

## **IFRS 15 E CPC 47: IMPACTOS EVIDENCIADOS PELAS COMPANHIAS BRASILEIRAS RELATIVOS À ADOÇÃO DA NORMA**

## **IFRS 15 AND CPC 47: IMPACTS EVIDENTED BY BRAZILIAN COMPANIES RELATING TO THE ADOPTION OF THE STANDARD**

Luan Fernando Souza Silva  
Universidade Federal de Uberlândia  
[luan@expresscontabil.com.br](mailto:luan@expresscontabil.com.br)  
Brasil

Thiago Alberto dos Reis Prado  
Universidade Federal de Uberlândia  
[thiagofu@expresscontabil.com.br](mailto:thiagofu@expresscontabil.com.br)  
Brasil

Juliano Augusto Orsi Araujo  
Universidade Ibirapuera  
[juliano@expresscontabil.com.br](mailto:juliano@expresscontabil.com.br)  
Brasil

Recebido: Recebido: 11/07/2020 – Aprovado: 18/12/2020. Publicado em Janeiro de 2021.

Processo de Avaliação: Double Blind Review

## RESUMO

Como um dos principais avanços da contabilidade brasileira, a convergência às normas IFRS trouxe uniformidade à informação contábil brasileira e proporcionou alinhamento às normas usadas internacionalmente. Contudo, o processo de transição e implementação das normas IFRS atuais podem trazer obstáculos para as entidades brasileiras. O objetivo deste estudo foi de analisar os impactos evidenciados pelas companhias de capital aberto brasileiras em relação à adoção da norma IFRS 15 (CPC 47). Foram investigadas 75 companhias brasileiras de capital aberto listadas na B3, que mencionaram a norma IFRS 15 nas suas demonstrações contábeis nos anos 2016 e 2017 e 2018. Grande parte das companhias pesquisadas relatou não ter impactos relevantes em relação à adoção à norma nos anos de 2016 e 2017, o que foi confirmado em 2018, onde a implementação da referida norma não resultou em mudanças relevantes ou quaisquer impactos nos resultados das companhias.

**Palavras Chaves:** IFRS 15. Impactos, Receitas

## ABSTRAT

As one of the main advances in Brazilian accounting, the convergence to IFRS standards brought uniformity to Brazilian accounting information and it provided alignment with the standards used internationally. However, the process of transition and implementation of the current IFRS standards can pose obstacles for Brazilian entities. The purpose of this study was to analyze the impacts evidenced by the Brazilian Public Companies in relation to the adoption of the IFRS 15 standard (CPC 47). 75 publicly traded Brazilian companies listed on B3 were investigated, who mentioned the IFRS 15 standard in their financial statements in the years 2016 and 2017 and 2018. A large part of the companies surveyed reported having no relevant impacts in relation to the adoption of the standard in the years 2016 and 2017, which was confirmed in 2018, where the implementation of this standard did not result in significant changes or any impacts on the results of the companies.

**Keywords:** IFRS 15. Impact, Revenue

## 1. INTRODUÇÃO

A globalização exigiu grandes mudanças no mundo dos negócios internacionais e a contabilidade como ferramenta que permeia essas negociações, traz confiabilidade e segurança para os mercados interagirem. Com o aumento de transações e investimentos feitos internacionalmente, surgiu então a necessidade de padronizar a evidenciação das informações contábeis, assim criando condições para comparabilidade. Com esse objetivo, o *International Accounting Standards Board* (IASB) passou a emitir normas que seriam base para a informação contábil. Segundo Zeff (2014), o IASB resulta da transformação de antigo

*International Accounting Standard Commission* (IASC), que foi reformulado com apoio de grandes multinacionais e da Comissão Europeia.

Os países são encorajados a aderir às normas e a adoção de normas contábeis internacionais provém da perspectiva de que a harmonização contábil internacional resulta na apresentação de demonstrações contábeis com maior qualidade e transparência: as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Dentre as normas, o IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, com o intuito de unificar as informações referentes ao reconhecimento da receita.

No Brasil, após a criação das leis nº. 11.638/07 e 11.941/09, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado em 2005 pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade), passou a implementar várias normas contábeis alinhadas com as normas internacionais, sendo o maior recente avanço da contabilidade brasileira (GERON, 2008).

Uma dessas normas foi o pronunciamento CPC 47 – “Receita de Contrato com Cliente”, que está alinhado ao IFRS 15. Esta norma modifica o modo com que os contratos com clientes são reconhecidos, conseqüentemente alterando os atributos da informação contábil relativas à receita e sua mensuração. Segundo Carpes Dani *et al.* (2017), a conversão da norma internacional para o CPC é de suma importância, sobretudo em setores como o da construção civil que mantem contratos com clientes cuja a realização se dá no longo prazo.

Esta pesquisa contribui com a discussão teórica acerca da importância do reconhecimento da receita convergido para a norma vigente, dado que a situação oposta pode gerar suspeita de erros contábeis e até fraudes, afetando diretamente a relação com o investidor. (CARPES DANI *et al.*, 2017). Nesse contexto, a presente pesquisa justifica-se dada a importância do reconhecimento da receita nos resultados das companhias e a adequação à norma atual. Do ponto de vista técnico, esta pesquisa contribui ao lançar luz sobre a evidencição fidedigna das informações contábeis, sobretudo atos econômicos gerados a partir dos contratos de receita com realização ao longo do tempo, e a redução da assimetria de informações entre a empresa e os usuários externos das informações contábeis.

Tendo em vista a importância das empresas se manterem atualizadas às normas internacionais, e sendo a IFRS 15 (CPC 47) um instrumento de destaque para atualização normativa, o presente artigo buscou responder à seguinte questão: ***Quais os impactos evidenciados pelas companhias brasileiras relativos à adoção da norma?*** Assim, o objetivo geral desta pesquisa é analisar os impactos evidenciados pelas companhias de capital aberto brasileiras em relação à adoção da norma IFRS 15, que altera o método de reconhecimento da

receita. Para esse fim, foi necessário analisar as notas explicativas das companhias inseridas na pesquisa nos anos de 2016, 2017 e 2018.

## **2. REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 Aspectos da IFRS 15**

A receita é uma das principais informações contidas nas demonstrações contábeis das empresas, sendo muito utilizada em indicadores variados pelos investidores e, seu reconhecimento, impacta diretamente nos resultados das empresas. Dentre várias definições, Mota e Niyama (2012) afirmam que a receita é um dos principais indicadores para determinar políticas e estratégias, por ter ligação direta com a formação do lucro.

A KPMG (2016) define que o reconhecimento da receita ocorre ao longo do tempo, refletindo no desempenho da entidade ou em um momento específico, quando é transferido o controle do serviço ou produto.

Souza, Souza e Dalfior (2015) analisaram os possíveis reflexos da IFRS 15 nas demonstrações contábeis. Em suma, o resultado da pesquisa apontou que mesmo com o aumento da complexidade na mensuração das receitas, a norma vem com o intuito de unificar os métodos contábeis em relação ao reconhecimento das receitas, trazendo uma importante uniformidade para uso dessa informação nas demonstrações financeiras.

Segundo Dassier (2017) com a norma IFRS 15 em vigor, as empresas passam por alguns obstáculos, como a composição das obrigações, de modo que as empresas precisarão de uma atualização nos sistemas e estruturação contábil.

Como ponto positivo, a aplicação da norma para empresas que interagem com o mercado americano, salvo alguns casos, já estará adequada princípios contábeis geralmente aceitos americanos (USGAAP), dado que as normas foram desenvolvidas em conjunto.

No Brasil, a norma IFRS 15 é alinhada e convergida pelo pronunciamento CPC 47, que conforme o conceito de receita, estabelece princípio básico de como a entidade deve reconhecer a receita, à medida que satisfazem as etapas de obrigação de performance.

“Receita de Contrato com Cliente” (IFRS 15) – estabelece que as demonstrações contábeis devem apresentar informações úteis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes.

O CPC 47 (IFRS 15) entrou em vigor em 1º de janeiro de 2018 no Brasil. Porém, a adoção da norma IFRS 15 de forma antecipada não era permitida no Brasil, mesmo sendo encorajado pelo IASB, tendo como principal argumento “que a entidade reconhecerá a receita por um valor que reflita a contraprestação que ela espera receber pela transferência de bens ou serviços para um cliente”.

O CPC 47 impõe que a norma deve ser aplicada a todos os contratos de venda para clientes, com exceção de:

- (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;
- (d) Permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar vendas a clientes\* ou clientes potenciais.

## **2.2 Reconhecimento da receita**

Anteriormente, a receita era reconhecida com base nos riscos e benefícios. Atualmente, um dos pontos principais da norma impõe que a receita deve ser reconhecida quando a entidade transfere o controle de bens e serviços para os clientes pelo valor que a entidade espera ter direito a receber. A IFRS15 propõe o reconhecimento das receitas alocado com as obrigações de performance e com o preço estabelecido no contrato (EY BRASIL, 2014).

O CPC 47 (2016, p. 2) define que: “...entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços”.

Portanto, receita só poderá ser reconhecida se houver a efetiva transferência do controle dos bens ou serviços ao comprador; o valor da receita e das despesas incorridas puder ser mensurados com confiabilidade e for provável que os benefícios econômicos fluirão para o vendedor (CPC 47).

De acordo com a KPMG (2014), para o reconhecimento da receita é necessário que a sua mensuração passe por “etapas”. Essas etapas são as obrigações de performances

identificáveis no início do contrato e devem ser completamente satisfatórias em cada uma delas para a transferência do bem ou serviço.

As obrigações de performance são definidas pelo IFRS 15 (2014, p.37) como “promessa de transferir em um contrato ao cliente produto ou serviço distinto ou série de produtos que são substancialmente iguais e tenham a mesma natureza de transferência ao cliente”. Contudo, essas obrigações nem sempre ocorrem de forma sequencial, tendo em vista que a mensuração em alguns casos pode ocorrer de forma simultânea.

A primeira etapa, segundo a EY (2014), é identificar o contrato de bens ou serviços que serão transferidos. Uma diferença da atual norma em relação às anteriores é que o contrato pode ser escrito e verbal e pode iniciar a identificação referente à obrigação de performance no contrato de forma antecipada, mesmo que ainda não seja assinado formalmente.

A segunda etapa consiste em identificar as obrigações de performance descritas no contrato, verificando no contrato os bens e serviços de forma separada, de acordo com suas obrigações de performance, desagregando os bens e serviços que podem ser diferentes, mesmo sendo um único bem (KPMG, 2014).

A terceira etapa determina o preço que a empresa deve levar em consideração, o valor que ela considera ter usado na transferência do bem ou ativo. Deve-se levar em consideração os custos e os riscos para a transação para o reconhecimento das receitas incluídos no contrato (KPMG, 2014). De acordo Severiano, Alencar e Garcia (2017), também deve-se verificar a existência de contraprestação variável, que corresponde a contratos de bonificações de volume de vendas, descontos, créditos.

A quarta etapa consiste em alocar o preço de venda. De acordo com a EY (2014), o preço de venda deve ser estipulado de acordo com o valor identificável em transações do mesmo bem. Se não identificável, o valor de venda deve respeitar o mercado, estimando o valor esperado.

O reconhecimento da receita ocorre na quinta etapa. De acordo as obrigações de performance, viabilizando a transferência de bens e serviços para seu cliente. Essa transferência pode ocorrer ao longo do tempo ou em um determinado momento, quando o cliente obtém controle total do bem (ativo) (KPMG, 2014).

De acordo com a EY (2014), espera-se que cada etapa da mensuração ofereça um nível maior ou menor de complexidade para cada segmento empresarial. No Quadro nº. 1, desenvolvido pela KPMG (2014), encontram-se alguns segmentos e as etapas que podem oferecer um esforço maior para companhias de diferentes segmentos:

**Quadro 1** – Etapas da mensuração da receita por segmento

Segmento	Etapa				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial e defesa	x		x		x
Administradores de fundos			x		
Montagem e construção			x		x
Fabricantes sob contratos					x
Saúde (EUA)	x		x		
Licenciadores (mídia, ciências biológicas, franqueadoras)	x	x			x
Bens e imóveis	x	x			x
Softwares		x		x	x
Telecomunicações		x		x	

**Fonte:** KPMG (2014, p. 3).

### 2.3 Estudos anteriores

Teixeira Souza, Souza e Dalfior (2015) realizaram uma pesquisa sobre os impactos esperados da IFRS 15 nas companhias do setor de telecomunicações. O resultado da pesquisa apontou que devido à variedade de produtos e serviços, comuns no setor de Telecomunicações, a implementação da norma poderia aumentar a complexidade de mensuração da receita, sendo que as premissas da norma seria o alinhamento da informação referente à receita. Esperavam-se significativas alterações no fluxo de receitas e, conseqüentemente, impactar seu desempenho econômico.

O setor de telecomunicações é parâmetro para outro estudo relacionado com a implementação da IFRS 15 no Brasil. Em sua dissertação, Santos (2017) estudou os impactos da adoção da norma no setor de telecomunicações, realizando um estudo de caso em uma determinada entidade o Grupo NOS Comunicações. Concluiu-se que a norma mudaria como registrar ativos de contratos e aumento na conta amortizações.

Outro setor que foi usado como base para verificar os impactos da norma foi o de transporte. No estudo de Silva (2018), o autor teve o objetivo de apontar os impactos da IFRS

15 em companhias do setor de transportes e identificar possíveis mudanças no setor em relação à adoção da norma. Em sua pesquisa foram analisadas as demonstrações financeiras de 7 (sete) companhias de transportes, em que o período escolhido foi de 2015 a 2017. Nas companhias foram analisados os seguintes aspectos: Menção à adoção da IFRS 15; declaração de ações operacionais, no sentido de adaptação às exigências da norma; e declaração sobre os possíveis impactos da norma. Durante sua pesquisa a autora identificou que nenhuma empresa pesquisada optou por adotar a norma antecipadamente, nem tanto mencionou a norma nos anos de 2015 e 2016.

Todos os contadores identificaram mudança na tempestividade do reconhecimento da receita, precificação *stand alone*, desagrupamento de certas obrigações de desempenho e alteração nas estimativas para o mesmo. Quando analisado os possíveis impactos da norma, as empresas citaram:

- 1) Alterações em indicadores de desempenho;
- 2) Revisão de controles e processos;
- 3) Planos de remuneração e bônus: impacto sobre o calendário de metas a serem alcançadas e a probabilidade de metas a serem cumpridas

Dentre as citações foram elencados os impactos esperados e evidenciados pelas as companhias. Esses impactos eram esperados na realocação de receitas, reconhecimento da receita e, no caso do transporte aéreo, será necessário modificar o programa de pontos de fidelidade.

Tavares (2016) estudou as possíveis mudanças no reconhecimento e controles internos para contratos nas companhias do setor de construção. Foram realizadas entrevistas com contadores e auditores experientes em contratos de construção. Durante o estudo pôde-se identificar que as empresas americanas com subsidiárias no Brasil já estavam à frente quanto à convergência ao IFRS 15.

Em todas as pesquisas anteriores os autores indicam que os impactos possam extrapolar os segmentos estudados. Eles também sugeriram para que sejam efetuadas pesquisas a fim de comparar resultados esperados com os evidenciados pelas companhias em suas demonstrações financeiras padronizadas do ano de 2018.

### **3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

O presente estudo consiste em uma pesquisa descritiva de caráter qualitativo. Segundo Gil (2002), este tipo de pesquisa apresenta a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Segundo Vieira e Zouain (2006) e Bardin (2011), a pesquisa qualitativa compreende as análises qualitativas, caracterizando-se, em princípio, pela não utilização de instrumental estatístico na análise dos dados.

A população da pesquisa consiste nas companhias de capital abertas listadas na B3. A amostra da pesquisa foi composta por 75 companhias que mencionaram a norma nos anos de 2016, 2017 e 2018. Deste modo, os dados foram coletados, através da pesquisa documental nas Notas Explicativas publicadas nas demonstrações financeiras oficiais das instituições de capital aberto brasileiras retiradas dos próprios sítios eletrônicos das companhias ou ainda no *site* da B3.

A técnica empregada foi a análise de conteúdo para interpretação das informações. Segundo Bardin (2011), a análise de conteúdo é uma metodologia de pesquisa utilizada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Esta análise ajuda a interpretar as mensagens e a atingir uma compreensão de seus significados num nível que vai além de uma leitura comum. Assim, buscou-se através da técnica, analisar o *disclosure* sobre os impactos evidenciados pelas companhias abertas em função da adoção da norma IFRS 15.

### **4. ANÁLISE DOS DADOS**

#### **4.1 Menções encontradas**

Dentre as 75 companhias que mencionaram a norma IFRS 15 em suas notas explicativas nos anos pesquisados, foram pesquisadas as perspectivas das próprias companhias em relação à norma das menções encontradas, de modo que essas perspectivas foram divididas em três tipos:

1. Em análise – Quando a companhia estava analisando a implementação e/ou ainda não tinha informações suficientes para julgar os impactos da norma;

2. Sem impactos – A companhia julgou que a adoção não trará ou não trouxe mudanças significativas em seu procedimento de mensuração da receita e/ou não identificou impactos relevantes no resultado da empresa;
3. Impactos – Indica que a implementação da norma resultou/resultará em impactos para no resultado da companhia.

Abaixo encontra-se um quadro síntese com as companhias inseridas na pesquisa:

**Quadro 2:** Companhias pesquisadas

Companhia	Segmento	Exercício		
		2016	2017	2018
AES Tietê Energia	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Afluenta Transmissão de Energia Elétrica	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Aliance Shopping Centers	Imobiliário	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Algar Telecom	Telecomunicação	Em análise	Em análise	<b>Impactos</b>
Alpargatas	Calçados	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Andrade Gutierrez	Construção	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Ambev	Bebidas	Sem impactos	Sem impactos	<b>Impactos</b>
B2W Companhia Digital	Varejo	Em análise	<b>Impactos</b>	Sem impactos
Bahema	Educação	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Bardella	Metalúrgica	Em análise	Em análise	Sem impactos
Battistella	Holdings	Em análise	<b>Impactos</b>	<b>Impactos</b>
Biommm	Saúde	Em análise	Em análise	Sem impactos
Biosev	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Bk Brasil	Assessoria	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Bombril	Higiene	Em análise	Sem impactos	<b>Impactos</b>
Bradespar	Holding	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Brasil Agro	Imobiliário	Em análise	Em análise	Sem impactos
Braskem	Holding	Sem impactos	<b>Impactos</b>	Sem impactos
BR Home Centers	Energia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
BR Properties	Agrícola	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Carrefour	Mercados	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
CCR	Transportes	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Ceee GT	Energia	Sem impactos	Em análise	Sem impactos
Cemig	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Copel	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
CPFL	Energia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Cr2	Imobiliário	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Cyrela Brazil Realty	Imobiliário	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Dasa	Saúde	Sem impactos	Sem impactos	<b>Impactos</b>
Dimed	Saúde	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Direcional	Engenharia	Em análise	Em análise	Sem impactos
Eletrobras	Energia	Em análise	Em análise	Sem impactos
EletroPaulo	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Emae	Energia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Energias BR	Energia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Energisa	Energia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Estacio	Educação	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Even	Construção	Em análise	Em análise	Sem impactos

Eztec	Imobiliário	Em análise	Em análise	Sem impactos
Fer Heringer	Agrícola	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Flex	Tecnologia	Em análise	Em análise	Sem impactos
Gafisa	Construção	Em análise	Em análise	Sem impactos
Gol	Transportes	Em análise	Em análise	Sem impactos
Guararapes Confeccões	Confeccões	<b>Impactos</b>	Sem impactos	Sem impactos
Haga	Construção	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
IdeiasNet	Tecnologia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Ihparini	Saúde	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Invepar	Transportes	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Klabin	Metalúrgica	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Light	Energia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Localiza	Veículos	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Lojas Americanas	Mercados	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
M. Dias Branco	Alimentação	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Maestroloc	Veículos	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Mangels IndL	Metalúrgica	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Mahle - Metal Leve	Autopeças	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Metal Frio	Tecnologia	Em análise	Em análise	Sem impactos
Mills	Engenharia	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Monteiro Aranha	Investimentos	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
MRS Logística	Transportes	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
MRV	Engenharia	Em análise	Em análise	Sem impactos
Nadir Figuei	Vidros	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Odontprev	Saúde	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Oi	Telecomunicação	Em análise	Em análise	<b>Impactos</b>
Omega Geração	Energia	Em análise	Em análise	Sem impactos
Paranapanema	Metalúrgica	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
PDG Realt	Construção	Em análise	Em análise	Sem impactos
Petrobras	Petróleo	Em análise	Sem impactos	Sem impactos
Qualicorp	Saúde	Sem impactos	<b>Impactos</b>	Sem impactos
RNI	Imobiliário	Em análise	Em análise	Sem impactos
Rossi Redi	Imobiliário	Em análise	Em análise	Sem impactos
Smart Fit	Saúde	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
ViaVarejo	Mercados	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
WEG	Engenharia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos
Whirlpool	Tecnologia	Sem impactos	Sem impactos	Sem impactos

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Na pesquisa foram encontradas companhias de 25 segmentos diferentes. Muitas dessas companhias relataram não sofrer impactos com a norma IFRS 15, devido à sua atividade, como o varejo, dado que a venda é realizada diretamente ao cliente, e não enseja em complexidade na mensuração da receita.

Já algumas companhias identificaram impactos semelhantes, de acordo com o seu segmento, como as companhias do setor de construções, que reconheceram a receita referente aos contratos de incorporação imobiliária, utilizando a metodologia do POC (*Percentage of Completion method*), reconhecendo a receita com base da evolução das obras.

O setor de energia foi o mais presente na pesquisa. Esperava-se em pesquisas anteriores que alguns setores tivessem maior dificuldade na implementação da norma do que outros. Em 2016 a norma IFRS 15 ainda estava em fase de análise pela maioria das empresas.

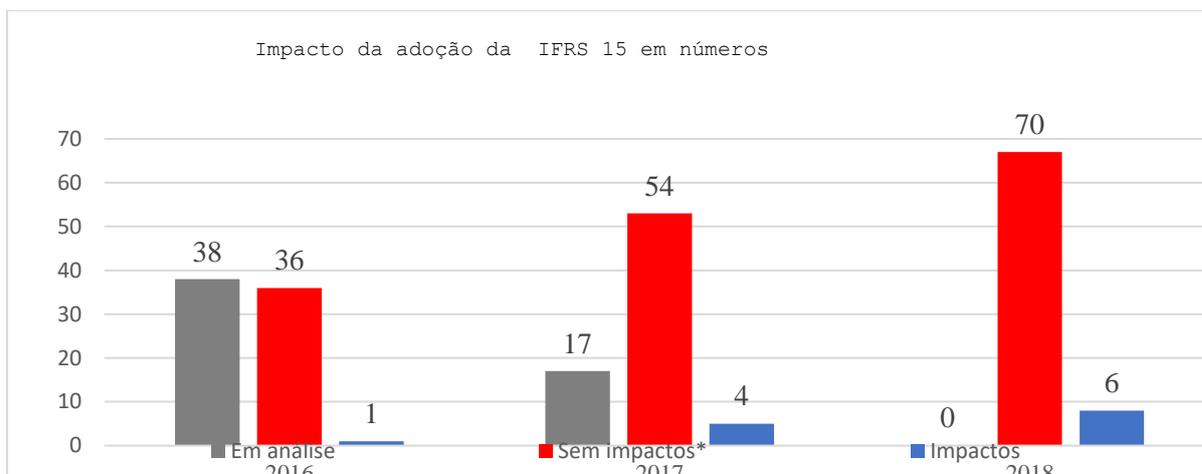
Em relação às empresas que citaram possíveis modificações no reconhecimento da receita, não foram citadas informações relevantes. A única que mencionou a norma IFRS 15 em 2016 considerando possíveis impactos, foi a Guararapes, que declarou que esperava impactos na mensuração nos itens: serviços de consultoria de T.I, programas de fidelidade e registros de certos custos incorridos no cumprimento do contrato.

No ano de 2017 a grande maioria das companhias pesquisadas não esperava impactos significativos da IFRS na mensuração da receita ou apenas esperava reclassificações de contas. Apenas quatro companhias esperavam sofrer alterações em seus resultados. São elas:

- a) B2W – Em 2016 a companhia não esperava impactos significativos com a adoção da norma. Já em 2017, após as análises, foram esperadas mudanças no reconhecimento na mensuração, resultantes em uma dedução da receita bruta de R\$ 265 milhões;
- b) Battistella – Esperava impactos em devoluções esperadas de clientes;
- c) Braskem - A companhia não esperava impactos com a adoção da norma em 2016. Em 2017, além de mudanças na mensuração, a companhia esperava uma reclassificação dos descontos condicionais concedidos de R\$ 265 milhões para dedução da receita bruta; e
- d) Qualicorp – A companhia não esperava impactos em 2016. Já em 2017 identificou aumento de 53.098 milhões em “Despesas Operacionais” e redução de 102.435 milhões em “Receitas Operacionais Líquidas”.

Na Figura 1 segue a síntese de impactos esperados nos anos pesquisados.

**Gráfico 1:** Impacto da adoção da IFRS 15 em números



**Fonte:** Elaborado pelo autor

Em 2018, o ano da implementação da norma, a tendência dos anos anteriores se consolidou, ou seja, das 75 companhias pesquisadas, 69 não consideravam que a implementação da norma traria impactos relevantes em suas demonstrações contábeis. Todas as companhias optaram pelo método cumulativo modificado, ou seja, não comparando os impactos da adoção da norma IFRS 15 nos anos anteriores. Das empresas pesquisadas, apenas seis companhias identificaram impactos:

❖ Algar Telecom – Em 2016 e 2017 a companhia estava analisando a norma. Já em 2018 a identificou impactos advindos da adoção da norma IFRS 15. De acordo com a companhia, a principal alteração foi o reconhecimento referente a contratos com clientes, no qual o cliente adquire um pacote envolvendo um ou mais serviços, podendo ou não incluir aparelhos, com desconto. “De acordo com o CPC 47 receita, alocamos a receita para cada linha de serviço de forma proporcional ao preço de referência à qual nos referimos, como “*Standalone Selling Price – SSP*” – reconhecendo quando a receita quando cada obrigação de desempenho é satisfeita, ou seja, fornecendo os serviços contratados ou transferindo o controle daqueles aparelhos e acessórios prometidos. A companhia identificou ganhos de R\$27 milhões em lucros, acumulados após a implementação da norma”.

❖ Ambev – A companhia analisou a norma em 2016 e 2017 e considerou que não traria efeitos relevantes em seus resultados. Em 2018, de acordo com a companhia, o ajuste ao saldo de abertura do patrimônio líquido resultou em uma diminuição do lucro acumulado em R\$355 milhões. Para refletir a alteração na política contábil relacionada a certos abatimentos concedidos a clientes que, de acordo com a IFRS15, devem ser vinculadas ao preço da transação subjacente às receitas de 2017;

- ❖ Battistela – A companhia estava analisando a norma em 2016. Em 2017 esperava impactos em devoluções de vendas. Já em 2018 a companhia identificou em sua receita uma redução de R\$1.2 milhões em “Provisão p/devoluções esperadas de clientes”, aumento de R\$ 1 milhão em “Devoluções esperadas de clientes” e aumento R\$420 mil em “IR e CSLL Diferidos”.
- ❖ Bombril – Em 2016 a companhia estava analisando a norma IFRS 15. No resultado de 2017 a companhia não esperava impactos relevantes com a implementação da norma. A Companhia estimou e registrou, em 1º de janeiro de 2018, os seguintes efeitos referentes ao reconhecimento de deduções de vendas: (i) pela bonificação dada aos clientes; (ii) pela estimativa de atingimento de volumes de compras de produtos; e (ii) pela estimativa de devolução de vendas, perfazendo um total de R\$ 6.5 milhões reconhecido em prejuízos acumulados no patrimônio líquido (6.543).
- ❖ Dasa – A Dasa não esperava impactos relevantes da norma em 2016 e 2017. Já em 2018 foi registrada em conta redutora da receita operacional bruta a provisão de glosas no montante de R\$ 24 milhões na controladora e no consolidado.
- ❖ Oi – A companhia analisou a norma no findar dos exercícios de 2016 e 2017. Em 2018 a Companhia não identificou impacto financeiro significativo para venda de aparelhos celulares com descontos, em virtude de o valor do desconto não ser materialmente relevante no universo das receitas da Companhia. A Companhia e suas controladas reconheceram, em 1º de janeiro de 2018, um passivo contratual em contrapartida aos prejuízos acumulados, que geraram o diferimento de receita de taxa de habilitação/instalação de acordo com o prazo do contrato (duração de doze meses), no montante líquido de impostos de R\$ 138 milhões. A companhia declarou ter uma redução de R\$68 milhões no Lucro do Exercício oriundo da implementação da norma.

Destaca-se que de todas as companhias que relataram em 2017 que teriam impactos com a adoção da norma, apenas a Battistela em 2018 identificou que teria impactos na implementação da norma IFRS 15, tendo confirmado suas expectativas de impactos de 2017 em devoluções esperadas de clientes.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi de analisar os impactos evidenciados pelas companhias de capital aberto brasileiras em relação à adoção da norma IFRS 15. Foram escolhidas as companhias que mencionaram a norma nos anos de 2016, 2017 e 2018.

Para responder ao objetivo, foram efetuadas análises nas demonstrações financeiras padronizadas, mais especificamente nas suas notas explicativas, a fim de encontrar as menções a norma e suas resoluções.

Quando encontradas as menções foram analisadas cada uma delas, para identificar o impacto que a companhia julga que teria ou teve durante o processo de transição e implementação. Pode-se perceber que a maioria das empresas que mencionaram a norma IFRS 15 em 2016 ainda estavam analisando ou ainda que analisaram não possuíam informações suficientes para ter uma resolução mais contundente sobre o impacto da norma.

Já em 2017 muitas das companhias que estavam analisando a norma já tinham um conhecimento mais apurado sobre como a implementação da norma IFRS 15 iria impactar nos resultados ou processos de mensuração da receita, porém, ainda assim a grande maioria julgou que a implementação da norma não traria impactos significativos.

No ano de implementação da norma (2018) pôde-se observar que as companhias brasileiras; com poucas exceções, não identificaram impactos significativos quanto à adoção da norma IFRS 15, que altera o reconhecimento da receita.

Algumas companhias, em função da natureza de seu segmento, como o varejo, não julgaram que a norma traria qualquer complexidade, pois o produto final é transferido diretamente para o cliente, atendendo quase que de forma instantânea as etapas das obrigações de performance, sem gerar quaisquer dificuldades em reconhecer a receita da venda.

De forma geral, quando pesquisados estudos anteriores sobre IFRS 15 esperava-se um nível maior de complexidade para o reconhecimento da receita em vários setores, podendo impactar de forma diferente de acordo com o segmento. Ao término do exercício de 2018 as companhias, em sua grande maioria, apenas identificaram a necessidade de realocações nos valores de algumas rubricas, sem relatar impactos diretos nos resultados.

De todo modo, o presente estudo deu continuidade a pesquisas anteriores (SANTOS, 2017; SILVA, 2018) onde foram feitas análises da adoção da norma IFRS 15 e suas possíveis implicações em companhias dos setores de construção, telecomunicação e transporte.

Nos estudos utilizados como referência para essas pesquisas, os autores apontavam que os resultados poderiam extrapolar os segmentos pesquisados gerando impactos relevantes nos resultados. Em 2018, o ano de implementação da norma, esperava-se que o número de empresas impactadas fosse maior, o que não ocorreu de acordo com os resultados reportados pelas próprias companhias.

Outrossim, a pesquisa contribuiu com a discussão teórica acerca da importância do reconhecimento da receita convergido para a norma vigente, dado que a situação oposta gera insegurança em relação a erros contábeis e até fraudes. Do ponto de vista gerencial, este fenômeno pode afetar diretamente a relação da empresa com o investidor. Assim, esta pesquisa contribui tecnicamente ao lançar luz sobre a evidenciação fidedigna das informações contábeis, sobretudo atos econômicos gerados a partir dos contratos de receita com realização ao longo do tempo. Contribuiu também para a discussão da redução da assimetria de informações entre a empresa e os usuários externos das informações contábeis.

Para pesquisas futuras sugere-se comparar os impactos evidenciados por companhias brasileiras e de outros países que adotam IFRS, bem como pesquisar impactos evidenciados por outras normas com adoção recente, como o IFRS 9 (CPC 48) – Instrumentos Financeiros.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2011.

CARPES DANI, A.; DOS SANTOS, C. A.; PANUCCI FILHO, L.; KLANN, R. C. Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. **Enfoque: Reflexão Contábil**, vol. 36, núm. 2, mayo-agosto, 2017, pp. 131-146 Universidade Estadual de Maringá Maringá, Brasil

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (2008). **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil Financeiro**. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 01 abr. 2018

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (2012). **Pronunciamento Técnico CPC30 (R1) Receitas**. 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: 01 abr. 2018.

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (2012). **Pronunciamento Técnico CPC17(R1)–Contratos de Construção**. Disponível em:

<[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/251\\_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)>.  
Acesso em: 01 abr. 2018.

CÔMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (2016). **Pronunciamento Técnico CPC47 –Receitas de Contrato com Clientes.** Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527\\_CPC\\_47.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf)>. Acesso em: 01 abr. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução 1.055/2005. Cria o Comitê de Pronunciamento Contábeis (CPC).** Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1055.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf)>. Acesso em: 01 abr. 2018.

DASSIER, I. **Norma IFRS 15 é novo desafio para empresas brasileiras.** Disponível em: <<https://capitalaberto.com.br/canais/deloitte/norma-ifrs-15-e-novo-desafio-para-empresas-brasileiras/print/>>. Acesso em: 26. nov. 2018

ERNST YOUNG. **Aplicando as normas IFRS.** Uma análise detalhada da nova norma para Reconhecimento de receitas. 2014. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia\\_IFR\\_2015/\\$FILE/Guia\\_IFRS15\\_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFR_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)> Acesso em: 05 abr. 2019.

ERNST YOUNG. **Aplicando as normas IFRS.** IFRS 15 a prova norma para reconhecimento de receitas 2016. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS15/\\$FILE/Folder\\_IFRS\\_15\\_Web.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS15/$FILE/Folder_IFRS_15_Web.pdf)>. Acesso em: 05 abr. 2019.

EUGÊNIO, A. S. As metodologias qualitativas de investigação nas Ciências Sociais. *Revista Angolana de Sociologia*. nº. 12 (2013), p. 77-99, mar., 2015. Disponível em: <<https://journals.openedition.org/ras/pdf/740>>. Acesso em: 05 abr. 2019.

GERON, C. M. S. **Evolução das práticas contábeis no Brasil nos últimos 30 anos:** da Lei 6.404/76 à Lei 11.638/07. 2008. 300f. Dissertação. Disponível em <[www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23102008-144110/pt-br.php](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-23102008-144110/pt-br.php)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). **International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers.** Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

IUDÍCIBUS, S. D. et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades.** São Paulo: Atlas, 2010.

KPMG (2014). **IFRS em destaque 02/2014: First Impressions. IFRS 15 - Receita de Contratos com clientes.** Disponível em:<<http://www.kpmg.com.br>>. Acesso em: 19 nov. 2018.

MOTA, R H. G.; NIYAMA, J. K. Reconhecimento de Receitas nos contratos de construção imobiliária: Um estudo do exposure draft ED/2010/6 – Receita de Contratos com clientes.

**Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ.** Rio de Janeiro, v. 17, n. 2, p. 89 - p 103, mai./ago., 2012. Disponível em: <<http://www.atena.org.br>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

SEVERIANO, L.S; ALENCAR, R.C, GARCIA, E.A.R. Adoção da IFRS 15 – *Revenue from contracts with customers* em empresas brasileiras: principais obstáculos. **Ciências Sociais Aplicadas em Revista.** v.17, n. 32, 1ºsem. 2017, p.146-166, 2017. Disponível em: <<http://e-revista.unioeste.br/index.php/csaemrevista/article/view/17507/11669>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

SILVA, A. S. **Os impactos da IRFS 15 no setor de transporte.**2018. 20 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.ufu.br/handle/123456789/21775>>. Acesso em: 02 abr. 2019.

SOUZA, E. T.; SOUZA, C. A.; DALFIOR, V. A. O. **O impacto do IFRS 15 – Receita de contratos com clientes nas demonstrações contábeis das empresas brasileiras.** IN: SIMPOSIO DE EXCELENCIA EM GESTAO E TECNOLOGIA, 7, 28 a 30 de outubro de 2015, Rio de Janeiro. Anais. Rio de Janeiro/ RJ: XII SEGET, 2015. Disponível em <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos15/512250.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2018.

TAVARES, T. N. **A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção.** 2016. [74 f.]. Dissertação (Controladoria Empresarial) - Universidade Presbiteriana Mackenzie, [São Paulo]. Disponível em <<http://tede.mackenzie.br/jspui/handle/tede/2845>>. Acesso em: 02 abr. 2019

VIEIRA, M. M. F.; ZOUAIN, D. M. **Pesquisa qualitativa em administração.** 2. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

ZEFF, Stephen A.. A Evolução do IASC para o IASB e os Desafios Enfrentados. **Revista Contabilidade & Finanças,** São Paulo , v. 25, n. spe, p. 300-320, dez. 2014 . Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1519-70772014000500300&lng=pt&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772014000500300&lng=pt&nrm=iso)>. acessos em 08 mar. 2021. <https://doi.org/10.1590/1808-057x201400040>.