

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária

Departamento de Ciências Contábeis

Curso de Ciências Contábeis

TALITA OLIVEIRA MENDONÇA

**A ADOÇÃO DO CPC 47 DE RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES,
APLICADA NAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA: A CAPACITAÇÃO NECESSÁRIA
DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE.**

**São Paulo
2018**

TALITA OLIVEIRA MENDONÇA

**A ADOÇÃO DO CPC 47 DE RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES,
APLICADA NAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA: A CAPACITAÇÃO NECESSÁRIA
DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE.**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor Dr. Valerio Vitor Bonelli

**São Paulo
2018**

TERMO DE APROVAÇÃO

**A ADOÇÃO DO CPC 47 DE RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES,
APLICADA NAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA: A CAPACITAÇÃO NECESSÁRIA
DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE.**

TALITA OLIVEIRA MENDONÇA

Banca:

Orientador: Prof. Dr. Valério Vitor Bonelli

Nota:

Convidado 1: Prof. Ms. Adhemar Decarolli

Nota:

Convidado 2: Prof. Ms. Francisco Hashimoto

Nota:

DECLARAÇÃO DE ÉTICA E RESPEITO AOS DIREITOS AUTORAIS

Declaro para os devidos fins, que a pesquisa foi elaborada por mim e que não há, nesta monografia, cópias de publicações de trechos de títulos de outros autores sem a respectiva citação, nos moldes da NBR 10.520 de ago/2002.

Aluno/a: Talita Oliveira Mendonça

Data

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus primeiramente, por toda força e coragem que me concedeu.

Aos meus pais: Olga Maria de Oliveira e Hélio Mendonça, pelo exemplo de dedicação, determinação, força e por todo apoio e incentivo.

A minha irmã Evelyn Mendonça, pelo apoio, companheirismo e parceria.

Ao meu namorado Thiago Cadete, por todo apoio moral, motivação e compreensão.

Ao professor Dr. Claudio Rafael Bifi pelas orientações no início desse trabalho, por todas as informações, paciência, apoio e discussões técnicas compartilhadas sobre o tema.

Ao professor Dr. Valerio Vitor Bonelli pelas orientações e informações compartilhadas e por sempre buscar extrair o melhor que eu pudesse oferecer, para concluir esse trabalho.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA:	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC:	Associação dos analistas e Profissionais de Investimentos no Mercado de Capitais
BACEN:	Banco Central do Brasil
BOVESPA:	Bolsa de Valores de São Paulo
BP:	Balanço Patrimonial
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
CPC:	Comissão de Pronunciamentos Contábeis
CRC:	Conselho Regional da Contabilidade
DFC:	Demonstração dos Fluxos de Caixa
DMPL:	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido
DOAR:	Demonstrações das Origens e Aplicações de Recursos
DRA:	Demonstração do Resultado Abrangente
DRE:	Demonstração do Resultado do Exercício
DVA:	Demonstração do Valor Adicionado
FEBRABAN:	Federação Brasileira de Bancos
FIPECAFI:	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FASB:	<i>Financial Accounting Standards Board</i> (Conselho de Normas Contábeis Financeiras)
GAAP:	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i> (Princípios contábeis geralmente aceitos)
IASB:	<i>International Accounting Standard Board</i> (Quadro Internacional de Normas Contábeis)
IAS:	<i>International Accounting Standards</i> (Padrões Contábeis Internacionais)
IASC:	<i>International Accounting Standards Committee</i> (Comitê de Padrões Contábeis Internacionais)
IBRACON:	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFRS:	<i>International Financial Reports Standards</i> (Padrões Internacionais de Demonstrações Financeiras)
IOSCO:	<i>International Organization of Securities Commissions</i> (Organização Internacional das Comissões de Valores Mobiliários)
NE:	Notas Explicativas
SRFB:	Secretaria da Receita Federal do Brasil

SUSEP: Superintendência de Seguros Privados

US GAAP: *United States Generally Accepted Accounting Principles* (Princípios contábeis geralmente aceitos nos Estados Unidos)

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Países (jurisdições) que são requeridos o uso do IFRS Standards para companhias públicas (2017)	18
Figura 2 – Países (jurisdições) que o uso do IFRS Standards para companhias públicas é permitido e não requerido (2017)	19
Figura 3 – Países do mundo que aderiram a aplicação do IFRS (2017)	19
Figura 4 – Diferenças conceituais entre IAS 18/ IAS11 e IFRS 15	28
Figura 5 – Contratos que são parcialmente aplicáveis ao CPC 47	33
Figura 6 – Modelo dos 5 passos	34
Figura 7 – Identificação dos contratos com clientes	35
Figura 8 – Modificações Contratuais	36
Figura 9 – Critério para transferência de controle	38
Figura 10 – Fluxograma de modificações contratuais.	39
Figura 11 – Fluxograma de obrigações de desempenho distintas.	40
Figura 12 – Classificação de bens ou serviços	41
Figura 13 – Fatores para determinação do preço de transação	45
Figura 14 – Determinação do valor de contraprestação variável	46
Figura 15 – Determinação do preço de venda individual	49
Figura 16 - Critério para transferência de controle	51
Figura 17 – Visão geral dos impactos por indústria.	53
Figura 18 – Etapas dos 5 passos que afetam a prática atual de determinados setores.	55
Figura 19 – Exemplo de impacto da nova norma em produtos ou serviços de empresas de tecnologia	56
Figura 20 – Classificação das obrigações de desempenho	57
Figura 21 – Fatores para determinação do preço	57
Figura 22 – Alocação de preço para avaliação de mercado ajustada	58
Figura 23 – Período em que a receita deverá ser reconhecida.	59
Figura 24 – Critérios para reconhecimento da receita	60

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Países que são requeridos o uso do IFRS Standards por região	18
--	----

RESUMO

O CPC 47 de Receita de Contratos com Clientes, em vigor a partir de 1º de janeiro de 2018, trouxe mudanças significativas para a forma de análise, reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas nas demonstrações financeiras. Sendo assim, nessa pesquisa mediante a complexidade da adoção da nova norma, tendo como enfoque principal o segmento de tecnologia, será apresentado por meio de pesquisa bibliográfica, a adoção do CPC 47 em empresas de tecnologia e a análise sobre a necessidade de capacitação de profissionais da contabilidade, diante dessa complexidade. Em substituição ao IAS 11 e IAS 18, a norma tem como principal objetivo simplificar as demonstrações financeiras, com a disponibilização de informações úteis as partes interessadas e maior comparabilidade das práticas de reconhecimento de receita entre as entidades de diferentes segmentos. Diante da simplificação e aprofundamento que a norma busca apresentar, realizamos a análise dos cinco passos do CPC 47 e sua complexidade na adoção em empresas de tecnologia e concluiu-se que os investimentos em comunicação, treinamento e educação continuada por parte das empresas de tecnologia são essenciais, para garantir a adequada aplicação da norma e a mitigação dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis, visto que a norma envolve julgamentos para aplicação dos seus critérios, os quais só poderão ser realizados com racional adequado, por pessoas devidamente treinadas e que possuem domínio das regras e possibilidades apresentadas pelo pronunciamento.

Palavras-chaves: CPC 47; Empresas de tecnologia; Educação Continuada; Receita; Treinamento.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. A ORIGEM DAS NORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE (IFRS).....	15
1.1 A ADOÇÃO DO IFRS NO BRASIL.....	21
2. ESSÊNCIA DO IFRS 15 E A SUBJETIVIDADE RESPONSÁVEL	26
2.1 PRINCIPAIS MUDANÇAS DO CPC 30 DE RECEITAS EM RELAÇÃO AO CPC 47 DE RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE.....	27
2.2 DEFINIÇÃO E ADOÇÃO DA NOVA NORMA DO CPC 47.....	31
2.2.1 CINCO PASSOS PARA O RECONHECIMENTO DA RECEITA.....	33
2.2.2 IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO.....	34
2.2.3 IDENTIFICAR AS OBRIGAÇÕES DE PERFORMANCE NO CONTRATO.....	39
2.2.4 DETERMINAR O PREÇO DE TRANSAÇÃO.....	44
2.2.5 ALOCAR O PREÇO DE TRANSAÇÃO AS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO.....	48
2.2.6 RECONHECIMENTO DA RECEITA.....	50
3 IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC 47, NAS COMPANHIAS DE TECNOLOGIA	53
3.1.PRINCIPAIS CRITÉRIOS DOS 5 PASSOS, QUE AFETAM AS EMPRESAS DE TECNOLOGIA.....	54
3.2. A CAPACITAÇÃO NECESSÁRIA DE PROFISSIONAIS DE CONTABILIDADE, NA ADOÇÃO DO CPC 47 EM EMPRESAS DE TECNOLOGIA.....	61
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	66
WEBGRAFIA	67

INTRODUÇÃO

Diante do processo de globalização iniciado no final do século XX trazida pelas consequências da revolução industrial, houve a modernização da economia e maior busca de mais mercados consumidores, para atender a oferta da produção que era ascendente.

Os países tornaram-se interdependentes com o livre fluxo do capital internacional, gerando a necessidade de uma padronização das demonstrações contábeis e maior clareza e transparência nos indicadores econômicos e financeiros nas companhias, para suas partes interessadas internas e externas.

Essas mudanças e avanços na globalização econômica mundial, exige que as normas contábeis aplicadas na elaboração das demonstrações contábeis e financeiras de todos os países do mundo sejam padronizadas, comparáveis e sejam facilitadoras, para as tomadas de decisões econômicas das empresas e principalmente para os investidores do mercado a nível mundial.

(...) Foi o momento de desenvolvimento, no campo específico de finanças e contabilidade, dos segmentos da contabilidade divisional, da contabilidade de custos, da contabilidade tributária, e da contabilidade societária. Conquanto *globalização* ainda fosse termo voltado à busca de mais e mais mercados compradores de produções centralizadas nas economias mais ricas, o começo do século passado celebrou os mecanismos de captação de recursos em bolsas de valores como alternativa ou complemento ao crédito para expansão das empresas. (CARVALHO, LEMES e COSTA, 2009, p.12)

Com a finalidade de trazer essa padronização das normas contábeis internacionais, o IFRS (*International Financial Reporting Standards*) emitido pelo IASB (*International Accounting Standar Board*), a partir de meados dos anos 2000, foi adotado em alguns países europeus. Atualmente, de acordo com o IFRS Org (2017), a adoção das normas internacionais da contabilidade é exigida em 144 países do mundo e outros 22 países, o IFRS é apenas permitido ou não requerido, como linguagem global dos relatórios contábeis financeiros.

No cenário brasileiro, o Conselho Federal da Contabilidade (CFC) criou por meio da resolução 1.055/05 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, buscando maior facilidade e homogeneidade de comunicação internacional por meio de relatórios financeiros contábeis, além de harmonização e convergência das normas brasileiras com as normas contábeis internacionais.

Em relação a mensuração e divulgação das receitas das companhias, o IASB (*International Accounting Standards Board*) emitiu uma nova norma a respeito do reconhecimento da Receita de Contratos dos Clientes, o IFRS 15 (ASC 606), o qual entrou em vigor para companhias que emitem suas demonstrações contábeis financeiras em IFRS, a partir de 1 de janeiro de 2018, podendo ser aplicada pelas empresas antecipadamente.

Visto que, trata-se de uma linha das demonstrações financeiras que impacta diretamente os resultados das entidades, o objetivo dessa norma é trazer aos usuários das demonstrações financeiras maior comparabilidade dos números apresentados entre as companhias do mercado, clareza na mensuração mesmo diante de incertezas dos recebimentos das receitas de contratos, remoção de inconsistências nas normas de reconhecimento de receitas e proporcionar uma estrutura mais completa para eliminar complexidades que envolvem as receitas das empresas. (FASB, 2018).

Problema de pesquisa

O objeto de pesquisa desse trabalho é o entendimento do “Por que há necessidade de as empresas do segmento de tecnologia capacitarem seus profissionais, para aplicação do IFRS 15/CPC47 nas demonstrações financeiras? ”.

Delimitação do tema

A nova norma CPC 47 de Receita de Contratos com o Cliente, é aplicável a todos os segmentos de negócios do mercado. Porém, em análise a complexidade da aplicação dessa norma para cada um dos ramos de negócios, identificamos que o setor de tecnologia é um dos que apresenta maior nível de complexidade e subjetividade na adoção da norma, pois possui elementos múltiplos, preços variáveis, licenças entre outros fatores.

Para tanto, nessa pesquisa traremos a aplicação da norma com enfoque no segmento de tecnologia, demonstrando as possíveis formas da adoção dos cinco passos da forma correta com exemplos práticos de empresas do setor selecionado, com o objetivo de embasar a importância da preparação e conhecimentos sólidos que os contadores de empresas desse segmento deverão ter, para aplicação correta da nova norma.

Justificativa

O enfoque dessa pesquisa é o entendimento de como o IFRS 15 afetará as empresas do segmento de tecnologia, tendo como principal efeito a alteração de considerar o reconhecimento de receitas a partir da transferência de riscos e benefícios, para aplicar o reconhecimento a partir dos cinco passos anteriormente mencionados, além da necessidade substancial da preparação dos profissionais de contabilidade de empresas de tecnologia, para interpretar e adotar essa

norma corretamente nas demonstrações contábeis financeiras, mediante a complexidade do segmento.

Objetivo Geral

O foco da pesquisa será comprovar, que mediante a complexidade e relevância da aplicação da nova norma, no reconhecimento da receita de contratos dos clientes de empresas do ramo de tecnologia, será fundamental a capacitação dos profissionais de contabilidade desse segmento, para que as demonstrações contábeis financeiras sejam apresentadas com a mensuração correta da receita de contratos de clientes, visto que o reconhecimento da receita afeta diretamente a demonstração de resultados das entidades (DRE).

Metodologia de Pesquisa

A metodologia de pesquisa definida para essa pesquisa será a bibliográfica, visto que baseados em fontes secundárias bem como: livros, artigos acadêmicos publicados, dissertações, sites confiáveis e teses, avaliaremos se o problema de pesquisa levantado, que trata-se da necessidade de capacitação de profissionais da contabilidade na adoção do IFRS 15 nas empresas de tecnologia, será refutado por contradições identificadas ou afirmado por pesquisas bibliográficas e estudos em empresas do setor de tecnologia.

Estrutura do trabalho

Nessa pesquisa, veremos as principais mudanças comparando o CPC 30 – Receitas, com o CPC 47 – Receita de Contratos com Clientes (interpretação do IFRS 15), para atendermos os impactos na mensuração e a complexidade da aplicação do CPC 47, fato que exige a necessidade de preparação de profissionais da contabilidade, para atender e aplicar os cinco passos requeridos na nova norma: (1) identificar o contrato, (2) separar as obrigações a cumprir, (3) determinar o preço de transação, (4) alocar o preço de transação e (5) reconhecer a receita.

Dessa forma, a pesquisa estará dividida em três capítulos, sendo que o primeiro abordará a origem das normas internacionais da contabilidade e sua importância, para cenário econômico financeiro mundial e a adoção da IFRS no cenário brasileiro.

Em seguida teremos o segundo capítulo, o qual tratará da a essência do IFRS 15 e sua subjetividade responsável, trazendo o nível de complexidade da adoção dessa nova norma, a

comparação entre o CPC 30 de Receita com o CPC 47 (Receita de contratos de clientes) e as principais mudanças e possíveis impactos nas demonstrações financeiras.

No terceiro capítulo, será abordado a adoção do IFRS 15 nas demonstrações contábeis em empresas do setor de tecnologia e a necessidade de capacitação dos profissionais da contabilidade mediante a complexidade da norma, para aplicação e interpretação dos conceitos e regras nos relatórios das companhias em que atuam.

1. A ORIGEM DAS NORMAS INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE (IFRS).

Em meados do século XIX, de acordo com Carvalho, Lemes e Costa (2009, p.12) a então denominada “globalização da economia”, era dada pelas relações entre as colônias e as cortes da época, as quais baseavam em unidades produtivas com recursos naturais, geralmente com a mão de obra escrava de colonizadores.

Houve uma evolução, nos modelos de gestão de negócios e conseqüentemente um processo de modernização da economia. Carvalho, Lemes e Costa (2009, p.12), mencionam que foi o momento de desenvolvimento principalmente nas áreas de finanças e contabilidade.

Mesmo a globalização, sendo um termo que apresentasse a necessidade de busca de demanda de mercados internacionais e compradores de produções de economias desenvolvidas, a dependência das transações internacionais e o livre fluxo do capital internacional, geraram a necessidade de captação de recursos em bolsas de valores, como estratégia de crédito para o crescimento das empresas. Conseqüentemente, houve a necessidade da padronização das demonstrações financeiras, para atender os interesses dos investidores de outros países.

(...) não há mercados de capitais fortes sem transparência e sem divulgação, e o mecanismo por excelência da transparência e da divulgação nesses mercados é o do conjunto das demonstrações ditas financeiras ou contábeis. Nunca se alega que são o único mecanismo de comunicação entre a empresa e os mercados, e por certo não o são. São apenas um inevitável, imprescindível, vital mecanismo do rol de meios de comunicação de desempenho e de expectativas de fluxos de caixa futuros. (CARVALHO, LEMES e COSTA, 2009, p.14)

Segundo Carvalho, Lemes e Costa (2009, p.15), a década de 70 foi consagrada pela produção de componentes industriais em vários países, para a montagem do produto acabado em um outro país. Nesse período ficou muito mais clara a visão de que a globalização não se baseava somente em exportação de produtos, mas em produção e consumo entre países desenvolvidos do mundo inteiro, na busca de competitividade no mercado global.

Zeff (2014, p. 302), apresenta em seu artigo a criação do *International Accounting Standards Committee (IASC)*, liderado pelo Henry Benson na época sócio sênior da empresa britânica Cooper Brothers & Co, a qual tornou-se a Coopers and Lybrand e hoje parte da PricewaterhouseCoopers, tinha como motivação promover a harmonização internacional das normas contábeis, buscando reduzir as diferenças entre as práticas contábeis dos mais diversos países do mundo.

O IASC foi a primeira tentativa de normalização contábil internacional, sendo ela fundada em 1973, ano o qual poucos países tinham comitês ou conselhos, para padronizar suas

práticas contábeis. De acordo com Zeff (2014, p. 303), Benson convidou 9 países à princípio, para serem membros do IASC, sendo eles: Alemanha, Austrália, Canadá, EUA, França, Japão, México, Países Baixos, Reino Unido e Irlanda. O IASC foi fundado em 29 de junho de 1973, dois dias antes do Financial Accounting Standard Board (FASB).

No ano de 1973, conforme relatado por Carvalho, Lemes e Costa (2009, p.15), os americanos dos Estados Unidos, entenderam que o modelo de traçar normas contábeis, dependendo de tempo doado por profissionais de mercado no órgão *Accounting Principles Board* (APB) não era o mais adequado e então criaram o FASB, o qual trata-se de uma instituição sem fins lucrativos, com o objetivo de elaborar normas contábeis.

O artigo de Lourenço e Branco (2015, p.127), relatam que o *International Accounting Standards Board* (IASB), com sua sede localizada em Londres, foi criado no ano 1973. Sendo também um organismo privado e sem fins lucrativos, o IASB criou um conjunto de normas para preparação e padronização das demonstrações financeiras nomeada 41º *International Accounting Standards* (IAS) e 13º *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

(...) Em 2000, foi reformado em sua constituição e é hoje a junta de normas internacionais da contabilidade, o *International Accounting Standards Board* (IASB), genuinamente supranacional no sentido de que não encampa nenhuma norma nacional de jurisdição alguma e tem suas normas construídas inteiramente sob a perspectiva internacional. (CARVALHO, LEMES e COSTA, 2009, p.16)

As IAS (*International Accounting Standards*), são as normas emitidas pelo IASB até 2001 e o IFRS as normas aplicáveis a partir de 2002, sendo atualmente utilizada a expressão IFRS, quando se trata do conjunto das normas (IAS e IFRS). Segundo o IFRS (2017), os investidores buscam oportunidades de diversificação e investimento em empresas de todo o mundo, porém no passado atividades que ultrapassassem as fronteiras eram muito complexas de realizar, visto que cada um dos países possuía seus padrões contábeis nacionais, fator que gerava riscos e dificuldades para compreensão das demonstrações financeiras de outros países.

No documento titulado *Framework*, conforme citado por Carvalho, Lemes e Costa (2009, p.16) em tradução a seguir, o IASB define em suas próprias palavras, o objetivo do IFRS:

Demonstrações financeiras são preparadas e apresentadas para usuários externos por muitas entidades ao redor do mundo. Embora tais demonstrações financeiras possam parecer semelhantes de país para país, há diferenças que provavelmente foram causadas por uma variedade de circunstâncias sociais, econômicas e legais e porque diferentes países tiveram em mente as necessidades de diferentes usuários ao definirem as normas nacionais.

Estas diferentes circunstâncias levaram a uma variedade de definições dos elementos das demonstrações financeiras como, por exemplo, o que são ativos, exigibilidades, patrimônio líquido, receitas e despesas. Tais diferentes circunstâncias também resultaram no uso de distintos critérios para o reconhecimento de itens nas demonstrações financeiras e em uma preferência por diferentes bases de mensuração de tais itens.

O IASB está comprometido em reduzir tais diferenças buscando harmonizar as regulamentações, normas contábeis e procedimentos relativos a preparação e apresentação das demonstrações financeiras. O IASB acredita que maior harmonização pode ser objetivada focando-se nas demonstrações financeiras que são preparadas para o propósito de prover informações úteis na tomada de decisões econômicas. (CARVALHO, LEMES e COSTA, 2009, p.16)

No ano de 2005, conforme descrito por Lourenço e Branco (2015, p.127) a adoção do IFRS tornou-se obrigatória na União Europeia e na Austrália, pois o regulamento 1606/2002 da União Europeia, exigiu que todas as empresas com cotação na bolsa de qualquer país pertencente a União Europeia, preparassem suas demonstrações financeiras consolidadas de acordo com o IFRS e estas tinham que ser aprovadas pela União Europeia.

Na Austrália, a adoção do IFRS aconteceu no ano de 2005, porém ao contrário do que ocorreu na União Europeia, ocorreram apenas alterações nos nomes das normas, alterações textuais, sendo o resultado dessas modificações em normas diferentes dos originais emitidos pelo IASB.

A aceitação pela União Europeia da adoção do IFRS, foi essencial para que todos os outros países do mundo enxergassem a importância da padronização das normas contábeis e o quanto este fator facilitaria a compreensão e interação entre os países, com melhorias na qualidade da informação para *stakeholders*, conseqüentemente previsões mais realistas pelos analistas, facilidades nas comparabilidades e utilização das informações das entidades.

Segundo o IFRS (2017), a IOSCO (*International Organization of Securities Commissions*), reconheceu os benefícios das normas globais, quando no ano de 2000 recomendou aos seus membros, que eles permitissem que as normas IFRS fossem usadas em suas ofertas transnacionais.

A partir disso, os padrões IFRS tornaram-se a linguagem global dos relatórios financeiros, utilizadas em economias desenvolvidas, emergentes e em desenvolvimento. Nossa pesquisa mostra que 144 países agora exigem o uso dos padrões IFRS, para todas ou a maioria das empresas listadas publicamente, enquanto 12 jurisdições permitem seu uso. O gráfico 1 a seguir, demonstra o percentual de países por regiões do mundo, as quais já requerem a aplicação do IFRS:

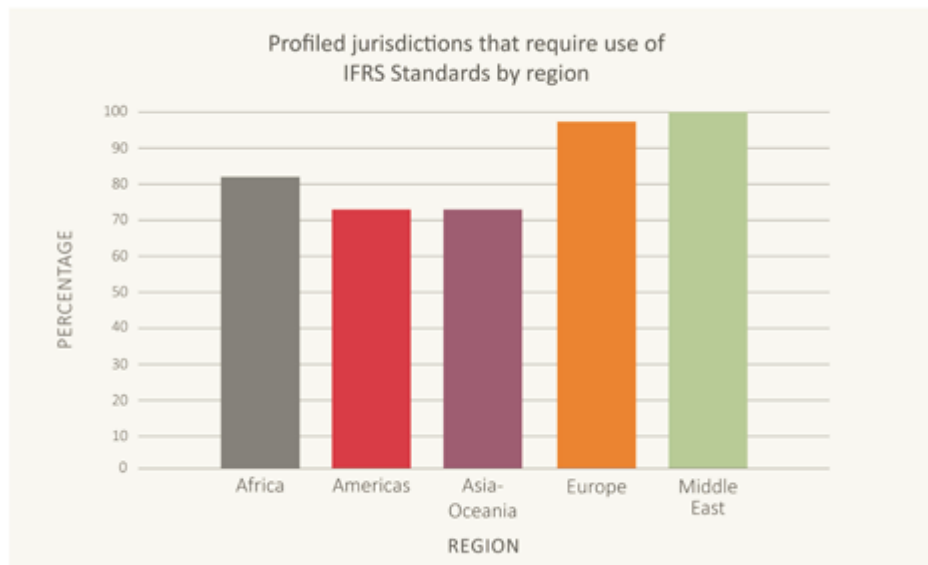


Gráfico 1: Países que são requeridos o uso do IFRS Standards por região

Fonte: IFRS ORG (2017)

As normas internacionais do IFRS são necessárias, para uso pela maior parte das entidades domésticas públicas, incluindo empresas listadas e instituições financeiras. De acordo com informações do site do IFRS (2017), eles realizam o monitoramento da aplicação dos padrões do IFRS em cada país do mundo, sendo ao todo 166 países monitorados. A figura 1 a seguir, demonstra os países em que a aplicação das normas da contabilidade para companhias públicas é requerida:



Figura 1: Países (jurisdições) que são requeridos o uso do IFRS Standards para companhias públicas (2017)

Fonte: IFRS ORG (2017)

A figura 2 a seguir, demonstra os países em que a aplicação das normas da contabilidade para companhias públicas é permitida, mas não requerida:



Figura 2: Países (jurisdições) que o uso do IFRS Standards para companhias públicas é permitido e não requerido (2017)

Fonte: IFRS ORG (2017)

De acordo com o site do IFRS (2017), os perfis devolvidos pela IFRS Foundation, encontra-se completa para 166 países, incluindo os países componentes do G20. O quadro apresentado a seguir demonstra a relevância da aplicação do IFRS Standards no mundo, visto que podemos observar que na Europa e Oriente Médio, com 98% e 100% respectivamente, são os continentes que praticamente para todos os países é requerido a aplicação do IFRS Standards, para normas contábeis.

Para os demais continentes bem como: Africano (95%), Asiático (74%) e americano (73%) também possuem alto percentual de países que o IFRS Standards é requerido também. Ao todo atualmente no mundo são 144 países que representam 87%, os quais aplicam o IFRS Standards por fazer parte de suas normas contábeis requeridas e apenas 22 desses países (13%), a adoção do IFRS não é requerido, é apenas permitido ou nem ao menos requerido. A figura 3 a seguir, demonstra com mais detalhes, essas informações sobre aplicação do IFRS por continentes do mundo:

Region	Jurisdictions in the region	Number of Jurisdictions			
		Jurisdictions that require IFRS Standards for all or most domestic publicly accountable entities	Jurisdictions that require IFRS Standards as % of total jurisdictions in the region	Jurisdictions that permit or require IFRS Standards for at least some (but not all or most) domestic publicly accountable entities	Jurisdictions that neither require nor permit IFRS Standards for any domestic publicly accountable entities
Europe	44	43	98%	1	0
Africa	38	36	95%	1	1
Middle East	13	13	100%	0	0
Asia-Oceania	34	25	74%	3	6
Americas	37	27	73%	8	2
Totals	166	144	87%	13	9
As % of 166	100%	87%		8%	5%

Figura 3: Países do mundo que aderiram a aplicação do IFRS (2017)

Fonte: IFRS ORG (2017)

Entre os 144 países que exigem Normas IFRS existem 18 países que suas entidades domésticas não são listadas na bolsa de valores, mas exigem o IFRS, para todas as instituições financeiras dos seguintes países: Afeganistão, Angola, Belize, Brunei, Camarões, República Centro Africana, Chade, Comores, República Democrática do Congo, Guiné Equatorial, Gabão, Gâmbia, Guiné, Kosovo, Lesoto, Libéria, República do Congo e Iémen.

Em contrapartida seis países no mundo não exigem normas da IFRS, para instituições financeiras listadas, sendo eles: Argentina, El Salvador, Israel, México, Peru, Uruguai, embora exijam o IFRS, para outras companhias listadas.

De acordo com Lourenço e Branco, são apontadas algumas vantagens provenientes da adoção da IFRS:

Em primeiro lugar, de tal adoção deverá decorrer uma maior capacidade dos investidores tomarem decisões financeiras informadas, eliminando a confusão decorrente da existência de diferentes formas de mensurar a posição e o desempenho financeiros em diferentes países, o que conduz a uma redução do risco para investidores e do custo do capital para as empresas. Em segundo lugar, deverá ter como consequência uma diminuição dos custos relacionados à elaboração de informação financeira de acordo com diversos conjuntos de normas. (LOURENÇO e BRANCO, 2015, p.128)

O efeito dessa adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, trará maiores incentivos e investimentos internacionais e acarretará inúmeras possibilidades de alocação de recursos financeiros mais eficientes em nível mundial. O IFRS trouxe aos *stakeholders* em geral, a facilidade de existir um padrão das normas contábeis, simplificando a interpretação e decisões, tornando-as mais assertivas e tempestivas sobre o desempenho financeiro das entidades e eliminando as divergências entre normas aplicadas a cada país.

De acordo com Lourenço e Branco (2015, p. 128), na visão do professor e pesquisador da Universidade de Chicago, Ray Ball, um sistema baseado no IFRS reflete perdas ou ganhos econômicos de forma mais clara e oportuna, além de trazer informações contábeis mais condizentes com a realidade da companhia, evitando manipulações na constituição de provisões, possíveis criações de reservas ocultas e ou manipulações do resultado.

O IFRS é o conjunto de normas internacionais que possibilitam, por meio de seus critérios de reconhecimento e mensuração, a apresentação dos números das companhias demonstrando sua realidade econômica, fornecendo informações úteis e claras, sendo uma delas as notas explicativas.

A adoção da IFRS resultou em melhorias nas tomadas de decisões financeiras, por parte dos investidores, além da melhoria nas oportunidades de investimentos, financiamentos,

proporcionando uma alocação de recursos mais eficiente e comparabilidade das demonstrações financeiras a nível mundial.

A respeito do investimento e transparência das demonstrações financeiras apresentadas no padrão das normas internacionais da contabilidade:

Espera-se que o aumento da qualidade e da comparabilidade das demonstrações financeiras, e o conseqüente aumento da utilidade da informação, tenha um impacto positivo na quantidade e capacidade de previsão dos analistas que seguem as empresas, no mercado de capitais, no mercado de crédito, na remuneração dos executivos e nas decisões econômicas das empresas. (LOURENÇO e BRANCO, 2015, p.128)

Visto os argumentos das pesquisas e opinião de autores, em relação às melhorias que a adoção das normas internacionais da contabilidade pode trazer a nível da globalização econômica mundial, também possibilita melhorias no aprofundamento e conhecimento de normas contábeis nos países e até mesmo aumento da mobilidade no mercado de trabalho pelos profissionais da contabilidade.

1.1 A adoção do IFRS no Brasil.

As demonstrações financeiras são divulgadas com o objetivo de atender as necessidades das informações pelos *stakeholders* e como já mencionamos no tópico anterior surgiu a necessidade de um padrão de normas à serem seguidas, para que houvesse comparabilidade e avaliação pela auditoria independente.

Sendo as demonstrações financeiras a principal fonte de informações econômicas e financeiras nas empresas, para auxiliar os usuários e investidores em seus processos decisórios, foi necessário garantir que as normas contábeis sejam claras, compreensíveis, relevantes, confiáveis e comparáveis, para as tomadas de decisões dos *stakeholders*.

Segundo Antunes, Grecco, Formigoni e Neto (2012, p. 8), a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, ocorreram principalmente pela redução das taxas inflacionárias e a expansão dos mercados de capitais, dando relevância a importância das informações contábeis para decisões de investimentos, créditos, financiamentos entre outros.

O Brasil começou a enfrentar dificuldades devido as diferenças das normas contábeis locais e as internacionais, pois possuíam divergências. “Entretanto, as diferenças entre as práticas contábeis locais e as internacionais/norte-americanas mostraram-se um problema para fomentar tais investimentos no país.” (ANTUNES, GRECCO, FORMIGONI e NETO, 2012, p.8).

Diante desse cenário, o Brasil passou a adotar o IFRS emitidas pelo IASB (*International Accounting Standard Board*), para aprofundar-se em técnica, estudos e emissão de normas de padrões internacionais de contabilidade, sediada em Londres, constituída por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo.

Farah, Romani, Martins e Lisboa (2009, p.XXII), descrevem que parcela da sociedade brasileira representadas por entidades contábeis, contadores, auditores, órgãos reguladores, profissionais de mercados de capitais e usuários de demonstrações financeiras, dedicaram grande parte das últimas décadas discutindo a necessidade de modificação na Lei das Sociedades por ações (6.404/76), para que ela pudesse atender as necessidades de transmitir informações não somente locais, mas também as internacionais.

No ano de 2000, conforme descrito por Farah, Romani, Martins e Lisboa (2009, p.XXII) foi apresentado à câmara dos deputados o projeto de lei nº 3.741, propondo uma série de alterações no Capítulo XV da Lei das Sociedades por Ações, com o objetivo de modernizar a legislação, alinhando as normas e práticas contábeis brasileiras às normas internacionais (IFRS). O projeto de lei foi finalmente aprovado, após sete anos de tramitação no órgão legislativo e transformado na Lei nº 11.638, sancionada pelo Presidente da República em 28 de dezembro de 2007.

De acordo com Giroto (2010, p.8) a adoção do IFRS no Brasil ocorreu primeiramente com as grandes companhias, a partir de 1º de janeiro de 2008, com a promulgação da lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007 e foi implantado gradualmente não somente em empresas privadas, bem como empresas do setor público também.

Para inclusão de todas as entidades do país no padrão IFRS, o Conselho Federal da Contabilidade (CFC) alterou a NBC T 19.41 – Contabilidades para pequenas e médias empresas (PMEs) – com o objetivo de facilitar o entendimento dos profissionais da contabilidade, quanto a adoção das normas internacionais da contabilidade, os quais atuam em micro, médias e pequenas empresas.

Antunes, Grecco, Formigoni e Neto (2012, p.8) descrevem a respeito da promulgação da lei 11.638/2007 e da criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, pelo CFC (Comitê Federal de Contabilidade):

Antes mesmo da promulgação da Lei 11.638/ 2007, o CFC, por meio da Resolução 1.055/05, criou o CPC, considerando, mais precisamente, os seguintes aspectos: (a) a redução de riscos nos investimentos internacionais (quer sob a forma de empréstimo financeiro, quer sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, sendo a redução de riscos derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis, elaboradas pelos diversos países, por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito; (b) a maior facilidade de

comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea; e (c) a redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse vital para o Brasil. (ANTUNES, GRECCO, FORMIGONI e NETO, 2012, p.8)

No contexto descrito, o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) foi criado com o objetivo de promover aprofundamento dos estudos e clareza na interpretação das normas contábeis, visando a centralização e a uniformização do processo de produção das demonstrações financeiras, considerando a convergência e padronização das normas contábeis brasileiras aos padrões das normas internacionais.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis emite pronunciamentos técnicos contábeis baseados no IFRS e os órgãos reguladores do Brasil, bem como: Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Federação Brasileira de Bancos (Febraban), Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), Superintendência de Seguros Privados (Susep) e o Banco Central do Brasil (Bacen), adotam esses pronunciamentos, pois passam a vigorar como normas contábeis.

O Comitê de Pronunciamentos contábeis foi idealizado e desenvolvido pelos principais membros das áreas acadêmicas, governamentais e da iniciativa privada, com o objetivo de permitir evolução significativas na modernização das práticas contábeis brasileiras.

O site do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), informa que os pronunciamentos foram idealizados a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades: ABRASCA (Associação Brasileira das Companhias Abertas), APIMEC (Associação dos analistas e Profissionais de Investimentos no Mercado de Capitais), BOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo), CFC (Conselho federal de Contabilidade), FIPECAFI (Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras) e IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), com função de acelerar o processo de convergência das normas brasileiras com as normas contábeis internacionais.

Criado pela Resolução CFC nº 1.055/05, o CPC tem como objetivo "o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais".(COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018)

A contabilidade como já mencionado é um canal de informações relevantes, referentes a situação patrimonial e financeira das entidades, para todas as partes interessadas seja internamente ou externamente.

As informações divulgadas nas demonstrações contábeis dentro dos padrões das normas de contabilidade, são base para tomada de decisões, são indicadores para analistas de mercado recomendarem investimentos aos seus clientes, além de ser um indicador importante para instituições financeiras e fornecedores no momento da concessão de crédito, para avaliar a capacidade de pagamento da entidade.

Como resultado do processo de harmonização das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais (IFRS), as leis 11.638/07 e 11.941/09 introduziram alterações na lei 6.404/76, trazendo modificações importantes no conjunto de demonstrações contábeis que serial obrigatoriamente elaboradas e apresentadas pelas empresas.

Conforme Antunes, Grecco, Formigoni e Neto (2012, p.15), a demonstração das origens e aplicações de recursos, passou a não ser mais obrigatória, porém a demonstração do fluxo de caixa, passou a ser exigida e de acordo com o CPC 26, as demonstrações contábeis exigidas atualmente são:

- (a) balanço patrimonial (BP) ao fim do período;
- (b) demonstração do resultado (DRE) do período;
- (c) demonstração do resultado abrangente (DRA) do período;
- (d) demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) do período;
- (e) demonstração dos fluxos de caixa (DFC) do período;
- (f) demonstração do valor adicionado (DVA) do período, se exigida legalmente ou por algum órgão regulador, ou mesmo se apresentada voluntariamente;
- (g) notas explicativas (NE), compreendendo um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias; e
- (h) balanço patrimonial no início do período mais antigo comparativamente apresentado quando a entidade aplica uma política contábil retroativamente, ou procede à reapresentação de itens das demonstrações contábeis. Ou, ainda, quando procede à reclassificação de itens de suas demonstrações contábeis. (ANTUNES, GRECCO, FORMIGONI e NETO, 2012, p.15)

Outra mudança substancial em relação às demonstrações financeiras exigidas, foi a dispensa da apresentação das Origens e aplicações de recursos (DOAR) e a necessidade da elaboração da DFC e da DVA.

Contudo, diante da perspectiva de alguns artigos mencionados, podemos observar que todas essas importantes alterações visam aprimorar a qualidade das divulgações das demonstrações contábeis, atingindo não só a técnica aplicada as normas contábeis brasileiras, que são focadas na interpretação de pronunciamentos contábeis, mas também no âmbito cultural dos profissionais da contabilidade.

A adoção das normas internacionais contábeis no Brasil, exigem dos contadores as habilidades de análise crítica e aprofundamento técnico, para a interpretação e aplicação correta e conseqüentemente essas competências exigidas, requerem maior envolvimento e proporcionam a valorização dos profissionais dessa categoria.

2. ESSÊNCIA DO IFRS 15 E A SUBJETIVIDADE RESPONSÁVEL

No dia 28 de maio de 2014, o IASB (*International Accounting Standards Board*) e o FASB (*Financial Accounting Standards Board*), emitiram uma nova norma sobre reconhecimento de receita, cujo título é Receita de Contratos com clientes, referentes ao IFRS 15, voltados ao tópico do IFRS ASC 606 (*Revenue from Contracts with customers*), adotadas nas práticas contábeis nos Estados Unidos (US GAAP), para entidades listadas (*Public Interest Entities*) e não listadas (*Non public interests entities*).

O IAS Plus relata que, a norma era aplicável às demonstrações financeiras de períodos anuais e interinos para as entidades listadas, após 15 de dezembro de 2016. O FASB emitiu um ASU (tópico 606), alterando o período de vigência da aplicação da norma, para mais um ano, para entidades listadas e não listadas, sob as normas contábeis do US GAAP, sendo obrigatório a aplicação para demonstrações financeiras anuais findas em dezembro de 2017.

Segundo estudo publicado pela empresa de auditoria e consultoria PwC (2017), para entidades que elaboram relatórios de acordo com as normas do IFRS (*International Financial Reporting Standards*), a norma entrou em vigor após dia 1º de janeiro de 2018, com aplicação antecipada permitida.

A criação dessa norma causará muitos impactos significativos, principalmente para empresas que oferecem produtos e serviços agregados, ou apresentam valores de prestação que possuem muitas variações ou possuem acordos de licenciamento complexos, além disso é possível que as exigências da norma do IFRS 15, afetem muitas outras modalidades de negócios.

O site do FASB (Financial Accounting Standards Board), descreve no tópico a respeito de *Revenue Recognition*, que a receita é uma das medidas mais importantes usadas pelos investidores, para avaliar o desempenho e perspectivas de uma empresa. Diante disso, a forma de reconhecimento de receita anterior divergia dos princípios contábeis aplicáveis e aceitos entre GAAP e IFRS, além do padrão de ambos precisar de melhorias e mais aprofundamento técnico.

A emissão da nova norma para reconhecimento de receitas, o IFRS 15, por parte dos órgãos reguladores IASB e FASB representa um grande avanço para as normas contábeis, ao passo que acarreta em muitos desafios para as empresas no momento de divulgar suas demonstrações financeiras. (EY BRASIL, 2014)

Como cita Cova (2015, p. 53), mesmo as empresas que não esperam mudanças significativas na mensuração de receita e na época do reconhecimento, também precisarão validar essa premissa. Adicionalmente, as empresas vão necessitar também identificar quaisquer mudanças necessárias nas políticas, procedimentos, controles internos e sistemas para assegurar que as transações de receita sejam avaliadas apropriadamente de acordo com a IFRS 15. Além disso, as entidades precisarão se planejar para as exigências de divulgação significativamente expandidas.

Empresas de todos os setores podem enfrentar uma mudança significativa por ocasião do reconhecimento de receita de acordo com as novas normas do IFRS 15. Segundo mencionado por Cova (2015, p. 53), o processo de implementação pode ser trabalhoso, de tal forma que seria recomendável que as empresas estabelecessem um planejamento com celeridade. Uma preparação com antecedência será fundamental, para aplicação.

2.1. Principais mudanças do CPC 30 de Receitas em relação ao CPC 47 de Receita de Contrato com Cliente.

O CPC 30 define que receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, com exceção as contribuições dos proprietários.

Esse pronunciamento é aplicável na contabilização de receitas provenientes de: vendas de bens, prestação de serviços e utilização por parte de terceiros, com a geração de juros de outros ativos da entidade, royalties e dividendos.

Em referência ao reconhecimento da receita, o CPC 30 menciona que deverá ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados.

Uma grande complexidade tratada como questão primordial no CPC 30 é a determinação de quando reconhecer a receita, sendo um dos princípios tratados na norma com muita ênfase, o fato de que a transação de uma prestação de serviços, por exemplo, poderá ser estimada com confiabilidade, quando satisfazer os seguintes critérios:

Quando a conclusão de uma transação que envolva a prestação de serviços puder ser estimada com confiabilidade, a receita associada à transação deve ser reconhecida tomando por base o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte. O desfecho de uma transação pode ser estimado com confiabilidade quando todas as seguintes condições forem satisfeitas:

(a) o valor da receita puder ser mensurado com confiabilidade;

- (b) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; (c) o estágio de execução (*stage of completion*) da transação ao término do período de reporte puder ser mensurado com confiabilidade; e
 (d) as despesas incorridas com a transação assim como as despesas para concluí-la puderem ser mensuradas com confiabilidade. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2012, p.6)

O CPC 30 apresenta que a receita de prestação de serviços deve estar associada ao estágio de execução da transação ao término de período de reporte e se os montantes de receitas, além da condição de que a mensuração da receita poderá ser feita com confiabilidade. Deverá ser provável, que benefícios econômicos futuros fluirão para a entidade.

O novo pronunciamento, CPC 47, consolida diversas informações no mesmo pronunciamento, ou seja, no CPC 30 (IAS 18) não havia detalhes aprofundados sobre o reconhecimento de receitas de contratos e caso o leitor precisasse de maiores detalhes deveria procurar em IAS específicos, bem como o IAS 11, porém o IFRS 15 traz essa unificação de todas as informações e com maior clareza, para aplicação do reconhecimento de receita de forma correta.

Além disso o CPC 47, substitui os seguintes pronunciamentos e interpretações técnicas: CPC 17 – Contratos de Construção; CPC 30 – Receitas, Interpretação A – Programa de Fidelidade com o cliente, anexa ao CPC 30; ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário; ICPC 11 – Recebimento em transferência de Ativos dos clientes; e Interpretação B – Receita – Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao CPC 30.

Diante desse cenário de mudanças de pronunciamento das novas normas do CPC 47, a PwC (2018, p. 7) elencou as principais diferenças conceituais entre CPC 30 (IAS 18), CPC 17 (IAS 11) e CPC 47 (IFRS 15):

IAS 18 /11	IFRS 15
Modelos separados por: <ul style="list-style-type: none"> • Contratos de construção • Bens • Serviços 	Um modelo único para obrigações de performance <ul style="list-style-type: none"> • Satisfeitas/alcançadas ao longo do tempo • Satisfeitas/alcançadas em um momento específico
Foco transferência de risco e benefícios	Foco em transferência de controle
Orientação limitada sobre: <ul style="list-style-type: none"> • Acordos com elementos múltiplos • Contraprestação variável • Licenças 	Mais orientação: Separação de elementos, alocação do preço da transação, contraprestação variável, licenças, opções, contratos de recompra, etc.....

Figura 4: IFRS 15 – Diferenças conceituais entre IAS 18/ IAS11 e IFRS 15

Fonte: Spark, portal interno da PwC (2018)

A figura 4, demonstra que o IAS 18 (*Revenue*) e o IAS 11 (*Construction Contracts*) apresentava as normas de contratos de construção, bens e serviços de forma separadas e para entender cada uma delas, seria necessário pesquisar em cada um dos IAS específicos para as linhas de negócios.

Como mencionado, o CPC 47, apresenta um modelo único para todos esses segmentos, focado na avaliação das obrigações de performance identificadas e se essas são alcançadas ao longo do tempo ou em algum momento específico do decorrer do trabalho, fatores que devem ser considerados no momento do reconhecimento da receita. De acordo com o CPC 47, temos a partir do parágrafo 22, a identificação de obrigação de desempenho:

Um contrato com cliente de modo geral declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas usuais de negócios, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente.

As obrigações de desempenho não incluem atividades que a entidade deve realizar para cumprir o contrato, a menos que essas atividades transfiram o bem ou o serviço ao cliente. Por exemplo, o prestador de serviços pode precisar executar várias tarefas administrativas para elaborar o contrato. A execução dessas tarefas não transfere o serviço ao cliente à medida que as tarefas são executadas. Portanto, essas atividades de elaboração não constituem obrigação de desempenho. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS 47, 2018, p.6)

O CPC 47, expressa que o contrato deve demonstrar os bens e serviços, que devem ser transferidos ao cliente e que para o reconhecimento de receita, serão necessários os seguintes passos: 1) identificar o contrato; 2) identificar obrigações de desempenho; 3) determinar o preço da transação; 4) alocar o preço da transação; 5) reconhecer a receita.

Outra diferença mencionada na figura 4 da PwC (2018), trata-se que o IAS 18 e o IAS 11, focava nas transferências de riscos e benefícios, ou seja, quando o bem ou serviço prestado fossem entregues ao destinatário final, a receita poderia ser reconhecida, diferentemente do CPC 47, o qual seu foco está na transferência de controle, ou seja, entregar o produto é apenas uma das obrigações de performance, para reconhecimento da receita, terá que ser verificado em qual momento a entidade satisfará todas as obrigações de desempenho que foram identificados no início do contrato e se essas foram de fato entregues.

As orientações oferecidas no IAS 18 e IAS 11, de acordo com a figura 4, eram muito limitadas em relação aos assuntos que tratam: acordos com elementos múltiplos, contraprestação variável e licenças. O CPC 47, apresenta mais orientações e explicações mais

claras a respeito da separação de elementos, alocação do preço da transação, contraprestações variáveis, licenças, opções, contratos de recompra entre outros assuntos atrelados ao reconhecimento da receita, de forma correta.

A pesquisa realizada pela KPMG (2016, p.5), informa que os principais impactos envolvem a receita ser reconhecida em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo, ou seja, entidades que utilizam o método de percentagem completada precisarão analisar se reconhecerão a receita ao longo do tempo ou em momento específico. A definição de como reconhecer a receita dependerá de uma avaliação da natureza das obrigações de desempenho e da revisão detalhada de todos os termos contratuais entre as entidades e seus clientes.

Um segundo impacto relatado pela KPMG (2016, p.5), é a possível aceleração ou diferimento do reconhecimento de receita, pois se aplicarmos as alterações do CPC 47, o reconhecimento da receita pode ser acelerado ou diferido, para transações que possuam valores de contraprestação variável ou licenças, por exemplo. Além disso, as principais métricas e índices financeiros serão afetados em precificações contingentes, acordos de remuneração e cláusulas contratuais.

Revisões do planejamento tributário das entidades, serão necessárias e de acordo com a KPMG (2016, p.5), poderá haver mudanças tributárias devido aos ajustes do momento do reconhecimento da receita e conseqüentemente no registro das despesas e custos capitalizados. As cláusulas de *covenants* da entidade, também deverão ser revistas, visto que geralmente são impostas pelas instituições financeiras, com uma série de exigências de performances de vendas e ou prestações de serviços que devem ser atingidas, para que não sejam quebradas.

Dentre todos os impactos mencionados pela KPMG (2016, p.5), existem outros que precisarão ser revistos pelas entidades independentemente dos segmentos em que estão inseridas. Os processos de vendas e contratação precisarão de reavaliação, ou seja, será necessário revisar os termos contratuais, das práticas comerciais atuais e até mesmo dos canais de distribuição.

Os sistemas de tecnologia da informação deverão ser atualizados, pois com as exigências da nova norma, as entidades deverão obter dados adicionais, para fazer estimativas da receita e corroborar com as divulgações. As entidades deverão atualizar os julgamentos e estimativas, visto que o CPC 47 apresenta alto grau de julgamento, o qual poderá causar ajustes nas demonstrações financeiras.

De acordo com a análise da empresa PwC, o impacto no sistema de faturamento da receita pode ser visualizado da seguinte forma:

A maior parte dos sistemas é configurada, para extrair os valores da receita diretamente do sistema de faturamento. De acordo com a nova norma, as informações provenientes dos contratos que estão por trás do faturamento precisarão ser analisadas para determinar os elementos que podem ser separados, e a receita a ser reconhecida a partir desses elementos. Podem ser afetadas as interfaces entre gestão de relacionamento com clientes, vendas e distribuição e o razão geral. Além disso, os processos automatizados antes talvez precisem de intervenção. (PWC, p.8)

A revisão dos processos contábeis e os controles internos será necessária, pois as entidades necessitarão de processos que lhes permitam documentar informações de forma adequada, principalmente referentes a estimativas e julgamentos, além disso o ambiente de controles internos estruturado e monitorado, será necessário para garantir a integridade e a precisão das informações geradas pelo sistema.

Na visão de Cova (2015, p. 55) as companhias deverão realizar análises mais detalhadas de seus contratos, para se enquadrarem nas imposições da nova norma. Em casos que necessitem, aplicar a norma retrospectivamente, as empresas poderão desenvolver um plano de transição e procedimentos, que possam oferecer informações comparativas necessárias, para aplicação do IFRS 15.

Souza, Souza e Dalfior (2015, p. 5), descrevem que para algumas entidades pode haver poucas mudanças no momento e no montante das receitas reconhecidas. Para as entidades chegarem a esta conclusão, terão que entender e aplicar o novo modelo a cada uma das suas transações e mensurar o impacto da nova norma.

2.2 Definição e adoção da nova norma do CPC 47.

De acordo com o FASB (2017), o objetivo da nova norma é estabelecer princípios, para reportar informações úteis e claras, para os usuários das demonstrações financeiras sobre a natureza, montante, tempo de ocorrência e incerteza da receita de contratos com clientes. Além disso, o FASB (2018) enumera os seguintes benefícios da aplicação da nova norma:

- 1) Remover inconsistências e fraquezas que existem nas normas de reconhecimento de receita
- 2) Proporcionar uma estrutura mais robusta, para endereçar os problemas e complexidades da receita.
- 3) Desenvolver comparabilidade das práticas de reconhecimento da receita entre as entidades, indústrias, jurisdições e mercados de capitais.
- 4) Proporcionar informações úteis, para os usuários e *stakeholders*, das demonstrações, por meio de melhores requisitos e divulgação.

- 5) Simplificar a preparação das demonstrações financeiras, reduzindo o número de requisitos, os quais as organizações devem seguir.

A KPMG (2015, p.4), relata que as entidades aplicarão um modelo de cinco etapas, para determinar quando reconhecer a receita e por qual valor. Além disso, o modelo especifica que a receita deve ser reconhecida, quando ou conforme a entidade transfere o controle de bens e ou serviços, para o cliente final.

Se os critérios previamente determinados, forem cumpridos a receita poderá ser reconhecida ao longo do tempo, para refletir o desempenho da entidade ou em algum momento específico do tempo, quando o controle dos bens ou serviços são transferidos para o cliente.

O CPC 47, menciona que a entidade deve aplicar este pronunciamento a todos os contratos com clientes exceto os mencionados abaixo:

- (a) contratos de arrendamento dentro do alcance do CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
- (b) contratos de seguro dentro do alcance do CPC 11 – Contratos de Seguro;
- (c) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do CPC 48 – Instrumentos Financeiros, do CPC 36 – Demonstrações Consolidadas, do CPC 19 – Negócios em Conjunto, do CPC 35 – Demonstrações Separadas e do CPC 18 – Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto; e
- (d) permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes ou clientes potenciais. Por exemplo, este pronunciamento não se aplica a contrato entre duas empresas do setor de óleo e gás que pactuem a permuta de petróleo para satisfazer à demanda de seus clientes em diferentes locais especificados, de forma tempestiva. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 2)

De acordo com a KPMG (2015, p.7), os contratos com clientes podem estar parcialmente no alcance da norma do CPC 47, porém podem estar no alcance de outra norma contábil. Um exemplo dado é o caso de um contrato de arrendamento de ativo e a manutenção dos equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros, com um depósito em dinheiro e com serviços de tesouraria inclusos.

Existem partes da nova norma, bem como: identificação do contrato, determinação do preço da transação, determinação de quando o controle é transferido, as quais também são aplicáveis as vendas de ativos intangíveis e imobilizado e também a imóveis que não façam parte de atividades oriundas do negócio da entidade.

A seguir na figura 5, o fluxograma elaborado pela KPMG (2015, p.7), para orientação da aplicação da norma em contratos que são parcialmente aplicáveis ao CPC 47.

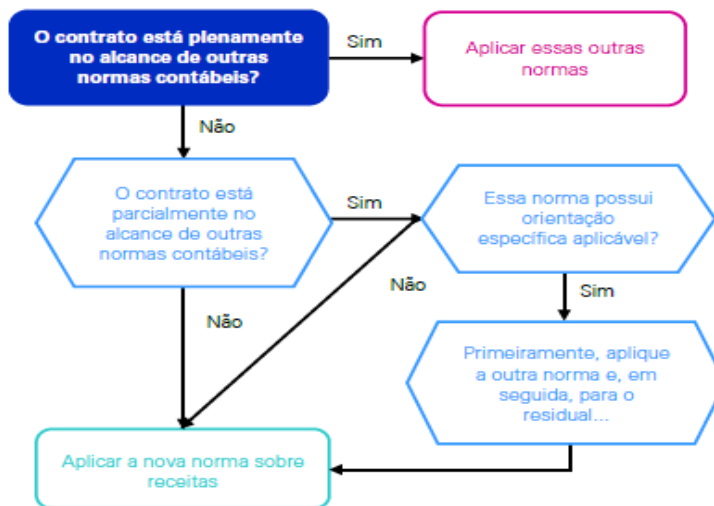


Figura 5 – Contratos que são parcialmente aplicáveis ao CPC 47

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2016, p. 7)

O CPC 47, menciona que a entidade deve aplicar esse pronunciamento considerando todos os termos do contrato e de forma consistente, poderá aplicar para os demais contratos que tenham características e circunstâncias similares. Para fins de praticidade, a entidade poderá aplicar este pronunciamento a uma carteira de contratos ou de obrigações de desempenho que tenham características semelhantes, desde que não haja impacto sobre as demonstrações financeiras por eventuais diferenças que impactem o reconhecimento da receita, bem como diferenças por obrigações de desempenho.

2.2.1 Cinco passos para o reconhecimento da receita.

O FASB (2017), resume que o principal objetivo é reconhecer a receita para representar a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes em um valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços. Para aplicação da nova norma do IFRS 15, o FASB, e o IASB determinaram, os cinco passos a seguir:

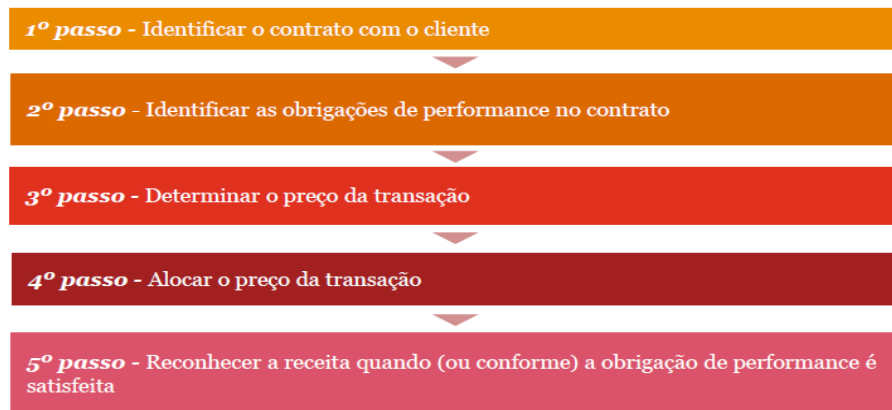


Figura 6 – Modelo dos 5 passos para reconhecimento da receita

Fonte: Spark, portal interno da PwC (2018)

A KPMG (2016, p. 9) descreve que um aspecto principal do modelo de 5 etapas da nova norma é que as entidades devem reconhecer a receita, para apresentar a transferência do controle dos bens ou serviços prometidos ao cliente final. Um ponto importante é que a receita reconhecida deverá ser o reflexo da contraprestação que elas esperam receber em troca dos produtos ou serviços que transferem ao cliente.

As entidades avaliavam, de acordo com o CPC 30, a possibilidade do recebimento para avaliar se deve reconhecer a receita ou não. Com a aplicação da nova norma, as entidades devem aplicar os passos e avaliar se no início do contrato, o cliente tem a capacidade e intenção de fazer pagamentos das contraprestações nos vencimentos acordados. Fazer essa avaliação inicial traz o benefício de a entidade não aplicar esse modelo para contratos com clientes que apresentam problemas de pagamento e tenham que reconhecer a receita e constituir um valor de *impairment* concomitantemente.

Será necessário que as entidades revejam todos os seus contratos e avaliem se alguns dos seus contratos sofrerão os impactos da nova norma, com a aplicação adequada dos cinco passos para o reconhecimento de receita.

2.2.2 Identificação do contrato

O parágrafo 9 do CPC 47 apresenta alguns critérios para a identificação do contrato, os quais os efeitos de um contrato com o cliente podem ser contabilizados somente mediante as seguintes condições:

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

- (b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos; (c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- (d) quando o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e 4 CPC_47_Rev_13
- (e) quando for 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 quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 3)

O estudo realizado pela PwC (2017), apresenta que o primeiro passo da nova norma que trata de identificar o contrato com o cliente, aborda que a partir do momento que existe um contrato entre duas partes, este cria direitos e obrigações com força legal exigível, sendo que este pode ser por escrito, verbal ou subentendido por práticas rotineiras da entidade com seu cliente. A figura 7 a seguir, descreve alguns critérios para identificação de um contrato:

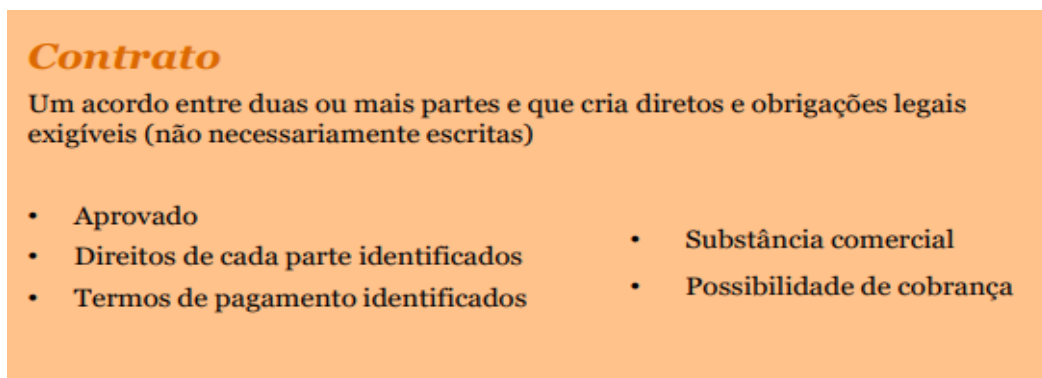


Figura 7 - Identificação dos contratos com clientes

Fonte: Spark, portal interno da PwC (2018)

A PwC (2018, p.10), os contratos devem ser aprovados e as cláusulas devem estar de acordo com ambas as partes envolvidas, também devem ter uma substância comercial, além de os direitos de cada parte devem ser identificados de forma clara e os termos de pagamento devem estar explícitos no contrato com a possibilidade de cobrança.

A KPMG (2015, p. 10), menciona em sua análise do IFRS 15, que a nova norma define um contrato como um acordo entre duas ou mais partes, criando direitos e obrigações executáveis e específicas por tratar-se de cláusulas legais. Contratos podem ser escritos, orais ou até mesmo implícitos por práticas comerciais rotineiras das companhias.

Os contratos precisam atender todos os critérios descritos na figura 8, a seguir:



Figura 8 - Critérios para identificar contratos com clientes.

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2016, p. 10)

O CPC 47 menciona que em casos que a companhia entende que os contratos avaliados atendem todos os critérios descritos na figura acima, não será necessário que a companhia reavalie esses critérios, exceto em casos de mudanças significativas nos fatos e circunstâncias, que possam impactar o reconhecimento de receita.

Um exemplo de alteração de fatos e ou circunstâncias, apresentada pelo CPC 47, é o caso se capacidade do cliente de pagar a contraprestação se deteriorar significativamente, para isso a entidade deverá avaliar se é provável o recebimento da contraprestação que tem direito em troca dos bens e serviços que restam ser transferidos e entregues ao cliente.

Existem casos, de acordo com o parágrafo 11 do CPC 47, que os contratos com clientes podem não ter nenhuma duração fixa e podem ser rescindidos ou alterados por qualquer uma das partes, em qualquer momento. Outros tipos de contratos, podem ser renovados automaticamente, desde que esteja especificado em contrato. Sendo assim, a entidade deverá aplicar este pronunciamento na duração ou prazo contratual, nas quais as partes tenham direitos e obrigações a serem cumpridos legalmente.

No parágrafo 12 o pronunciamento descreve que um contrato não existe, quando as partes do contrato tiverem o direito rescindir o contrato, sem compensar a outra parte pela rescisão. A norma menciona, que um contrato não será cumprido quando atender os seguintes critérios: (a) a entidade não transferiu nenhum bem ou serviços para o seu cliente final; (b) a entidade não recebeu e não tem direito a receber futuramente a contraprestação em troca de bem e ou de serviços previamente acordados.

Para contratos de clientes que não atendem os critérios do parágrafo 9, a norma descreve no parágrafo 15, que se caso a entidade receber contraprestações do cliente, deverá reconhecer como receita somente quando ocorrer as seguintes hipóteses:

- (a) a entidade não possui obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao cliente, e a totalidade, ou praticamente a totalidade, da contraprestação prometida pelo cliente foi recebida pela entidade e não é restituível; ou
- (b) o contrato foi rescindido e a contraprestação recebida do cliente não é restituível. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p.4)

O reconhecimento da receita deverá ocorrer somente em situações em que o parágrafo 9, seja subsequentemente atendido ou quando ocorra alguma hipótese do parágrafo 15. Caso isso não ocorra, a entidade deverá reconhecer a contraprestação do cliente como passivo. Esse passivo deverá ser mensurado pelo valor da contraprestação do cliente e será reconhecido dessa forma, pois representará a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços futuramente ou de eventualmente restituir contraprestações recebidas.

De acordo com a KPMG (2015, p. 10), há casos em que dois ou mais contratos são combinados e contabilizados como um único contrato com o cliente, visto que foi negociado como um pacote com um único objetivo comercial. O CPC 47, descreve que a entidade deve combinar dois ou mais contratos que foram firmados na mesma data ou em datas próximas com o mesmo cliente ou partes relacionadas do cliente, efetuando sua contabilização como um único contrato se um ou mais dos critérios apresentados, forem atingidos:

- (a) os contratos forem negociados como um pacote com um único objetivo comercial;
- (b) o valor da contraprestação a ser paga pelo contrato depende do preço ou do desempenho de outro contrato; ou
- (c) os bens ou serviços prometidos nos contratos (ou alguns bens ou serviços prometidos em cada um dos contratos) constituem uma única obrigação de performance de acordo com os itens 22 a 30. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p.5)

Em situações de modificações contratuais, a contabilização deve ocorrer quando os direitos e as obrigações legais são criados ou modificados. Em linhas gerais, diretrizes específicas sobre alterações no contrato são determinadas, para contabilizar modificações em casos de contratos separados ou uma continuação de contrato original.

A contabilização ocorrerá quando os direitos e as obrigações legais são criados ou modificados, além de depender da adição dos bens ou serviços distintos. No parágrafo 20 do CPC 47, diz que a entidade deverá contabilizar uma modificação de contrato, como contrato separado, se as seguintes condições estiverem presentes:

- (a) o alcance do contrato aumentar devido à inclusão de bens ou serviços prometidos que sejam distintos (de acordo com os itens 26 a 30); e

(b) o preço do contrato aumentar o valor da contraprestação que reflita os preços de venda individuais dos bens ou serviços prometidos adicionais da entidade e quaisquer ajustes apropriados desse preço para refletir as circunstâncias do contrato específico. Por exemplo, a entidade pode ajustar o preço de venda individual do bem ou serviço adicional para refletir o desconto que o cliente receba, pois não é necessário para a entidade incorrer nos custos relacionados à venda que incorreria ao vender o bem ou serviço similar a novo cliente. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 5)

A figura 9 a seguir, criada pela PwC, demonstrará algumas possibilidades de modificações contratuais:

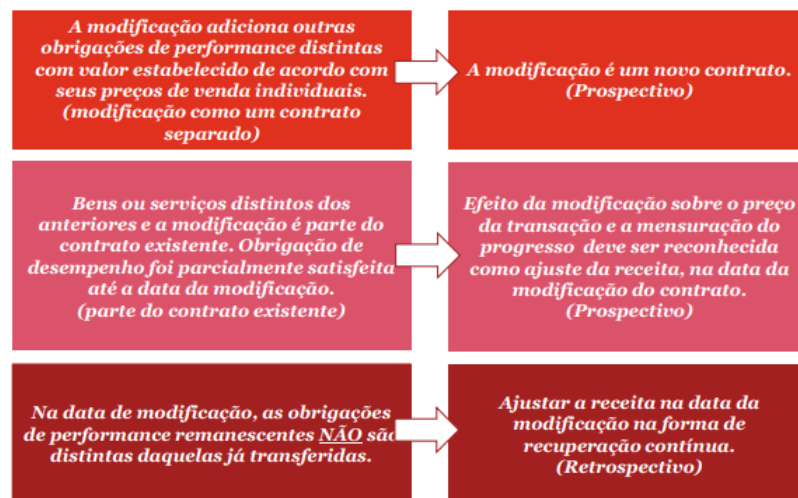


Figura 9 – Modificações Contratuais.

Fonte: Spark, portal interno da PwC (2018)

O parágrafo 18 do CPC 47, menciona que uma modificação contratual é uma alteração no alcance ou no preço, que sejam aprovadas pelas partes do contrato. A modificação contratual acontece, quando as partes do contrato aprovam a modificação que incluir novos direitos e obrigações ou que alteram as condições anteriores.

A figura 10 a seguir, demonstrará um fluxograma que ilustra, como aplicar a nova norma nas modificações contratuais:

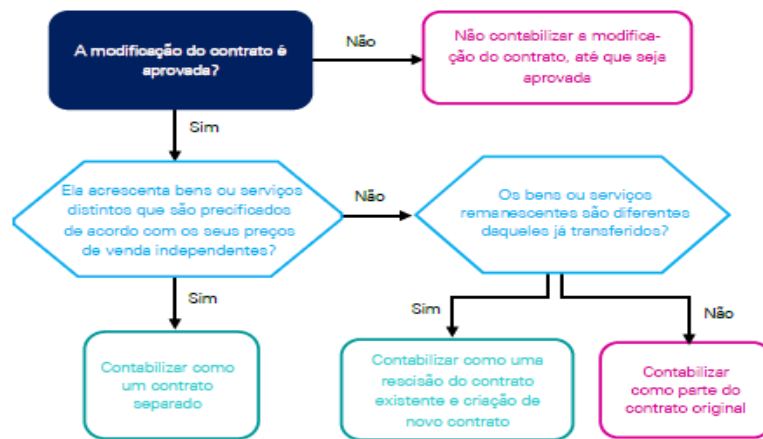


Figura 10 – Fluxograma de modificações contratuais.

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2015, p. 28)

Essas modificações podem ser aprovadas, por escrito, verbalmente ou por práticas decorrentes do negócio da entidade. Se eventualmente ambas as partes não tiverem aprovados as alterações contratuais, a entidade deverá aplicar esse pronunciamento, até que as novas alterações sejam aprovadas. Sendo assim, as entidades precisarão avaliar as modificações feitas nos contratos existentes foram aprovadas e se precisam ser contabilizadas como contrato separado, rescisão contratual ou contabilizado como parte do contrato original.

2.2.3 Identificar as obrigações de performance no contrato.

O segundo passo, de acordo com o estudo da PwC (2017), é necessário identificar as obrigações de performance do contrato, as quais são promessas em um contrato de transferência de mercadorias ou serviços. São utilizados indicadores, para separar as obrigações a cumprir caso elas sejam diferentes, analisando detalhadamente o contexto do contrato em questão.

O CPC 47 descreve que a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada uma das promessas de transferir ao cliente: bens ou serviços ou grupo de bens ou serviços que sejam distintos e ou bens ou serviços que sejam os mesmos e tenham os mesmos padrões de transferências para seu cliente final.

Souza, Souza e Dalfior (2015, p. 10), descrevem que a entidade deve avaliar as cláusulas contratuais e suas práticas habituais de negócios, com o objetivo de identificar os bens ou serviços prometidos e tratá-los separadamente como uma obrigação de desempenho. Em situações que a entidade vende mais de um bem ou serviço e esses sejam caracterizados como distintos, a contabilização desses deve ser realizada isoladamente.

O parágrafo 27, classifica um bem ou serviço como distintos, se as condições a seguir forem atendidas: o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço individualmente ou com outros recursos oferecidos pela entidade que estejam disponíveis para o uso do cliente e ou se a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é possível de identificar separadamente de outras obrigações de desempenho apresentadas no contrato.

Em linhas gerais uma obrigação de performance se caracterizará como distinta, quando apresentar obrigações com propósitos diferenciados ao cliente e obrigações que podem ser identificadas separadamente. De acordo com a análise da KPMG (2015, p. 12), um bem ou serviço prometido em cláusula contratual é classificado como distinto se alcançar os dois critérios na figura 11 a seguir:

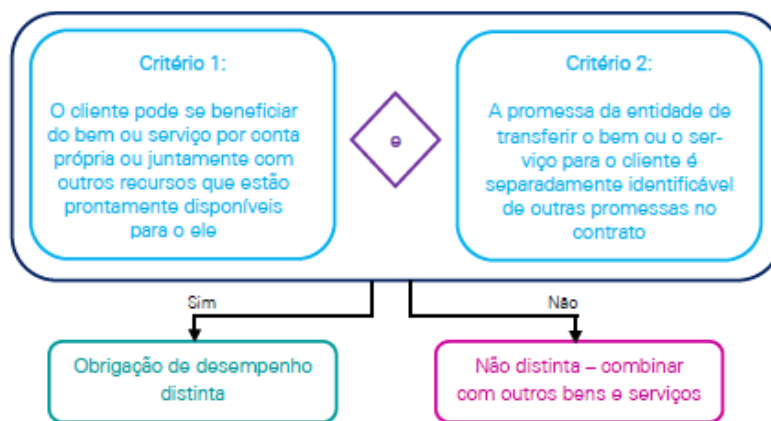


Figura 11 – Fluxograma de obrigações de desempenho distintas.

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2015, p. 12)

A norma descreve no parágrafo 29, que o objetivo de avaliar se os bens ou serviços são separadamente identificáveis é para determinar a natureza da promessa definida em contrato, sendo que poderá definir se os bens ou serviços podem ser transferidos individualmente ou se devem ser transferidos de forma combinada, para os quais são caracterizados como insumos. Sendo assim, os fatores que indicam que duas ou mais promessas de transferências de bens ou serviços não podem ser identificadas separadamente, são as mencionadas a seguir:

- (a) a entidade não fornece um serviço significativo de integrar o bem ou o serviço, em conjunto com outros bens ou serviços prometidos no contrato, no conjunto de bens ou serviços que representam os produtos combinados contratados pelo cliente. Em outras palavras, a entidade não está usando o bem ou o serviço como insumo para produzir ou entregar os produtos combinados especificados pelo cliente. As saídas ou saídas combinadas podem incluir mais do que uma fase, elemento ou unidade;

(b) um ou mais bens ou serviços são significativamente modificados ou personalizados, ou são significativamente modificados ou personalizados por um ou mais dos outros bens ou serviços prometidos no contrato;

(c) os bens e os serviços são altamente interdependentes ou altamente interrelacionados. Em outras palavras, cada um dos bens ou serviços é significativamente afetado por um ou mais dos outros bens e serviços do contrato. Por exemplo, em alguns casos, dois ou mais bens ou serviços são afetados, significativamente, pelo outro porque a entidade não seria capaz de cumprir sua promessa por meio da transferência de cada um dos bens ou serviços de forma independente. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 8)

Resumidamente, se o bem ou serviço prometido não for caracterizado como distinto, a entidade deverá combinar esse bem ou serviço com outros grupos de bens os serviços prometidos, até que identifique o grupo de bens ou serviços que seja distinto ou se necessário contabilizar todos os bens ou serviços do contrato como uma única obrigação de desempenho, visto que não há características de bens ou serviços distintos.

A PwC (2018, p. 14), por meio da figura 12 a seguir, apresentou alguns exemplos práticos de bens ou serviços individuais e distintos, bens ou serviços inseparáveis e serviços caracterizados como homogêneos:

<i>Bem ou serviço individual e distinto</i>	Vendido separadamente ou pode ser utilizado em separado.	<ul style="list-style-type: none"> • Bens de consumo • Instalações simples • Tecnologia móvel e serviços
<i>Grupo de bens ou serviços inseparáveis</i>	Dependente de ou interligado a outros itens do contrato.	<ul style="list-style-type: none"> • Contratos de construção • Instalações complexas • <i>Softwares</i> customizados
<i>Série de serviços homogêneos</i>	Padrão consistente de transferência de serviços durante um período.	<ul style="list-style-type: none"> • Serviço diário de limpeza • Serviço de cabotagem • Processamento de <i>call center</i>

Figura 12 – Classificação de bens ou serviços

Fonte: Spark, portal interno da PwC (2018)

Em relação a satisfação das obrigações de desempenho, a entidade deve reconhecer receitas quando satisfazer a obrigação de performance de transferir o bem ou o serviço que foi prometido ao seu cliente final. Esse ativo transferido será considerado transferido, quando o cliente possuir controle desse ativo.

De acordo com o CPC 47, no parágrafo 32, para cada obrigação de performance a entidade deve determinar no início do contrato se esta satisfaz a obrigação de desempenho ao longo do tempo ou se satisfaz a obrigação de desempenho em um momento específico no tempo.

Para a entidade satisfazer a obrigação de desempenho do bem ao longo do tempo, por meio da transferência do bem os seguintes critérios deverão ser atendidos, conforme descritos no parágrafo 35, do CPC 47.

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida que a entidade efetiva o desempenho;
- (b) 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
- (c) o desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade (ver item 36) e a entidade possui direito executável (*enforcement*) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 9)

É importante ressaltar, que se o ativo criado pela entidade estiver contratualmente impedido de ser destinado para outro uso, em seu estágio de criação ou melhoria, este no início do contrato e após determinado isso, a entidade não deverá atualizar o uso alternativo do ativo após o início, a não ser que as partes aprovem a modificação das obrigações de desempenho apresentadas no contrato.

O pronunciamento diz, que a entidade precisa ter estabelecido em cláusula contratual seu direito executável a pagamento pela obrigação de performance concluída até a data presente, sendo que este não precisa estar estabelecido por valor fixo.

A obrigação de desempenho pode não ser satisfeita ao longo do tempo, então esta deverá ser concluída em momento específico do tempo. O CPC 47 descreve que para determinar o momento específico no tempo, o qual o cliente obtém o controle sobre o ativo prometido em contrato deverão ser considerados alguns indicadores de transferência do controle a seguir descritos resumidamente:

- (a) A entidade tem direito de pagamento sobre o ativo entregue, ou seja, o cliente está obrigado a pagar pelo ativo, pois obteve benefícios ou sua totalidade sobre o ativo.
- (b) O cliente possui a titularidade legal do ativo, ou seja, ele obteve a transferência do controle do ativo. Mesmo que a entidade possua a titularidade legal como proteção contra uma possível inadimplência pelo seu cliente, esse direito não impede que seu cliente não tenha controle do ativo.

- (c) A entidade transferiu a posse física do ativo, então o cliente pode direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes. Porém existem casos em que as posses físicas não coincidem com o controle do ativo bem como: contratos de recompra e contratos de consignação, os quais o cliente possui a posse física dos produtos, porém a entidade os controla. Em outras situações, pode haver o faturamento, mas não há a entrega, sendo que a entidade tem a posse física do ativo em que o cliente realiza o controle.
- (d) O cliente possui os riscos e os benefícios significativos da propriedade do ativo. A entidade deve avaliar os riscos e benefícios significativos da propriedade do ativo e excluir riscos que sejam pertinentes a obrigações de desempenho que devem ser consideradas separadamente. Por exemplo: a entidade transferiu o controle do ativo ao cliente, mas tem uma obrigação de performance adicional, que trata de prestar serviços de manutenção.
- (e) O cliente aceitou o ativo, indicando que ele teve a capacidade de direcionar o uso do ativo e de obter substancialmente a totalidade dos benefícios restantes desse ativo.

Quanto a mensuração, de acordo com o CPC 47, a entidade deve reconhecer receitas ao longo do tempo, mensurando o progresso em função da satisfação das obrigações de performance prometidas ao cliente. Um único método de mensuração de progresso deve ser aplicado para cada obrigação de desempenho, sendo que esse deve ser consistente a obrigações de desempenho similares, podendo ser eles: métodos de produto e métodos de insumo.

Os métodos de produto reconhecem a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos bens ou serviços transferidos até a data em questão, referentes aos bens ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato. Os métodos de produto incluem métodos como estudos de desempenho concluídos até a data em questão, avaliações de resultados atingidos, marcos alcançados, tempo transcorrido e unidades produzidas ou unidades entregues. (CPC 47, p.31)

Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de performance (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas), referentes aos insumos esperados totais para a satisfação dessa obrigação de performance. (CPC 47, p.31)

Diante do exposto, se circunstâncias se modificarem ao longo do tempo, a entidade deverá atualizar sua mensuração para que possam ser refletidas corretamente. Os bens e serviços, os quais a entidade não transfere controle ao cliente deverão ser excluídos da mensuração do progresso, além disso a entidade deverá reconhecer receitas referentes a obrigações de desempenho, somente se puder mensurar de forma razoável seu progresso em relação à obrigação de performance atrelada.

O parágrafo 45 do CPC 47, menciona que em estágios iniciais do contrato, a entidade pode não conseguir mensurar o resultado da obrigação de desempenho, de forma razoável. No entanto, como a entidade espera recuperar os custos incorridos para entrega dessa obrigação, poderá reconhecer as receitas até o limite dos custos incorridos.

2.2.4 Determinar o preço da transação.

O estudo realizado pela PwC (2017, p. 7) descreve, que o preço de transação poderá ser baseado no valor esperado ou no valor mais provável, porém existem fatores complexos quando tratam da subjetividade dos valores e a probabilidade de revisão desses preços determinados.

O CPC 47, define preço de transação para contratos com o cliente como o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo qualquer valor cobrado em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A PwC (2018, p.15), de forma mais resumida define o preço de transação, como o valor que a entidade espera receber em troca da transferência dos bens ou serviços.

Segundo estudo de Souza, Souza e Dalfior (2015, p. 11), no processo de determinação do preço da transação a entidade deverá avaliar os termos do contrato e a prática habitual dos negócios. Em casos que o cliente se compromete a pagar uma quantia fixa, o preço de transação pode ser determinado facilmente, principalmente quando a entidade tem experiências com contratos similares. Porém, quando o montante a pagar é variável envolve certa complexidade, pois o preço da transação deve ser analisado periodicamente, a fim de estar corretamente mensurado e contabilizado nas demonstrações financeiras.

O parágrafo 48 do CPC 47, descreve que a natureza, o tempo e o valor da contraprestação prometida, afeta o preço de transação. No momento da determinação do preço de transação a norma deve considerar os seguintes fatores:

- (a) contraprestação variável;
- (b) restrição de estimativas de contraprestação variável;
- (c) existência de componente de financiamento significativo no contrato;

- (d) contraprestação não monetária; e
 (e) contraprestação a pagar ao cliente. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 12)

De acordo com artigo da KPMG (2016, p. 14), as áreas-chave a serem consideradas ao determinar o preço de transação são a contraprestação variável e a existência de um componente de financiamento significativo – e uma exceção à orientação de contraprestação variável existe para determinadas taxas (*royalties*) baseadas em vendas e baseadas no uso. A figura a seguir, elenca a definição de alguns fatores para determinação do preço de transação:

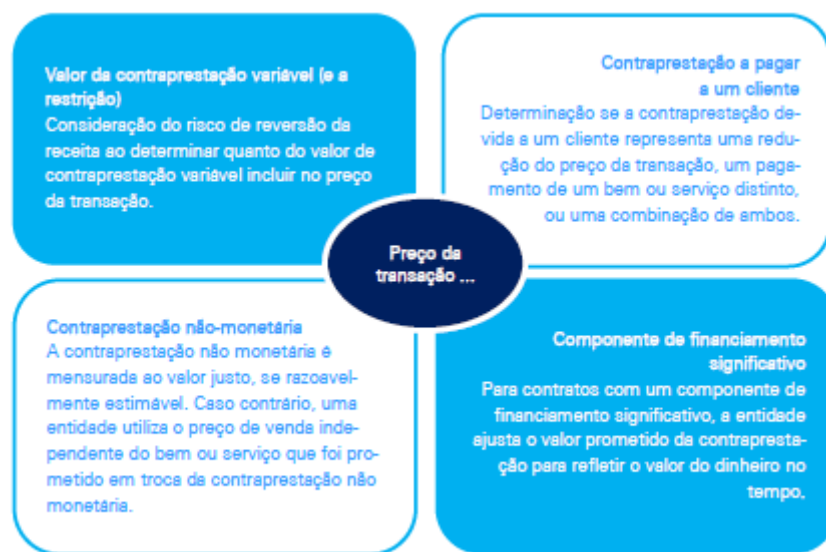


Figura 13 – Fatores para determinação do preço de transação

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2015, p. 14)

A norma descreve no parágrafo 50, que se a contraprestação prometida em cláusula contratual incluir um valor variável, a entidade deverá fazer a estimativa da contraprestação, a qual a entidade terá direito em troca de bens ou serviços. Os descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços, incentivos, bônus de desempenho, penalidades e outros, podem impactar na variação da contraprestação.

O CPC 47, apresenta que a entidade deve estimar o valor de contraprestação variável, utilizando: Método do valor esperado e o Método do valor mais provável. A entidade deverá definir qual método refletirá melhor o valor da contraprestação:

- (a) o valor esperado – o valor esperado é a soma de valores ponderados em função da probabilidade de uma gama de possíveis valores de contraprestação. O valor esperado pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se a entidade tiver grande número de contratos com características similares;

(b) o valor mais provável – o valor mais provável é o valor único mais provável de uma gama de possíveis valores de contraprestação (ou seja, o resultado único mais provável do contrato). O valor mais provável pode ser uma estimativa apropriada do valor da contraprestação variável, se o contrato tiver apenas dois possíveis resultados (por exemplo, a entidade atingir um bônus de desempenho ou não). (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 13)

A entidade deve analisar e aplicar o método que seja mais consistente com o contrato, para estimar o valor do efeito da incerteza sobre o valor da contraprestação variável. Também devem ser consideradas todas as informações históricas, atuais e previstas que estiverem disponíveis, para obter uma base mais razoável do valor da contraprestação.

A KPMG (2016, p. 14), menciona que uma entidade poderá ter que restringir o valor de contraprestação variável que inclui no preço de transação. Se esta restrição for aplicável, as entidades deverão incluir o valor da contraprestação variável no preço da transação somente quando for altamente provável, que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas já reconhecidas não ocorrerá futuramente.

Para avaliar a necessidade de aplicação dessa restrição, as entidades deverão considerar: a probabilidade de ocorrer um estorno de receita proveniente de algum acontecimento incerto e a magnitude e impacto do estorno, se caso esse evento incerto se realizasse. O fluxograma da figura 14 a seguir, define a forma de como as entidades vão determinar o valor de contraprestação variável, o qual deverá ser incluído no preço da transação:

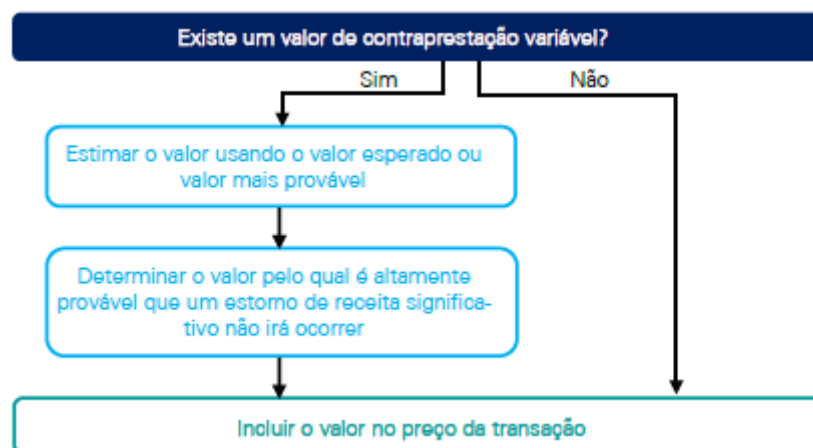


Figura 14 – Determinação do valor de contraprestação variável

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2015, p. 15)

No encerramento de cada período, a entidade deverá atualizar o preço de transação estimado, incluindo estimativas de contraprestações variáveis restritas, para refletir as circunstâncias no relatório, ao final de cada período.

Em relação ao componente de financiamento significativo no contrato, o CPC 47 fala que o preço de transação deve ser ajustado de acordo com o prometido na contraprestação, buscando o reflexo do valor do dinheiro no tempo e avaliação se a época dos pagamentos proporciona algum tipo de benefício significativo de financiamento de bens ou serviços, para o cliente.

Conforme KPMG (2015, p. 16), o objetivo de identificar um componente de financiamento significativo é reconhecer a receita por um valor que reflita qual teria sido o preço de venda do bem ou serviço estabelecido em cláusula contratual, se o cliente tivesse feito o pagamento, quando obteve o controle desse bem ou serviço, com o preço de venda à vista. A taxa de desconto que deverá ser usada refere-se a uma taxa de desconto utilizada em transações de financiamentos separadas entre a entidade e o cliente, além disso essa orientação é aplicável à pagamentos recebidos a prazo e ou antecipados.

A entidade deve avaliar detalhadamente as cláusulas contratuais e a existência de componentes financeiros e se esses de fato são significativos, para o contrato, considerando os seguintes fatos e circunstâncias, de acordo com o CPC 47:

- (a) a diferença, se houver, entre o valor da contraprestação prometida e o preço de venda à vista dos bens ou serviços prometidos; e
- (b) o efeito combinado do disposto nos dois incisos seguintes: (i) a duração de tempo esperada entre o momento em que a entidade transfere os bens ou serviços prometidos ao cliente e o momento em que o cliente paga por esses bens ou serviços; e (ii) as taxas de juros vigentes no mercado pertinente. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 14)

É necessário que a entidade saiba classificar quando o seu contrato com cliente não tenha componente de financiamento significativo, para análise adequada deverá considerar alguns fatores:

(a) Antecipação de pagamento dos bens e serviços pelo cliente, porém a época de transferências desses bens e serviços serão realizadas por definição do cliente

(b) Um montante considerável de contraprestação é variável e o valor ou data de recebimento da contraprestação variam em decorrência do acontecimento ou não, desses eventos futuros que não está no controle do cliente ou da entidade.

(c) Se houver diferenças entre o valor da contraprestação com o preço de venda à vista, que não sejam provenientes de financiamento ao cliente ou entidade. Por exemplo: Proteção da totalidade ou parte de obrigações, para o cliente e ou a entidade.

No parágrafo 66, o CPC 47 apresenta que em casos de contraprestação não monetária, nos quais o cliente promete pagamentos que não sejam disponibilizados em dinheiro, a entidade deverá mensurar a promessa pelo seu valor justo. Se não for possível estimar de forma razoável o valor justo dessa contraprestação não monetária, a entidade poderá mensurar com referência ao preço de venda individual do bem ou serviço oferecidos.

Em relação a contraprestação a pagar para o cliente, fato que conforma a nova norma afeta diretamente a determinação do preço de transação, trata-se de valores a vista, que a entidade paga ou espera pagar para seu cliente. O CPC 47, diz que a contraprestação a pagar ao cliente inclui créditos, cupons de voucher entre outros que podem ser aplicados contra valores a receber do cliente. A contabilização deve ser realizada como redução do preço da transação das receitas, exceto se em troca sejam bens ou serviços distintos ou se a contraprestação a pagar incluir um valor variável, o qual envolverá estimativa do preço de transação.

2.2.5 Alocar o preço de transação as obrigações de desempenho.

O CPC 47, descreve que o objetivo é alocar o preço de transação de acordo com cada uma das obrigações de desempenho dispostas em cláusulas contratuais, pelo valor que reflita o montante da contraprestação, a qual entidade espera receber.

O artigo da KPMG (2016, p. 14), apresenta que as entidades alocam o preço de transação para cada obrigação de desempenho de acordo com seu preço de venda individual. O preço de venda individual é um preço observável das vendas realizadas de bens ou serviços em situações similares, mas em casos que o preço de venda não é diretamente observável as entidades podem estima-los da seguinte maneira:

1) Abordagem de avaliação de mercado ajustada - Avaliar o mercado e estimar os preços que os clientes estão dispostos a pagar.

2) Abordagem do custo esperado mais margem - Previsão dos custos esperados com acréscimo da margem apropriada para o cliente.

3) Abordagem residual - A entidade pode estimar o preço de venda individual com referência ao preço de transação total, subtraindo a soma do preço de venda individual observáveis de outros bens e serviços oferecidos em circunstâncias em que a entidade vender o

mesmo bem ou serviço a diferentes clientes, ou na ausência de estabelecimento de preço, para bens que não foram vendidos anteriormente.

O fluxograma a seguir, demonstra de forma simplificada as orientações do CPC 47, para determinação do preço de venda individual:



Figura 15 – Determinação do preço de venda individual

Fonte: KPMG - IFRS 15 Receitas (2016, p. 19)

O parágrafo 80 do CPC 47, relata que uma combinação de métodos pode ser utilizada, para estimar os preços de vendas individuais dos bens ou serviços que estão estabelecidos em cláusulas contratuais, se esses apresentarem preços de vendas individuais variáveis ou incertos. A entidade deverá avaliar se a utilização da combinação de métodos é de fato consistente, com o objetivo da alocação do preço de venda.

A nova norma apresenta, que o cliente recebe descontos durante a compra de bens ou serviços se em casos que os preços de vendas individuais descritos no contrato ultrapassarem o valor da contraprestação. Se a entidade não tiver evidências observáveis de que todo desconto está relacionado a uma ou mais obrigações de desempenho, mas não a todas, a alocação do desconto deve ser realizada proporcionalmente a todas as obrigações de performance existentes no contrato.

Em casos que todo o desconto for alocado a uma ou mais obrigações de desempenho do contrato, exceto para entidades que venderem regularmente cada bem ou serviço distinto ou grupo deles com descontos individuais ou até mesmo se o desconto for o mesmo do contrato, a entidade deverá alocar o desconto antes de usar a abordagem residual para estimativa do preço de transação.

No parágrafo 88, o CPC 47, que quanto a alterações no preço, a entidade deverá alocar as obrigações de desempenho toda e qualquer alteração posterior, da mesma forma que no início

do contrato. A entidade não deve realocar o preço da transação, para refletir alterações nos preços de venda e esses devem ser reconhecidos como receitas ou redução de receitas no período de mudança do preço de transação.

2.2.6 Reconhecimento da receita.

O quinto passo trata-se de reconhecer a receita, quando ou conforme, uma obrigação de performance for cumprida. De acordo com estudo da KPMG (2015, p.20), uma entidade reconhece a receita no momento em que atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço para um cliente, sendo que um controle pode ser transferido em um momento específico no tempo ou ao longo do tempo. O parágrafo 46 do CPC 47 apresenta a seguinte condição, para o reconhecimento da receita:

Quando (ou à medida que) uma obrigação de performance for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação (o qual exclui estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas de acordo com os itens 56 a 58), o qual deve ser alocado a essa obrigação de performance. (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2018, p. 14)

A PwC (2017) apresenta, que reconhecer a receita deverá ocorrer quando as mercadorias e ou serviços prometidos forem transferidos, para o cliente e esse passar a ter o controle, sendo que isso deve ocorrer ao longo do tempo ou em um momento específico. A norma descreve indicadores, quando o controle é transferido a receita deve ser reconhecida ao longo do tempo quando:

- 1) O ativo que estiver sendo criado não tiver mais uso alternativo para a empresa
- 2) A empresa tiver um direito exequível de pagamento pelo desempenho concluído até a data.

A entidade deverá avaliar a transferência dos controles ao longo do tempo, utilizando os seguintes critérios na figura 16 a seguir:

	Critério	Exemplo
1	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da entidade à medida em que a entidade efetiva o desempenho.	Serviços rotineiros ou recorrentes.
2	O desempenho por parte da entidade cria ou melhora o ativo que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
3	O desempenho por parte da entidade não cria um ativo com uso alternativo para a entidade e a entidade possui direito executável ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.	Construir um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou construir um ativo a pedido de um cliente.

Figura 16 - Critério para transferência de controle

Fonte: KPMG – IFRS 15 Receitas (2016)

De acordo com o estudo da KPMG (2016, p. 21) se um ou mais destes critérios for atendido, então a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflita o seu desempenho. Pode ser um método de saída (por exemplo, unidades produzidas) ou um método de entrada (por exemplo, custos incorridos ou horas de trabalho). O objetivo é mostrar o desempenho da entidade durante a transferência do controle de bens ou serviços para o cliente.

Entidades que produziram um volume de trabalho em andamento significativo ou produtos acabados que são controlados pelo cliente, uma aplicação do método de saída, o qual retrata unidades entregues e produzidas, não refletirá o andamento dos trabalhos.

A KPMG (2015, p. 21), descreve que em casos de entidades que utilizam um método de entrada com base nos custos incorridos, essas precisam realizar ajustes de bens não instalados e ou ineficiências que não foram refletidas no preço acordado no contrato.

A transferência para o cliente de um bem significativo, mas que não será instalado no momento presente, poderá ser reconhecido com margem zero, se os critérios de controle mencionado na figura 16 forem atingidos.

Se houver casos em que os três critérios descritos na figura 16, para o reconhecimento de receita ao longo do tempo não forem atendidos, a entidade deverá reconhecer os bens ou serviços no momento em que identificar que a transferência de controle dos bens ou serviços, foi completamente atingida.

A entidade reconhecerá a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço, para seu cliente final e mediante ao estudo da identificação da obrigação de

desempenho, podemos entender que os indicadores de transferências de controle de bens ou serviços, se baseiam nas seguintes hipóteses:

- 1) o cliente tem uma obrigação a pagar;
- 2) o cliente detém a posse física do bem ou adquiriu o serviço;
- 3) o cliente possui titularidade legal, ou seja, a posse disposta em contrato assinado;
- 4) os riscos e benefícios dos bens ou serviços foram transferidos aos clientes;
- 5) o cliente aceitou o ativo.

3. IMPACTOS DA ADOÇÃO DO CPC 47, NAS EMPRESAS DE TECNOLOGIA.

Com a adoção da nova norma com vigência, a partir de 1º de janeiro de 2018, a qual substituiu o CPC 30 e CPC 17, as empresas dos mais diversos segmentos de negócios terão que aplicar os cinco passos do CPC 47 já vistos no capítulo anterior, para apresentar suas demonstrações financeiras findas em 2018.

Existem alguns segmentos de negócios, os quais exigem maior atenção da adoção da nova norma, visto que possuem diferentes implicações no momento do reconhecimento da receita.

A PwC (2018, p.20), apresenta a figura 17 a seguir com uma visão geral dos impactos por indústria classificados como *high* (alto) e *med* (médio), nos mais diversos modelos de negócios:



Figura 17 – Visão geral dos impactos por indústria.

Fonte: PwC – IFRS 15/CPC 47 - Reconhecimento de receitas (2017)

Diante da figura 17, podemos observar que os setores que possuem impactos classificados como *high* (alto), os quais possuem maior impacto da adoção da norma devido seus segmentos são: setores automotivos, setor de software (tecnologia), setor imobiliário e de telecomunicações.

A KPMG (2017, p.50), descreveu em sua revista que os setores que terão maior impacto da norma serão: setor imobiliário, tecnologia da informação e telecomunicações. Isso se deve a

negócios que principalmente vendem diversos produtos e serviços em um mesmo pacote, tendo como exemplos principais os setores de telecomunicação e o setor de software.

Diferentemente do que tínhamos diante das regras do CPC 30, tendo um registro único de contrato de receitas, baseado na transferência de riscos e benefícios transferidos ao cliente final, temos com o CPC 47 uma análise aprofundada das obrigações de desempenho, as quais tratam-se de diversas promessas que devem ser reconhecidas de forma separada, após a transferência dos bens e ou serviços ao cliente.

Esse e outros fatores e critérios com maior nível de complexidade apresentados pela nova norma, tem o objetivo de oferecer maior nível de transparência das receitas da companhia e suas respectivas transações de vendas, para os *stakeholders* das demonstrações financeiras.

Contudo, mediante a complexidade dos segmentos classificados pelas empresas do grupo das *Big Four* apresentadas anteriormente, nesse capítulo veremos os principais impactos na adoção do CPC 47, nas empresas do setor de tecnologia.

3.1. Principais critérios dos 5 passos do CPC 47, que afetam as empresas de tecnologia.

Um estudo da PwC (2016, p. 17), descreve que as empresas de tecnologia usualmente oferecem produtos ou serviços, para seus clientes, como um pacote de acordo único sendo esses: licenças de software, suporte ao cliente após o contrato e manutenção entre outros. A nova norma trará maiores impactos principalmente a empresas do software.

Na figura 18 a seguir, a KPMG (2016, p. 4) apresenta, por segmentos as etapas dos 5 passos que afetam o segmento de empresas de tecnologia que oferecem software:

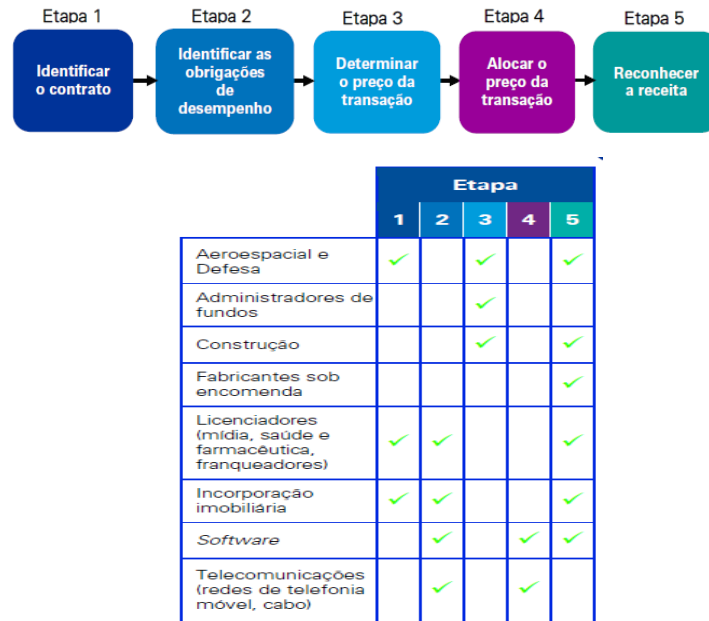


Figura 18 – Etapas dos 5 passos que afetam a prática atual de determinados setores.

Fonte: KPMG – IFRS 15 Receitas (2016)

A nova norma apresenta que as empresas de tecnologia precisarão estimar preços de vendas individuais, para cada uma das obrigações de desempenho identificadas e separadamente, mesmo quando a evidência específica do cliente não estiver disponibilizada, impactando diretamente no momento em que a receita será reconhecida.

A PwC (2016, p. 17), menciona também que empresas de tecnologia podem fechar acordos de licenciamentos com alto nível de complexidade, os quais sua classificação entre obrigações de desempenho similares as já recorrentes ou distintas, gerarão a necessidade de julgamento e análise aprofundada pela entidade, pois impactará o tempo que a receita deverá ser reconhecida, se em momento específico ou ao longo do tempo, de acordo com o 5º passo da norma.

O CPC 47, apresenta que as empresas que tem como promessa contratual oferecer licenças aos seus clientes, poderão comprometer-se também a transferir outros bens e serviços aos seus clientes, sendo que essas promessas podem estar explícitas nos contratos ou implícitas devido a práticas comerciais recorrentes da entidade.

Sendo assim, se as empresas de tecnologia que oferecem licenças de software também disponibilizarem outros bens e serviços adicionais, deverão aplicar o 2º passo da norma, o qual trata-se de identificar as obrigações de desempenho do contrato.

Um exemplo de empresas de tecnologia que além de software oferecem outros bens e serviços, os quais precisam ser analisados principalmente no passo 2 de identificar as obrigações de desempenho, são aquelas que oferecem em um mesmo contrato para o cliente os

seguintes bens e serviços, na figura 19 a seguir, os quais são impactados de forma significativa pelos 5 passos do CPC 47:

Empresas de Tecnologia					
Produtos e ou Serviços	5 passos do CPC 47				
	1	2	3	4	5
Hardware		✓		✓	✓
Software		✓		✓	✓
Serviços		✓	✓	✓	✓

Figura 19: Exemplo de impacto da nova norma em produtos ou serviços de empresas de tecnologia

Fonte: Criado pela autora (2018)

Conforme o exemplo da figura 19, uma empresa de tecnologia que possui um contrato que oferece *hardware*, *software* e serviços, será impactada primeiramente pela aplicação do passo 2, visto que nesse momento a entidade deverá identificar cada uma das obrigações de desempenho e analisá-las.

Para a receita de hardware, essa entidade terá como obrigação de desempenho a entrega dos *mainframes* (computador de grande porte) e eventualmente dos microcódigos, os quais tratam-se de programações que sem elas o *mainframe* não funciona separadamente e como outra obrigação de desempenho os microcódigos voltados a melhorar o desempenho dos mainframes, os quais são reconhecidos ao longo do tempo.

No momento da alocação do preço de transação referente ao passo 4, a entidade deverá identificar no contrato os preços individuais, para cada obrigação de performance, os quais reflitam o valor da contraprestação que se esperam receber da transferência de controle dos hardwares prometidos aos clientes, geralmente estarão estabelecidos em tabela de preços.

O passo 5, o qual determina o reconhecimento deverá ser realizado em determinado momento, visto que: o cliente recebe o *mainframe* pronto, a entidade não precisa refazer a atividade, o cliente detém o controle do bem transferido a partir do momento que o bem é entregue, além do ativo não ser utilizado com uso alternativo para a entidade e o direito ao recebimento será após a transferência.

Quanto a receita de *software*, em continuidade do exemplo da figura 19, também será identificada como outra obrigação de desempenho e na adoção do passo 2 é importante que nesse momento sejam identificadas se as obrigações de performance são distintas ou não. A

figura 20 a seguir traz exemplos práticos, sobre as classificações adequadas de obrigações de performance:

Termos Contratuais	
Obrigação distinta	A Software XYZ transfere a licença de um programa de antivírus para a empresa ABC A Software XYZ oferece um programa de melhoramento do desempenho da licença de software, o qual é opcional e o software já instalado não depende disso para manter seu funcionamento.
Obrigação não distinta ou inseparável	A Software XYZ transfere a licença de um programa de antivírus para a empresa ABC A Software XYZ fornece atualizações de antivírus, com frequência, durante o período do contrato. A licença do programa depende dessas atualizações para permanecer em operação.

Figura 20: Classificação das obrigações de desempenho

Fonte: Criado pela autora (2018)

No passo 3 da norma, a qual a entidade deverá determinar o preço de transação, o CPC 47 apresenta que a entidade deve estimar o valor de contraprestação variável, utilizando: Método do valor esperado e o Método do valor mais provável. A entidade deverá definir qual método refletirá melhor o valor da contraprestação, conforme os exemplos de aplicação na figura 21 a seguir:

Fatores para determinação do preço	Aplicável a empresas de tecnologia?	Exemplo de aplicação
Contraprestações variáveis	Aplicável, para empresas desse segmento	A companhia X do setor de tecnologia, oferece hardware, software e serviços aos seus clientes. Suas cláusulas contratuais oferecem a companhia ABC um valor fixo mensal nas prestações de serviços e a opção de um valor variável, para consumos extras por parte do cliente. O método mais adequado de contraprestação variável para a companhia é o do valor esperado .
Componente de financiamento	Aplicável, para empresas desse segmento	A companhia X possui um contrato de fornecimento de hardware com a ABC no valor de R\$ 70 milhões. Visto que a companhia ABC , está enfrentando dificuldades financeiras, pediu que parcelasse o valor do contrato em 36 meses. A companhia X , concedeu o parcelamento com a inclusão de um juro de R\$ 8 milhões.
Contraprestação não monetária	Não usual para o segmento	O cliente oferece um ativo fixo em forma de pagamento
Contraprestação a pagar ao cliente	Não usual para o segmento	Usual em indústrias de varejo, quando há bônus por desempenho.

Figura 21: Fatores para determinação do preço

Fonte: Criado pela autora (2018)

O maior desafio da aplicação do passo 4, referente a alocação do preço da transação a obrigação de performance, será a estimativa de preço de venda individual dos bens e serviços, os quais de acordo com a norma poderão ser estimadas pelos seguintes métodos: 1) Abordagem de avaliação do mercado ajustada; 2) Abordagem do custo esperado mais margem e 3) Abordagem Residual. Veja os exemplos práticos a seguir:

1) Abordagem de avaliação de Mercado ajustada:

Exemplo: A CIA XYZ baseada em uma análise de preço da concorrência e contratos recorrentes e similares na sua carteira de clientes, determinou que o valor total do contrato de R\$ 1.000 milhão se dividiria da seguinte forma, para seu cliente CIA ABC.

Tipo de receita	Valores (R\$) mil
Fornecimento de Hardware:	100
Licença de Software:	300
Serviços de Manutenção	600
Total do contrato	1.000

Figura 22: Alocação de preço para avaliação de mercado ajustada

Fonte: Criado pela autora (2018)

2) Abordagem do custo esperado mais margem:

Exemplo: A CIA XYZ, ofereceu um serviço de treinamento para utilização da licença de software para a CIA ABC, o qual não é um serviço recorrente da entidade. Para estimar esse preço, a companhia faz a previsão dos custos esperados e adiciona uma margem apropriada ao serviço.

3) Abordagem residual:

Exemplo: A CIA XYZ oferece um bem ou serviço em diferentes clientes, por ampla gama de valores ou é a primeira vez que este bem e serviço foi oferecido no mercado, não tendo qualquer tipo de parâmetro de atribuição de preço.

Referente a aplicação do passo 5, para receitas de software, em casos que a promessa de conceder a licença não for distinta de outros bens ou serviços, a norma descreve, que a entidade poderá contabilizar a receita como referente a uma única obrigação de desempenho, classificando-a como satisfeita ao longo do tempo ou em momento específico, para seu reconhecimento adequado de receita.

Conforme a análise dos 5 passos do CPC 47, pode ser avaliado o período do reconhecimento de receita que pode ocorrer ao longo do tempo de forma dinâmica, ou de forma estática em momento específico, além de classifica-la como uma obrigação de desempenho distinta ou similar as já existentes, envolverá um julgamento significativo das entidades.

A KPMG (2016, p. 22) menciona, que se a licença não é distinta de outras cláusulas contratuais, então o passo 5 da nova norma deverá ser aplicado, para determinar em qual momento a receita deverá ser reconhecida.

O que é fornecido pela licença	Quando a receita é reconhecida
Um direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade que exista em momento específico no tempo em que a licença é concedida	Em um momento específico no tempo
Um direito de acesso à propriedade intelectual da entidade que exista durante todo o período de licença	Ao longo do tempo

Figura 23 – Período em que a receita deverá ser reconhecida.

Fonte: KPMG – IFRS 15 Receitas (2016)

O CPC 47 no parágrafo B58, apresenta que a natureza da promessa feita pela entidade de conceder licença à acesso à propriedade intelectual, pode ser realizada se alguns dos critérios mencionados forem aplicáveis: serão realizadas atividades que afetarão de forma significativa a propriedade intelectual; os direitos concedidos pela licença possivelmente trarão efeitos positivos ou negativos; as atividades não resultam em transferência de bem ou serviços ao cliente.

É importante ressaltar, que em casos em que os critérios mencionados no parágrafo B58 do CPC 47, não forem aplicáveis, ou seja, a entidade tem o compromisso de fornecer um direito de utilizar a propriedade intelectual da entidade, a qual o cliente poderá utiliza-la em momento específico em que essa licença for transferida ao cliente, a contabilização de acordo com o passo 5 de reconhecimento da receita, deverá ser realizada a partir do momento que a obrigação de performance de transferência for realizada e em momento específico do tempo.

Deverão ser observados os bens ou serviços que serão oferecidos ao cliente, pois existem casos em que se somente uma licença for oferecida nos contratos sem bens ou serviços adicionais, como obrigação de performance em um período determinado, o valor da receita deverá ser reconhecido de uma só vez em momento específico e nesse caso no momento em que o acesso a utilização dessa licença foi liberado ao cliente.

Em caso que a promessa de licença for distinta dos bens ou serviços dispostos em cláusulas contratuais, sendo tratada como obrigação de desempenho separada, a entidade deverá avaliar se a licença concedida proporciona um direito de utilizar a propriedade intelectual ou somente o acesso a ela. A KPMG descreve sobre a complexidade dessa avaliação:

A exigência de se avaliar se uma licença fornece um direito de usar a propriedade intelectual ou ter acesso à propriedade intelectual é um conceito novo. As entidades precisarão refletir de forma diferente sobre quais características da licença devem se concentrar ao determinar o padrão apropriado de reconhecimento de receita. Avaliar os critérios pode ser altamente crítico – e o resultado pode implicar que a receita que atualmente é reconhecida ao longo do tempo seja reconhecida em um momento específico no tempo, ou vice-versa. (KPMG, 2016, p.23)

Sendo assim, a entidade deverá classificar a natureza da promessa, verificando se o direito de acesso a licença ou propriedade intelectual da entidade existirá durante todo o período da licença ou se será um direito sobre a propriedade intelectual, o qual exista em momento específico, para então definir como fará o reconhecimento da receita. A figura 24 a seguir apresenta exemplos práticos da aplicação da norma:

Reconhecimento	Exemplos aplicados no segmento de tecnologia
Ao longo do tempo	A CIA XYZ oferece um contrato, para a CIA ABC com uma licença de customização de software. Nesse mesmo contrato a CIA XYZ oferece serviço de manutenção mensal para a CIA ABC.
Momento específico	A CIA XYZ vendeu um direito de utilização de uma licença de software para a CIA ABC. Nesse mesmo contrato a CIA XYZ vendeu alguns mainframes (hardwares), para CIA ABC.

Figura 24 – Critérios para reconhecimento da receita.

Fonte: Criado pela autora (2018)

Os serviços oferecidos e prometidos no contrato deverão ser analisados se a obrigação de performance é distinta ou está em conjunto com o software, ou seja, se uma possível instalação ou manutenção desse software poderá ser realizado por outras empresas, que faria com que a obrigação de performance fosse separada, ou se o funcionamento do software dependerá dessa instalação e manutenção que caracterizarão como um combo, fato que caracterizaria uma obrigação de desempenho única do fornecimento da licença com a instalação.

As prestações de serviços serão impactadas pelo passo 3 da determinação do preço, pois as contraprestações serão variáveis em relação à variação do consumo do cliente. Em alguns casos existe um preço fixo à ser pago e um limite disposto em contrato, o qual o cliente poderá desfrutar e se o cliente exceder esse limite de prestação de serviços deverá pagar valor variável a entidade.

As estimativas aplicáveis a esses casos serão: a estimativa da contraprestação variável do valor esperado, que poderá ser realizada com base em contratos similares; ou o valor mais provável, o qual somente será acrescentado ao preço de transação se for altamente provável, que não haverá uma reversão significativa da receita. Se houver incerteza ao longo do tempo,

experiência limitada em contratos similares, variedade de preços e for exposto à fatores não controláveis, a entidade não deverá incluir no preço da transação.

A aplicação do passo 4 será um critério de grande impacto, para a alocação do preço de transação para a contraprestação variável, ou seja, se a prestação de serviços for variar de acordo com o consumo, fato que oferece uma obrigação de performance distinta para o cliente, esse valor variável deverá ser alocado a obrigação de desempenho dos serviços prestados. Se o preço de venda for individual e não observável deverá ser estimado pela avaliação de mercado ajustada, o custo esperado mais margem ou a abordagem residual em casos que não há parâmetros para estimar o preço.

Em relação ao reconhecimento de receita serviços do passo 5 da nova norma, é observado que o cliente recebe benefícios conforme a entidade realiza as atividades, sendo assim a receita deverá ser reconhecida ao longo do tempo.

3.2. A capacitação necessária dos profissionais de contabilidade, na adoção do CPC 47 em empresas de tecnologia.

Diante da complexidade da aplicação do CPC 47, no reconhecimento da receita das empresas de tecnologia, apresentadas nos capítulos 2 e 3, é possível identificar o quanto é essencial que as empresas do setor de tecnologia invistam em capacitação e treinamentos das suas equipes principalmente de contabilidade, para que elas compreendam a nova norma e saibam realizar a aplicação correta do reconhecimento de receitas, para cada um dos bens ou serviços prestados pela entidade.

A educação continuada é imprescindível, para o sucesso da aplicação do IFRS. “Além disso, esses profissionais precisaram rever e atualizar os seus conhecimentos contábeis. Desde então, a educação continuada se tornou essencial, uma vez que os pronunciamentos contábeis são passíveis de revisões.” (NUNES; MARQUES; COSTA, 2016).

Cova (2015, p. 55), menciona que a aplicação do IFRS 15 demandará uma série de ações por parte das companhias brasileiras e que em virtude do nível de detalhes e complexidade da nova norma, o processo de implementação deverá envolver diversas áreas da empresa e não apenas o departamento financeiro ou contábil, além disso os gestores deverão ter maior preocupação na promoção do gerenciamento de mudanças e no preparo dessas pessoas envolvidas, por meio de treinamentos.

Mediante ao desafio de ter pessoas preparadas, para avaliar e aplicar cada um dos passos do CPC 47, para o reconhecimento de receitas, as empresas poderão montar equipes

interdepartamentais envolvendo os departamentos de contabilidade, financeiro, jurídico, controles internos, tecnologia da informação entre outros, para avaliar o impacto da norma para todas essas áreas e para que sejam criadas soluções, para a implementação dentro dessas empresas.

O IBRACON, FIPECAFI, CRC e diversas empresas de auditoria, principalmente as *Big Four* (PwC, Ernst & Young, Deloitte e KPMG), oferecem diversos treinamentos para atualização e adoção do CPC 47, nos mais variados setores do mercado. Caberá a cada uma das empresas planejarem convênios com esses órgãos e empresas, para treinar seus profissionais e promover o aprofundamento do conhecimento sobre o CPC 47 nas suas organizações.

Contudo, para que as empresas de tecnologia, estejam cumprindo as normas ou até mesmo tenham antecipado sua aplicação no ano de 2017 de forma adequada, esses profissionais deverão estar em constantes treinamentos de atualização do IFRS 15 e seus impactos no setor de tecnologia, para que não haja erros ou julgamentos errados nas classificações e aplicações dos critérios dos 5 passos e consequentes distorções e divulgações inadequadas das demonstrações financeiras da entidade.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de 1º de janeiro de 2018, entrou em vigor a nova norma de Receita de Contratos com cliente (CPC 47), a qual substitui o CPC 30 (Receita) e o CPC 17 (Contratos de Construção), trazendo uma série de orientações mais detalhadas em relação a receitas provenientes de contratos de vendas de bens ou prestações de serviços aos clientes.

O CPC 47 tem por objetivo eliminar inconsistências e fraquezas contidas no CPC 30 e CPC 17, além de proporcionar detalhes mais aprofundados sobre a norma e sua adoção em diversos cenários, com a intenção de melhoria na comparabilidade das práticas de reconhecimento da receita entre diversos segmentos, jurisdições e mercado de capitais.

A nova norma apresenta melhorias na divulgação, visto que proporciona informações úteis aos *stakeholders*, orientando a inclusão de informações em notas explicativas não somente quantitativas, mas qualitativas também, no que tange a: compreensão da natureza, valores reconhecidos, momento ou período de reconhecimento e até mesmo as incertezas de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com o cliente.

Diante da pesquisa realizada, para aplicação dos cinco passos para o reconhecimento da receita, que consistem em: identificação do contrato com o cliente; identificação das obrigações de desempenho no contrato; determinar o preço de transação; alocar o preço de transação e reconhecer a receita, conforme a obrigação de performance é satisfeita, foi possível verificar a complexidade que envolve a aplicação desses critérios, para o reconhecimento correto da receita.

Além disso, foi observado por vários estudos publicados por empresas de auditoria e artigos, que um dos segmentos que sofrerá maiores impactos, com aplicação da nova norma será o segmento de tecnologia, pois possui elementos múltiplos, licenças de software e preços variáveis, os quais aumentam a subjetividade do pronunciamento e a necessidade de julgamento adequado do profissional da contabilidade, para a adoção de forma correta das novas regras em vigor.

Com a aplicação dos 5 passos do CPC 47 ao segmento de tecnologia, pudemos identificar que o passo 2 de identificação das obrigações de desempenho no contrato é primordial, para que os demais passos sejam aplicados adequadamente, pois por meio da identificação das obrigações de performance será possível analisar se um contrato com fornecimento de múltiplos elementos que inclui o fornecimento, por exemplo: de *hardware*, *software* e serviços, possui obrigações de performance individuais e distintas, as quais deverão

ser reconhecidas em momentos e formas diferentes ou se as obrigações de performance forem um grupo de obrigações de desempenho interdependentes, que deverão ser reconhecidas no mesmo momento.

O passo 3 também tem impacto relevante sobre o reconhecimento de receita de empresas de tecnologia, visto que será necessário avaliar as cláusulas contratuais, para determinar o preço da transação, sendo necessária a classificação das contraprestações a receber dos clientes, podendo incluir valores fixos ou variáveis, sendo os variáveis passíveis de estimativas do valor esperado ou mais provável, para incluir no preço de transação.

A alocação do preço da transação de acordo com a obrigação de desempenho no passo 4, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada bem ou serviço distinto, envolvendo uma série de critérios que afetarão o passo 5 de reconhecimento de receita, o qual dependerá se as obrigações são distintas ou se pertencem a mesma obrigação de desempenho e se o cliente se beneficia conforme a entidade realiza os serviços ou transfere o controle para seu cliente, para determinar se o bem ou serviço deve ser reconhecido durante um período ou em um momento específico.

Em resposta ao problema de pesquisa desse trabalho, o qual consiste na seguinte pergunta: Por que há necessidade de as empresas do segmento de tecnologia capacitarem seus profissionais, para aplicação do IFRS 15 nas demonstrações financeiras?

Com referência a pesquisa realizada é possível analisar, que o segmento de tecnologia possui alto nível de complexidade na aplicação da norma, visto que dependerá do contrato e do tipo de obrigação de performance, para então ser realizado um racional de como a receita deverá ser reconhecida, com a aplicação da nova norma.

Dessa forma é possível concluir que as empresas deverão investir em ações que promovam o conhecimento aprofundado do IFRS 15, por meio de treinamentos e educação continuada, para que a adoção da norma seja realizada de forma correta.

Profissionais de contabilidade bem treinados serão fundamentais na apresentação de soluções para adoção do CPC 47 em departamentos bem como: de tributos, controles internos, tecnologia da informação, financeiro entre outros, os quais também precisarão de adaptações para atender os critérios da nova norma.

Contudo, o racional que deverá ser desenvolvido, para reconhecimento das receitas de empresas tecnologia envolverá julgamento profissional de alta complexidade e para que esse seja realizado de forma consistente, os profissionais de contabilidade deverão ter domínio sobre a nova norma e todas suas possibilidades, para mitigar riscos de adoção inadequada que gerem

distorções relevantes nas demonstrações financeiras e para atender a necessidade de apresentação de soluções interdepartamentais como mencionado.

Diante disso, para as próximas pesquisas, poderá ser indicado uma comparação entre a apresentação da nota explicativa de receita de uma empresa do segmento de tecnologia, apresentada no ano de 2017 antes da aplicação do CPC 27 de Receita de Contratos e a nota explicativa após a adoção da nova norma, demonstrando os principais impactos da aplicação do CPC 47.

Em continuidade ao problema de pesquisa, poderia ser feita uma pesquisa de campo com questionários aplicados a profissionais de empresas de tecnologia, para que seja feita a verificação se de fato eles possuem o conhecimento necessário, para realizar a adoção da norma mediante a complexidade da sua aplicação as receitas do segmento de tecnologia.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTUNES, Maria Thereza Pompa, GRECCO, Marta Cristina Pelucio, FORMIGONI, Henrique e NETO, Octávio Ribeiro de Mendonça - **A adoção no Brasil das normas internacionais da contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil**: 20 de janeiro de 2012. Disponível em: <http://www.fAAP.br/pdf/faculdades/economia/revistas/ciencias-economicas/revista_economia_20.pdf> Acesso em: 6 de Junho de 2018.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da – **Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005**. São Paulo: Atlas, 2009.

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**: Dezembro de 2015. Disponível em: < <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/2623/2205>> Acesso em: 26 de Setembro de 2018.

DALFIOR, Vanda Aparecida Oliveira. SOUZA, Emmanuel, Tiago de Souza. SOUZA, Carlos Alberto de. **O impacto do IFRS 15 – Receita de Contratos com clientes nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras**. Disponível: <https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512250.pdf> > Acesso em: 30 de Setembro de 2018.

FARAH, Pedro Lúcio Siqueira; ROMANI, Sérgio R; MARTINS, Eliseu; LISBOA, Lázaro P – **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras/ Ernst & Young Fipecafi**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIROTTTO, Maristela - **IBRACON – Brasil começa a adotar o IFRS na contabilidade das PMEs**: 01 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/downloads/pdf/jornalismo1mari.pdf>> Acesso em: 6 de Junho de 2018.

LOURENÇO, Isabel Maria Estima Costa e BRANCO, Manuel Emílio Mota de Almeida - **Principais Consequências da Adoção das IFRS: Análise da Literatura Existente e Sugestões para Investigação Futura**: maio de 2015. Disponível em:<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v26n68/pt_1519-7077-rcf-201500090.pdf> Acesso em: 15 de abril de 2018.

NUNES, I. V.; MARQUES, A. V. C.; COSTA, P. de S. Nível de conhecimento dos discentes em ciências contábeis sobre o pronunciamento conceitual básico. **Revista Universo Contábil**, v. 12, n. 1, p. 87, 2016.

ZEFF, Stefen A – **A Evolução od IASC para o IASB e os desafios enfrentados**: dezembro de 2014. Disponível em: < <http://www.scielo.br/pdf/rcf/v25nspe/1519-7077-rcf-25-spe-0300.pdf>> Acesso em: 19 de Setembro de 2018.

WEBGRAFIA

Brasil – **Lei nº 6.404: Lei da sociedade anônima, de 15 de Dezembro de 1976** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm > Acesso em: 08 de junho de 2018.

Brasil – **Lei nº 11.941: Lei de alteração de legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários, de 27 de Maio de 2009.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm> Acesso em: 08 de junho de 2018.

Brasil – **Lei nº 11.638: Nova Lei Contábil, de 28 de Dezembro de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2007-2010/2007/lei/111638.htm> Acesso em: 08 de junho de 2018.

Câmara dos deputados – **Projeto de Lei nº 3741, de 08 de Novembro de 2000.** Disponível em:< <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=20141>> Acesso em: 26 de setembro de 2018.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. – **Conheça o CPC: Resolução 1.055/05.** Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>> Acesso em: 6 de Junho de 2018.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. – **CPC 26 – Apresentação das Demonstrações Contábeis.** Disponível em:< http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2012.pdf> Acesso em: 6 de Junho de 2018.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. – **CPC 30 – Receita (revogado a partir de 01/01/2018).** Disponível em:< [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)> Acesso em: 6 de Junho de 2018.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis. – **CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.** Disponível em:< http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf > Acesso em: 6 de Junho de 2018.

Deloitte - **FASB issues ASU deferring the effective date of the new revenue standard.** Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en-us/news/2015/08/asu-2015-14>> Acesso em: 09 de Março de 2018.

EY BRASIL – **ERNEST & YOUNG. IFRS 15: a nova norma para reconhecimento de receitas.** Disponível em:< [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS15/\\$FILE/Folder_IFRS_15_Web.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS15/$FILE/Folder_IFRS_15_Web.pdf)> Acesso em: 26 de setembro de 2018.

EUR - Lex Access to European Union law - **Regulation (EC) No 1606/2002 of the European Parliament and of the Council of 19 July 2002 on the application of international accounting standards.** Disponível em: < <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32002R1606>> Acesso em: 08 de Junho de 2018.

FASB – **Revenue Recognition: Why did the FASB issue a new standard on revenue recognition?**. Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/ImageBridgePage&cid=1176169257359>> Acesso em: 09 de Março de 2018.

IASPlus – **Resolução CFC nº 1.255/09. Aprova a NBC T 19.41 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.** Disponível em: <<https://www.iasplus.com/de/binary/americas/0912cfcresolution.pdf>> Acesso em: 08 de Junho de 2018.

IASPlus - **IAS 11 – Construction Contracts.** Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11>> Acesso em: 12 de Outubro de 2018.

IASPlus - **IAS 18 – Revenue.** Disponível em: <<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias11>> Acesso em: 12 de Outubro de 2018.

IFRS – **Why Global Accounting Standards?** Disponível em: <<http://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>> Acesso em: 15 de Abril de 2018.

KPMG – **IFRS 15 – Receitas** – Disponível em: <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifs-em-destaque-03-16.pdf>> Acesso em: 12 de Outubro de 2018

KPMG – Business Magazine 38 – **Mudanças em Receitas de Contratos.** Disponível em: <<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/08/br-kpmg-bm38-mudancas-em-receitas-de-contratos.pdf>> Acesso em: 07/11/2018

PwC – Pricewaterhousecoopers – 30ª edição – **IFRS 15 – CPC 47 Reconhecimento de Receitas.** Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/1uuljSBAnzz9Z5K6POCIHcCNoNCLSk2Kp/view>> Acesso em: 30 de Março de 2018.

PwC – Pricewaterhousecoopers - **IFRS 15 – O futuro está aqui: Maio de 2017.** Disponível em: <https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/auditoria/2017/futuro_ifrs_17.pdf> Acesso em: 09 de Março de 2018.

PwC – Pricewaterhousecoopers – **IFRS 15/ CPC 47 - Reconhecimento de Receitas.** Disponível em: <<https://drive.google.com/file/d/1uuljSBAnzz9Z5K6POCIHcCNoNCLSk2Kp/view>> Acesso em: 12 de Outubro de 2018.