la do que na caracterização de sua natureza, e a define como:

Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais (IUDÍCIBUS, 2015 p. 149).

Hendriksen e Breda (1999) conceitua receita como o produto gerado por uma empresa. Segundo os autores o conceito de produto é neutro tanto em relação ao momento de ocorrência quanto à mensuração, sendo assim superior ao conceito de fluxo de saída e entrada, pois mais importante do que a receita ser uma entrada ou uma saída, é o fato de que a receita não é um fluxo de caixa.

Embora os órgãos responsáveis pelas emissões das instruções contábeis emitam direcionamentos que visam a determinação de quanto e quando registrar um evento, eles também proporcionam a Estrutura Conceitual, que estabelece os conceitos que fundamentam a elaboração e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas ao usuário externo. De acordo com o CPC 00:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o 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 com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011, p.27).

Estabelecido o que é receita, a Teoria da Contabilidade pode ser entendida como o pilar que sustenta todo e qualquer reconhecimento, inclusive o da receita.

Segundo Hendriksen e Breda (1999), a receita deve ser reconhecida e divulgada quando as atividades econômicas são concluídas e sua mensuração seja verificável e isenta de distorções. Iudícibus (2015) complementa dizendo que muitos autores de Teoria da Contabilidade defendem que o valor de reconhecimento deveria ser o fluxo de dinheiro que serão recebidos deduzido de uma provisão pelo período de espera e/ou quaisquer descontos que se espera que o cliente possa aproveitar.

A resolução 1.374/11 em seu artigo 1º estabelece uma redação a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro. Esta resolução complementa o conceito de reconhecimento de receita já que reforça a importância de características qualitativas fundamentais, que trazem como um dos requerimentos a representação fidedigna, que, em resumo, estabelece que para a informação ser útil, não basta que seja relevante, ela também precisa representar com veracidade o fenômeno que se propõe representar. Adicionalmente, a instrução apresenta o conceito de Regime de Competência, que objetiva que a entidade reporte suas informações nos períodos em que os efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos ou pagamentos em caixa ocorram em período distintos (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2011).

Como pode ser notado, de diferentes maneiras os autores possuem definições semelhantes para receita e concordam que esta deve ser representada pelo valor mais próximo da realidade, ainda que em determinados momentos possa ser ajustadas via provisões para se chegar ao valor de receita mais fidedigno nas demonstrações contábeis a serem divulgadas a seus usuários, independente do momento do fluxo de caixa atrelado a transação.

## **2.4 Pronunciamentos Técnicos para Receita: CPC 30 e CPC 47**

Antes da emissão do CPC 47, o pronunciamento responsável por direcionar as diretrizes para o reconhecimento de receita era o CPC 30. Tal instrução tinha como princípio o reconhecimento de receita com base no aumento de benefícios econômicos por meio de “entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em

aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2012).

Ainda que se pudesse afirmar que o CPC 30 era responsável pelas diretrizes de Receita, verifica-se que até 2014 o reconhecimento de tal item era tratado em diversas normas, o que justificou a necessidade da reformulação de uma nova instrução, já que tal multiplicidade de normas gerava aplicações incoerentes ao redor do mundo (GELBCKE et al, 2018):

Quadro 1: Normas substituídas pelo CP 47/IFRS 15

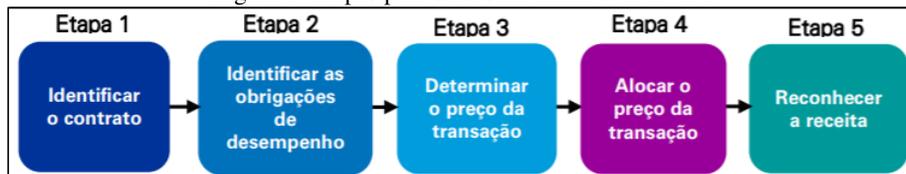
IFRS	Título	Norma correlata CPC
IAS 11	Contratos de construção	CPC 17
IAS 18	Receitas	CPC 30
IFRIC 13	Programa de fidelidade	CPC 30 – Interpretação A
IFRIC 15	Contratos de construção do setor imobiliário	ICPC 02
IFRIC 18	Recebimento em transferência de ativos de clientes	ICPC 11
SIC-31	Transação de permuta envolvendo serviços de publicidade	CPC 30 – Interpretação B

Fonte: GELBCKE et al, 2018

Em vigor a partir de janeiro de 2018, o CPC 47 tem como objetivo estabelecer princípios para que as empresas divulguem informações úteis, por meio do direcionamento quanto ao reconhecimento de receita decorrente da transferência de bens ou serviços prometidos, no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

De acordo com o CPC 47, as empresas devem aplicar o modelo de cinco etapas para determinar quando e quanto a receita deve ser reconhecida, baseado no momento em que a entidade transfere o controle do bem ou serviços para os clientes (KPMG, 2016).

Figura 1: Etapas para o reconhecimento de receita



Fonte: KPMG, 2016.

A partir das novas instruções do CPC 47, o presente trabalho realizou a comparação entre as normas para identificar as principais alterações entre elas.

Quadro 2: CPC 47 versus CPC 30 para o passo 1

CPC 47	CPC 30
<p><b>1) Identificação do Contrato.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) as partes do contrato aprovaram o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas de negócios usuais) e estão comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;</li> <li>b) a entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;</li> <li>c) a entidade pode identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;</li> <li>d) o contrato possui 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</li> <li>e) é provável que a entidade receberá a contraprestação à 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 no seu vencimento. 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 concessão de preço.</li> </ul>	<p><b>1) Identificação do Contrato.</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a) envolve tipicamente o desempenho da entidade em face da tarefa estabelecida contratualmente a ser executada ao longo de um período acordado entre as partes.</li> <li>b) os critérios de reconhecimento neste pronunciamento são geralmente aplicados separadamente à cada transação. Não obstante, em certas circunstâncias pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação com o objetivo de refletir a substância da transação.</li> <li>c) as condições de pagamento sejam as usualmente praticadas.</li> <li>d) a receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.</li> <li>e) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade.</li> </ul>

Fonte: Elaborada pela autora com base no CPC 30, CPC 47 e apresentação da 25ª CONVECON realizada por MARTINS, 2017.

Analisando ambas as normas, seria possível argumentar que no CPC 30 não fica explícito que um contrato pode ser estabelecido ainda que de forma verbal (item a), fazendo-se necessário o entendimento a que se refere um contrato.

Etimologicamente, contrato vem do latim *vulgar con tractare* – tratar (algo) com (alguém) (CAPELOTTI, 2009). Para o direito, contrato normalmente é tido como um acordo entre duas ou mais pessoas, para entre si, constituir, regular ou extinguir uma relação jurídica de natureza patrimonial (RIBEIRO, 2018). Segundo Bevilacqua (1934, p. 245 *apud* Capelotti, 2009, n.p.), contrato é um “acordo de vontades para o fim de adquirir, resguardar, modificar ou extinguir direitos”.

Miranda (2008) em discussão sobre os princípios gerais dos contratos, traz que a validade do contrato exige acordo de vontades, agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável e forma prescrita ou não defesa em lei. A autora complementa: “Pode calar-se ou falar. Mas se fala, e falando promete, a lei o constringe a cumprir tal promessa”.

Já os contratos de compra e venda regem-se, em geral, pela regra do art. 481 do Código Civil (CC/02), dispondo que em tal relação “um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro” (AMBITO JURÍDICO, 2010).

Quando consultado o significado da palavra contrato no Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor (IDEC), verifica-se que a palavra contrato por si só já contém os exemplos de contratos verbais.

Um contrato é um acordo de vontades firmado por duas ou mais pessoas, capaz de criar, modificar ou extinguir direitos. A compra de um produto, seja ele uma caixa de fósforo ou uma bala, constitui um contrato; no caso, um contrato de compra e venda. Quando você entra em um ônibus e paga a passagem, você está realizando um contrato de transporte. Como se vê, para a celebração de um contrato não é necessário que haja termo escrito (INSTITUTO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR, 2011).

O próprio IDEC (Instituto Brasileiro de Defesa do Consumidor) ressalta que ainda que um contrato verbal tenha sua validade, quando o negócio abranger um interesse maior, em geral,

se adota a forma escrita, pois esta traz mais segurança aos envolvidos, visto que no contrato se estabelece os deveres e obrigações das partes (INSTITUTO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR, 2011).

Frente ao discutido, entende-se que, embora a maioria das definições de contrato exija a formalização por escrito de um acordo, é possível encontrar conceitos onde deveres e obrigações possam ser estabelecidos oralmente. Isso demonstra que o primeiro passo do CPC 47, traz um conceito que na prática já poderia estar sendo usado.

O item b do CPC 30 traz uma riqueza de detalhamento maior que o CPC 47 neste primeiro passo. Neste ponto, pela leitura do CPC 30, é mais evidente a necessidade de o reconhecimento de receita ser realizado a cada transação separadamente. Entretanto, ao aplicar os cinco passos determinados pelo CPC 47 entende-se que tal instrução se tornou um estágio mandatório da análise no momento do reconhecimento de receita, já que refere-se ao segundo passo da nova norma em vigência.

Diante do exposto, presume-se que não há alteração no primeiro passo da nova norma, já que o ponto que poderia ser discutido neste trecho é o de contraprestação variável (item d) que será melhor detalhado no passo 3.

Quadro 3: CPC 47 versus CPC 30 para o passo 2

CPC 47	CP 30
<p><b>2. Identificação de obrigação de desempenho.</b></p> <p>A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer uma obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) a entidade deve determinar no início do contrato se satisfaz a obrigação de desempenho ao longo do tempo ou se satisfaz a obrigação de desempenho em momento específico no tempo.</li> <li>b) bens e serviços são ativos mesmo que apenas momentaneamente, quando são recebidos e usados (como no caso de muitos serviços). O controle do ativo refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes provenientes do ativo. O controle inclui a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefícios desse ativo. Os benefícios do ativo são os fluxos de caixa potenciais (entradas ou economias em saídas) que podem ser obtidos direta ou indiretamente de muitas formas.</li> <li>c) Ao avaliar se o cliente obtém o controle do ativo, a entidade deve considerar qualquer acordo de recompra do ativo.</li> <li>d) Obrigação de desempenho satisfeita ao longo do tempo.</li> </ol> <p>A entidade transfere o controle do bem ou serviço ao longo do tempo e, portanto, satisfaz a obrigação de desempenho e reconhece receitas ao longo do tempo se um dos critérios a seguir for atendido:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho;</li> <li>2) o desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado; ou</li> </ol>	<p><b>2. Identificação de obrigação de desempenho.</b></p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens.</li> <li>b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens.</li> <li>c) os critérios de reconhecimento são aplicados a duas ou mais transações conjuntas quando elas estejam ligadas de tal maneira que o efeito comercial não possa ser compreendido sem visualizar as transações como um todo. Por exemplo: a entidade pode vender bens e, ao mesmo tempo, firmar um contrato separado para recomprá-los em data posterior, invalidando assim a essência da transação. Em tais casos, as duas transações são tratadas conjuntamente.</li> <li>d) Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida linearmente durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor a fase da execução do serviço. Quando uma determinada etapa for muito mais significativa do que quaisquer outras, o reconhecimento da receita deve ser adiado até que essa etapa seja executada.</li> <li>e) A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições: <ol style="list-style-type: none"> <li>1) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;</li> <li>2) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade nem efetivo controle de tais bens;</li> <li>3) o valor da receita possa ser confiavelmente mensurado;</li> </ol> </li> </ol>

<p>3) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável (<i>enforcement</i>) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.</p> <p>e) Obrigação de desempenho satisfeita momento específico. Para determinar o momento específico no tempo no qual o cliente obtém o controle do ativo prometido e a entidade satisfaz a obrigação de desempenho. Além disso, a entidade deve considerar os indicadores da transferência de controle, os quais incluem, entre outros, os seguintes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) a entidade possui um direito presente a pagamento pelo ativo;</li> <li>2) o cliente possui a titularidade legal do ativo;</li> <li>3) a entidade transferiu a posse física do ativo;</li> <li>4) o cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo;</li> <li>5) o cliente aceitou o ativo.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>4) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e</li> <li>5) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser confiavelmente mensuradas.</li> </ol>
--	--

Fonte: Elaborada pela autora com base no CPC 30, CPC 47 e apresentação da 25ª CONVECON realizada por MARTINS, 2017.

No CPC 30 a norma referia-se como marco para o reconhecimento de receita quando houvesse a transferência dos riscos e benefícios mais significativos inerentes a propriedade dos bens para o comprador. Já o CPC 47 traz que a obrigação de desempenho ocorre quando o cliente obtiver o controle do ativo.

De acordo com a comparação entre normas, entende-se que do ponto de vista da obrigação de desempenho, ambas as normas evidenciam que sua obrigação para com o cliente termina somente quando a companhia não possui mais o controle do ativo, nas palavras do CPC 47, ou quando os riscos foram transferidos, no direcionamento do CPC 30, o que, em resumo, leva a mesma interpretação, isto é, quando não há mais nenhuma obrigação por parte da empresa e/ou direito do ponto de vista do cliente.

O item d de cada norma orienta quanto ao período de reconhecimento. Verifica-se que o CPC 30 traz mais riqueza de detalhes ao descrever que o reconhecimento pode ser realizado linearmente ao longo de um período ou quando uma etapa for mais significativa. Enquanto o CPC 47 diz que deve seguir o cumprimento da obrigação de desempenho ao longo do tempo. Em síntese, ambos CPCs instruem que se avalie sua ocorrência em um momento específico ou ao longo de um período, de acordo com a realização da obrigação de desempenho ou transferência de risco.

Com base na análise descrita, pode se afirmar que o segundo passo também não apresentou diferença quando confrontado ambas as normas.

CPC 47	CP 30
<p><b>3. Determinação do preço de transação.</b></p> <p>a) A entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos.</p> <p>Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de todos os itens a seguir:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) contraprestação variável;</li> <li>2) restrição de estimativas de contraprestação variável;</li> <li>3) existência de componente de financiamento significativo no contrato;</li> <li>4) contraprestação não monetária; e</li> <li>5) contraprestação a pagar ao cliente.</li> </ol> <p>b) A entidade deve incluir no preço da transação a totalidade ou parte do valor da contraprestação variável estimado, somente na medida em que for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida</p>	<p><b>3. Determinação do preço de transação.</b></p> <p>a) As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) Não há referência na norma;</li> <li>2) Não há referência na norma;</li> <li>3) A diferença entre o valor justo e o valor nominal da contraprestação é reconhecida como receita de juros e de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.</li> <li>4) Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor semelhantes, a troca não é vista como transação que gera receita. Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços não semelhantes, tais trocas são vistas como transações que geram receita. Nesses casos a receita é mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalente.</li> <li>5) Não há referência na norma.</li> </ol> <p>b) Não há referência na norma.</p>

Fonte: Elaborada pela autora com base no CPC 30, CPC 47 e apresentação da 25ª CONVECON realizada por MARTINS, 2017.

De acordo com a comparação entre as duas normas, nota-se que há quatro referências (números 1, 2, 4 e 5 do CPC 47) que não há menção no CPC 30. Ao analisar a instrução para um melhor entendimento, verifica-se que para a determinação do preço de transação, a entidade deverá detectar se o contrato possui itens como devoluções, bônus de desempenho, incentivos de vendas e garantias, descontos, que podem resultar em um valor de contraprestação variável. Entretanto, a empresa deve se atentar em restringir o valor de contraprestação variável que será incluído no preço de transação, pois tais valores só poderão ser aplicados na medida em que seja “altamente provável” para garantir que um ajuste significativo de receita não ocorra posteriormente (KPMG, 2016).

Outro ponto abordado neste passo é o componente de financiamento significativo, que também deve ser refletido no momento de estimar o preço de transação. O objetivo é reconhecer a receita por um valor que reflita qual teria sido o preço de venda do bem ou serviço prometido se o cliente tivesse feito o pagamento à vista (KPMG, 2016).

O passo 3, onde ocorre a determinação do preço de transação, é o passo que de acordo com a análise comparativa apresenta mais detalhamentos por parte do CPC 47, o que pode trazer impactos para as empresas, visto que, fica evidente que as companhias devem identificar possíveis obrigações para com o cliente inseridas nos contratos e estas devem ser estimadas no momento do reconhecimento da receita.

CPC 47	CP 30
<p><b>4. Alocação do preço às obrigações de desempenho.</b></p> <p>a) A melhor evidência do preço de venda individual é o preço observável do bem ou serviço quando a entidade vende esse bem ou serviço separadamente em circunstâncias similares e a clientes similares.</p> <p>Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação. Ao estimar o preço de venda individual, a entidade deve considerar todas as informações (incluindo condições de mercado, fatores específicos da entidade e informações sobre o cliente ou classe de clientes) que estejam razoavelmente disponíveis à entidade. Ao fazê-lo, a entidade deve maximizar o uso de informações observáveis e deve aplicar métodos de estimativa de forma consistente para circunstâncias similares.</p> <p>Métodos adequados para estimar o preço de venda individual de bem ou serviço incluem, entre outros, os seguintes:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) abordagem de avaliação de mercado ajustada;</li> <li>2) abordagem do custo esperado mais margem;</li> <li>3) abordagem residual.</li> </ol> <p>b) Alocação de Desconto. Exceto quando a entidade tiver evidências observáveis de que todo o desconto se refere somente a uma ou mais das, mas não a todas as, obrigações de desempenho do contrato, a entidade deve alocar o desconto proporcionalmente a todas as obrigações de desempenho do contrato. A alocação proporcional do desconto nessas circunstâncias é uma consequência da alocação pela entidade do preço da transação a cada obrigação de desempenho com base nos preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos subjacentes.</p>	<p><b>4. Alocação do preço às obrigações de desempenho.</b></p> <p>a) A entidade geralmente é capaz de fazer estimativas confiáveis após ter concordado com os outros parceiros da transação a respeito do seguinte:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) os direitos que cada uma das partes está habilitada a receber quanto ao serviço a ser prestado e recebido pelas partes;</li> <li>2) a contraprestação a ser trocada; e</li> <li>3) o modo e os termos da liquidação da operação.</li> </ol> <p>É também importante que a entidade tenha um sistema interno eficaz de orçamento e de relatórios financeiros. Tomando ambos por base, a entidade poderá revisar e, quando necessário, alterar as estimativas de receita à medida que os serviços estão sendo executados. A necessidade de tais revisões não é indício de que o término da transação não possa ser estimado confiavelmente.</p> <p>b) se a obrigação da entidade em fornecer produtos ou serviços gratuitos ou com descontos (“prêmios”) no futuro deve ser reconhecida e mensurada por meio de:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) alocação de parte da contrapartida recebida ou a receber proveniente da transação de vendas aos créditos de prêmio e diferimento do reconhecimento da receita; ou</li> <li>2) visão dos custos futuros estimados de fornecer os prêmios.</li> <li>3) Custo incremental de Obtenção de Contrato. Custos incrementais que são diretamente atribuíveis ao processo de assegurar contrato de administração de investimento são reconhecidos como ativo se eles puderem ser separadamente identificados e confiavelmente mensurados e se for provável que sejam recuperados.</li> </ol>

<p>c) Custo incremental de Obtenção de Contrato. A entidade deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente, se a entidade espera recuperar esses custos.</p> <p>d) Venda com direito a devolução. A entidade deve aplicar os requisitos da norma para determinar o valor da contraprestação ao qual a entidade espera ter direito (ou seja, excluindo os produtos que se espera que sejam devolvidos).</p> <p>e) Garantias</p> <p>1) Se o cliente tiver a opção de comprar uma garantia separadamente (por exemplo, porque a garantia é precificada ou negociada separadamente), a garantia deve ser um serviço distinto porque a entidade compromete-se a prestar o serviço ao cliente adicionalmente ao produto que tem a funcionalidade descrita no contrato.</p> <p>2) Se o cliente não tiver opção de comprar a garantia separadamente, a entidade deve contabilizar a garantia de acordo com o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, salvo se a garantia prometida, ou parte dela, fornece ao cliente serviço adicional à garantia de que o produto cumpre as especificações pactuadas.</p>	<p>d) Venda com direito a devolução e garantia</p> <p>Se a entidade retiver riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida. A retenção de risco significativo inerente à propriedade pode ocorrer de várias formas.</p> <p>e) Idem d)</p>
---	---

Fonte: Elaborada pela autora com base no CPC 30, CPC 47 e apresentação da 25ª CONVECON realizada por MARTINS, 2017.

Observando o conteúdo conclui-se que não há alterações para a alocação de preço para ao desempenho, pois ambas as normas instruem que descontos, bônus por desempenho, devolução e garantia devem estar associadas a venda, assim como a permissão para ativar custos que tenham sido dispendidos para possibilitar a realização do contrato, os chamados custos incrementais.

Baseado no quadro comparativo com os quatro passos nota-se que o único ponto que realmente pode ser considerado novo no CPC 47, isto é, que não há menção no CPC 30, é a exigência em considerar a contraprestação variável no momento de determinação do preço, o que determina que se o “preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Entretanto, se for considerado que de acordo com a estrutura conceitual, que toda informação deve além de ser relevante e representar com fidelidade o evento que se propõe retratar, associado ao regime de competência:

retratar com propriedade os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta a informação nos períodos em que ditos efeitos são produzidos, ainda que os recebimentos e pagamentos em caixa derivados ocorram em períodos distintos (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2011).

Pode se concluir que ainda que o CPC 30 não deixava explícito a exigência da estimativa de contraprestação variável, o CPC 00 dava embasamento para que estas contabilizações fossem realizadas de forma a dar maior clareza para o usuário da informação a respeito do valor de suas transações.

Adicionalmente, o CPC 25 de provisões, também já abordava o assunto, já que a contraprestação variável não deixa de ser um passivo de prazo ou valores incertos.

## 2.5 Estudos Precedentes

Quando realizada a pesquisa para entender os estudos já realizados referente às normas internacionais de contabilidade ou CPC, verifica-se um notável número de publicações, principalmente do ponto de vista de impactos causados nos diferentes países após a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade.

Calixto (2010), por exemplo, analisou 76 artigos e quatro dissertações e pôde classificá-los quanto ao tema central e objetivos que focaram a comparabilidade dos resultados entre o IFRS e padrão local, custo de capital, opinião acerca da adoção do IFRS, impactos da sua implementação em países europeus e ativos intangíveis. Segundo o artigo, grande parte das investigações sobre custo de capital identificou uma redução deste após a adoção do IFRS. Referente à opinião de contadores e auditores a respeito da adoção, há aqueles que dão ênfase nos aspectos positivos da adoção, outros criticam as dificuldades de adaptação, falta de conhecimento e ainda há a crítica a respeito do alto custo com as mudanças. Outro aspecto bastante destacado nas pesquisas, é a qualidade e relevância das informações para o mercado financeiros após a adoção do IFRS. A pesquisa também identificou uma grande diversidade de trabalhos que estudaram o impacto do IFRS no mercado financeiro, demonstrando resultados positivos, negativos e neutros.

No âmbito internacional, Coelho, Niyama e Rodrigues (2011) verificaram os achados e resultados de artigos publicados em periódicos internacionais que tratam do impacto da adoção dos IFRS sobre a qualidade da informação contábil. De acordo com os 14 artigos analisados, chegou-se à conclusão que os IFRS são positivos para a qualidade da informação contábil, já que os aspectos positivos sobrepuseram os negativos.

Em uma pesquisa realizada para avaliar os dez anos de adoção das Normas Internacionais na União Europeia, verificou-se que de maneira geral, a maioria dos países apresentou melhora na qualidade dos relatórios para o mercado financeiro, apesar dos pesquisadores evidenciarem que alguns estudiosos acreditam que há outros fatores institucionais que concorrem com a adoção do IFRS para justificar tal melhora. O estudo também traz que ainda que não haja uma harmonia total entre as informações dos diversos países, houve uma melhora na comparabilidade das informações entre países, além de estimular um maior interesse entre investidores e analistas para diversos países que anteriormente não

possuía informações tão claras. O artigo faz uma crítica quanto a falta de estudo que comprove que as normas internacionais nas relações de contratações, tomada de decisão e auditoria e justifica que os poucos existentes são contraditórios entre si nas argumentações. O estudo também aponta a falta de comparabilidade empírica entre os dados estatístico de empresa nos diferentes países (DE GEORGE; LI; SHIVAKUMAR, 2016).

Apesar do significativo número de pesquisas relacionando a Contabilidade Internacional, verificou-se neste trabalho que poucos estudos envolvendo o CPC 47 e/ou IFRS 15 foram divulgados:

Quadro 6: Pesquisas Anteriores

Pesquisa	Objetivo	Tipo / Instituição / Autor	Resultado
Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS15), que trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras.	Realizar uma apresentação dos principais aspectos pertinentes 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.	Artigo / Pensar Contábil (2015) / Carlos Cova	São robustos os elementos de convicção que apontam ser afirmativa a resposta, o que corrobora a suposição inicial no sentido de que o processo de assimilação dos princípios relativos à norma IFRS - 15 vai requerer um criterioso planejamento de implementação, em razão dos efeitos diferenciados para cada segmento de negócio.
Paradoxo do Reconhecimento de Receita: Uma Revisão do IAS 18 e IFRS 15	Revisar as provisões do IAS 18 e IFRS 15 com seus respectivos reconhecimentos de receita	Artigo / Research Gate (2016) / Godwin Oyedokun	O novo direcionamento para o reconhecimento de receita possui uma mudança significativa para aquelas empresas que aplicar o reconhecimento com base em contrato com clientes.
Uma revisão do IFRS 15 Receita de Contratos com Clientes	Artigo examinou o racional do novo modelo, mudanças que devem ser feitas, evidenciou características no novo IFRS e desenhou algumas implicações práticas.	Artigo / Malaysian Accounting Standard Board (MASB) website (2014) / Tan Liong Tong	A nova regra irá corrigir as fragilidades e deficiências que existia na norma e a natureza e tamanho da mudança irá variar entre as empresas e indústrias. Para contratos de vendas de produtos ou prestação de serviços deverá ter pouca ou nenhuma alteração. Para outros contratos, como os de serviço de longo prazo e multielementos, poderão sofrer alterações tanto de valor, quanto de momento de reconhecimento de receita. As mudanças irão impactar somente algumas transações para algumas empresas.
Uma análise da contribuição do setor de telecomunicações para o processo do IASB com referência a teoria rede ator	O objetivo do estudo foi utilizar a teoria ator rede desenvolvida por Callon e Latour para entender como as empresas de telecomunicações buscaram influenciar o IASB na revisão do draft da norma IFRS 15 de	Artigo / Research Gate (2018) / Hervé Kohler e Anne Le Manh	O estudo revelou que os papéis centrais no processo do IASB são dos auditores e dos membros do IASB. Também demonstrou que grupos estruturados, como é o caso das empresas de telecomunicações, acabam criando um

<p>Flutuações no preço das ações e receita após a adoção antecipada do IFRS 15, Receita de contratos com clientes.</p>	<p>reconhecimento de receita. A pesquisa demonstrou uma perspectiva de como um setor específico fez sua voz ser ouvida durante o processo.</p>	<p>relacionamento com os auditores para promover uma discussão de práticas contábeis e trabalham juntos para uma implementação uniforme das regras contábeis. Manter contato direto com os membros do IASB é um componente chave para a estratégia de <i>lobbying</i> no contexto internacional de regras contábeis. A teoria também mostrou que as empresas de telecomunicações falharam em sua estratégia de <i>lobby</i> porque não tiveram um representante legítimo do setor, demonstrando ausência de alinhamentos e também não consideraram um fator não humano na estratégia, que era o comprometimento do IASB em criar uma norma que não deveria refletir um setor e sim permitir comparabilidade entre as demonstrações financeiras.</p>
<p>IFRS 15 adoção antecipada e informação contábil: o caso de companhias de imóveis em Dubai</p>	<p>O objetivo do estudo foi analisar o efeito da adoção antecipada das empresas de imóveis de Dubai na qualidade dos números: ganho e patrimônio líquido.</p>	<p>Artigo / Research Gate (2018) / Mohammad Aladwan</p>
<p>IFRS 15 adoção antecipada e informação contábil: o caso de companhias de imóveis em Dubai</p>	<p>O objetivo do estudo foi analisar o efeito da adoção antecipada das empresas de imóveis de Dubai na qualidade dos números: ganho e patrimônio líquido.</p>	<p>Artigo / Academy of Accounting and Financial Studies Journal (2019) / Nadia Sbei Trabelsi</p>
<p>IFRS 15 adoção antecipada e informação contábil: o caso de companhias de imóveis em Dubai</p>	<p>O estudo demonstrou que é uma diferença significativa no valor de receita e preço das ações antes e depois da nova norma ser implementada. Além disso, tanto receita, quanto preço das ações apresentaram diminuição após a implementação do IFRS 15.</p>	<p>Comparando 2014 com 2015, os resultados indicam um efeito positivo significativo de ganho e patrimônio líquido. A nova norma possui dois efeitos favoráveis: o reconhecimento pode ser feito ao longo do tempo e não em um ponto específico do contrato e os custos dos contratos são mais prováveis de capitalização ao invés ser tratado como despesa.</p>

<p>A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção.</p>	<p>Investigar as necessidades de adaptação dos processos e controles internos para adoção ao IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes nas empresas brasileiras que utilizam o método POC (<i>Percentage of Completion</i>) para o reconhecimento de receita.</p>	<p>Dissertação / Universidade Presbiteriana Mackenzie (2016) / Thiago Tavares</p>	<p>Foram identificadas mudanças importantes, destacando-se: mudança no número de obrigações de desempenho, utilizador de fator limitante para reconhecimento de receita da parcela variável dos contratos e identificação de componentes financeiros.</p>
<p>Ajustes às atividades de controles internos em face da adoção do IFRS 15.</p>	<p>Identificar os ajustes às atividades de controles internos que podem ser necessários quando da adoção da norma IFRS 15 em empresas de prestação de serviços de consultoria.</p>	<p>Dissertação / Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP (2017) / Cinthia Pasquale</p>	<p>Concluiu-se que com base no estudo entre as diferenças entre o IFRS 15 e as normas de reconhecimento de receita atualmente aplicadas são próximas e que são poucos os controles necessários para a adoção da norma IFRS 15 em empresas prestadoras de serviços de consultoria e que estes, embora apresentem atividades complexas, são de alto risco e essenciais para que o reconhecimento da receita ocorra de forma adequada.</p>
<p>O reconhecimento da receita em contratos com clientes com uma abordagem a adoção do CPC 47 (IFRS 15): um estudo comparativo das mudanças das normas em empresas de construção civil e incorporadoras.</p>	<p>Evidenciar as principais mudanças causadas pela adoção do IFRS 15 no Brasil para empresas de construção civil e incorporadoras.</p>	<p>Dissertação / Pontífica Universidade Católica (2017) / Vanessa Fagundes</p>	<p>O reconhecimento só deve ser realizado no momento em que a construtora transfere a responsabilidade do bem para o cliente, ou seja, no momento da entrega das chaves.</p>
<p>Um estudo sobre a probabilidade de sucesso de <i>Lobbying</i> na IFRS 15: Análise das coalizões entre os respondentes</p>	<p>Qual é a probabilidade de sucesso de <i>lobbying</i>, junto ao IASB/FASB na elaboração da IFRS 15, entre os respondentes que formam uma coalizão?</p>	<p>Dissertação / Universidade Federal de Pernambuco (2017) / Elayne Patricia Azevedo</p>	<p>Concluiu que os membros que se unem para enviar cartas idênticas ou muito similares aos normatizadores, formando coalizões explícitas, possuem maior probabilidade em influenciá-lo e, com isso, podem ter maiores chance em lograr sucesso de <i>lobbying</i> por meio dos seus argumentos.</p>

<p>O impacto da norma IFRS 15 no setor das telecomunicações. Caso de Estudo: Grupo NOS</p>	<p>O relatório incidiu no estudo dos impactos que a implementação da IFRS 15 terá para o setor das telecomunicações, mais concretamente para a NOS.</p>	<p>Relatório de Estágio para obtenção do grau de Mestre em Economia (2017) / Universidade do Porto / Álvaro dos Santos</p>	<p>Os resultados do Caso de Estudo mostram que, com a entrada em vigor da IFRS 15, os custos associados a contratos sem fidelização passam a ser capitalizados como ativos e devidamente amortizados pelo período médio de permanência do cliente, tendo em conta o histórico da empresa, que, neste caso, é de 6 anos. De igual modo, os custos associados a contratos com fidelização, que a NOS, atualmente, já capitaliza, passam a ser amortizados, igualmente, por 6 anos, ao invés do período de fidelização, como acontece nos dias de hoje. Por seu lado, as comissões relativas à área comercial também são capitalizadas como ativo, à luz da nova norma para o reconhecimento do crédito. Conforme concluído no Caso de Estudo, estes efeitos combinados provocam um aumento do CAPEX, do EBITDA, das amortizações e do EBT.</p>
<p>Relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS: O CPC 47 e as Novas Regras de Contabilização de Receitas de Contratos com Clientes. Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas empresas do Setor de Telecomunicações</p>	<p>Relação entre contabilidade após IFRS e tributação, com especial atenção aos efeitos do CPC 47 (Receita de Contrato com Cliente). Qual é o potencial impacto (fiscal e contábil) da adoção do CPC 47 nas empresas abertas brasileiras que atuam no setor de telecomunicações?</p>	<p>III Workshop de Contabilidade e Tributação da FEARP/USP (2016) / Sérgio Rocha 3º Congresso UNB de Contabilidade e Governança / Isabel Lopes, Maria Teixeira e Tiago Slavov</p>	<p>Exposição da neutralidade para efeitos fiscais do CPC 47 e os desafios trazidos pelo mesmo. Com base nas demonstrações de 31/12/2016, verificou-se que nem todas as empresas de telecomunicações divulgaram os potenciais impactos na adoção do CPC 47. Para as empresas que divulgaram, o trabalho concluiu que se mantendo os critérios atualmente vigentes na Lei 12.973/2014, acredita-se que tais impactos causarão um aumento relevante na tributação das empresas, no ano da adoção do CPC 47.</p>

Fonte: Elaborada pela autora

De acordo com Peters (2018), em estudo realizado com base nas informações divulgadas nos Estados Unidos pelas 32 empresas que optaram em adotar a nova norma de reconhecimento de receita de forma antecipada, isto é, antes de 2018, a nova regra não trouxe somente impactos em divulgação, mas também causou um aumento de valores prestados pelas auditorias para a implementação do ASC 606. Também ocorreu um impacto na remuneração variável dos executivos, já que alguns deles possuíam a implementação da nova regra como meta para o ano.

O número limitado de pesquisas ao redor do CPC 47 e IFRS 15 pode ser atribuído à recente alteração da norma, já que esta passou a ser exigida a partir de janeiro de 2018. Portanto, qualquer estudo antes das divulgações dos relatórios, início de 2019, foi no contexto de tentar entender quais seriam os impactos que a nova norma causaria, sem os dados reais dos ajustes consequentes do novo pronunciamento nas demonstrações financeiras das companhias.

### **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

Este capítulo contém o detalhamento dos procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento deste trabalho.

#### **3.1 Tipo de Pesquisa**

Conforme constatado na revisão bibliográfica, o estudo do impacto da adoção das Normas Internacionais vem sendo entendido por diversos autores. Entretanto, quando realizada a busca por pesquisas referente ao CPC 47 o número de estudos não é tão expressivo. Adicionalmente, verificou-se que a maior parte das pesquisas ainda estavam descrevendo possíveis impactos, já que não foi possível a constatação destes, dado que a admissão da norma é recente, passando a ser exigida das empresas a partir de janeiro de 2018.

Diante deste contexto, admite-se que o presente estudo se enquadra como uma pesquisa exploratória, pois possui o objetivo de conhecer com maior profundidade o assunto a fim de torná-lo mais claro. Neste sentido, explorar um assunto significa reunir mais conhecimento e incorporar características inéditas, bem como buscar novas dimensões até então não conhecidas (BEUREN, 2006).

No que se refere aos meios, a pesquisa utilizada foi a documental, já que fez uso dos pronunciamentos contábeis e a averiguação das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas como principais documentos para a análise, e posterior construção dos resultados. A pesquisa bibliográfica foi utilizada como forma de consulta para reunir todo o conhecimento sobre a temática já pesquisada e partir desta base desenvolver o objetivo do presente trabalho (VERGARA, 2011).

Do ponto de vista da abordagem do problema, a exploração foi realizada por meio da pesquisa qualitativa:

Os métodos qualitativos mostram uma abordagem diferente da investigação acadêmica do que aquela dos métodos da pesquisa quantitativa. A investigação qualitativa emprega diferentes concepções filosóficas; estratégias de investigação; e métodos de coleta, análise e interpretações de dados. Embora os processos sejam similares, os procedimentos qualitativos baseiam-se em dados de texto e imagem, tem

passos singulares na análise de dados e se valem de diferentes estratégias de investigação (CRESWELL, 2016, p. 207).

Visto que as análises realizadas foram com base nas interpretações de normas e dados, pode-se afirmar que o presente estudo utilizou a pesquisa qualitativa para responder o problema de pesquisa.

### 3.1.1 Amostra da Pesquisa

Segundo discussões prévias lideradas pela KPMG (2016), e apresentadas no XIV Congresso Nacional de Estudo Tributários (2018), os impactos da implementação do CPC 47 ocorreriam de maneira diferente entre os diversos setores, dado que devido ao modelo de negócio, tal efeito pode ser decorrente dos diferentes passos para o reconhecimento de receita trazida pela nova norma (KHATIB, 2018).

De acordo com essas pesquisas, de maneira, geral, a norma deveria impactar os setores nos seguintes passos:

Figura 2: Principais setores impactados pelo IFRS 15

	1º Passo	2º Passo	3º Passo	4º Passo	5º Passo
Aeroespacial e defesa	X		X		X
Administradores de fundos			X		
Construção			X		X
Fabricantes sob encomenda					X
Licenciadores (mídia, saúde e farmacêutica, franqueadores)	X	X			X
Software		X		X	X
Telecomunicações		X		X	
Incorporação imobiliária	X	X			X

Fonte: Khatib (2018)

Perante o exposto, o presente trabalho selecionou três setores que apresentam possibilidade de impactos em diferentes etapas dos passos para o reconhecimento de receita,

sendo eles: telecomunicações, medicamentos e outros produtos e material aeronáutico e de defesa.

Diante dos setores selecionados, as empresas que divulgam suas demonstrações na bolsa de valores do Brasil, a B3 são:

Quadro 7: Amostra das empresas listadas na B3

RAZÃO SOCIAL	SETOR
ALGAR TELECOM S/A	TELECOMUNICAÇÕES
OI S.A.	TELECOMUNICAÇÕES
TELEC BRASILEIRAS S.A. TELEBRAS	TELECOMUNICAÇÕES
TELEFÔNICA BRASIL S.A.	TELECOMUNICAÇÕES
TIM PARTICIPAÇÕES S.A.	TELECOMUNICAÇÕES
BIOMM S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
BIOTOSCANA INVESTMENTS S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
BRASIL PHARMA S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
DIMED S.A. DISTRIBUIDORA DE MEDICAMENTOS	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
HYPERA S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
NORTEC QUÍMICA S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
OURO FINO SAUDE ANIMAL	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
PARTICIPACOES S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
PROFARMA DISTRIB PROD FARMACEUTICOS S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
RAIA DROGASIL S.A.	MEDICAMENTOS E OUTROS PRODUTOS
EMBRAER S.A.	MATERIAL AERONÁUTICO E DE DEFESA

Fonte: Elaborada pela autora com base no site B3

Definida a amostra, o estudo realizou a análise qualitativa por meio do levantamento de todos os ajustes apresentados nas demonstrações financeiras de 2018 referente a adoção do CPC 47 de acordo com o relato de cada empresa em notas explicativas.

### 3.2 Análise dos Dados

Para explorar os relatórios contábeis divulgados, primeiramente identificou-se se a empresa divulgou a evidenciação dos ajustes resultantes da adoção do CPC 47. Após a detecção deste, mapeou-se quais os critérios sofrem alterações e as motivações.

#### 3.2.1 Roteiro para Avaliação das Notas Explicativas

Para auxiliar no estudo dos relatórios, foi desenvolvido um roteiro com todos os tópicos abordados no documento emitido pelo IASB (Parte B) chamado de *Basis for Conclusion*

(Bases para Conclusão) para facilitar o entendimento dos possíveis ajustes que seriam apresentados pelas empresas.

*Basis for Conclusion* é um documento que resume todas as considerações utilizadas pelo *Board* para o desenvolvimento das alterações contidas em todas as atualizações de normas. O intuito do documento é ajudar os leitores no melhor entendimento das atualizações, assim como as razões que tais alterações foram realizadas (FASB ACCOUNTING STANDARDS CODIFICATION, 2018).

Para o estudo presente, todos os tópicos abordados pelo *Basis for Conclusion* foram tabulados (ver apêndice 1) e verificado se já havia uma discussão pertinente no CPC 30, assim como a análise de como o mesmo assunto está sendo abordado no CPC 47.

### **3.2.2 Focus Group**

*Focus Group* (grupo focal) é uma forma de pesquisa qualitativa baseada em entrevistas em grupo com base nos tópicos fornecidos pelo pesquisador que, na maior parte das vezes possui a função de moderador. A grande contribuição do *focus group* é a geração de *insights* que seriam dificilmente produzidos em outros tipos de interações (MORGAN, 1996).

Segundo Gatti (2012), o *focus group* é uma técnica derivada das diferentes formas de trabalho em grupo, amplamente desenvolvidas na psicologia social. Ainda segundo a autora, o *focus group* privilegia a seleção dos participantes, já estes precisam ser qualificados para a discussão em questão, assim como conter experiência com o tema para que possa trazer elementos pautados na vivência do participante.

De acordo com Martins e Theóphilo (2009), há alguns passos para que a discussão possa resultar em informações importantes para a pesquisa:

- Grupo constituído de seis a doze pessoas.
- Participante deve ter algo a dizer sobre as questões levantadas pelo moderador e sentir-se confortável ao expressar opiniões para os outros membros do grupo.
- Recomendável que os participantes tenham nível sociocultural semelhante quanto aos aspectos de interesse da pesquisa.

- O nível do envolvimento do moderador é função direta do ritmo do grupo.
- Os registros de todas as falas são gravados, se possível filmados, e também anotados pelo moderador e/ou assistente.
- Tipicamente, uma entrevista de *focus group* inclui aproximadamente doze questões, discutidas entre uma e duas horas.
- As reuniões devem ser realizadas em locais confortáveis, e os participantes, acomodados ao redor de uma mesa, dispostos na forma de U, ficando o moderador sentado à cabeceira. O nome de cada participante deve ficar visível para os demais.
- O moderador deve ter as habilidades necessárias para coordenar o processo de discussão em grupo, devendo colocar as questões do roteiro e, ao mesmo tempo, memorizar o ponto de vista de cada participante. O moderador não pode fazer julgamento sobre as respostas, tomando cuidado com a linguagem para não comunicar aprovação ou reprovação.
- Externa atenção deve ser dada à análise e interpretação das informações, dados e evidências obtidos com o *focus group*. Normalmente, criam-se categorias por meio de similaridade de conceitos das palavras, frases, sínteses etc. Quando possível, utilizam-se categorias já construídas.

Cunha (2011) complementa que o tamanho do grupo pode assumir quantidades diferentes:

Quadro 8: Tamanho do *Focus Group*

Tamanho do <i>focus group</i>	Autor (es)
De 3 a 8 participantes	Barbour (2009)
De 4 a 8 participantes	Fern (1982)
De 4 a 5 participantes	Tinn (1988)
De 6 a 10 participantes	Powell e Single (1996), Freitas e Oliveira (2006)
De 6 a 12 participantes	Gatti (2005), Martins e Theóphilo (2007)

Fonte: CUNHA, 2011, p. 88.

Para Morgan (1996) grupos menores são mais apropriados para temas que geram alto nível de envolvimento dos participantes, enquanto grupos maiores possuem melhor aplicabilidade para tópicos mais neutros, que geram níveis mais baixos de participação.

Segundo Cunha, 2011, a metodologia *focus group*, além de gerar informações que não foram identificadas durante a revisão bibliográfica, a interação dos participantes possibilita que esses conhecimentos sejam validados.

Para atender a metodologia, após a análise dos ajustes apresentados pelas empresas, e dos resultados obtidos com a aplicação do guia baseado no *Basis for Conclusion*, realizou-se uma comparação entre esses resultados com a discussão gerada no *focus group* para o entendimento de semelhanças e diferenças entre os estudos.

### **3.2.2.1 Participantes do *Focus Group***

Para a discussão do tema, como primeira tentativa para constituição do fórum, foi enviado um convite para um grupo de contadores criado de forma independente por profissionais qualificados, que tem por objetivo o intercâmbio de ideias/soluções de temas que sejam de interesse do grupo e do total de 24 empresas convidadas participante deste grupo, 8 responderam o e-mail demonstrando interesse em participar da discussão, mas somente 3 pessoas participaram do encontro.

A segunda tentativa para a formação do grupo foi estender o convite para um grupo de *WhatsApp* formado por profissionais da área financeira, incluindo alunos e ex-alunos de mestrado da PUC-SP (Pontifícia Universidade Católica de São Paulo). Deste grupo, apesar de 8 pessoas responderem positivamente a mensagem, nenhum participou da discussão efetivamente.

Como terceira tentativa, foi enviado o convite para outros profissionais da área contábil que participaram de discussões e implementações do CPC 47, chegando a partir deste pedido, um total de 4 participantes.

A quarta e última tentativa foi a publicação de um convite no *LinkedIn*, explicando o tema a ser abordado, data e horário. Nenhum contato foi possível via este meio.

Em resumo, das quatro diferentes tentativas para formação do *focus group*, a primeira rendeu três participantes, a segunda e a quarta não tiveram inscritos e a terceira contou com a presença de quatro interessados, totalizando sete participantes.

Para a organização das reuniões, foi enviada, juntamente com os convites, uma carta de apresentação (apêndice 2) explicando o tema e objetivo da dissertação em elaboração, assim como as opções de datas para agendamento do *focus group*. Também foi enviado o roteiro com as perguntas (apêndice 3) que seriam o direcionador do encontro para que os participantes se preparassem previamente para a discussão.

### **3.2.2.2 Reunião do *Focus Group***

Como forma de acomodar mais agendas à discussão, o encontro para a captura da experiência dos especialistas quanto à adoção do CPC 47, foi realizado em duas sessões, dias 21 e 28 de maio de 2018 às 17 horas., via *Skype*. A utilização da ferramenta *Skype* foi necessária para facilitar a participação dos convidados, já que alguns participantes estavam em Buenos Aires e Ribeirão Preto. Além disso, o recurso possibilitou que o debate fosse gravado, auxiliando o processo de transcrição do áudio para análise.

Ambas as reuniões foram abertas pelo mediador, que neste caso é coincidente com a autora deste trabalho, que se apresentou e explicou o objetivo da dissertação em questão. Importante destacar que o mediador teve a preocupação de não falar de possíveis resultados capturados pela pesquisa documental realizada ao longo da dissertação para que houvesse uma isenção de opinião, não influenciando assim a discussão do grupo. Também foi destacado que o propósito do *focus group* é a captura de experiências de especialistas e, portanto, deveria permanecer sob discussões vividas pelos participantes para que o resultado estivesse alinhado com o objetivo da metodologia utilizada.

A primeira discussão contou com a participação de cinco profissionais, com duração de 50 minutos, enquanto a segunda sessão foi realizada em 38 minutos e contou com dois participantes que contribuíram com suas experiências. Apesar de alguns problemas de conexão, exigindo, portanto, a necessidade de reconectar algumas pessoas, nenhum prejuízo para o debate foi identificado.

Quadro 9: Participantes do *Focus Group*

Participantes	Cargo Participante	Setor de Atuação
Participante 1	Gerente Reporte Local	Multinacional – Agronegócio
Participante 2	<i>Controller</i>	Nacional – Saneamento
Participante 3	<i>Controller</i>	Multinacional – Agronegócio
Participante 4	Gerente de Controladoria	Nacional – Alimento
Participante 5	Professor Doutor FEA-RP	Nacional – Educação
Participante 6	Gerente Financeiro <i>Senior</i>	Multinacional – Bens de Consumo
Participante 7	Diretora Associada Consultoria	Nacional – Consultoria

Fonte: Elaborada pela autora

Em resumo, o *focus group* foi dividido em duas sessões, e contou com a participação de 7 especialistas.

### 3.2.3 *Análise de Conteúdo*

Segundo Alves (2015), o uso de métodos qualitativos é uma prática antiga, mas ainda pouco difundida, já que segundo os autores, ainda que o aumento de informações digitais favoreça a elaboração de banco de dados, poucos são os trabalhos que examinam sistematicamente este tipo de informação. O autor complementa que a capacidade humana de examinar grandes quantidades de texto é extremamente limitada, logo a falta de uma análise sistemática tende a produzir inferências inconsistentes.

Como forma, portanto, de administrar essa possibilidade de inferência inconsistente das discussões geradas no *focus groups*, aplicou-se a análise de conteúdo nas respostas apresentadas pelo grupo para uma conclusão mais assertiva dos resultados.

Análise de conteúdo pode ser entendida como “a manipulação de mensagens (conteúdo e expressões desse conteúdo) para evidenciar os indicadores que permitam inferir sobre uma outra realidade que não a da mensagem” (BARDIN, 1979).

Para Mozzato (2011), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análises de comunicações, que tem como objetivo ultrapassar as incertezas e enriquecer a leitura dos dados coletados. Já para Beuren (2006), é o método que tem por objetivo estudar as comunicações entre homens, com maior ênfase no conteúdo das mensagens.

Segundo Bardin (1979), a análise de conteúdo deve ser organizada em três fases:

- pré-análise: fase de seleção e organização dos documentos a serem estudados, formulação das questões de pesquisa e hipóteses de trabalho e referenciação dos índices e elaboração dos indicadores.
- exploração do material: fase em que o pesquisador deve codificar os dados e agregar as unidades de registro (segmento do conteúdo a considerar como unidade base, visando a categorização e contagem frequencial).
- tratamento dos resultados – inferência e interpretação: fase de confronto dos resultados obtidos com a teoria utilizada.

Para analisar as discussões geradas a partir do *focus group*, foi utilizada a metodologia de análise de conteúdo como forma de análise estruturada para a obtenção e análise dos resultados obtidos.

### **3.2.3.1 NVivo®**

Os softwares de apoio à análise de dados em pesquisas qualitativas surgiram no cenário acadêmico em torno de 1980, e desde então têm sido utilizados nas pesquisas sociais, em especial nos Estados Unidos e na Europa (LAGE, 2011).

Para a análise de conteúdo desta pesquisa, utilizou-se o software NVivo®, o sistema mais utilizado no ambiente acadêmico brasileiro. O NVivo® é um programa para análise de informação qualitativa que integra as principais ferramentas para o trabalho com documentos textuais, multimétodo e dados bibliográficos. Ele auxilia na organização de entrevistas, imagens, áudios, discussões em grupo, leis, categorização de dados e análises. Ele também ajuda na transcrição de vídeos e áudios, a codificar texto, análises de redes sociais e/ou páginas da web, entre outros, além de oferecer análises quantitativas, tais como: estatística descritiva, inferencial e meta-análise (ALVES, 2015).

Quadro 10: Principais funções do NVivo®

<b>Função</b>	<b>Descrição da função</b>
Criar, exportar e editar	Documentos no Microsoft Word, arquivos de áudio, planilhas do Microsoft Excel, tabelas de banco de dados do Access, tabelas de bancos de dados do ODBC, arquivos de vídeo e clipes de mídia, páginas da Web e PDFs on-line, dados de mídia social do Facebook, do LinkedIn e do Twitter, fotos e imagens digitais e criação de documentos dentro do próprio programa.
Organizar e classificar dados	Reunir fontes que possuem as mesmas características no mesmo lugar.
Codificação	Reunir todos os seus materiais sobre um tema, ideia ou tópico por meio da 'codificação'.
<i>Memos</i> e comentários	Criar anotações sobre um determinado conteúdo. Esses <i>memos</i> funcionam como notas que podem ser facilmente alteradas.
Vincular ideias, temas e informações	Usar hyperlinks para vincular referências selecionadas a arquivos fora do seu projeto do NVivo®.
Trabalhar com documentos, áudios, imagens e Vídeos	Arquivos de mídia mesmo sem transcrição e criar transcrições a partir de áudios ou vídeos.
Trabalhar com planilha e banco de dados	Reunir automaticamente respostas com base em dados demográficos.
Revisão de literaturas e bibliográficas	Importar dados bibliográficos de softwares de gerenciamento de referência.
Visualização de padrões e conexões	Criação de gráficos, nuvens, análise de cluster e mapas de conexão.
Coleta e análise de dados on-line	Facebook, Twitter, YouTube, PDFs on-line e dados de mídias sociais.

Fonte: Alves, 2015

Para a análise do *focus group* realizou-se a transcrição do áudio para texto de forma a ter as respostas por participante para cada pergunta do roteiro estabelecido, e assim ser possível realizar a análise do conteúdo. Organizado o documento em *Word*, realizou-se o *update* do arquivo no NVivo® e iniciou-se o processo de codificação, chegando aos seguintes tópicos para verificação:

Quadro 11: Codificação *Focus Group*

Codificação NVivo® parametrizado pela autora	Entendimento Resposta <i>Focus Group</i>
Estimativa	Empresa passou a estimar valores para reconhecer impacto no momento exigido pela norma
Clareza	Norma mais clara devido detalhamento
Entendimento	Mudança de entendimento no momento de releitura de contrato e/ou processo
Novo	Novo direcionamento na norma
Sem mudança	Pontos que já constavam na norma anterior
Processo	Impacto em processo

Fonte: Elaborada pela autora

Com base nas respostas dos integrantes do *focus group*, foram reunidos os pontos considerados fundamentais para entender o impacto da adoção do CPC 47 em cada passo do roteiro estipulado, e assim suportar a resposta para o objetivo de pesquisa deste trabalho.

## 4 ELABORAÇÃO DA PESQUISA

### 4.1 Empresas que evidenciaram os ajustes decorrentes da adoção do CPC 47

Condizente com o mencionado na metodologia, o primeiro passo para análise das demonstrações financeiras das empresas selecionadas foi a identificação de quais delas evidenciaram os impactos causados pela adoção do CPC 47 e se houve o detalhamento de como e qual o impacto financeiro que tais ajustes foram registrados.

Estudando os relatórios divulgados pelas empresas de telecomunicações é possível verificar que das cinco empresas analisadas, quatro demonstraram como os ajustes impactaram os seus resultados:

Quadro 12: Empresas de Telecomunicações que evidenciaram o impacto da adoção do CPC 47

Empresa R\$ Milhões	Divulgou a conciliação?	Resultado antes CPC 47	Resultado após CPC 47	Impacto %
ALGAR	Sim	311,51	316,04	1,5%
OI	Sim	24.547,16	24.615,56	0,3%
TELEBRAS	Não			
TELEFÔNICA	Sim	8.871,51	8.928,26	0,6%
TIM	Sim	2.559,26	2.545,10	-0,6%

Fonte: Elaborada pela autora

Segundo o relatório da Telebras, a companhia realizou as devidas análises para a implementação do CPC 47, mas não encontrou nenhum impacto relevante a ser evidenciado.

Importante destacar que no caso da TIM, a empresa divulgou o impacto do ajuste do CPC 47 junto com a adaptação do CPC 48 para instrumentos financeiros, cuja data de adoção é coincidente com a nova norma de receita, portanto, apesar da conciliação trazida no relatório financeiro da companhia, não é possível identificar qual o montante refere-se ao CPC 47. Talvez a não distinção do impacto causado pela receita versus o impacto causado por instrumentos financeiros, justifique ela ser a única empresa que apresentou variação negativa, quando comparada com as demais companhias do mesmo setor.

Quando a mesma análise foi realizada para o grupo de empresas de medicamentos e outros produtos, certificou-se que a maior parte das empresas não evidenciaram o efeito da adoção da nova norma.

Quadro 13: Empresas de Medicamentos e Outros Produtos que evidenciaram o impacto da adoção do CPC 47

Empresa R\$ Milhões	Divulgou a conciliação?	Resultado antes CPC 47	Resultado após CPC 47	Impacto %
BIOMM	Não			
BIOTOSCANA	Sim	N/A	N/A	N/A
BRASIL PHARMA	Não			
DIMED	Não			
HYPERA	Sim	966,18	964,94	-0,1%
NORTEC	Não			
OURO FINO	Não			
PROFARMA	Não			
RAIA DROGASIL	Não			

Fonte: Elaborada pela autora

A leitura das demonstrações financeiras das companhias de medicamentos e outros produtos mostra que seis de nove empresas, não trouxeram conciliação dos impactos causados pela adoção do CPC47, sendo que:

- a) Biommm: divulgou que a norma não teve impacto significativo sobre o exercício de 2018;
- b) Brasil Pharma: não cita a norma em seu demonstrativo;
- c) Biotoscana: apresentou evidenciação do ajuste entre ativo e passivo trazido pela norma, mas também considerou que não há impacto relevante para o resultado;
- d) Dimed, Nortec, Ouro Fino e Raia Brasil: afirmaram que para o seu modelo de negócio não há complexidade para identificação de obrigação de desempenho, logo não há impacto significativo a ser considerado com a nova norma;
- e) Hypera: demonstrou o efeito decorrente do aumento de devolução que impactou o resultado da companhia, mas não o valor de reclassificação de incentivos comerciais que estavam em despesas e foram realocados para dedução de vendas;
- f) Profarma: expôs o ajuste em virtude do programa de fidelização e descontos previstos. A empresa demonstrou o impacto da adoção no Patrimônio Líquido, mas não é possível identificar o valor de ajuste no resultado do ano de 2018.

Considerando a empresa do setor de material aeronáutico e de defesa, verificou-se que a empresa apresentou o quadro de conciliação, evidenciando um aumento de 4,6% no resultado em consequência do CPC 47. Entretanto a empresa não deixa claro qual o valor de cada ajuste

que compõe o total do impacto, visto que a conciliação por linha é para a composição do Patrimônio Líquido e não do resultado.

#### 4.2 Fatores que impactaram as demonstrações financeiras

Ainda com base no estudo dos relatórios financeiros observou-se quais dos cinco passos do novo reconhecimento de receita foram apontados pelas companhias como causa de ajustes em suas demonstrações.

Os impactos mapeados pelas empresas de telecomunicações foram:

Quadro 14: Ajustes apresentados pelas empresas de telecomunicações

Empresa	Principais Impactos pós CPC 47	Consequência dos Impactos
ALGAR	Contratos que envolvem um ou mais serviços, podendo incluir ou não aparelhos, com desconto. Realocação de receita, descontos e subsídio: R\$ 2.358 (milhares de reais).	Alocação para cada linha de serviço de forma proporcional ao preço de referência e reconhecimento quando cada obrigação de desempenho é satisfeita.
	Reconhecimento de um ativo referente a custos incrementais. Despesas Antecipadas: R\$ 2.167 (milhares de reais).	Amortização proporcional ao período estimado de fidelização com o cliente.
OI	Aparelho de celular não é condição essencial para prestação de serviço e não há qualquer customização por parte da Companhia para oferecer o serviço através de determinado aparelho. Segundo o relatório, a companhia não identificou impacto significativo para este ponto.	Aumento do reconhecimento de receita de vendas de aparelhos celulares, no momento da transferência do controle do bem ao cliente.
	A taxa de habilitação/instalação cobrada aos clientes no momento da assinatura do contrato é não restituível e se refere à atividade que a Companhia é obrigada a empreender na celebração do contrato. Essa atividade não resulta na transferência de bem ou serviço prometido ao cliente. A companhia registrou um passivo contratual em contrapartida a prejuízos acumulados, que geraram o diferimento de receita de taxa de habilitação/instalação de acordo com o prazo do contrato (12 meses), no montante líquido de impostos de R\$ 138 milhões.	A taxa é um pagamento antecipado por bens ou serviços futuros e, portanto, deve ser reconhecida como receita quando esses bens ou serviços forem fornecidos.

	<p>Constituição de um ativo decorrente de custos incrementais para obtenção de contrato com cliente.</p> <p>A companhia reconheceu um ativo contratual em contrapartida a prejuízos acumulados, no montante líquido de impostos de R\$ 793 milhões que geraram o diferimento dos custos incrementais no cumprimento dos contratos reconhecidos ao resultado com base no prazo de transferência ao cliente dos bens e serviços.</p>	<p>Valores, substancialmente de comissões de vendas, serão registrados no resultado em base sistemática que seja consistente com a transferência ao cliente dos bens e serviços ao qual o ativo se refere.</p>
TELEFÔNICA	<p>Os pacotes que combinam vários produtos ou serviços de rede fixa, móvel, dados, internet ou televisão, a receita total passou a ser alocada a cada obrigação de desempenho com base em seus preços de venda independentes em relação à contraprestação total do pacote e reconhecida quando (ou assim que) a obrigação for satisfeita, independentemente de haver itens não entregues.</p> <p>A receita da venda de aparelhos aos <i>dealers</i> é contabilizada no momento da sua entrega e não no momento de sua venda ao cliente final.</p> <p>De acordo com o relatório, a companhia registrou um ajuste de R\$ 14.7 milhões de reais.</p>	<p>Quando os pacotes incluem um desconto no equipamento, há um aumento das receitas reconhecidas pela venda de celulares e outros equipamentos, em detrimento da receita do serviço em curso ao longo de períodos subsequentes.</p>
	<p>Custos incrementais para obter um contrato (comissões de vendas e outros custos de aquisição de terceiros) são contabilizados como despesas antecipadas (ativo).</p> <p>De acordo com relatório, a companhia registrou um ajuste de R\$ 71 milhões de reais.</p>	<p>São amortizados no mesmo período que a receita associada a esse ativo.</p>
TIM	<p>A companhia verificou que praticamente existem duas obrigações de desempenho: (i) venda e/ou aluguel de equipamentos ou aparelhos celulares; e (ii) prestação de serviços de telefonia fixa ou móvel e banda larga (internet).</p> <p>A receita de venda de aparelhos aos parceiros é contabilizada no momento de sua entrega física ao parceiro, líquida de descontos, e não no momento da venda ao cliente final.</p>	<p>A companhia reconhecerá as receitas quando, ou à medida que satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando ou à medida que o cliente obtiver o controle desse ativo.</p>
	<p>Contabilização de ativo decorrente de custo incremental.</p>	<p>A companhia contabilizou como ativo na rubrica “despesa antecipada” os valores incorridos por estes conceitos, sendo posteriormente reconhecido ao resultado, de forma consistente com a transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere.</p>

De acordo com o relatório da TIM, os ajustes em virtude da adoção do CPC 47 geraram um impacto de 36 milhões no Patrimônio Líquido da companhia. Entretanto, como a empresa apresentou a conciliação da DRE junto com os impactos do CPC 48, não foi possível entender qual o valor refere-se ao CPC 47 e qual refere-se ao CPC 48.

Analisando as demonstrações das empresas de medicamentos e outros produtos, foram determinados os seguintes ajustes:

Quadro 15: Ajustes apresentados pelas empresas de medicamentos e outros produtos

Empresa	Principais Impactos pós CPC 47	Consequência dos Impactos
BIOTOSCANA	Não houve impacto significativo no resultado visto que a companhia só reconhecia receita no momento que o controle dos ativos era transferido ao cliente e os acordos de devolução e descontos financeiros já eram considerados para registro da receita líquida.	A empresa somente reapresentou o balanço para justificar a transferência do impacto de devoluções e descontos da linha de clientes (ativo) para obrigações contratuais e passivo de reembolso (passivo).
HYPERA	Reclassificação dos incentivos comerciais, da rubrica despesas de vendas, para a rubrica de deduções de vendas na demonstração de resultado do exercício. Não evidenciação do montante reclassificado.	Estes acordos comerciais, cujo objetivo principal é impulsionar suas vendas, na avaliação da companhia estão enquadrados no item 70 do CPC 47, pois referem-se a uma contraprestação a pagar ao cliente e, portanto, devem ser apresentados como uma dedução de vendas.
	Aumento da provisão para devolução de clientes. Impacto causado pelo ajuste da provisão: R\$ 1.238 (reais mil).	A companhia já reconhecia um valor para a provisão de devolução de vendas conhecida, a partir da nova regra e após uma avaliação histórica das devoluções de mercado, passará a reconhecer o valor para a provisão de devolução de vendas estimada.
PROFARMA	Programa de Fidelização e concessão de descontos com objetivo de impulsionar vendas e fidelizar clientes. O ajuste de Patrimônio Líquido apresentado foi de R\$ 22.638 (reais mil).	Os custos com programas de fidelização na avaliação da companhia estão enquadrados no item 53 no CPC 47, neste a companhia deve estimar o valor da contraprestação variável.

Fonte: Elaborada pela autora com base nas demonstrações financeiras da companhia

E por último, mas não menos importante, examinou-se os ajustes da empresa do setor de material aeronáutico e de defesa que é sabido, por meio de seu relatório financeiro, que

representa um montante de R\$ 39.945 no resultado da companhia, porém sem detalhamento dos valores individuais atrelados aos motivos que formam o valor total.

Quadro 16: Ajustes apresentados pela empresa de material aeronáutico e de defesa

Empresa	Principais Impactos pós CPC 47	Consequência dos Impactos
EMBRAER	Combinação de certos contratos negociados com o mesmo cliente cujos bens e/ou serviços prometidos constituem um único escopo e encontravam-se divididos entre mais de uma empresa do grupo Embraer.	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 de desempenho combinadas de forma a espelhar a margem apurada.
	Alterações nas quantidades das obrigações de desempenho e consequente mudança na distribuição da receita total entre elas.	Este impacto trouxe a necessidade de redistribuir o preço da transação entre as obrigações de desempenho desses contratos. A redistribuição das receitas seguiu as orientações trazidas pelas normas sobre estimativa de um preço de venda individual ( <i>stand alone</i> ) e alocação de descontos. 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.
	Alteração no valor do preço da transação devido à existência de contraprestações variáveis em determinados contratos.	Anteriormente, algumas contraprestações variáveis eram contabilizadas em resultado como despesas operacionais. Os métodos para identificação do valor das contraprestações variáveis, bem como das restrições sobre ele não sofreram alterações.

Fonte: Elaborada pela autora com base nas demonstrações financeiras da companhia

Examinando as justificativas para os ajustes apresentados pelas companhias, é possível corroborar parcialmente com a expectativa dos impactos por setor apresentado no XIV Congresso Nacional de Estudo Tributários, discutida anteriormente, já que as empresas de telecomunicações realmente tiveram impacto na identificação das obrigações contratuais de desempenho, tendo que separar venda de aparelhos e serviços, com ou sem desconto, assim como a alocação do preço de transação para cada obrigação identificada. Entretanto, a maioria das farmacêuticas não apresentaram impacto significativo em seus resultados, contrariando as expectativas no estudo. É notável, porém, que ao comparar os motivos dos ajustes por setor, constata-se que realmente, setores distintos estão propícios à impactos diferentes.

Um ponto relevante da análise, é a evidenciação por parte das companhias quanto a identificação de ativos decorrente do custo incremental. Vale reforçar que este ponto não se trata de uma alteração trazida pelo CPC 47, conforme visto na análise comparativa entre CPC 47 e CPC 30, logo, as empresas já podiam estar adotando este tratamento contábil. Adicionalmente, o CPC 16 de estoques, também trata do assunto.

E para finalizar, e novamente reforçar a pesquisa de Khatib (2018), a Embraer, empresa do setor de material aeronáutico de defesa, evidenciou seus ajustes decorrentes de necessidade de combinação de contratos para mesmo cliente (passo 1), alteração na quantidade de obrigações de desempenho (passo 2) e alteração no valor do preço de transação (passo 3). A empresa não apresentou impacto no passo 5, conforme esperado pela apresentação de Khatib (2018).

#### **4.3 Fatores que impactaram as demonstrações financeiras versus *Basis for Conclusion***

Utilizando o documento *Basis for Conclusion*, é possível verificar que tanto o CPC 47, quanto o CPC 30, abordam o conceito de reconhecimento de receita somente sobre o volume com alta probabilidade de realização. Como pode ser notado, a empresa Biotoscana evidenciou a reclassificação de ativo para passivo em sua demonstração, o que de fato não é um impacto da adoção do CPC 47, já que o CPC 30, página 8, instruía que as devoluções são um passivo calculado com base em experiências anteriores e outros fatores relevantes. A Hypera demonstrou que houve impacto nesta mesma linha pois utilizava valores já conhecidos de devolução ao invés de estimar a probabilidade da ocorrência de tal passivo, o que também já poderia ter sido coberto com o CPC 30, visto que a norma falava em valor com base em experiências anteriores. A Profarma não traz evidenciação sobre este tema em seus relatórios financeiros.

Analisando o item garantia, entende-se que a norma antiga já apresentava elementos para que a empresa realizasse as devidas estimativas para confrontar receita e despesa no mesmo momento, atendendo assim, o regime de competência. A Embraer, empresa que possui essa prática, não publicou impactos para este tema.

Referente ao assunto agente *versus* principal, nenhuma variação entre as comparações de normas foi identificada, e as empresas analisadas não trouxeram o ponto para discussão e/ou evidenciação.

Opções de clientes para bens ou serviços adicionais são mais conhecidos como programas de incentivos para clientes, por meio de volumes adicionais, descontos e/ou preço diferenciados. Ambas as normas apresentam direcionamentos sobre o assunto, sem alterações teóricas observadas. A Hypera evidenciou a reclassificação dos acordos comerciais da linha de despesa para dedução de vendas. Esse registro contábil já era citado no CPC 30, página 5, onde traz:

O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2012, p. 5).

Direitos não exercidos pelos clientes e acordos de recompra também foram discutidos pelo *Basis for Conclusion*, entretanto não houve alterações relevantes. Nenhuma das empresas apresentou tais conteúdos como mudanças advindas da adoção do CPC 47.

Licenciamento apresentou um detalhamento maior no CPC 47, quando comparado ao CP 30, já que o CPC 47 não induz o leitor a realizar a contabilização em valores iguais pelo período do contrato para os casos de concessão de licença por um período, instruindo, portanto, que o registro contábil acompanhe o cumprimento da obrigação de desempenho. Entretanto é importante ressaltar que o CPC 30, página 21, prescreve que de forma prática o reconhecimento pode ocorrer linearmente durante o prazo contratual, o que significa que o termo linearmente não é mandatório. Se considerado que o CPC 00 instrui que o reconhecimento de receita deve ocorrer simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos e da diminuição nos passivos, pode-se concluir que o reconhecimento linear só atende ao conceito estrutural se a quantidade de utilização da licença for a mesma para o período de tempo, caso contrário, a empresa deveria refletir o montante utilizado em cada período para impactar adequadamente o desempenho econômico (aumento de ativo e diminuição de passivo) da companhia.

#### 4.4 E qual foi a percepção do *focus group* quanto à adoção do CPC 47?

Com base nas respostas para cada pergunta do roteiro, entende-se que a resposta sim significa que os participantes compreendem que a empresa sofreu algum impacto no momento da implementação do CPC 47, com exceção do participante 5, que por ser um estudioso do tema, suas respostas estão embasadas na perspectiva de impactos que ele entende que as empresas poderiam sofrer. Dentro deste contexto, observa-se que a maioria dos participantes vivenciou um impacto decorrente do CPC 47 e/ou entende que as empresas deveriam sofrer impacto, já que o sim apareceu 14 vezes em um universo de 35 respostas, certificando, portanto, um impacto de 40% de variações em suas demonstrações.

Quadro 17: *Focus Group* - Impacto nos passos do reconhecimento

	Part. 1	Part. 2	Part. 3	Part. 4	Part. 5	Part. 6	Part. 7
Passo 1: Contrato	Não	Sim	Sim	Não	Não	Não	Não
Passo 2: Obrigação de Desempenho	Sim	Não	Não	Não	Não	Não	Sim
Passo 3: Preço	Não	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
Passo 4: preço versus Obrigação de desempenho	Não	Não	Não	Não	Sim	Não	Sim
Questão 5: Algo mais?	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim	Não

Fonte: Elaborada pela autora

Nota-se que os participantes 5 e 7 foram os que mais apresentaram respostas sim, o que demonstra coerência com a experiência dos dois especialistas, já que um identificou os efeitos que entende, por meios de suas pesquisas, que as empresas deveriam apresentar como ajuste e o outro, por trabalhar com consultoria, teve a oportunidade de participar de diversas implementações da norma, aumentando, portanto, o seu leque de visualizações de consequências decorrente da nova norma.

Examinando os motivadores dos impactos apontados pelos especialistas, apura-se que além de reconhecerem que há novos conceitos na nova norma, também discutiu-se ajustes devido a uma clareza maior, justificada por um maior detalhamento, como por exemplo, o esclarecimento para o tratamento contábil de royalties e uma melhor definição para clientes, assim como alterações resultante de uma nova percepção por parte da empresa no momento de revisão de seus contratos.

Quadro 18: *Focus Group* – Motivos do impacto nos passos do reconhecimento

Roteiro	Part. 1	Part. 2	Part. 3	Part. 4	Part. 5	Part. 6	Part. 7
Passo 1: Contrato	Clareza	Novo	Entendimento	N/A	N/A	N/A	N/A
Passo 2: Obrigação de Desempenho	Entendimento	N/A	Clareza	N/A	Clareza	N/A	Novo
Passo 3: Preço	Estimativa	N/A	Estimativa	Novo	Novo	Novo	Novo
Passo 4: preço versus Obrigação de desempenho	N/A	N/A	N/A	N/A	Novo	N/A	Novo
Questão 5 Algo mais?	Clareza	N/A	N/A	Novo	Novo	Processo	N/A

Fonte: Elaborada pela autora

Para os ajustes entendidos como decorrentes de novos aspectos na norma, verificou-se que estes estão alinhados com os impactos que os materiais teóricos apontavam como possíveis impactos para as companhias, tais como, o reconhecimento distinto devido a segregação de produto e serviço, e a alteração derivada da contraprestação variável. Os motivos dos ajustes discutidos receberão maiores detalhes na análise realizada pelo NVivo®.

#### 4.5 Percepção do *focus grupo* quanto à adoção do CPC 47 utilizando o NVivo®

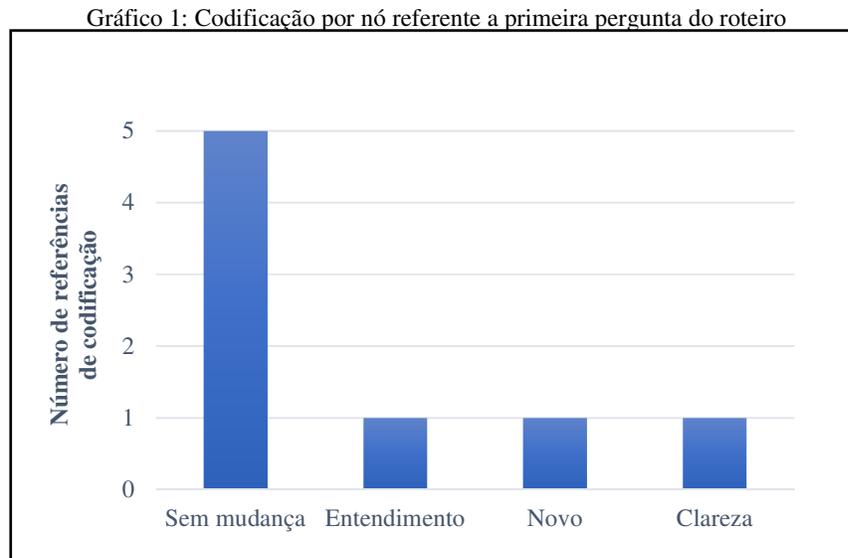
Analisando as respostas do *focus grupo* por meio do *software* NVivo®, confirma-se que para a maioria dos especialistas não houve grandes impactos na implementação do CPC 47, já que a referência sem mudança é a que aparece mais vezes no discurso dos participantes, demonstrando a preponderância dos casos em que os especialistas entendem que o ponto questionado não se refere a um requerimento novo do CPC 47.

Figura 3: Resultado Codificação

Nós		
Nome	Fontes	Referências
Clareza		4 / 8
Entendimento		2 / 2
Estimativa		1 / 3
Novo		5 / 12
Processo		1 / 1
Sem mudança		5 / 20

Fonte: Elaborada pela autora

Por meio dos gráficos extraídos do próprio recurso do NVivo®, percebe-se que os passos 1, 2 e 4 são os que apresentaram menos impacto, já o nó sem mudança é o mais representativo nestes passos.

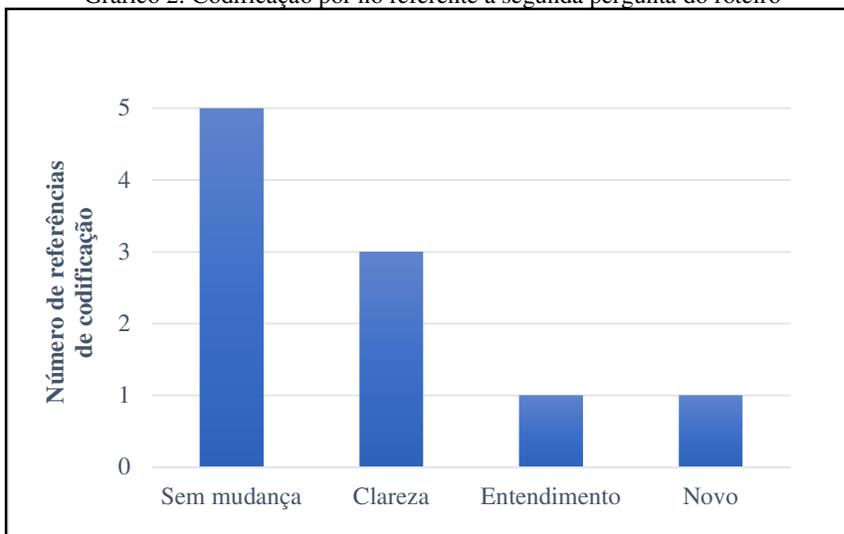


Fonte: Elaborada pela autora

No passo 1 observa-se que já durante a leitura dos contratos uma empresa teve um entendimento diferente de seu modelo de negócio, impactando, portanto, seu reconhecimento de receita. Durante o fórum, o participante 3 deixou claro que não acredita que seja uma mudança de norma e sim de interpretação por parte da companhia, que se alterou com a revisão de seus contratos.

Ainda nesse passo, é relevante destacar que o impacto classificado como novo pela empresa, o participante 2 entende que a implementação da norma não afetou significativamente suas demonstrações, já que o ajuste apontado refere-se a uma reclassificação de balanço para evidenciação de ativos em andamento.

Gráfico 2: Codificação por nó referente a segunda pergunta do roteiro

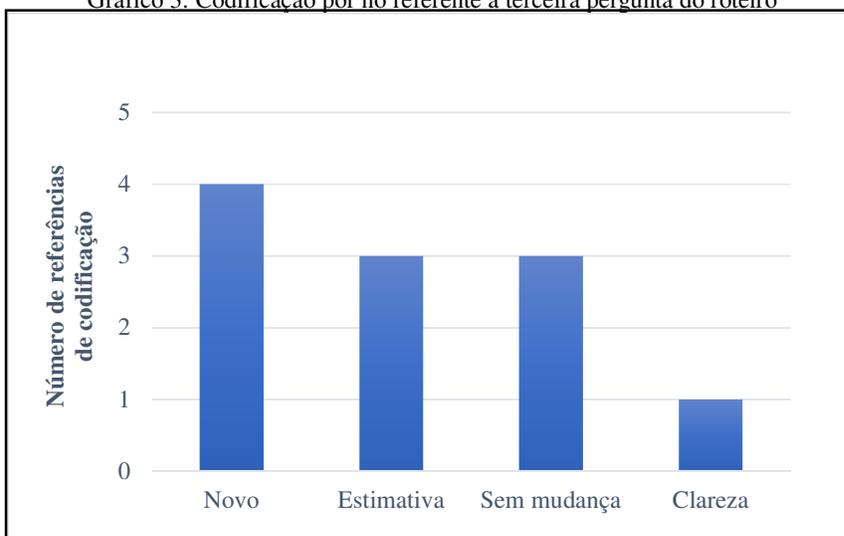


Fonte: Elaborada pela autora

No passo 2, o impacto trazido em discussão, assim como no passo 1, foi resultado de um novo entendimento por parte da companhia no momento que revisitou a operação. De acordo com o participante 1, a maior clareza trazida pela norma levou a empresa a ter uma percepção diferente do adotado anteriormente.

Em relação ao impacto considerado como novo, o participante 7 trouxe como exemplo empresas que não realizava a segregação entre produto e serviço no momento do reconhecimento de receita.

Gráfico 3: Codificação por nó referente a terceira pergunta do roteiro



Fonte: Elaborada pela autora

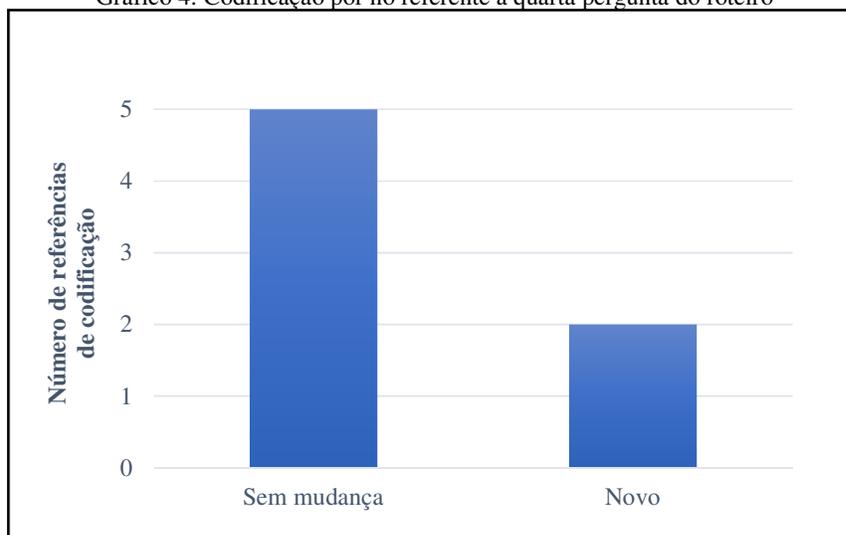
Com base na discussão, nota-se que o passo 3 foi o que mais gerou impactos para as empresas, pois 3 companhias passaram a realizar estimativas para refletir o reconhecimento da receita no momento mais adequado do ponto de vista da norma. Dois participantes não entraram em detalhe da estimativa realizada por questão de confidencialidade, mas o participante 6 expôs que no seu caso foi preciso ajustar as provisões de incentivo a cliente para que passasse a ser contabilizada no momento da venda (ao invés de ser registrada no momento de utilização da verba pelo cliente). Visto que neste momento o valor exato que será dispendido não é sabido, estima-se o montante provável para o reconhecimento temporal adequado.

O participante 4 trouxe como ponto de ajuste algumas despesas que eram contabilizadas como despesas comerciais e que com o CPC 47 passaram a ser contabilizadas como dedução de receita.

O participante 5 destacou que no Brasil, empresas que vendem a prazo deveriam ter impactos em virtude do ajuste a valor presente, mas afirma que é algo que já era abordado pelo CPC 30, mas agora ficou mais evidente devido ao termo componente significativo. Para ele, o ponto de novidade apresentado para este passo seria a contraprestação variável que, segundo o participante, não tinha no CPC 30.

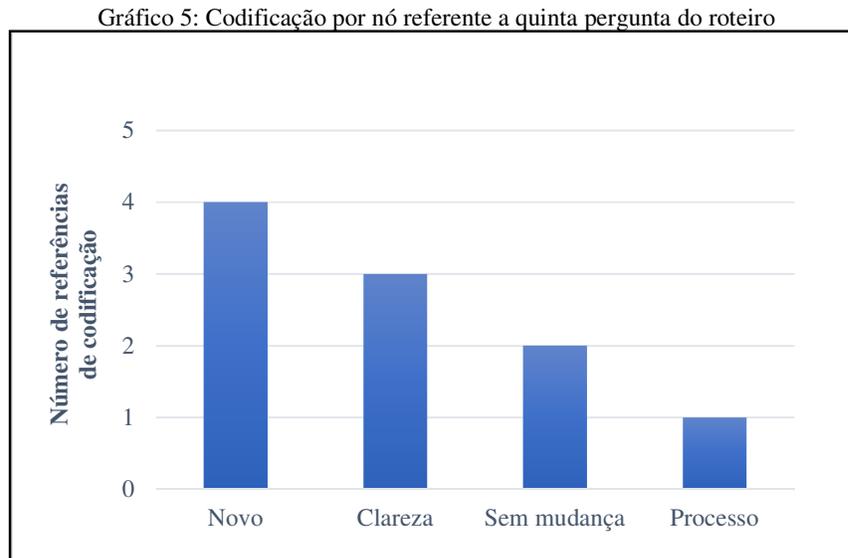
E por último, o participante 7 trouxe como exemplo de impacto vivenciado a determinação do preço considerando descontos futuros sabidos.

Gráfico 4: Codificação por nó referente a quarta pergunta do roteiro



Fonte: Elaborada pela autora

Verifica-se pelo gráfico que o passo 4 foi o menos afetado, segundo a discussão promovida pelos participantes do *focus group*. Entretanto é visível que houve dois pontos classificados como novo neste momento. De acordo com os participantes 5 e 7, aqui cabe a consequência da separação entre produtos e serviços, mencionada anteriormente.



Fonte: Elaborada pela autora

Adicionalmente aos exemplos trazidos ao longo da discussão a respeito dos passos do CPC 47, a última pergunta do roteiro questionava se houve algum ponto adicional que eles lembrassem decorrente da adoção do CPC 47.

Dentro da codificação denominada Novo, foi considerado o ponto da contraprestação a pagar ao cliente, e o participante 5 trouxe como exemplo ilustrativo o das companhias aéreas que terão que reembolsar o cliente que não voar. O participante também trouxe o ponto do custo incremental, que em sua opinião é novidade no CPC 47, mas ressalta que o tratamento contábil já era permitido via CPC 16, de estoque. O mesmo participante também destaca a impacto em preço da transação em virtude de descontos que podem ser concedidos no meio do caminho do contrato, o que pode gerar alteração de receita de forma retroativa.

O participante 6 trouxe um ponto interessante que foi o impacto causado no processo da companhia, já que tiveram que revisar os fluxos de construção de contratos para garantir que todos os requisitos exibidos pela norma estejam de forma clara, inclusive para a revisão deste no momento de auditoria.

O participante 7 evidenciou que um de seus clientes, que possui o governo como cliente, passou a reconhecer a receita de um medicamento de forma antecipada, isto é, no momento de aprovação por parte da ANVISA (Agência Nacional de Vigilância Sanitária). Segundo o participante, esse reconhecimento já era possível de ser feito pelo CPC 30, mas agora a norma parece dar uma clareza maior para tal tratamento.

Em suma, pode ser notado que a discussão trazida pelo *focus group* corrobora com os ajustes que foram encontrados na análise das demonstrações financeiras das empresas analisadas, pois, a amostra de empresas de medicamentos e o participante 6, representante de bens de consumo, apresentaram ajustes referente ao passo 3, já que identificaram obrigações a serem estimadas no momento da receita (devolução e incentivos a clientes). O participante 7 trouxe o testemunho de empresas que assim como o setor de telecomunicações, sofreu o impacto no passo 2, por passar a segregar produtos e serviços em seu reconhecimento contábil. O item complementar que foi identificado na discussão do *focus group* que não apareceu nas análises das notas explicativas foi o maior detalhamento apontado pelos participantes quanto ao reconhecimento de royalties.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo comparar o CPC 30 e o CPC 47 para identificar quais as reais diferenças que justificam impactos nas demonstrações financeiras das empresas dos setores de telecomunicações, medicamentos e outros produtos e material aeronáutico e de defesa que possuem divulgação na B3.

O desenvolvimento da pesquisa exploratória proposta, cuja finalidade era conhecer com maior profundidade o assunto a fim de torná-lo mais claro, dado que se trata de uma norma de adoção recente, baseou-se na pesquisa documental, já que fez o uso dos pronunciamentos contábeis para análise comparativa entre as normas e a averiguação das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas para análise dos impactos.

A comparação conceitual realizada entre o CPC 30 e o CPC 47 demonstrou que não houve alteração significativa entre elas, posto que o único ponto que pode causar discussões é o detalhamento por parte do CPC 47 quanto à identificação de possíveis obrigações inseridas nos contratos que devam ser estimadas no momento do reconhecimento da receita, como são os casos das devoluções, incentivos de vendas e garantias, por exemplo. Tais casos exigem a contraprestação variável no momento de determinação do preço, o que estabelece que se o “preço de venda individual não for diretamente observável, a entidade deve estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2016).

Todavia, conforme discutido nesta pesquisa, o ponto de identificação de obrigações, em ambas as normas há a descrição de que descontos, devoluções e garantias devem estar associados à venda, logo a instrução atual somente contém um texto com maior minúcia. Já o ponto da consideração da contraprestação variável, apesar de realmente não ter referência direta no CPC 30, se for considerada a estrutura conceitual, que diz que toda informação deve além de ser relevante, deve representar com fidelidade o evento que se propõe retratar, associado ao regime de competência, ou ainda recorrer ao CPC 25, que instrui quanto a constituição de passivos de prazo ou valores incertos, é possível concluir que ainda que o CPC 30 não deixava explícita a exigência da estimativa de contraprestação variável, o CPC 00 e o CPC 25 davam embasamento para que estas contabilizações fossem realizadas de forma a dar maior clareza para o usuário da informação a respeito de suas transações e/ou obrigações.

Como forma de complementar os resultados capturados por meio da pesquisa qualitativa, realizou-se um *focus group*, que de forma geral validou que os ajustes previstos foram os que aconteceram na prática. Ainda assim, a maior parte dos especialistas afirma que alguns pontos já eram de alguma forma tratados no CPC 30, mas agora o CPC 47 trouxe um maior detalhamento e tais direcionamentos mais claros resultaram em ajustes para as empresas. A utilização da análise de conteúdo por meio do *software* NVivo® ajudou a evidenciar os pontos de discussão gerados pelo grupo, mostrando que os passos 1, 2 e 4 foram os que menos apresentaram impacto, enquanto o passo 3 foi o que mais motivou ajustes para as empresas.

Visto que um dos pontos que os órgãos reguladores tinha como objetivo com a nova norma era o detalhamento de casos mais completos, conforme visto na introdução deste trabalho, foi possível verificar na discussão do *focus group* que os participantes perceberam tal diferença, trazendo, inclusive, tal detalhamento com um dos fatores para a geração de ajustes em seus relatórios, decorrente de um novo entendimento para o tipo de negócio que empresa trabalha.

Em resumo, conclui-se que o CPC 30 não detalhava de forma suficiente algumas práticas e procedimentos, o que o CPC 47 passou a fazer, resultando assim em impactos na contabilidade das empresas. Ainda que a análise teórica da comparação entre os pronunciamentos não tenha apresentado diferenças, não se pode ignorar o fato que o CPC 47 trouxe um impacto real aos resultados das empresas, conforme notado, tanto no estudo das demonstrações das empresas analisadas, quanto na discussão proporcionada pelo *focus group*. Conforme anteriormente citado, o próprio IFRS *Foundation* afirma que a nova norma se fez necessária devido ao alto nível de detalhamento que existia no USGAAP e a falta de exemplos mais complexos no IFRS, evidenciando que o ponto chave da discussão para a nova norma foi a instrução de como utilizar os conceitos para o reconhecimento de receita. Ao associar essa afirmação do órgão à análise percorrida ao longo deste trabalho, que verificou que conceitualmente a nova norma não apresentou alterações relevantes, mas o fato de se emitir uma nova norma com passos mais claros e/ou diretivos, incorporados de diferentes instruções que eventualmente estavam sendo tratados em diferentes normas, mas que também impactam o reconhecimento de receita, como é o caso de provisões, por exemplo, leva os usuários a terem interpretações diferentes de suas operações, ainda que em essência, a norma não tenha sofrido grandes alterações.

A discussão gerada pela a emissão de uma nova norma contábil demonstra a importância de se entender os conceitos contábeis, para análise dos impactos trazidos por um novo pronunciamento, e de se ter profissional contábil capacitado dentro de uma organização para garantir a qualidade da informação disponibilizada para os seus usuários.

Para estudos futuros, recomenda-se analisar estatisticamente se os impactos que as empresas divulgaram como decorrentes da adoção do CPC 47 são relevantes ou não.

Seria possível também, entender se a ausência de segregação entre receitas tem alguma influência do contexto fiscal, visto que, o reconhecimento de receita do produto no momento da venda, ao invés de ser efetuado ao longo do contrato, junto com a prestação de serviço, antecipa receita, o que leva a recolhimentos fiscais antecipados.

## REFERÊNCIAS

ALADWAN, M. **Flutuações no preço das ações e receita após a adoção antecipada do IFRS 15, Receita de contratos com clientes.** 2018. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/329718762\\_Fluctuations\\_of\\_Stock\\_Price\\_and\\_Revenue\\_after\\_the\\_Early\\_Adoption\\_of\\_IFRS\\_15\\_Revenue\\_from\\_Contracts\\_with\\_Customers](https://www.researchgate.net/publication/329718762_Fluctuations_of_Stock_Price_and_Revenue_after_the_Early_Adoption_of_IFRS_15_Revenue_from_Contracts_with_Customers)>. Acesso em: 18 mai. 2019.

ALVES, D.; Filho, D.; Henrique, A. O Poderoso NVivo: uma introdução a partir da análise de conteúdo. **Revista Política Hoje**, 2 Edição, v. 24, p. 119-134, 2015. Disponível em: <<https://periodicos.ufpe.br/revistas/politica hoje/article/view/3723>>. Acesso em: 18 mai. 2019.

AMBITO JURIDICO. **Contrato Mercantis.** 2010 Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-77/contratos-mercantis/>>. Acesso em: 07 jul. 2019.

ASSAF NETO, A. **Estrutura e análise de balanços: um enfoque econômico financeiro.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

AZEVEDO, Elayne Patrícia Ribeiro de Santana. **Um estudo sobre a probabilidade de sucesso de lobbying na IFRS 15: Análise das coalizões entre os respondentes.** 2017. 133 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Pernambuco, Pernambuco, 2017. Disponível em: <<https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/26467/1/DISSERTA%C3%87%C3%83O%20Elayne%20Patr%C3%ADcia%20Ribeiro%20de%20Santana%20Azevedo.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 1979.

BEUREN, I. et al. (Org.) **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CAPELOTTI, J. **Considerações acerca do conceito de contrato.** 2009. Disponível em: <<https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-civil/consideracoes-acerca-do-conceito-de-contrato/>>. Acesso em 08 jul. 2019.

CARVALHO, N.; LEMES, S.; COSTA, F. **Contabilidade Internacional Aplicação das IFRS** 2006. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, N. LEMES, S. **Contabilidade Internacional para Graduação.** 2010. São Paulo: Atlas, 2010

CALIXTO, L. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 157-187, 2010.

COELHO, C.; NIYAMA, J.; RODRIGUES, J. Análise da Qualidade da Informação Contábil Frente a Implementação dos IFRS: uma pesquisa baseada nos periódicos internacionais (1999 a 2010). **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 6, n. 2, 2011.

COVA, C. Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS15), que trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com Clientes, e seus Efeitos

Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 64, p. 48- 56, set./dez. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 30: Receitas. 2012**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 47: Receita de Contrato com Clientes**. 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 21 abr. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL**. 2011. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2011/001374](http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374)>. Acesso em: 24/08/2019.

CRESWELL, J. **Projeto de Pesquisa: Métodos Qualitativo, Quantitativo e Misto**. Tradução Magda Lopes. Porto Alegre: Artmed, 2016.

CUNHA, Paulo. **Proposta sistematizada de características e ações dos agentes internos da governança corporativa que possa contribuir à qualidade das demonstrações contábeis**. 2011. 295f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração). Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, SC, 2011. Disponível em: <[http://www.bc.furb.br/docs/TE/2011/354579\\_1\\_1.pdf](http://www.bc.furb.br/docs/TE/2011/354579_1_1.pdf)>. Acesso em: 19 nov. 2018.

DE GEORGE, T.; LI, X.; SHIVAKUMAR, L. A review of the IFRS adoption literature. **Review of Accounting Studies**, v. 21 (3), p. 898-1004, 2016. Disponível em: <10.1007/s11142-016-9363-1>. Acesso em: 01 dez. 2018.

ELISEU M. In: GEDEC. **Grupo de Estudos sobre Direitos e Contabilidade**. 2014. Disponível em: <[http://direitosp.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata\\_reconhecimento\\_de\\_receitas\\_-\\_prof.\\_eliseu\\_martins\\_30.04.14\\_pgr.pdf](http://direitosp.fgv.br/sites/direitogv.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata_reconhecimento_de_receitas_-_prof._eliseu_martins_30.04.14_pgr.pdf)>. Acesso em: 20 nov. 2017.

ELISEU M. In: CONVECON. **25º Convenção dos Profissionais de Contabilidade do Estado de São Paulo**. 2017. Disponível em: <http://convecon.com.br/site/wp-content/uploads/2017/10/Eliseu-Martins.pdf>. Acesso em 10 jan. 2019.

FAGUNDES, Vanessa. **O reconhecimento da receita em contratos com clientes com uma abordagem a adoção do CPC 47 (IFRS15): um estudo comparativo das mudanças das normas em empresas de construção civil e incorporadoras**. 2017. 79f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/20759>>. Acesso em: 2018 out. 2006.

FASB, ?. **Comparability in International Accounting Standards – A Brief History.** Disponível em: <<https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>>, Acesso em: 07 Jul. 2019.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Memorandum of Understanding.** 2002. Disponível em: <<https://www.fasb.org/news/memorandum.pdf>> Acesso em: 12 nov. 2018.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD - ACCOUNTING STANDARDS CODIFICATIONS. **Basis for Conclusion.** 2018. Disponível em: <<https://asc.fasb.org/help&cid=1176166301010>>. Acesso em 19 nov. 2018.

GATTI, B. **Grupo Focal na Pesquisa em Ciências Sociais e Humanas.** Brasília – DF: Liber Livro, 2012.

GELBCKE, E.R.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E. **Manual de Contabilidade Societária – Aplicável a todas as sociedades – De acordo com as normas internacionais e do CPC.** São Paulo: Atlas, 2018.

HENDRIKSEN, E.; BREDA, M. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNACIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS. **IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers,** 2017. Disponível em: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>). Acesso em: 19 out. 2017.

\_\_\_\_\_. **Who we are.** Disponível em: <<https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#about-us>>. Acesso em 16 set. 2018.

\_\_\_\_\_. **Use of IFRS Standards Around the World,** 2018. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>>. Acesso em: 07 out. 2018.

INTERNACIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOUNDATION. **Basis for Conclusions. International Financial Reporting Standard. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers.** 2014. Disponível em: <[http://www.kasb.or.kr/upload/constancy/20140616/IFRS15\\_Basis%20for%20Conclusions\\_Website\\_190.pdf](http://www.kasb.or.kr/upload/constancy/20140616/IFRS15_Basis%20for%20Conclusions_Website_190.pdf)>. Acesso em 19 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. **Project Summary and Feedback Statement – IFRS 15.** 2014. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/project/revenue-from-contracts-with-customers/project-summary-feedback-statement.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. **Entenda a definição de contrato.** 2011. Disponível em: <<https://idec.org.br/consultas/dicas-e-direitos/entenda-a-definicao-de-contrato>>. Acesso em: 05 mar. 2019.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. **Curso de contabilidade para não contadores.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; CARVALHO, N. Contabilidade: Aspectos Relevantes da Epopéia de sua Evolução. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.16, n. 38, p. 7-19, 2015. Disponível em: <<http://www.revistas.usp.br/rcf/article/view/34155>>. Acesso em 11 mar. 2018.

KHATIB, A.S. E. Reconhecimento de Receita: IFRS 15 e os novos desafios para as empresas brasileiras. In: XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários. Racionalização do Sistema Tributário. 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/hotsites/hotsiteXV/wp-content/uploads/2018/01/3-Ahmed-Sameer-El-Khatib.pdf>>. Acesso em: 24 fev. 2019.

KOHLER, H.; MANH, A. **Uma análise da contribuição do setor de telecomunicações para o processo do IASB com referência a teoria rede ator**. 2018. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/324084512\\_An\\_analysis\\_of\\_the\\_contribution\\_of\\_the\\_telecommunications\\_sector\\_to\\_IASB\\_due\\_process\\_with\\_reference\\_to\\_actor-network\\_theory](https://www.researchgate.net/publication/324084512_An_analysis_of_the_contribution_of_the_telecommunications_sector_to_IASB_due_process_with_reference_to_actor-network_theory)>. Acesso em: 18 mai. 2019.

KPMG. **IFRS em destaque 02/14: First Impressions. IFRS 15 – Receita de contrato com clientes**. 2014. Disponível em: <<https://home.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-02.14.pdf>>. Acesso em 10 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. **IFRS 15 Receitas. É hora de se envolver**. 2016. Disponível em: <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-03-16.pdf>> Acesso em: 21 out. 2017.

LAGE, M. C. Utilização do software NVivo em pesquisa qualitativa: uma experiência em EaD. **ETD - Educação Temática Digital**, 12(esp.), 198-226, 2011. Disponível em: <[https://www.ssoar.info/ssoar/bitstream/handle/document/24372/ssoar-etd-2011-esp-lage-utilizacao\\_do\\_software\\_nvivo\\_em.pdf?sequence=1&isAllowed=y&lnkname=ssoar-etd-2011-esp-lage-utilizacao\\_do\\_software\\_nvivo\\_em.pdf](https://www.ssoar.info/ssoar/bitstream/handle/document/24372/ssoar-etd-2011-esp-lage-utilizacao_do_software_nvivo_em.pdf?sequence=1&isAllowed=y&lnkname=ssoar-etd-2011-esp-lage-utilizacao_do_software_nvivo_em.pdf)>. Acesso em 02 jun. 2019.

LEMES, S.; SILVA, M. A Experiência de Empresas Brasileiras na Adoção das IFRS. **Contab. Vista & Rev.**, v. 18, n. 3, p. 37-58, jul./set. 2007.

LIMA, João Batista Nast de. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. 2011. 244f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2011. Disponível em: <10.11606/T.12.2011.tde-24032011-185955>. Acesso em: 06 out. 2018.

LOPES, I.; TEIXEIRA, M.; SLAVOV, T. Análise dos Potenciais Efeitos Tributário do CPC 47 (IFRS 15) nas empresas do Setor de Telecomunicações. In: 3º Congresso UNB de Contabilidade e Governança. 2017. Disponível em: <<http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/viewFile/6091/1609>>. Acesso em 12 nov. 2018.

LOURENÇO, I.; BRANCO, M. 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://doi.org/10.1590/1808-057x201500090>>. Acesso em 16 set. 2018.

MARTINS, G.; THEÓPHILO, C. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZZATO, A.; Grzybovski, D.. Análise de conteúdo como técnica de análise de dados qualitativos no campo da administração: potencial e desafios. **RAC**, Curitiba, v. 15, n. 4, pp. 731-747, Jul./Ago. 2011. Disponível em <<https://doi.org/10.1590/S1415-6552011000400010>>. Acesso em 18 mai. 2019.

MIRANDA, M. Teoria Geral dos Contratos. **Revista Virtual Direito Brasil**, v. 2, n. 2, 2008. Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/cont.pdf>>. Acesso em: 08 jul. 2019.

MORA, G.; SOUZA, C.; DALFIOR, V. IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes e seus Impactos nas Demonstrações Financeiras das Empresas. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2015. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512284.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2018

MORGAN, D. Focus group. **Annual Review of Sociology**. v. 22, p. 129 – 152, 1996.

MUELLER, G. **International Accounting**, Part I, Macmillan: New York, 1967.

NIYAMA, J. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2010.

NOBES, C. **International Classification of Financial Reporting**. 2. Ed. Londres: Routledge, 1992.

OLIVEIRA, A.; FARIA, A.; OLIVEIRA, L.; ALVES, P. **Contabilidade internacional: gestão de riscos, governança corporativa e contabilização de derivativos**. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, V.; LEMES, S. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. **R. Cont. Fin. – USP**, São Paulo, v. 22, n. 56, p. 155-173, maio/jun./jul./ago. 2011. Disponível em: <<https://www.redalyc.org/pdf/2571/257119480003.pdf>>. Acesso em 07 Jul. 2019.

PASQUALE, Cinthia Ponara Russo. **Ajustes às atividades de controles internos em face da adoção do IFRS 15**. 2017. 51 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - FECAP, São Paulo. Disponível em: <<http://tede.fecap.br:8080/jspui/handle/jspui/755>>. Acesso em: 16 out. 2018.

PETERS, R. **Impact of New Revenue Recognition Standards on Public Companies. Part I: Examining Early and Standard Adopters**. 2018. Disponível em: <<https://www.intelligize.com/thank-you-whitepaper-revrec/>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **IFRS 15 O futuro está aqui. Analisando o impacto da nova norma sobre reconhecimento de receita**. 2017 Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/servicos/assets/2017/futuro-ifrs-17-site.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2019.

OYEDOKUN, E. **Revenue Recognition Paradox: A Review of IAS 18 and IFRS15**. 2016. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/317996234\\_Revenue\\_Recognition\\_Paradox\\_A\\_Review\\_of\\_IAS\\_18\\_and\\_IFRS\\_15/download](https://www.researchgate.net/publication/317996234_Revenue_Recognition_Paradox_A_Review_of_IAS_18_and_IFRS_15/download)>. Acesso em: 24 out. 2018.

ROCHA, S. Relação Contabilidade/Tributação Pós IFRS: O CPC 47 e as Novas Regras de Contabilização de Receitas de Contratos com Clientes. In: III Workshop de Contabilidade e Tributação realizado na Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FEA-RP/USP). 2018. Disponível em: <[http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18\\_Sergio-Andre-Rocha\\_CPC-47.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/10/2017-10-18_Sergio-Andre-Rocha_CPC-47.pdf)>. Acesso em 03 nov. 2018.

RIBEIRO, M. **Contratos Empresariais**. 2018. Disponível em: <<https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/252/edicao-1/contratos-empresariais>>. Acesso em: 08 jul. 2019.

SANTOS, E.; PONTE, V.; MAPURUNGA, P. Adoção Obrigatória do IFRS no Brasil (2010): Índice de Conformidade das Empresas com a Divulgação Requerida e Alguns Fatores Explicativos. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 25, n. 65, p. 161-176, 2014. Disponível em: <<https://doi.org/10.1590/S1519-70772014000200006>>. Acesso em: 16 set. 2018.

SANTOS, Á. G. dos. **O impacto da norma IFRS 15 no setor de telecomunicações. Caso de Estudo: Grupo NOS**. 2017. 69 f. Relatório de Estágio (Mestrado em Economia) – Faculdade de Economia do Porto, Universidade do Porto. Porto, 2017. Disponível em: <<https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/108024/2/222762.pdf>>. Acesso em: 01 dez. 2018.

SILVA, R. L. M. da. **Adoção completa das IFRS no Brasil: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio**. 2013. 219 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. Disponível em: <10.11606/T.12.2013.tde-03062013-162758>. Acesso em: 15 set. 2018.

TAVARES, T. N. **A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção**. 2016. 74 f. Dissertação (Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Disponível em: <<http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/2845>>. Acesso em: 24 out. 2018.

TONG, T. **Uma revisão do IFRS 15 Receita de Contratos com Clientes**. 2014. Disponível em: <[http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-0915%20Review%20of%20IFRS%2015%20\(TLT\).pdf&file\\_path=pdf](http://www.masb.org.my/pdf.php?pdf=2014-0915%20Review%20of%20IFRS%2015%20(TLT).pdf&file_path=pdf)>. Acesso em 18 mai. 2019.

TRABELSI, N. **IFRS 15 adoção antecipada e informação contábil: o caso de companhias de imóveis em Dubai**. 2019. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/publication/329718762\\_Fluctuations\\_of\\_Stock\\_Price\\_and\\_Revenue\\_after\\_the\\_Early\\_Adoption\\_of\\_IFRS\\_15\\_Revenue\\_from\\_Contracts\\_with\\_Customers](https://www.researchgate.net/publication/329718762_Fluctuations_of_Stock_Price_and_Revenue_after_the_Early_Adoption_of_IFRS_15_Revenue_from_Contracts_with_Customers)>. Acesso em: 18 mai. 2019.

Tutorial Nvivo. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=pYVVfRIjZFo>>. Acesso em: 02 jun 2019.

VERGARA, S. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo: Atlas, 2011.

**APÊNDICE 1: Roteiro para análise das demonstrações financeiras**

Conceito	IFR15 Basis for Conclusions		CPC 47		CPC 30	
	Referência Guia	Referência Norma	Já abordava?	Referência Norma	Referência Norma	
Devolução	<p>Pag. 97</p> <p>Se um contrato permite devolução, ele possui duas obrigações, a venda do produto e/ou a prestação de serviço e obrigação pelo direito de devolução deste. Visto que a empresa possui uma quantidade incerta de volume de vendas, ela só deve reconhecer a receita que seja altamente provável de ocorrer e reconhecer um passivo para a obrigação de devolução para o cliente.</p>	<p>1. 119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os itens seguintes:</p> <p>(d) obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares; e</p> <p>2. 126. A entidade deve divulgar informações sobre métodos, informações e premissas utilizados para todas as alíneas seguintes:</p> <p>(d) mensurar obrigações de devolução, de restituição e de outras obrigações similares.</p> <p>3. Apêndice B – Orientação de Aplicação</p> <p>(c) venda com direito de devolução (itens B20 a B27).</p>	<p>Sim</p>	<p>1. Pag. 25 2. Pag. 26 3. Pag. 29</p>	<p>1. 16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida.</p> <p>(d) quando o comprador tem o direito de rescindir a compra por uma razão especificada no contrato de venda e a entidade vendedora não está segura acerca da probabilidade de devolução.</p> <p>2. 17. Se a entidade reter somente um risco insignificante inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Por exemplo, um vendedor pode reter a titularidade legal sobre os bens unicamente para garantir o recebimento do valor devido. Em tal caso, se a entidade tiver transferido os riscos e benefícios significativos inerente à propriedade, a transação é uma venda e a receita pode ser reconhecida. Outro exemplo diz respeito às vendas a varejo em que o valor da compra pode ser reembolsado se o cliente não</p>	<p>1. Pag. 7 2. Pag. 8 3. Pag. 14</p>

Garantia	Garantia por problemas posterior a compra deve considerada como uma obrigação de desempenho. A venda da garantia caracteriza-se como um serviço a parte e, portanto, deve ser considerado como uma obrigação de desempenho.	Pag. 99	1. 119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os itens seguintes: (e) tipos de garantia e obrigações relacionadas.  2. Apêndice B – Orientação de Aplicação (d) garantias (itens B28 a B33).	1. Pag. 25 2. Pag. 29	Sim	ficar satisfeito. A receita em tais casos é reconhecida no momento da venda, desde que o vendedor possa estimar confiavelmente as devoluções futuras. O passivo correspondente a tais devoluções deve ser calculado tomando por base experiências anteriores e outros fatores relevantes  3. Direito de devolução: receita é reconhecida quando houver aceitação formal do comprador ou os bens tenham sido entregues e o tempo de rejeição tenha expirado.	1. Pag. 7 2. Pag. 8 3. Pag. 12
Garantia						1. 16. Se a entidade reter riscos significativos da propriedade, a transação não é uma venda e a receita não pode ser reconhecida.  (a) quando a entidade vendedora retém uma obrigação em decorrência de desempenho insatisfatório que não esteja coberto por cláusulas normais de garantia.  2. 19. A receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao	

Principal <i>versus</i> Agente	O IFRS 15 exige que empresa determine se está atuando como principal ou	1. Pag. 102	1. Identificação de obrigação de desempenho:	1. Pag. 7 2. Pag. 25 3. Pag. 28	<p>princípio da confrontação das despesas com as receitas (regime de competência). As despesas, incluindo garantias e outros custos a serem incorridos após a entrega dos bens, podem ser confiavelmente mensuradas quando as outras condições para o reconhecimento da receita tenham sido satisfeitas. Porém, quando as despesas não possam ser mensuradas confiavelmente, a receita não pode ser reconhecida. Em tais circunstâncias, quaisquer valores já recebidos pela venda dos bens serão reconhecidos como um passivo.</p> <p>3. 36. A entidade deve divulgar quaisquer ativos e passivos contingentes de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos e os ativos contingentes podem surgir de itens tais como custos de garantia, indenizações, multas ou perdas possíveis.</p>	1. Para fins de divulgação na demonstração do resultado, a receita inclui somente os	1. Pag. 4 2. Pag. 22
--------------------------------------	---	-------------	--	---------------------------------------	--	--	-------------------------

<p>agente visto que suas obrigações de desempenho são diferentes. O principal controla os serviços produtos antes de serem transferidos para os clientes, logo o reconhecimento da venda pelo valor bruto representa bem esta obrigação de desempenho. Já o agente não controla os serviços e produtos antes da transferência para o cliente, pois ele somente realiza a intermediação entre principal e cliente, tendo assim sua representatividade reconhecida via comissão no momento da obrigação de performance.</p>	<p>26. Dependendo do contrato, bens ou serviços prometidos podem incluir, entre outros, os seguintes:</p> <p>(f) prestar serviço de providenciar para outra parte a transferência de bens ou serviços ao cliente (por exemplo, atuando como agente de outra parte, conforme descrito nos itens B34 a B38);</p> <p>2. Obrigação de desempenho</p> <p>119. A entidade deve divulgar informações sobre suas obrigações de desempenho em contratos com clientes, incluindo a descrição de todos os itens seguintes:</p> <p>(c) a natureza dos bens ou serviços que a entidade prometeu transferir, destacando quaisquer obrigações de desempenho no sentido de providenciar que outra parte transfira bens ou serviços (ou seja, se a entidade estiver atuando como agente);</p> <p>3. Orientação de Aplicação</p>	<p>Sim</p>	<p>ingressos brutos de benefícios econômicos recebidos e a receber pela entidade quando originários de suas próprias atividades. As quantias cobradas por conta de terceiros – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado não são benefícios econômicos que fluam para a entidade e não resultam em aumento do patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita. Da mesma forma, na relação de agenciamento (entre operador ou principal e agente), os ingressos brutos de benefícios econômicos provenientes das operações efetuadas pelo agente, em nome do operador, não resultam em aumentos do patrimônio líquido do agente, uma vez que sua receita corresponde tão somente à comissão combinada entre as partes.</p> <p>2. Determinando se entidade está agindo como operador (principal) ou como agente.</p>
---	--	------------	---

Opções de clientes para bens ou serviços adicionais	Alguns contratos da para o cliente a opção de compra adicional de produto ou serviços.	Pag. 103	(e) considerações sobre representante e agente (itens B34 a B38);	1. Se, no contrato, a entidade concede ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resulta em obrigação de desempenho no contrato somente se a opção proporciona um direito material ao cliente que não receberia sem celebrar esse contrato. Se a opção proporciona um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade antecipadamente por bens ou serviços futuros e a entidade reconhece a receita quando esses bens ou serviços futuros são transferidos ou quando a opção vence.	1. Pag. 38 2. Pag. 39 3. Pag. 39 4. Pag. 104	Sim	1. Interpretação de Programa de Fidelidade de Cliente: (a) O cliente pode resgatar os créditos de prêmio por prêmios tais como produtos ou serviços gratuitos ou com desconto. (b) A entidade aplica o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas e contabiliza créditos de prêmio como componente separadamente identificável da transação de venda em que eles são concedidos (“venda inicial”). O valor justo da contrapartida recebida ou a receber em relação à venda inicial será alocada entre os créditos de prêmio e os outros componentes da venda. (c) A contrapartida alocada aos créditos de prêmio é mensurada com base no seu valor justo, ou seja, o valor pelo qual os créditos de prêmio podem ser vendidos separadamente. (d) Se a própria entidade fornecer os prêmios, ela reconhece a contrapartida	1. Pag. 24
			2. Requer que a entidade aloque o preço de transação às obrigações de desempenho com base no preço de venda individual. Se o preço de venda individual para a opção do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não for diretamente observável, a entidade o deve estimar.					

	<p>Essa estimativa deve refletir o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos abaixo:</p> <p>(a) qualquer desconto que o cliente receba sem exercer a opção; e</p> <p>(b) a probabilidade que a opção seja exercida.</p> <p>(c) se o cliente tem direito material de adquirir bens ou serviços futuros e esses bens ou serviços são similares aos bens ou serviços originais no contrato e são fornecidos de acordo com os termos do contrato original, então a entidade pode, como alternativa usar a prática para estimar o preço de venda individual da opção, alocar o preço de transação para os bens ou serviços opcionais como referência para os bens ou serviços que se espera que sejam fornecidos e a correspondente contraprestação esperada.</p> <p>3. Por ocasião do recebimento de pré-pagamento de cliente, a</p>	
<p>alocada aos créditos de prêmio como receita quando os créditos de prêmio forem resgatados e ela cumprir suas obrigações de fornecer os prêmios. O valor da receita reconhecida é baseado no número de créditos de prêmio que foram resgatados em troca de prêmios, em relação ao número total que se espera que seja resgatado.</p>		

Direitos não exercidos pelos clientes	Guia para quebra (direito não exercido): entidade deve reconhecer a receita de acordo com performance do contrato baseado na transferência dos produtos e serviços prometidos no contrato. A quebra só deve ser reconhecida se for de alta probabilidade para não ocorrer reversões significante de reconhecimento.	Pag. 106	<p>entidade deve reconhecer um passivo de contrato no valor do pré-pagamento por sua obrigação de desempenho de transferir, bens ou serviços no futuro. A entidade deve baixar esse passivo de contrato (e deve reconhecer a receita) quando transferir esses bens ou serviços e, portanto, satisfizer sua obrigação de desempenho.</p> <p>4. Exemplos de contratos com opção de renovação que dá direito material ao cliente.</p>	<p>1. Pag. 39</p> <p>2. Pag. 39</p> <p>3. Pag. 39</p>	<p>Sim com ressalva. Fala de adiamento dos clientes, mas não especificam o cliente valores que o cliente tem direito e não o exerce, como é o caso do CPC 47.</p>	<p>1. Adiantamentos de clientes, totais ou parciais, para a entrega futura de bens que não se encontram no estoque: incluem-se nestes casos os produtos que ainda devem ser fabricados ou que devem ser entregues diretamente ao cliente por um terceiro; a receita é reconhecida quando as mercadorias são entregues ao comprador.</p> <p>2. Para efeitos de reconhecimento das receitas de prestação de serviços, os</p>	<p>1. Pag. 14</p> <p>2. Pag. 10</p>
---------------------------------------	---	----------	--	---	---	--	-------------------------------------

	<p>obrigação de desempenho.</p> <p>2. Se a entidade espera ter direito ao valor por quebra em passivo de contrato, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se a entidade não espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita quando a probabilidade do cliente exercer seus direitos restantes tornar-se remota. Para determinar se a entidade espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve considerar os requisitos nos itens 56 a 58 sobre restrições de estimativas de contraprestações variáveis.</p> <p>3. A entidade deve reconhecer um passivo (e não uma receita) para qualquer contraprestação recebida atribuível a direitos não exercidos de cliente os quais a entidade</p>			<p>pagamentos parcelados e os adiantamentos recebidos de clientes não correspondem, necessariamente, aos serviços executados:</p> <p>(a) Para fins práticos, quando os serviços prestados correspondam a um número indeterminado de etapas, durante um período específico de tempo, a receita deve ser reconhecida linearmente durante tal período, a menos que haja evidências de que outro método represente melhor a fase da execução do serviço.</p> <p>(b) Quando a conclusão da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimada confiavelmente, a receita somente deve ser reconhecida na proporção dos gastos recuperáveis.</p>
--	--	--	--	---

			<p>é obrigada a remeter a outra parte, por exemplo, entidade governamental de acordo com as leis aplicáveis sobre propriedade reclamada.</p>	<p>1. Pag. 28 2. Pag. 40 3. Pag. 106</p>	<p>1. Taxas ou royalties recebidos em decorrência da cessão dos direitos de uso dos ativos da entidade (tais como marcas, patentes, software, direitos autorais de composição, produção cinematográfica, etc.) são normalmente reconhecidos em conformidade com a substância do contrato. De forma prática, o reconhecimento pode ocorrer linearmente, durante o prazo contratual, como, por exemplo, de licença de direito de uso de certa tecnologia por um período específico.</p> <p>2. A cessão de direitos mediante um valor fixo ou uma garantia não reembolsável sob um contrato que não possa ser cancelado que autoriza o licenciado a explorar esses direitos livremente e que não incube qualquer obrigação ao cedente da licença, é, em substância, uma venda. Um exemplo é um</p>	<p>1. Pag. 21 2. Pag. 22 3. Pag. 22</p>
<p>Licenciamento</p>	<p>A empresa deve entender se a licença pode ou não ser distinta de outros bens e serviços para ser contabilizada como obrigação de desempenho única. Após distinção deve se determinar se a licença é transferida ao cliente em momento específico no tempo ou ao longo do tempo.</p>	<p>Pag. 108</p>	<p>1. Orientação de Aplicação: (i) licenciamento (itens B52 a B63B).  2. Licenciamento B54. Se a promessa de conceder uma licença não for distinta de outros bens ou serviços prometidos no contrato de acordo com os itens 26 a 30, a entidade deve contabilizar a promessa de conceder a licença e outros bens ou serviços prometidos juntamente como uma única obrigação de desempenho.  B55. Se a licença não for distinta, a entidade deve aplicar os itens 31 a 38 para determinar se a obrigação de desempenho (que inclui a licença prometida) é obrigação de desempenho que é satisfeita ao longo do tempo ou satisfeita em</p>	<p>1. Pag. 28 2. Pag. 40 3. Pag. 106</p>	<p>Sim com ressalva. Para o caso de licença ao longo do tempo traz a tratativa como linear, de acordo com o prazo do contrato e não com base na obrigação de desempenho (que pode ser que não seja linear).</p>	<p>1. Pag. 21 2. Pag. 22 3. Pag. 22</p>

			<p>momento específico no tempo.</p> <p>3. Exemplo de licenciamentos (Exemplo 54 a 61).</p>		<p>contrato de uso de software quando a cedente da licença não tem obrigações posteriores à entrega. Outro exemplo é a concessão dos direitos de exibição de filmes em mercados em que aquele que outorga a licença não tem qualquer controle sobre o distribuidor e não espera receber nenhuma receita relativa à venda de ingressos. Nesses casos, a receita é reconhecida no momento da venda.</p> <p>3. Em alguns casos, a receita de uma licença ou royalty está condicionada à ocorrência de evento futuro. Nesses casos, a receita é reconhecida somente quando for provável que a licença ou royalty venham a ser recebidos, o que ocorre normalmente após a realização do evento.</p>
<p>Acordos de Recompra</p>	<p>1. Se o contrato não obriga a recompra do ativo pela empresa, então o cliente obtém o controle do ativo, logo deve ser seguido os direcionamentos do item de agente versus principal.</p> <p>2. Se o cliente não obtém o controle do ativo, então o</p>	<p>1. Pag. 114 2. Pag. 117</p>	<p>1. Se a entidade tiver obrigação ou direito de recomprar o ativo (opção de compra ou a termo), o cliente não obtém o controle do ativo porque está limitado em sua capacidade de direcionar o uso do ativo, e de obter praticamente a totalidade dos benefícios</p>	<p>1. Pag. 44 2. Pag. 44</p>	<p>1. São casos em que o vendedor, no momento da venda, concorda com a recompra dos mesmos bens numa data posterior, ou o vendedor tem a opção de recompra, ou o comprador tem a opção de exigir a recompra, pelo vendedor, dos bens adquiridos. Em se tratando de acordo de recompra de ativo</p>

	<p><i>Board</i> decidiu pelos seguintes caminhos:</p> <p>(a) seguir a norma do IAS 17 – <i>Lease</i>, se o cliente paga pelo direito de usar o ativo;</p> <p>(b) é um contrato de financiamento, se o recebimento líquido da empresa é igual ou menos que zero.</p>	<p>remanescentes desse ativo, ainda que o cliente venha a ter a posse física do ativo.</p> <p>Consequentemente, a entidade deve contabilizar o contrato de uma das seguintes formas:</p> <p>(a) arrendamento mercantil de acordo com o CPC 06, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor inferior ao preço de venda original do ativo; ou;</p> <p>acordo de financiamento, caso a entidade possa ou deva recomprar o ativo por valor equivalente ou superior ao preço de venda original do ativo.</p> <p>2) Se a entidade tiver a obrigação de recomprar o ativo a pedido do cliente (opção de venda) ao preço que seja inferior ao preço de venda original do ativo, a entidade deve considerar no início do contrato, se o cliente tem incentivo econômico significativo para exercer esse direito. O exercício desse direito pelo cliente resulta no fato de o</p>	<p>Sim</p>	<p>que não seja financeiro, os termos do acordo devem ser analisados para verificar se, de fato, o vendedor transferiu os riscos e os benefícios de propriedade para o comprador. Se isso ocorrer, a receita pode ser reconhecida. Se, por outro lado, o vendedor reteve os riscos e as recompensas inerentes à propriedade do produto comercializado, embora a propriedade legal possa ter sido transferida, a transação é um acordo de financiamento e não dá origem a receitas. Sobre a venda e recompra de acordo sobre instrumentos financeiros, consultar o Pronunciamento Técnico CPC 38 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração.</p>
--	---	---	------------	--



## APÊNDICE 2: Carta Convite *Focus Group*

Prezado (a)

Sou mestranda em Ciências Contábeis e Atuariais na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), sob a orientação do Prof. Dr. Alexandre Gonzales, e estou em fase de elaboração da minha dissertação na área da Contabilidade Societária, onde estou realizando um estudo sobre as diferenças entre o CPC 47 e o CPC 30 e seus principais impactos nas empresas do setor de telecomunicações, medicamentos e defesa.

Um dos procedimentos metodológicos da minha dissertação se constitui na aplicação de um Focus Group para discussão sobre a adoção do CPC 47 e para isso gostaria de propor algumas datas e horários para entender qual opção que melhor se adequa a sua agenda. Minha intenção é marcar no dia e hora que o maior número de voluntários possa participar. Lembrando que a aplicação do Focus Group ocorrerá via Skype para uma maior facilidade de participação.

OPÇÃO	DATA	HORÁRIO
1	21/05/2019	09:00 as 10:00
2	21/05/2019	10:00 as 11:00
3	21/05/2019	17:00 as 18:00
4	21/05/2019	18:00 as 19:00
5	22/05/2019	09:00 as 10:00
6	22/05/2019	10:00 as 11:00
7	23/05/2019	17:00 as 18:00
8	23/05/2019	18:00 as 19:00
9	24/05/2019	08:00 as 09:00
10	24/05/2019	16:00 as 17:00

Ficarei honrada em poder contar com a sua colaboração nesse aspecto.

Fico na expectativa de um retorno positivo de sua parte, com a melhor opção de data. Qualquer coisa sinta-se à vontade para esclarecer quaisquer dúvidas.

Grata,

Tatiane Moraes da Silva  
tati\_silva1@yahoo.com.br

## **APÊNDICE 3: Roteiro Discussão *Focus Group***

### **ROTEIRO FOCUS GROUP – ADOÇÃO CPC 47**

Mestranda PUC-SP: Tatiane Silva  
Orientador: Prof. Dr. Alexandre Gonzales

#### **IDENTIFICAÇÃO DO CONVIDADO**

Nome:

Empresa em que atua:

O objetivo desta discussão é entender, do ponto de vista de especialistas, quais os impactos foram vivenciados na adoção do CPC 47, portanto, gostaria de sua autorização para divulgação dos pontos que forem capturados neste roteiro e naqueles discutidos ao longo do Focus Group:

1. Sim
2. Não

Importante destacar que para facilidade de captura dos pontos discutidos e posterior transcrição, durante o fórum, será utilizado recurso de gravação do aplicativo do Skype.

#### **ROTEIRO PARA DISCUSSÃO**

##### **Identificação do Contrato**

1. Você entende que o CPC 47 trouxe algum ponto diferente ou adicional do ponto de vista do que seria um contrato?

1. Sim
2. Não

Se sim, devido a qual critério?

- A. Acordo verbal ou escrito
- B. Direitos e deveres estabelecidos
- C. Termos de pagamentos claros
- D. Contenha substância comercial
- E. Probabilidade de Recebimento

##### **Identificação de obrigação de desempenho**

2. Na empresa em que atua, foi identificado alguma alteração devido a análise de identificação de desempenho por contrato?

1. Sim
2. Não

Se sim, devido a qual critério?

- A. Separação de mais de uma obrigação de desempenho em um mesmo contrato por apresentarem finalização da satisfação de tal obrigação de desempenho em momentos diferentes.
- B. Alteração do entendimento do tempo de satisfação da obrigação de desempenho.

### **Determinação do preço de transação**

3. Sua empresa realizou algum ajuste de preço de produto ou serviço na adoção do CPC 47?

- 1. Sim
- 2. Não

Se sim, devido a qual critério?

- A. Separação de obrigação de obrigação de desempenho de um mesmo contrato.
- B. Identificação de contraprestação variável.
- C. Mudança de metodologia para os montantes da contraprestação variável.

### **Alocação do preço às obrigações de desempenho**

4. A empresa alterou o momento do registro da receita devido a alocação de preço às obrigações de desempenho identificadas?

- 1. Sim
- 2. Não

Se sim, devido a qual critério?

- A. Separação de obrigação de obrigação de desempenho de um mesmo contrato com realização em diferentes momentos.
- B. Combinação de diferentes contratos para mesmo cliente.
- C. Associação de contraprestação variável à obrigação de desempenho.

### **Geral**

5. Na sua opinião, o CPC 47 realmente trouxe alterações relevantes quando comparado ao CPC 30? Quais as principais alterações você destacaria?