

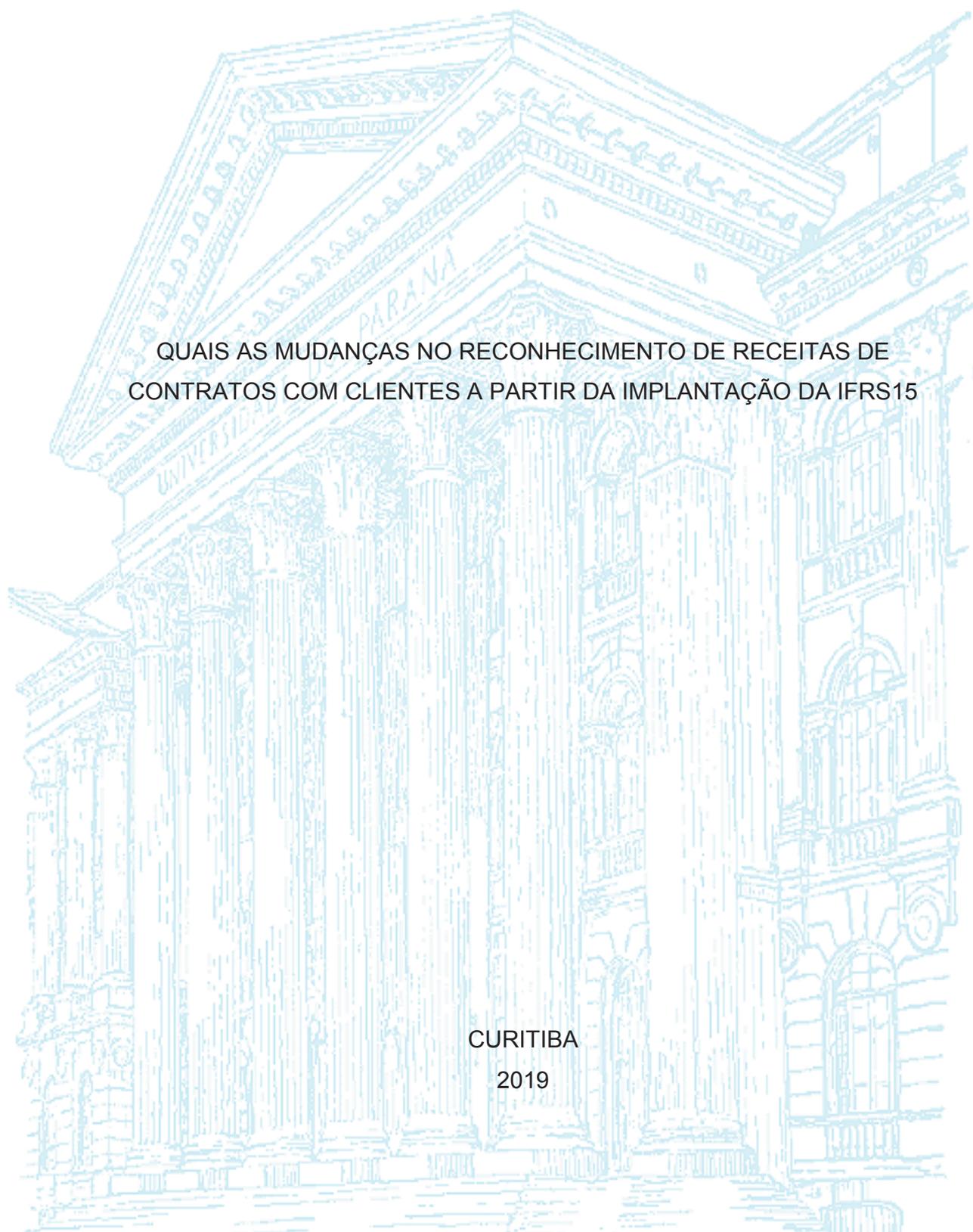
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUIZ ROBERTO TIMÓTEO MAURER

QUAIS AS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE
CONTRATOS COM CLIENTES A PARTIR DA IMPLANTAÇÃO DA IFRS15

CURITIBA

2019



LUIZ ROBERTO TIMÓTEO MAURER

QUAIS AS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE
CONTRATOS COM CLIENTES A PARTIR DA IMPLANTAÇÃO DA IFRS15

Monografia de conclusão de especialização apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial á obtenção do título de Especialista em MBA Auditoria Integral.

Orientador: Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto

CURITIBA

2019

TERMO DE APROVAÇÃO

LUIZ ROBERTO TIMÓTEO MAURER

QUAIS AS MUDANÇAS NO RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE
CONTRATOS COM CLIENTES A PARTIR DA IMPLANTAÇÃO DA IFRS15

Monografia de conclusão de Especialização apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial á obtenção do título de Especialista em MBA Auditoria Integral.

Prof. Dr. Romualdo Douglas Colauto
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis
da Universidade Federal do Paraná.

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____
Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Prof(a). Dr(a)./Msc. _____
Departamento _____, INSTITUIÇÃO

Cidade, de outubro de 2019.

Dedico este trabalho, a minha filha, Anna Flávia Teilo Maurer, pelas palavras de otimismo e grande incentivadora. Luz da minha vida.

AGRADECIMENTOS

À minha família, pelas palavras de apoio e carinho não mediram esforços para a realização desse sonho.

Aos meus pais, Nicanor Maurer e Ana Teresa Timóteo Maurer (*in memoriam*), pelos ensinamentos e valores conduzem minha caminhada até aqui. Saudade eterna!

“Talvez não tenha conseguido fazer o melhor, mas lutei para que o melhor fosse feito. Não sou o que deveria ser, mas Graças a Deus, não sou o que era antes”.
(Marthin Luther King).

RESUMO

O mercado contemporâneo global trouxe uma maior interação entre o mundo dos negócios, entretanto, impôs suas cobranças exigindo que as empresas adotassem novas formas de se destacar nesse ambiente instável e competitivo. A contabilidade é a forma de comunicação utilizada no mundo dos negócios e a economia globalizada exigiu uma forma padronizada dessa comunicação, determinando a harmonização e convergência de normas internacionais contábeis, o que podem dar origem a alguns obstáculos a serem transpostos pelas empresas que deverão se adaptar aos padrões impostos pelas normas contábeis, vinculadas às entidades internacionais. Com a aprovação do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de contrato com cliente, baseado no IFRS 15, as empresas tiveram de adotar medidas, no sentido de adequação às novas normas, e verificar a extensão dos impactos nas demonstrações financeiras. Desta forma, os objetivos desse trabalho consistem em prover um estudo bibliográfico para mostrar as mudanças no reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da implantação da IFRS 15/CPC 47, discutir as novas regulamentações do modelo de reconhecimento de receitas de contratos com clientes de acordo com a IFRS15 e discorrer sobre as etapas para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes. A pesquisa utilizou as bases de dados: PENSAR CONTÁBIL, DIALNET, SCIELO, SCHOOLAR E FIPECAFI, usando os descritores “IFRS 15”, “Reconhecimento de Receitas” (para a pesquisa de artigos) e “Demonstrações Financeiras”. Os resultados obtidos permitem concluir que é fundamental definir o momento apropriado para o reconhecimento e a contabilização da receita e analisar os serviços agregados, porém distintos, os quais devem ser reconhecidos separadamente, de acordo com o novo pronunciamento, que divide o reconhecimento em cinco etapas para facilitar a avaliação que as empresas devem fazer para se adequar ao CPC 47. Acrescenta-se ainda a recomendação para futuras pesquisas que tratem do reconhecimento das receitas nos demais setores econômicos, como também estudos sobre a aplicação dessa nova forma de reconhecimento das receitas.

Palavras-chave: IFRS 15; Reconhecimento de Receitas; CPC 47.

ABSTRACT

The global contemporary market brought greater interaction between the business world, however, imposed its charges demanding that companies adopt new ways to stand out in this unstable and competitive environment. Accounting is the form of communication used in the business world and the globalized economy demanded a standardized form of this communication, determining the harmonization and convergence of international accounting standards, which can give rise to some Obstacles to be transposed by companies that should adapt to the standards imposed by accounting standards, linked to international entities. With the approval of the technical pronouncing CPC 47. Contract revenue with customer, based on IFRS 15, companies had to adopt measures, in order to adapt to the new standards, and verify the extent of impacts in the financial statements. Thus, the objectives of this work consist in providing a bibliographic study to show the changes in the recognition of revenue from contracts with customers from the implementation of IFRS 15/CPC 47, discussing the new regulations of the model of Recognition of revenue from contracts with customers according to IFRS15 and discuss the steps for recognizing revenue from contracts with customers. The research used the databases: PENSAR CONTÁBIL, DIALNET, SCIELO, SCHOOLAR and FIPECAFI, using the descriptors "IFRS 15", "Revenue Recognition", "CPC 47" and "financial statements". The results obtained allow concluding is essential to define the appropriate time for the recognition and accounting of the revenue and to analyze the aggregated services, but distinct, which must be recognized separately, according to the new Pronounce, which divides recognition into five steps to facilitate the assessment that companies must make to suit CPC 47. It also adds the recommendation for future researches that deal with the recognition of revenues in other economic sectors, as well as studies on the application of this new form of revenue recognition.

Keywords: CPC 47 IFRS 15; Revenue Recognition; CPC 47.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1: ARTIGOS SOBRE AS MUDANÇAS E OS IMPACTOS DA ASSIMILAÇÃO DA NORMA IFRS 15.....	26
--	----

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

BM&FBOVESPA - Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo
BR GAAP – Princípios Contábeis Geralmente Aceitos no Brasil
CFC - Conselho Federal de Contabilidade
CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis
et al. - e outros
ed. - editora
FIPECAFI - Pronunciamento Conceitual Básico com o manual de contabilidade societária
IASB - International Accounting Standards Board
IFRS - International Financial Reporting Standards
KPMG - KPMG Auditores Independentes
NBC TG - Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
p. - página
OD - Obrigação de Desempenho
PWC – PricewaterhouseCoopers Auditores Independentes
LL - Lucro Líquido
PL - Patrimônio Líquido
AT - Ativo Total
SEC - Securities and Exchange Commission
USP - Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	13
1.1 JUSTIFICATIVA.....	15
1.2 OBJETIVOS.....	16
1.2.1 Objetivo Geral.....	16
1.2.2 Objetivos Específicos.....	17
1.3 METODOLOGIA.....	17
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	19
2.1 CONCEITUAÇÃO, MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO DE RECEITAS.....	20
2.2 CARACTERIZAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTES.....	22
4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	26
QUADRO 1: ARTIGOS SOBRE AS MUDANÇAS E OS IMPACTOS DA ASSIMILAÇÃO DA NORMA IFRS 15.....	26
4.1 ANÁLISE DOS DADOS.....	27
5 RESULTADOS.....	30
6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	31
6.1 CONCLUSÕES.....	31
6.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS.....	32
REFERÊNCIAS.....	34

1 INTRODUÇÃO

As estruturas empresariais, administrativas e financeiras do mercado contemporâneo global, aproximou o mundo dos negócios e influenciou na procura de uma harmonização e convergência de normas internacionais contábeis, visto que a contabilidade é considerada a linguagem dos negócios. A economia globalizada se revela como um dos grandes desafios das corporações devido à necessidade de unificação no propósito de manter um único padrão de informação e comunicação entre as empresas.

As instabilidades do mercado, o aumento da concorrência, os problemas de ordem econômica tornaram imperativo que as empresas buscassem diversas maneiras de se sobressair nesse ambiente competitivo, mostrar sua eficiência e deste modo dar continuidade aos seus negócios. (BARNEY; HESTERLY, 2007). Quando as dificuldades constituem limitações ao fluxo no mercado internacional surgem os obstáculos a serem transpostos. Tal é a necessidade das empresas de se adaptarem ao formato vinculado às entidades internacionais, buscando o estabelecimento das normas contábeis unificadas, obtendo dessa forma a aceitação e ascensão a nível internacional. (NIYAMA, 2007).

A contabilidade tem um papel essencial para a mensuração da performance de uma organização, visto que ela tem o objetivo de registrar e informar os fatos econômicos e financeiros da entidade e para que houvesse uma linguagem de informação contábil homogênea entre as várias empresas de diversos países, adotou-se a contabilidade internacional, baseada a partir das regras vigentes em cada país e que possibilita a integração de informações econômicas entre diferentes mercados globais. (SZUSTER et al., 2013)

A Lei nº 11.638/07 representou um enorme avanço no setor contábil e ocasionou uma completa revolução das Normas Contábeis no Brasil promovendo o início ao processo de convergência com as normas internacionais de contabilidade (IFRS), e a partir do exercício de 2018 já temos mudanças relevantes nas regras contábeis que tratam do reconhecimento e da mensuração de receitas, as IFRS15 e a CPC47. Assim sendo, com a finalidade de harmonizar as demonstrações financeiras publicadas pelas empresas de capital aberto de modo a deixá-las mais uniformes,

tecnicamente robustas e mais confiáveis, diversos países chegaram à conclusão que seria imprescindível utilizar uma norma padrão e dessa forma, foram criados critérios universais a serem utilizados de forma idêntica pelos países (BIAR et al., 2008).

Tais normas exigem de diversas maneiras das empresas, independente de porte ou ramos de atuação, medidas no sentido de adaptação às novas normas, buscando uma estimativa da extensão dos impactos nas demonstrações financeiras, com foco nas modificações de divulgação e com uma abordagem antecipada aos prováveis efeitos nos negócios das empresas.

De acordo com a KPMG (2016), com base em seus setores de atuação, entre as mudanças trazidas pela nova norma, a ênfase em transferência do controle dos bens e/ou serviços ao cliente, além do fato de que as promessas de entrega, ou obrigações de desempenho, deverão ser consideradas para o reconhecimento da receita. Também alterações no cômputo do resultado das operações e na situação financeira e patrimonial das empresas, alterações nas margens de cada contrato de venda e/ou de prestação de serviços ao longo do contrato, programas de remuneração variável e distribuição de resultados deverão ser revistos, entre outros aspectos.

Tendo com objetivo melhorar o relatório de comparação das demonstrações financeiras no âmbito internacional, a norma cria um modelo de cinco etapas que deverá ser aplicado pelas empresas para definir quando a receita será reconhecida e o valor que se espera ter o direito de receber. No entanto, a nova norma poderá diferir o reconhecimento da receita ou definir um momento específico no tempo para reconhecê-la, sendo que isso refletirá diretamente na primeira linha da demonstração dos resultados das organizações, podendo refletir nas análises de desempenho das empresas, visto que a receita é base para a mensuração de diversos indicadores de desempenho (KPMG, 2014; ERNST & YOUNG, 2014).

Muitas empresas, já em 2010, antecipando-se à adoção das IFRS em seus relatórios de 2008 e 2009, tiveram significativos acréscimos, considerados estatisticamente expressivos, tanto no Lucro Líquido quanto no Patrimônio Líquido, constatando-se um aumento médio de +41% no lucro de 2007 e de +29% no de 2008, um aumento médio de +6,4% no PL de 2007 e de +13% no de 2008. (SANTOS, 2011, p.4).

O objetivo desse trabalho consiste em prover um estudo bibliográfico para mostrar as mudanças no reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da implantação da IFRS15 tendo como objetivos específicos discutir as novas regulamentações do modelo de reconhecimento de receitas de contratos com clientes de acordo com a IFRS15 e discorrer sobre as etapas para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes.

1.1 JUSTIFICATIVA

Para o mercado de capitais brasileiro, a adoção parcial das normas internacionais de contabilidade contribuiu para assegurar a importância da informação contábil que, atrelada à exibição dos ajustes de reconciliação do lucro líquido e do patrimônio líquido no período de transição entre o padrão contábil brasileiro e as normas IFRS, denotam que, quando esses fatos econômicos são mensurados por distintas regras contábeis, as expectativas dos investidores tendem a modificar-se a respeito do resultado futuro da empresa, dessa forma alterando o valor das ações. (LIMA, 2010, p. 45).

A criação da norma IFRS15 surgiu com a finalidade de atenuar os conflitos quanto ao reconhecimento da receita, para melhorar a qualidade das informações contábeis, notadamente aos seus principais usuários das demonstrações financeiras, para a tomada das decisões, e, por conseguinte, melhorar a comparabilidade das práticas referente ao reconhecimento da receita entre as empresas dos setores e no mercado de capitais também (ERNEST & YOUNG, 2016).

O CPC 47 (2016) determina que a entidade deva reconhecer as receitas levando em consideração a transferência dos bens ou serviços prometidos aos clientes, considerando o valor que a entidade espera ter direito a receber. De acordo com a KPMG (2016), a receita é reconhecida “ao longo do tempo, de forma a refletir o desempenho da entidade; ou em um momento específico no tempo, quando o controle dos bens ou serviços é transferido para o cliente”. Dessa forma, a norma trouxe inovações tanto qualitativas quanto quantitativas na divulgação de dados de desempenho das empresas, com a finalidade de “[...] ajudar os usuários das

demonstrações financeiras a entender a natureza, o montante, o momento e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes”. (KPMG, 2016)

Por se tratar de um assunto significativo para todas as organizações, visto que poderá impactar de forma relevante a forma de reconhecimento de receitas, e por consequência, de acordo com artigo publicado pela KPMG (2016), virá a influenciar nos resultados, indicadores de desempenho e até mesmo estratégias corporativas, bem como nas decisões dos usuários das demonstrações financeiras, entende-se que é de suma importância a realização deste estudo da IFRS 15 que mudou critérios de reconhecimento da receita.

A partir da implementação do IFRS 15 será possível identificar se a norma acarreta em algum impacto financeiro para a empresa, e se sua divulgação adequada torna possível averiguar os impactos financeiros e análise do reconhecimento da receita, uma vez que a adoção dessa norma trará mudanças profundas, trará indispensáveis alterações nos controles internos, na apuração de impostos, na remuneração de funcionários, nos processos de vendas, dentre outros.

O trabalho contribui para fornecer subsídios aos estudos de IFRS15 - Reconhecimento de Receitas de Contratos com Clientes, caracterizar sua evolução e analisar o impacto de reconhecimento da receita com clientes de forma a uniformização das informações contábeis ao usuário final como forma informacional no ambiente corporativo advindos das mudanças do IFRS 15 emitida pelo IASB/FASB.

1.2 OBJETIVOS

Nesta pesquisa pretende-se responder a seguinte questão-problema: quais são as recomendações para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da implantação da IFRS15?

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo da pesquisa consiste em prover um estudo bibliográfico para mostrar as mudanças no reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da

implantação da IFRS15 e responder a questão-problema: quais são as recomendações para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da implantação da IFRS15?

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Discutir as novas regulamentações do modelo de reconhecimento de receitas de contratos com clientes de acordo com a IFRS15;
- b) Discorrer sobre as etapas para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes.

1.3 METODOLOGIA

A pesquisa desenvolve-se por um processo constituído de várias fases, desde a formulação do problema até a apresentação e discussão dos resultados. Só se inicia uma pesquisa se houver uma pergunta, uma dúvida para a qual se quer buscar a resposta. A pesquisa é definida segundo Gil (2007, p. 17), como o (...) procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos. Deste modo, pesquisar é procurar ou buscar resposta para alguma coisa, com um ou mais objetivos.

Com base nos objetivos, é possível classificar as pesquisas em três grupos: pesquisa exploratória, pesquisa descritiva e pesquisa explicativa (Gil, 2007). Dessa forma, referente à tipologia de pesquisa, no desenvolvimento desse trabalho utilizar-se-á, quanto aos objetivos a pesquisa exploratória. Quanto aos problemas adotar-se-á a pesquisa qualitativa no que se refere a abordagem do problema e como procedimento de coleta de dados, adotar-se-á o procedimento documental, por meio de fontes secundárias.

De acordo com Fonseca (2002), a pesquisa se processa por meio de aproximações contínuas da realidade, fornecendo contribuições para uma interferência no real, a pesquisa científica é o resultado de um averiguação ou exame meticoloso, alcançado com o objetivo de resolver um problema, recorrendo a procedimentos

científicos no sentido de confirmar (ou não), descrever ou explorar experimentalmente hipóteses anteriormente formuladas.

O contato inicial com os documentos, a chamada “leitura flutuante” é a fase em que são elaboradas as hipóteses e os objetivos da pesquisa. Segundo Bardin (2011), hipóteses são explicações antecipadas do fenômeno observado, ou seja, as afirmações iniciais que podem ser comprovadas ou refutadas ao final do estudo.

No que se refere aos objetivos, o presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa exploratória. Este tipo de pesquisa tem como objetivo proporcionar uma maior compreensão do problema, ou seja, torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. De acordo com Gil (2007), essas pesquisas podem ser classificadas como: pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A maior parte dessas pesquisas envolve: levantamento bibliográfico e entrevista com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado e análise de exemplos que estimulem a compreensão.

Para Fonseca (2002)), a pesquisa bibliográfica é feita partindo-se do levantamento de referências teóricas já avaliadas e publicadas por meios escritos e eletrônicos, quer sejam artigos científicos, livros, páginas de sites da web. Todo trabalho científico somente tem início após uma pesquisa bibliográfica a qual permite ao pesquisador o conhecimento do que já se estudou sobre o assunto. Algumas pesquisas científicas se baseiam exclusivamente na pesquisa bibliográfica, procurando referências teóricas publicadas com o objetivo de recolher informações ou conhecimentos anteriores sobre o problema a respeito do qual se procura a resposta.

No que se refere a abordagem do problema nesse estudo propõe-se utilizar uma pesquisa qualitativa tendo-se em vista a análise, a interpretação dos reflexos da norma nas demonstrações financeiras referente as mudanças no reconhecimento da receita a partir da vigência da CPC 47/IFRS 15. De acordo com Lakatos e Marconi (1983) nem todo problema é um problema científico. Um problema científico tem como requisito que haja a possibilidade de uma investigação que seja crítica, empírica, controlada e sistemática.

Na concepção de Coutinho e Cunha (2004, p.54), “Todo problema caracteriza-se por uma dificuldade, uma dúvida ou um desconhecimento e exige tratamento no campo conceitual, para vir a se constituir em real problema de pesquisa”. De acordo

com Gil (2007, p.43), a pesquisa explicativa preocupa-se em identificar os fatores que causam ou que colaboram para a ocorrência dos fenômenos, e ainda, este tipo de pesquisa explica o porquê das coisas através dos resultados oferecidos.

Como procedimento de coleta de dados adotar-se-á além da pesquisa bibliográfica, o procedimento (pesquisa) documental, por meio de fontes secundárias. A pesquisa documental segue os mesmos caminhos da pesquisa bibliográfica, sendo difícil por vezes a distinção entre uma e outra. A pesquisa bibliográfica utiliza fontes organizadas por material já elaborado, constituído basicamente por livros e artigos científicos. A pesquisa documental se utiliza de fontes mais diversificadas e dispersas, em tratamento analítico, tais sejam: relatórios de empresas, jornais, revistas, tabelas estatísticas, cartas, documentos oficiais, podendo ainda incluir filmes, fotografias pinturas, tapeçarias, vídeos de programas de televisão, etc. (FONSECA, 2002, p. 32).

Em relação ao levantamento de dados, diante da temática proposta será elaborado o levantamento de dados de acordo com os objetivos a serem alcançados, a abordagem do problema e como procedimento de coleta de dados, informações da pesquisa documental, por meio de fontes secundárias, retomando-se o referencial teórico, com embasamento através de análises das publicações de demonstrativos financeiros de empresas segundo as normas do IFRS 15. Segundo Fonseca (2002), este tipo de pesquisa é utilizado em estudos exploratórios e descritivos, o levantamento pode ser de dois tipos: levantamento de uma amostra ou levantamento de uma população. (FONSECA, 2002, p. 33).

2 REVISÃO DA LITERATURA

Conforme Moreira & Caleffe (2006), ao se iniciar a revisão da literatura é imprescindível observar três pontos importantes: quais são seus objetivos; quais são seus tipos e quais são seus principais estágios. Basicamente, os objetivos da revisão da literatura é demonstrar os limites, os espaços em branco, as tendências da pesquisa, auxiliar a definir o problema da pesquisa e revelar o debate feito sobre o tema por outros pesquisadores. No que diz respeito aos principais estágios de uma adequada revisão da literatura temos a formulação do problema, para demonstrar o que é importante e o que é desnecessário, colaborando dessa forma para focalizar as leituras

sobre o problema e, em seguida, faz-se necessário fazer a seleção dos textos e sua avaliação para contemplar a sua utilização ou não na pesquisa. Como última etapa tem-se a análise e interpretação desses textos de forma crítica.

2.1 CONCEITUAÇÃO, MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO DE RECEITAS

A receita é um item essencial, o ponto de partida, o principal elemento na apuração do resultado econômico de uma entidade. Afeta a composição do Patrimônio Líquido da empresa que é a base de contratos, o direito de participação no resultado, quer seja de sócios e de trabalhadores, bem como determina a base de cálculo do lucro tributável. Para uma correta mensuração de desempenho de uma empresa, é o elemento de maior relevância nas demonstrações financeiras e seu reconhecimento tem sido a principal razão pelo qual a SEC (*Securities and Exchange Commission*), a comissão de valores mobiliários americana, exigiu a republicação das demonstrações. (FIPECAFI, 2010).

O item fundamental da receita é determinar o momento adequado do seu reconhecimento. Reúne as receitas e os ganhos advindos de transações da entidade e podem ser nomeadas de maneiras diversas, como vendas, juros, honorários, etc. Em meio a essas nomenclaturas, encontram-se os bens, nos quais são produzidos pelas empresas. Entretanto o reconhecimento da receita necessita atender ainda a condição de que esses benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Após já ter sido realizado a receita, em caso de dúvida o valor do qual seja irrecuperável, é reconhecido como despesa, e não como dedução da receita já reconhecida (CPC 30, 2009).

Segundo o FIPECAFI (2013) no Pronunciamento Conceitual Básico (R1) CPC 30, a Receita é definida:

“Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue: (a) 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;” (CPC 30 R1 Receitas, p.568).

De acordo com o IASB (*International Accounting Standards Board*), a receita é reconhecida se tiver um embasamento seguro. Dessa maneira, estando a receita associada ao ativo, o seu reconhecimento acontece ao mesmo tempo em que acontece o aumento do ativo ou à redução do passivo. Portanto, a receita somente será reconhecida após existir plenas condições de reconhecimento do ativo, ou seja, deve ser medida por itens que possuem bases confiáveis e grau suficiente de certeza. (NIYAMA & SILVA, 2008, p.197).

O reconhecimento da receita, de acordo com o FIPECAFI (2010), ocorre quando “a receita é reconhecida na demonstração do resultado quando resulta em um aumento, que possa ser determinado em bases confiáveis, nos benefícios econômicos futuros provenientes do aumento de um ativo ou da diminuição de um passivo”.

De acordo com Braunbeck (2015) para se compreender o modelo contábil de reconhecimento de receita do IFRS 15 faz-se necessário partir da perspectiva de que os contratos com clientes originam obrigações de entregar o que foi contratado e o direito de receber a compensação em troca do bem ou serviço adquirido. Na perspectiva de ativos e passivos a receita é reconhecida ao preencher uma obrigação de desempenho, ou seja, o reconhecimento de receita resulta da “extinção de um passivo representado pela obrigação de desempenho da entidade que se comprometeu a entregar um bem ou serviço ao cliente”. Desse modo, foi apropriado empregar definições de ativos e passivos para recepcionar os direitos e obrigações produzidas pelos contratos.

Conforme Gelbcke et al. (2018), no Pronunciamento Técnico CPC 47 deve-se avaliar a transferência de um bem ou serviço considerando o momento em que o cliente obtém o controle desse bem ou serviço. Com a nova norma, a contabilização da receita passa a ser totalmente condicionada ao conceito de obrigação de desempenho, ou seja, a entidade somente reconhecerá a receita quando, ou na proporção que, a obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço prometido ao cliente for satisfeita. Portanto, com a nova norma, a contabilização da receita passa a ser inteiramente condicionada ao conceito de obrigação de desempenho.

Nesse contexto, a nova norma gerou um enorme impacto em relação às anteriores pois, tanto o CPC 17 quanto o CPC 30 estabeleciam o reconhecimento de

receitas de um contrato pelo método conhecido como Percentual de Completude (POC), ou seja, em relação ao andamento do projeto, serviço ou obra.

2.2 CARACTERIZAÇÃO DAS RECOMENDAÇÕES DE RECONHECIMENTO DE RECEITAS DE CONTRATOS COM CLIENTES

Para o reconhecimento da receita do IFRS 15, será apresentada a receita conforme a Estrutura Conceitual onde se diz que o acréscimo nos benefícios econômicos em determinado período contábil na entrada de fluxo para aumento no ativo ou redução no passivo que converte em aumento no Patrimônio Líquido. Conforme as normas do IFRS, a receita de uma venda deve ser reconhecida quando a entidade vendedora cumpre sua obrigação de desempenho pela transferência dos bens ou serviços (ativos) prometidos ao cliente. No contexto temos “controle de um ativo é definido na norma como a capacidade de direcionar seu uso e obter os benefícios remanescentes do ativo”, ou seja, quando os ativos são transferidos ao cliente, ou na medida em que o cliente obtém controle sobre o ativo. Se a transferência do controle do ativo vendido ocorre em um determinado tempo é nesse momento que a receita será reconhecida. Assim sendo, quando o cliente obtém o controle do ativo objeto do contrato de venda, a obrigação de desempenho é satisfeita e a receita passa a fazer jus e, deste modo, é reconhecida. (CPC-47-VER-13, 2016; BRAUNBECK, 2015)

De acordo com KPMG (2014a, p.6), os contratos podem ser escritos, orais ou implícitos na prática habitual de negócios da empresa. No entanto, as práticas e processos entre os países, setores da economia e empresas contém diferenças. A nova norma aplica-se a contratos de entrega de bens ou serviços para um cliente, excetuando-se contratos que abrangem: os arrendamentos mercantis; os seguros; os direitos ou obrigações que estão no escopo de determinados pronunciamentos sobre instrumentos financeiros – por exemplo, contratos de derivativos; e permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios que promovem as vendas para clientes que não são parte desta troca.

Em muitas circunstâncias, um contrato com um cliente pode estar parcialmente na abrangência da nova norma e parcialmente na abrangência de outra norma contábil. No exemplo de KPMG (2014b, p.6), “um contrato de arrendamento de um ativo e a

manutenção dos equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e os serviços de tesouraria”. Partes da nova norma – por exemplo, identificação do contrato, determinação do preço da transação, determinação de quando o controle é transferido – também se aplicam às vendas de ativos intangíveis e imobilizado, inclusive imóveis, que não sejam resultado das atividades ordinárias de uma entidade. Os contratos cuja contraparte seja um colaborador ou um sócio estão no alcance da nova norma apenas na medida em que a contraparte seja um cliente ou se a entidade (KPMG, 2014).

Portanto, para a existência de um contrato este deve atender alguns requisitos: 1 - Tem elemento comercial, ou seja, que os fluxos de caixa futuro alterem o resultado do contrato; 2 - As partes que firmaram e acataram o contrato estão se esforçando na satisfação das obrigações contratuais; 3 - A empresa pode assinalar os direitos a serem realizados por cada parte em relação aos bens e serviços a serem transferidos; 4 - A empresa pode mencionar as condições e formas de pagamento para a transferência dos serviços ou produtos. Dessa maneira uma empresa deve conceituar tais características para precisar a existência ou não de um contrato.

Para enquadramento na norma IFRS 15 um contrato com o cliente atende todos os critérios quando: o recebimento da contraprestação é provável, ele possui substância comercial, os direitos aos bens ou serviços e condições de pagamento podem ser identificados, ele é aprovado e as partes estão comprometidas com a suas obrigações (KPMG, 2014b).

Para atender o IFRS 15, a norma define cliente: “é a parte que contratou uma entidade para obter bens ou serviços que sejam produto das atividades ordinárias da entidade mediante contraprestação”. É fácil identificar quem é o cliente, porém, é possível acontecer diversas transações que dificultam saber qual parte é o cliente e qual é a empresa. Para se identificar o cliente é necessário verificar as cláusulas de obrigações no contrato (KPMG, 2014b).

Por conseguinte, entende-se como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente, definindo-se de que forma a OD é satisfeita: ao longo do tempo ou em um momento específico do tempo. Para tanto, deve-se observar que os bens e serviços sejam tratados separadamente: o bem ou serviço (ou grupo de bens ou

serviços) necessita ficar distinto e também a série de bens ou serviços distintos necessitam substancialmente ser os mesmos e ter o mesmo padrão de transferência para o cliente. Ou seja, cada bem ou serviço deve ser contabilizado como uma obrigação de desempenho isoladamente se a entidade, ao estabelecer no contrato, vende mais de um bem ou grupo de bens ou serviços. Em consonância com as normas internacionais de contabilidade, as normas brasileiras de contabilidade que fazem referência a critérios de reconhecimento de receitas, foram revogadas em 1º de janeiro de 2018, vigorando a partir de então a norma internacional IFRS15. Anteriormente, em 04 de novembro de 2016, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou a norma técnica CPC 47 – Receita de Contratos com Clientes, correlacionada à norma internacional IFRS 15 e aprovada pela NBC TG 47 e pela Deliberação CVM nº 762/16. Referente à NBCTG47, conforme o CFC – Conselho Federal de Contabilidade, Resoluções e Ementas, têm o que segue:

“Número da resolução: 2016/NBCTG47; Descrição: Aprova a NBC TG 47 - Data de Publicação no Diário Oficial da União: 22/12/2016; Ementa: Aprova a NBC TG 47 que dispõe sobre a receita de contrato com cliente. Esta Resolução revogou a(s) seguinte(s) Resolução(ões): 2012/001412 - NBC TG 30 - Receitas. - D.O.U de 12/11/2012; 2012/001411 - NBC TG 17 - Contratos de Construção. - D.O.U de 12/11/2012; 2009/001266 - ITG 02 - Contrato de Construção do Setor Imobiliário. - D.O.U de 24/12/2009; 2009/001264 - ITG 11 - Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes. - D.O.U de 24/12/2009”(CFC, 2016a)

O Pronunciamento Técnico CPC 47, que estabelece um conjunto de medidas e tratamentos a serem aplicados no reconhecimento de receita decorrente de contratos com clientes, é uma norma contábil recente e ainda há poucos estudos que relacionam a aplicação da norma e os efeitos da sua divulgação. Os objetivos do pronunciamento conforme o CPC 47 (2016) são:

1. O objetivo deste pronunciamento é estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.
2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.

3. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento. A entidade deve aplicar este pronunciamento, incluindo o uso de expedientes práticos, de forma consistente com contratos que tenham características similares e em circunstâncias similares.

4. Este pronunciamento especifica a contabilização de contrato individual com o cliente. Contudo, como expediente prático, a entidade pode aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos (ou de obrigações de desempenho) com características similares, se essa entidade esperar que os efeitos sobre as demonstrações contábeis da aplicação deste pronunciamento à carteira não difiram significativamente da aplicação deste pronunciamento aos contratos (ou obrigações de desempenho) individuais dentro dessa carteira. Ao contabilizar a carteira, a entidade deve utilizar estimativas e premissas que reflitam o tamanho e a composição da carteira.

Dessa forma, ainda de acordo com o pronunciamento CPC 47, a obrigação de desempenho (OD), passa a ser o conceito principal, haja vista que até então não havia uma norma na legislação brasileira que abordasse tão incisivamente o tema.

Ao aplicar o conceito de obrigação de desempenho, as receitas dos contratos podem ser reconhecidas ao longo do tempo ou em momento específico do tempo. Além disso, a entidade deve determinar se existem diferentes obrigação de desempenho (OD) para o mesmo contrato, devendo reconhecer cada obrigação da forma como forem satisfeitas. Dessa forma, é possível em um contrato com duas ou mais OD, reconhecer a receita ao longo do tempo (para uma OD) e em um momento específico do tempo, para outra OD (CPC 47, 2016). Para aplicação do conceito de obrigação de desempenho, é fundamental destacar a aplicação em 5 etapas para o reconhecimento das receitas:

De acordo com PWC (2017), a receita é reconhecida de acordo aplicando-se um modelo de 5 passos, apresentados aqui resumidamente em três itens: a) Mercadorias ou serviços agregados que sejam distintos devem ser reconhecidos separadamente, assim como os descontos ou abatimentos sobre o preço do contrato alocados a elementos separados; b) A receita pode ser reconhecida em uma data anterior àquela definida nas normas atuais se na contraprestação houver variação, motivadas por exemplo, em relação a incentivos, descontos, taxas de desempenho, royalties, sendo que os valores mínimos devem ser reconhecidos se não estiverem sob risco relevante de reversão; e c) O momento no qual a receita é apropriada de ser reconhecida pode mudar, ou seja, uma receita atualmente reconhecida em um

momento específico no fim do contrato pode ser agora reconhecida durante a vigência do contrato e vice-versa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A pesquisa utilizou as Bases de Dados: PENSAR CONTÁBIL, DIALNET, SCIELO, SCHOOLAR E FIPECAFI usando os descritores “IFRS 15”, “Reconhecimento de Receitas” (para a pesquisa de artigos) e “Demonstrações Financeiras”, e selecionadas as seguintes publicações, conforme Quadro 1: Artigos sobre as Mudanças e os Impactos da Assimilação da Norma IFRS 15.

QUADRO 1: artigos sobre as mudanças e os impactos da assimilação da norma ifrs 15

AUTOR/ANO	OBJETIVO	CONCLUSÃO
COVA, Carlos José Guimarães (2015) PENSAR CONTÁBIL	Verificar os impactos sobrevividos da assimilação da IFRS – 15 que dispõe sobre o reconhecimento das receitas de contratos com os clientes	Sua principal conclusão aponta no sentido de que o ajuste à norma internacional IFRS – 15 deve ser objeto de uma preparação desde já, pois o processo de implementação pode ser trabalhoso, de tal forma que é recomendável que as empresas comecem a estabelecer um planejamento com celeridade. Uma preparação com antecedência constitui-se em medida fundamental para uma transição sem problemas.
SILVA, Alini da, BRIGHENTI, Josiane, KLANN (2015) DIALNET	Verificar a influência do processo de convergência às normas contábeis internacionais do IASB na relevância da informação contábil divulgada por empresas brasileiras.	Os resultados demonstraram que o valor patrimonial da ação teve impacto significativo e positivo no valor de mercado da ação, tanto três quanto seis meses após o encerramento do exercício. A variável lucro por ação apresentou efeito significativo e positivo no valor de mercado das ações três meses após o encerramento do exercício no período pré-convergência, e seis meses após o encerramento do exercício no período pós-convergência. Também se observou que no período pós-convergência o retorno anual da ação apresentou efeito positivo no lucro líquido por ação. Desse modo, constatou-se que no período pós-convergência as variáveis testadas ganharam poder informacional.
PIRES, Clênia de Oliveira, DECOURT, Roberto Frota (2015) SCIELO	Mensurar os impactos da fase final da convergência obrigatória para o IFRS no lucro líquido (LL), no patrimônio líquido (PL) e no ativo total (AT) das	Os resultados mostram que a fase final do processo de convergência obrigatória para o IFRS gerou aumentos expressivos tanto no lucro líquido como no PL das empresas analisadas: um acréscimo médio de cerca de 21% no lucro líquido e de cerca de 11% no patrimônio líquido; bem como, gerou um aumento, embora um pouco menos expressivo, de cerca de 7%, no ativo total. Todavia,

	empresas brasileiras de capital aberto.	apenas a diferença no lucro líquido foi significativa.
RIBEIRO Carlos William Lima; BRAUNBECK Guillermo Oscar (2017) SCHOOLAR	Avaliar se as jurisdições que adotaram as IFRSs o fizeram sem grandes modificações, de modo a não perder a comparabilidade objetivada.	Em resumo, as normas IFRS são utilizadas na maior parte do mundo e estão cumprindo o seu objetivo de fornecer um mesmo padrão contábil para diferentes jurisdições de todo o mundo e que resultem em demonstrações contábeis comparáveis, independente da jurisdição de origem. Nesse sentido os resultados apontam que, houve uma quantidade limitada de mudanças no padrão contábil IFRS.
BARRILÃO, Maria Cristina Guimarães, COSTA, Simone Alves da (2019) FIPECAFI	Analisar os principais impactos com a implantação do CPC 47 em uma indústria brasileira de grande porte.	Os principais impactos gerados para uma empresa de grande porte brasileira foram em sua maioria previstos, sendo o momento do reconhecimento de receita, levando em conta os diversos tipos de contratos que se possui. Mas o maior foi ao ter o entendimento que frete e seguro são obrigações de desempenho distintas do produto e são reconhecidas em momentos e de formas diferentes

Fonte: o autor (2019)

4.1 ANÁLISE DOS DADOS

¹Cova (2015), a foram registrados alguns fatos relevantes decorrentes da assimilação dos princípios da IFRS – 15. Foi constatado com relação às múltiplas dimensões do ambiente corporativo afetadas pelas mudanças impostas pela IFRS – 15, que as companhias deverão realizar análise minuciosa dos seus contratos, para fazerem um enquadramento correto das imposições da nova norma. Para as companhias de capital aberto no Brasil, como consequências dos potenciais impactos no tempo, advindos da IFRS – 15 verificou-se que, em virtude da amplitude e detalhamento da nova norma, o processo da prática deve ser abrangente e incluir as diversas áreas da empresa, e não somente o departamento financeiro, tendo-se em vista que os efeitos da assimilação da norma se darão nos processos, controles internos e em múltiplas operações dos negócios das empresas. Devem ocorrer mudanças em todos os setores da empresa, uma adaptação às novas normas, até porque a informação correta tem influencia direta na relação com os clientes e com os investidores. O processo de assimilação dos princípios relativos à IFRS - 15 vai demandar um criterioso planejamento para implementar a norma, em razão dos efeitos diferenciados para cada segmento de negócio.

²Silva et al (2015), tiveram por objetivo verificar a influência do processo de convergência às normas contábeis internacionais do IASB na relevância da informação contábil divulgada por empresas brasileiras. A pesquisa compreendeu as empresas listadas na BM&FBOVESPA e amostra final foi composta por 274 empresas que dispunham de todos os dados para a realização do estudo entre o período de 2006 a 2013, sendo que, a verificação referente à influência da adoção das IFRS na relevância informacional, as observações dos anos analisados foram distribuídas em duas categorias: o período pré-convergência, correspondente aos anos de 2006 a 2009, e o período pós-convergência, de 2010 a 2013. Nesse estudo, os autores concluíram que as IFRS agregaram relevância às informações divulgadas, resultando em maior alinhamento entre as variações nos valores contábeis do patrimônio líquido e lucro líquido com as alterações nos preços das ações. A contribuição desses achados ocorre na medida em que se considerou um período pós-convergência mais abrangente do que as pesquisas anteriores. Os resultados confirmaram que o valor patrimonial da ação teve impacto significativo e positivo no valor de mercado da ação, tanto três quanto seis meses após o encerramento do exercício. A variável lucro por ação exibiu efeito expressivo e positivo no valor de mercado das ações três meses após o encerramento do exercício no período pré-convergência, e seis meses após o encerramento do exercício no período pós-convergência. Observou-se também que no período pós-convergência o retorno anual da ação apresentou efeito positivo no lucro líquido por ação. Desse modo, na conclusão, para os autores, comprovou-se que no período pós-convergência as variáveis testadas ganharam poder informacional.

³Pires e Decourt (2015), buscaram mensurar os impactos da adoção obrigatória do *full* IFRS no lucro líquido, no patrimônio líquido e no ativo total das empresas brasileiras, relativos à fase final de transição. Para os autores, as empresas mais afetadas foram aquelas listadas no segmento tradicional da BM&FBOVESPA, grupo que apresentou lucro líquido em IFRS 2,54 vezes superior ao apresentado em BR-GAAP. Tomando como base para a comparação, aproveitou-se a oportunidade da obrigatoriedade da republicação dos relatórios do ano de 2009, em 2011. Os resultados encontrados confirmaram a expectativa que o padrão adotado pelo BR-

GAAP era mais conservador ao adotado pelo *full* IFRS. As demonstrações analisadas revelam que o processo de convergência para o *full* IFRS determinou aumento expressivo no lucro líquido das empresas. O ativo total também sofreu um aumento com a adoção do *full* IFRS. Os autores concluem que apesar a divisão do processo de convergência para o IFRS no Brasil em duas fases possa ter dissolvido e dispersado resultados, após a convergência integral concluída no exercício de 2010, a maior parte das empresas teve apurado crescimento no lucro, no PL e no AT em decorrência da convergência.

⁴Ribeiro et al (2017), obtiveram como resultados de suas pesquisas que a comparabilidade contábil à nível mundial já é uma realidade, conquistada por meio do emprego do padrão contábil IFRS, pois, de uma amostra de 150 jurisdições, somente em 7 esse padrão não foi convencionalmente adotado. Contudo, deve-se avaliar que o uso de um único padrão contábil entre distintas jurisdições torna verdadeira a comparabilidade das demonstrações contábeis entre essas jurisdições quando tal padrão tenha sido adotado do mesmo modo. De acordo com os autores, para fins de comparabilidade não basta tão-somente que um mesmo padrão contábil seja largamente utilizado, é necessário ainda que o padrão tenha sido adotado sem alterações relevantes entre uma jurisdição e outra. As normas IFRS são utilizadas na maior parte do mundo e desempenham o seu objetivo de ministrar um mesmo padrão contábil para diversas jurisdições de todo o mundo e que resultem em demonstrações contábeis comparáveis, independente da jurisdição de origem. Essa afirmação é verdadeira para a contabilidade de todas as empresas, com exceção das que utilizam instrumentos financeiros, onde foram encontrados problemas que comprometem a comparabilidade das demonstrações contábeis. A pesquisa se restringiu a analisar o padrão contábil, de modo mais aprofundado, apenas dos países que de alguma forma utilizam o IFRS para suas empresas domésticas, esses países representam 55,36% do PIB mundial.

⁵Barrilão e Costa (2019), constataram que o CPC 30 e o CPC 47 possuem, muitas vezes, uma diferença imperceptível, mas que dependendo do rumo da empresa

pode fazer toda a diferença no reconhecimento da receita. Apesar disso, com as entrevistas, foi inegável que a despeito dos impactos finais serem mínimos, foi necessário muito trabalho em equipe e cooperação para o entendimento da norma. Ainda, pode-se chamar a atenção para o fato de que o mercado pode ter influência na interpretação das normas contábeis, visto que apenas foi possível o entendimento que frete e seguro de exportação são considerados obrigações de desempenho distintas, posterior ao diálogo entre concorrentes que estavam passando pela mesma problemática.

5 RESULTADOS

Cova (2015) verificou os impactos advindos da assimilação da IFRS – 15 e concluiu que as empresas necessitam de uma preparação antecipada para enfrentar uma transição sem problemas.

Silva et al (2015) investigaram a influência do processo de convergência às normas contábeis internacionais do IASB na relevância da informação contábil divulgada por empresas brasileiras cujos resultados. Constataram que no período pós-convergência as variáveis testadas auferiram poder informacional, ou seja, o valor patrimonial da ação teve impacto expressivo e positivo no valor de mercado da ação, tanto três quanto seis meses após o encerramento do exercício. Observaram ainda que, no período pós-convergência o retorno anual da ação apresentou efeito positivo no lucro líquido por ação.

Pires et al (2015) mensuraram os impactos da fase final da convergência obrigatória para o IFRS no lucro líquido (LL), no patrimônio líquido (PL) e no ativo total (AT) das empresas brasileiras de capital aberto.

Os resultados obtidos mostraram que a fase final do processo de convergência obrigatória para o IFRS 15 gerou acréscimos expressivos tanto no lucro líquido como no PL das empresas analisadas: um acréscimo médio de cerca de 21% no lucro líquido e de cerca de 11% no patrimônio líquido; e cerca de 7%, no ativo total. No entanto, apenas a diferença no lucro líquido foi significativa.

Ribeiro e Braunbeck (2017) avaliaram se as jurisdições que adotaram as IFRSs o fizeram sem alterações significantes, de forma a não perder a comparabilidade

objetivada. Evidenciaram que as normas IFRS são utilizadas na maior parte do mundo e cumprem o seu objetivo de fornecer um mesmo padrão contábil para diferentes jurisdições de todo o mundo e que resultem em demonstrações contábeis comparáveis, independente da jurisdição de origem, e seus resultados apontam que, houve uma quantidade limitada de mudanças no padrão contábil IFRS.

Barrilão et al (2019) analisaram os principais impactos com a implantação do CPC 47 em uma indústria brasileira de grande porte e concluíram que os principais impactos gerados para uma empresa de grande porte brasileira em sua maioria haviam sido previstos. Evidenciaram ainda que o maior impacto foi o entendimento que frete e seguro são obrigações de desempenho distintas do produto e são reconhecidas em momentos e de formas diferentes

Nesses resultados pode-se observar a similaridade entre as conclusões de Silva et al (2015) e Pires et al (2015) que evidenciaram que no período pós-convergência houve aumentos expressivos no patrimônio e no lucro líquido das empresas com ênfase no lucro líquido.

Adicionalmente, obteve-se o resultado expressivo - o de Barrilão et al (2019) que evidenciaram o entendimento que frete e seguro são obrigações de desempenho distintas do produto e são reconhecidas em momentos e de formas diferentes, conforme o contexto de bens ou serviços agregados, porém distintos, os quais devem ser reconhecidos separadamente, de acordo com o novo pronunciamento, que divide o reconhecimento em cinco etapas para facilitar a avaliação que as empresas devem fazer para se adequar ao CPC 47.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

6.1 CONCLUSÕES

Com a finalidade de aperfeiçoar o relatório de comparação das demonstrações financeiras no âmbito internacional, desde o exercício de 2018 têm-se modificações relevantes nas regras contábeis do reconhecimento e da mensuração de receitas, as IFRS15 e a CPC47. Para tanto, a norma institui um modelo de cinco etapas que deverá

ser aplicado pelas empresas para determinar quando a receita será reconhecida e o valor que se espera ter o direito de receber

O presente trabalho teve como objetivo, através de um estudo bibliográfico, mostrar as mudanças no reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da implantação da IFRS15 e responder a seguinte questão-problema: quais são as recomendações para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes a partir da implantação da IFRS15?

Nesse contexto, verificou-se que o ajuste à norma internacional IFRS – 15 deve ser objeto de uma preparação antecipada, ou seja, a partir do exercício de 2018 uma preparação com antecedência constituiu-se em medida fundamental para uma transição sem problemas.

Dessa forma, diante da complexidade e a relevância do tema e ante aos resultados obtidos conclui-se que, com a nova norma, o item principal da receita é definir o momento apropriado do seu reconhecimento, bem como, analisar os serviços agregados, porém distintos, os quais devem ser reconhecidos separadamente. e a contabilização da receita passa a ser totalmente condicionada ao conceito de obrigação de desempenho, ou seja, o reconhecimento da receita necessita atender a condição de que esses benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade. Esse novo procedimento poderá refletir nas análises de desempenho das empresas, visto que a receita é base para a mensuração de vários indicadores de desempenho é fundamental definir o momento apropriado para o reconhecimento e a contabilização da receita e

6.2 RECOMENDAÇÕES PARA FUTUROS ESTUDOS

O contexto analisa a complexidade e a diversidade de modelos existentes de contratos, sua necessidade de controle e adequações significativas que a diferença de tratamento contábil estabelece, sendo objeto de estudos futuros sobre o tema.

A nova norma trará uma direção global da informação contábil, para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes. A recomendação para futuras pesquisas que tratem do reconhecimento das receitas nos demais setores econômicos,

como também estudos sobre a aplicação dessa nova forma de reconhecimento das receitas.

REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011, 229p.

BARNEY, J. B.; HESTERLY, W.S. **Administração estratégica e vantagem competitiva**. São Paulo: Prentice-Hall do Brasil, 2007.P.15

BIAR, H. G. et al. **Harmonização contábil internacional - IAS 8: práticas contábeis, mudanças de estimativas contábeis e erros**. Belo Horizonte. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, 2008.

BRAUNBECK, G.O. **Receita de Contratos com Clientes**. E disciplinas 2015. usp.br. PDF.usp.br

COUTINHO, M. T. C.; CUNHA, S. E. da. **Os caminhos da pesquisa em ciências humanas**. Belo Horizonte: PUCMINAS, 2004. p. 54

CFC – Conselho Federal de Contabilidade, Resoluções e Ementas - NBCTG47.
Disponível em:

http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTG47&arquivo=NBCTG47.doc. Acesso em 18 de Ago 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC30 (R1)**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 15 ago 2019

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC47. Receita de Contrato com Cliente. Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 15**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 15 ago 2019

CPC 47. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Receita de Contratos com Clientes. Disponível em: < http://static.cpc.mediatgroup.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf> Acesso em: 15 Ago 2019.

COSTA, S. A.; da; BARRILAO. Maria Cristina Guimarães. **Principais impactos com a implementação do CPC 47/IFRS 15 em uma indústria brasileira de grande porte.** XXI SemeAd - Seminários em Administração da Universidade de São Paulo. Trabalho de Conclusão de Curso - Graduação em Ciências Contábeis - Universidade Federal de São Paulo.

COVA , Carlos José Guimarães. **Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras.** Pensar Contábil, v. 17, n. 64, p. 48-56, Setembro-Dezembro, 2015..
Conselho Regional de Contabilidade do RJ. Niterói –RJ

ERNST & YOUNG. EY Brasil – Auditoria - **Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas.** Junho de 2014. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf). Acesso em: 16 Ago 2019

ERNEST & YOUNG - Orientações Consultoria de Segmentos - Reconhecimento de Receitas de Acordo com o IFRS 15 e Mudanças nas Normas Brasileiras de Contabilidade. Disponível em: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.Pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.Pdf). Acesso em 16 Ago 2019.

FIPECAFI - Pronunciamento Conceitual Básico com o manual de contabilidade societária FIPECAFI (R1) CPC 30 (2º ed. 2013) Manual de Contabilidade Societária (FIPECAFI) Editora Atlas S.A.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica.** Fortaleza: UEC, 2002. Apostila. In : **Métodos de pesquisa.** GERHARDT, T.E. ; SILVEIRA, D.T. ; Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – (Série Educação a Distância) Porto Alegre: Ed. UFRGS, 2009.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**: de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007. In : TOLEDO, C.A.A ; GONZAGA, M.T.C. (Orgs). **Metodologia e Técnicas de Pesquisa nas áreas de Ciências Humanas**. Ed. da Universidade Estadual de Maringá.

KPMG Auditores Independentes. IFRS EM DESTAQUE - Maio de 2014. Edição: 01/14. **Receita – uma única norma global**. 2014a. Disponível em: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-01.14.pdf> Acesso em: 15 Ago 2019.

_____. Auditores Independentes. IFRS EM DESTAQUE. Edição 02/14: First Impressions. IFRS 15 – **Receita de contratos com clientes**. 2014b. Disponível em: <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-02.14.pdf>. Acesso em: 15 Ago 2019.

_____. Auditores Independentes.. : IFRS EM DESTAQUE IFRS 15 Receitas: **É hora de se envolver**. 03/16: **Primeiras impressões**. 2016. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-em-destaque-03-16.pdf>> Acesso em: 15 Ago 2019

_____. Auditores Independentes. - **IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes: a IFRS 15 no Brasil e aspectos gerais da norma**. 2017. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2017/02/br-kpmg-ifrs-15-receita-decontratos-com-clientes.pdf>> Acesso em: 16 Ago 2019

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia científica. São Paulo: Atlas, 1983. _____. Fundamentos de metodologia científica. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006. PÁDUA, Elisabete Mataffo Marchesini.

MOREIRA, Herivelto; CALEFFE, Luiz Gonzaga. **O planejamento da pesquisa: do problema à revisão da literatura**. In: _____. **Metodologia da pesquisa para o professor pesquisador**. Rio de Janeiro: DP&A, 2006. p. 21-38.

LIMA, J. B. N. **A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil**. 2010. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis). Programa de Pós- Graduação em Controladoria e Contabilidade, FEA/USP, São Paulo, 2010.

NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL Resolução CFC nº 1.374/1. 2011. **Dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL** - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001374. Acesso em. 18 de Ago 2019.

NIYAMA, J. K.. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: atlas, 2007.

NIYAMA, J. K. ; SILVA, C. A. T. - **Teoria da Contabilidade**. p. 197 .São Paulo: Atlas, 2008.

PEREZ JÚNIOR, J. H.. **Conversão das demonstrações contábeis**. – 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005.

PWC. *Capital Markets and Accounting Advisory Services*. **IFRS 15 O futuro está aqui Analisando o impacto da nova norma sobre reconhecimento de receita nos seus negócios**. Maio 2017. www.pwc.com.br

PIRES, C. O.; DECOURT, R. F.. **Os Impactos da Fase Final de Transição para o IFRS no Brasil**. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. RBGN© FECAP. Jan 2015, vol.17, no.54, p.736-750. ISSN 1806-4892. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S180648922015000100736&lng=pt&nrm=iso. Acesso em 25 Set 2019.

RIBEIRO, C.W.L. ; BRAUNBECK, G.O. **Adoção das normas IFRS no âmbito mundial e o seu impacto na comparabilidade das demonstrações contábeis IFRS**. RAGC, v.5, n.21, p.87-97/2017.

SANTOS, A. R. **Metodologia científica: a construção do conhecimento**. Rio de Janeiro: DP&A, 1999. In : **Métodos de pesquisa**. GERHARDT, T.E. ; SILVEIRA, D.T. ; Coordenado pela Universidade Aberta do Brasil – UAB/UFRGS e pelo Curso de Graduação Tecnológica – Planejamento e Gestão para o Desenvolvimento Rural da SEAD/UFRGS. – (Série Educação a Distância) Porto Alegre: Ed. UFRGS, 2009.

SANTOS, E. S.. Full IFRS x Lei 11.638 (1ª fase) x Lei 6.404: **Impacto Esperado nos Resultados de 2010 a partir das Empresas que se Anteciparam**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11, 2011, Anais. São Paulo: FEA-USP, 2011.

SILVA, Alexandre Alcantara da. **Estrutura, Análise e Interpretação das Demonstrações Contábeis**. p.100, 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014

SILVA, A. da ; BRIGHENTI, J. ; KLANN, R. C.. **Efeitos da convergência às normas contábeis internacionais na relevância da informação contábil de empresas brasileiras**. Revista Ambiente Contábil, ISSN-e 2176-9036, Vol. 10, Nº. 1, 2018 (Exemplar dedicado a: Jan./Jun.; i-iv), págs. 121-138

SZUSTER, N., et al. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2013.