

ADOÇÃO DA IFRS 15 – REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS EM EMPRESAS BRASILEIRAS: PRINCIPAIS OBSTÁCULOS

ADOPTION OF IFRS 15 - REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS BY BRAZILIAN COMPANIES: MAIN OBSTACLES

Larissa Sales Severiano¹
Roberta Carvalho de Alencar²
Editinete André da Rocha Garcia³

RESUMO: No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade culminou na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão este que é responsável por emitir pronunciamentos técnicos de contabilidade com a finalidade de convergir às *International Financial Reporting Standards* (IFRS). Durante esse processo, os profissionais de contabilidade precisam adaptar-se a uma série de novos requisitos apresentados pelos órgãos internacionais. Diante disso, o presente artigo apresenta as principais mudanças propostas pela IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, publicada em maio de 2014, que trata acerca do reconhecimento de receita, e tem como objetivo identificar os principais obstáculos que poderão ser enfrentados pelos preparadores das demonstrações financeiras no momento da adoção da referida norma, que entrará em vigor a partir de janeiro de 2018. Como metodologia de pesquisa, foi utilizada uma abordagem qualitativa, através do estudo acerca do reconhecimento de receita. Adicionalmente, foram realizadas entrevistas com preparadores das demonstrações financeiras, através das quais identificamos as dificuldades de implantação de cada passo do novo método de reconhecimento de receita. Conclui-se através desse estudo que, para a nova norma ser implantada, as empresas terão de passar por um processo de mudanças em seus controles internos, processos contábeis, sistemas de informação, cláusulas contratuais, bem como apresentar informações mais detalhas em suas demonstrações financeiras, uma vez que a norma requer divulgações mais extensivas.

ABSTRACT: In Brazil, convergence process to the international accounting standards resulted in the creation of the Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), board that is responsible for issuing pronouncements accounting in order to converge to the International Financial Reporting Standards (IFRS). During this process, accounting professionals need to adapt to a number of new requirements presented by international boards. Therefore, this article presents the main changes proposed by IFRS 15 - Revenue from Contracts with Customers, published on May, 2014, which is about the recognition of revenue, and aims to identify the main obstacles that may be faced by preparers of financial statements at the time of adoption of this standard, which will come into force from January 2018. As a research methodology, a qualitative approach was used, through the study of the revenue recognition. In addition, interviews were conducted with preparers of financial statements, through which we identify the difficulties of implementation of each step of the new revenue recognition method. It is concluded through this study that for the standard be implemented, companies will have to go through a process of changes in its internal controls, accounting processes, information systems, contractual clauses as well as present more detailed information in its financial statements, since the standard requires more extensive disclosures.

Palavras-chave: reconhecimento de receita; convergência; IFRS.

Keywords: revenue recognition; convergence; IFRS.

Sumário: 1 Introdução - 2 Referencial teórico - 2.1 Normas de reconhecimento de receita vigentes - 2.2 Histórico da IFRS 15 - 2.3 Reconhecimento de receita pelo IFRS 15 - 2.3.1 Identificar o contrato com o cliente - 2.3.2 Identificar a obrigação de desempenho do contrato - 2.3.3 Determinar o preço da transação - 2.3.4 Alocar o preço de transação à obrigação de desempenho do contrato - 2.3.5 Reconhecer a receita quando a entidade satisfizer as obrigações de desempenho - 3 Metodologia - 4 Resultados obtidos - 5 Considerações finais – Referências.

¹ Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará – UFC. E-mail: larissa_severiano@hotmail.com

² Doutora em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará. E-mail: robertaalencar@uol.com.br

³ Doutora em Administração pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR), Professora do Departamento de Contabilidade da Universidade Federal do Ceará. E-mail: editinete@hotmail.com

1 INTRODUÇÃO

Uma das principais funções da contabilidade é fornecer informações úteis à tomada de decisão pelos usuários. Uma das características qualitativas de melhoria da contabilidade, segundo o Pronunciamento Conceitual Básico emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), é a comparabilidade, ou seja, a informação contábil deve permitir ao usuário efetuar comparativos entre os demonstrativos financeiros de entidades semelhantes, e entre períodos diferentes, a fim de identificar as variações ocorridas e compreender melhor a situação econômico-financeira da entidade.

Diante da expansão do volume de investimentos a nível internacional, surgiu a necessidade de produzir informações contábeis que pudessem ser compreendidas e comparáveis, com a finalidade de auxiliar os investidores na tomada de decisão. Objetivando suprir essa necessidade de elaborar normas de contabilidade aceitas globalmente, em 2001 foram criados o *International Accounting Standards Board* (IASB) e a Fundação IFRS, sendo o primeiro órgão, responsável por desenvolver as Normas Internacionais de Relatório Financeiro ou *International Financial Reporting Standards* (IFRS) e, o segundo supervisionar o primeiro.

O processo de convergência das normas de contabilidade começou a avançar quando em 2005, os países da União Européia, Austrália, Hong Kong, Nova Zelândia e África do Sul passaram a adotar as IFRS. Em 2007 a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), emitiu a Instrução n. 457/2007, na qual determinou que a partir do exercício findo em 2010, as companhias abertas obrigatoriamente deveriam adotar o padrão contábil internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB. Desde então, a contabilidade vem passando por um processo de mudança a fim de adaptar-se às IFRS, proporcionando uma maior acessibilidade à informação contábil, pois as demonstrações financeiras estão mais uniformes e confiáveis, possibilitando que o investidor estrangeiro possa efetuar comparativos entre empresas de países distintos, uma vez que adotem as IFRS.

Dentre as mudanças proporcionadas pelo processo de convergência das normas, uma importante mudança foi a forma de contabilização da receita, que no Brasil é regida pelo CPC 30 (R1) – Receitas e CPC 17 (R1) – Contratos de Construção e, internacionalmente pelas *International Accounting Standards* (IAS) 18 e 11. As referidas normas trouxeram consigo, diversos questionamentos acerca do

reconhecimento de receita e, segundo o CPC 30 (2012, p. 2), “A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados”.

Com a finalidade de unificar as normas sobre o reconhecimento de receita, o IASB e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB), publicaram em maio de 2014, uma norma conjunta que irá substituir as IAS 18 e 11, bem como as interpretações relacionadas, a partir de janeiro de 2018. Essa norma é a IFRS 15 – *Revenue from contracts with customers*, a qual apresenta cinco passos que determinam o momento de reconhecer a receita e qual o montante que deverá ser reconhecido, os quais são: identificar o contrato com o cliente, identificar a obrigação de desempenho do contrato; determinar o preço da transação; alocar o preço de transação à obrigação de desempenho do contrato, e reconhecer a receita quando a entidade satisfizer as obrigações de desempenho.

Assim, a referida IFRS apresenta uma mudança na estrutura de julgamento relacionada ao reconhecimento da receita, proporcionando um progresso na qualidade da informação contábil apresentada nas demonstrações financeiras publicadas.

Porém, diante dos novos requisitos para reconhecimento de receita, os preparadores das demonstrações financeiras poderão enfrentar dificuldades na aplicação da norma, o que levanta o seguinte questionamento da pesquisa: quais os principais obstáculos que poderão ser enfrentados no momento da adoção da IFRS 15?

Tendo em vista a relevância do tema, e o volume de modificações que as empresas precisarão realizar até a adoção da norma, faz-se necessário antecipar as dificuldades que os preparadores das demonstrações financeiras encontrarão até se adaptarem às novas exigências propostas.

Diante do exposto, esse trabalho objetiva expor as mudanças no reconhecimento de receita de acordo com a nova norma, bem como identificar os principais obstáculos que a adoção da norma causará nas entidades brasileiras, em termos da necessidade de geração de informações que servirão de suporte à aplicação da nova norma.

Inicialmente será abordado o referencial teórico, expondo conceitos, forma de reconhecimento de receita pela norma vigente e pela nova norma, bem como os principais impactos na adoção. Nas seções seguintes apresenta-se a metodologia da pesquisa, análise de resultados e as considerações finais do trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 NORMAS DE RECONHECIMENTO DE RECEITA VIGENTES

A adoção de normas internacionais possibilita uma vantagem competitiva em relação àquelas empresas que apresentam suas demonstrações financeiras de acordo com os princípios de contabilidade locais do país de origem. Ressalta-se ainda que, para as empresas multinacionais, que possuem controladas em diversos países, adotar uma norma de contabilidade unificada simplifica a preparação das demonstrações financeiras.

No Brasil, em função dessa necessidade de convergência internacional das normas internacionais de contabilidade, criou-se o CPC através da Resolução CFC nº 1.055/05, que apresenta como objetivo do comitê:

Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por 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.

Art. 4º - É atribuição do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) estudar, pesquisar, discutir, elaborar e deliberar sobre o conteúdo e a redação de Pronunciamentos Técnicos.

§ 1º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) poderá emitir Orientações e Interpretações, além dos Pronunciamentos Técnicos, sendo que todos poderão ser consubstanciados em Norma Brasileira de Contabilidade pelo CFC e em atos normativos pelos órgãos reguladores brasileiros, visando dirimir dúvidas quanto à implementação desses Pronunciamentos Técnicos. (CFC, 2005)

O reconhecimento de receita em termos gerais é regido pela IAS 18, a qual no Brasil corresponde ao CPC 30 que compreende também as interpretações relacionadas: *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) 13 e *Standing Interpretations Committee* (SIC) 31, enquanto que no caso da receita

decorrente de contratos de construção, é aplicada a IAS 11, que por sua vez corresponde ao CPC 17.

Acerca do reconhecimento de receita de vendas, o CPC 30 (2012, p. 5-6) informa:

14. A receita proveniente da venda de bens deve ser reconhecida quando forem satisfeitas todas as seguintes condições:
- (a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e benefícios mais significativos inerentes à propriedade dos bens;
 - (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos em grau normalmente associado à propriedade e tampouco efetivo controle sobre tais bens;
 - (c) o valor da receita possa ser mensurado com confiabilidade;
 - (d) for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade; e
 - (e) as despesas incorridas ou a serem incorridas, referentes à transação, possam ser mensuradas com confiabilidade.

O principal critério para o reconhecimento de receita de vendas é a transferência dos riscos e benefícios do bem ao cliente. Para adotar esse pronunciamento contábil, as entidades que anteriormente reconheciam a receita no momento do faturamento da nota fiscal, precisaram implantar controles internos de acompanhamento da transferência dos bens, pois somente após a entrega do bem ao cliente, a receita poderá ser reconhecida.

Destaca-se também que, caso a entidade possua incertezas acerca da geração de benefícios econômicos, a receita somente deverá ser reconhecida após a incerteza ser removida.

O CPC 30 (2012, p. 7) trata ainda acerca do reconhecimento de receita de prestação de serviços:

20. 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.

Para a receita com prestação de serviços, faz-se necessário ter conhecimento do andamento da prestação de serviço, para isso são realizadas medições, as quais serão utilizadas para calcular a receita que será reconhecida no período.

Os critérios adotados atualmente são bastante amplos, permitindo certa subjetividade quanto à forma e ao momento apropriado para efetuar o reconhecimento em uma determinada situação. A nova norma apresenta critérios mais específicos e detalhados, possibilitando uma maior confiabilidade na receita apresentada e, conseqüentemente reduzindo as possíveis distorções.

2.2 HISTÓRICO DA IFRS 15

Tendo em vista a existência de diversas normas contábeis sobre receita, e a necessidade de melhorar a comparabilidade das informações contábeis, o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e o IASB iniciaram em 2008 discussões a respeito de um projeto conjunto sobre reconhecimento da receita com base em contrato, com o intuito de desenvolver uma nova norma global, que viria a substituir as normas e interpretações existentes.

Durante o processo de elaboração da norma, o FASB e IASB realizaram ou participaram de mais de 650 reuniões ao redor do mundo, através das quais puderam ouvir sugestões de acadêmicos, órgãos de contabilidade, empresas de auditoria e contabilidade, *stakeholders*, órgãos do Governo, órgãos reguladores, órgãos normatizadores, dentre outros. Realizaram-se ainda, *workshops* onde preparadores das demonstrações financeiras puderam aplicar a proposta da nova norma em alguns contratos e avaliar o impacto da adoção.

Até ser publicada a primeira versão da IFRS 15 ocorreram diversas discussões entre os órgãos responsáveis e os usuários interessados, as quais iniciaram ao ser publicado o *discussion paper* “*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers*”, em dezembro de 2008. Foram recebidas 211 cartas de profissionais de todo o mundo expondo suas opiniões e preocupações acerca da IFRS 15, questionando assuntos como: escopo da norma, conceitos, mensuração, evidenciação, dentre outros. Após o IASB responder aos principais questionamentos, foi emitido o *exposure draft* em outubro de 2010, sobre o qual foram recebidas pelo IASB 986 cartas. Em novembro de 2011 um novo *exposure*

draft foi emitido, e mais 352 cartas de comentário foram enviadas ao IASB. Os signatários das cartas eram majoritariamente preparadores das demonstrações contábeis, mas também haviam cartas de órgãos de contabilidade, empresas de auditoria, e universidades, dentre outros.

O volume de interessados nas discussões demonstra a relevância da norma e suas mudanças propostas.

O longo processo de elaboração da norma buscou compreender as necessidades dos usuários da informação contábil e supri-las com uma norma de alta qualidade. De acordo com o IASB (2014a, p. 6, tradução nossa), o desenvolvimento dessa norma possibilita:

- a) remover inconsistências e fragilidades existentes nas normas anteriores;
- b) fornecer uma estrutura mais robusta para abordar as questões sobre receita;
- c) melhorar a comparabilidade das práticas de reconhecimento de receitas entre as entidades;
- d) fornecer informações mais úteis aos usuários das demonstrações financeiras através de melhorias nas exigências de divulgações; e
- e) simplificar a preparação das demonstrações financeiras, reduzindo o número de exigências que uma entidade deverá reportar.

Após de mais de cinco anos do início do projeto, em maio de 2014, o IASB e o FASB publicaram a IFRS 15 – *Revenue from contracts with customers*, a qual inicialmente entraria em vigor no exercício iniciado em ou após 1º de janeiro de 2017, para aquelas entidades que aplicam IFRS e, no exercício iniciado após 15 de dezembro de 2016 para as entidades abertas que aplicam US GAAP (*United States Generally Accepted Accounting Principles*). Após reuniões do IASB e FASB, em setembro de 2015 a IFRS teve a data de adoção postergada para 1º de janeiro de 2018. A IFRS substituirá as normas internacionais sobre o reconhecimento de receita vigentes, as quais são:

Quadro 1 – Normas contábeis sobre receita

Norma Internacional	Norma Brasileira
IAS 11 – Construction Contracts	CPC 17 (R1) – Contratos de Construção
IAS 18 – Revenue	CPC 30 (R1) – Receitas
IFRIC 13 – Customer Loyalty Programmes	
SIC 31 – Revenue	
IFRIC 15 – Agreements for the Construction of Real Estate	ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário
IFRIC 18 – Transfer of Assets from Customers	ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes

Fonte: Elaborado pelos autores

As entidades deverão aplicar a nova norma para todos os contratos com clientes, com exceção dos contratos de arrendamento mercantil, os quais estão no escopo da IFRS 16 – *Leases*; contratos de seguro, os quais estão no escopo da IFRS 4 – *Insurance Contracts*; instrumentos financeiros e outros direitos e obrigações contratuais que fazem parte do escopo das seguintes normas: IFRS 9 – *Financial Instruments*, IFRS 10 – *Consolidated Financial Statements*, IFRS 11 – *Joint Arrangements*, IAS 27 – *Separate Financial Statements* e IAS 28 – *Investments in Associates and Joint Ventures*; e trocas não-monetárias entre empresas no mesmo ramo de negócio, com a finalidade de facilitar as vendas para clientes ou clientes em potencial.

Há contratos ainda que podem estar parcialmente dentro do escopo da norma, caso haja uma norma específica a ser seguida em parte dos bens ou serviços fornecidos no contrato, nesse caso, a entidade, deverá aplicar a norma específica primeiramente e, para o residual deverá aplicar a IFRS 15.

2.3 RECONHECIMENTO DE RECEITA PELO IFRS 15

A IFRS 15 somente será aplicada se o contrato for celebrado com um cliente, ou seja, aquele que contrata uma entidade com o intuito de obter bens ou serviços que são fornecidos no decorrer das atividades-fim da entidade contratada.

O princípio de reconhecimento de receita elaborado pela IFRS 15 é um modelo de cinco passos, que determina em qual momento reconhecer a receita e por qual valor, baseando-se nas condições estabelecidas no contrato celebrado junto ao cliente, tais condições são chamadas de obrigações de desempenho.

O modelo de cinco passos apresentado pela norma, requer uma avaliação mais aprofundada de cada contrato celebrado com cliente, identificando os direitos e obrigações da transação, possibilitando assim, uma informação contábil fidedigna. Destacamos o item QC12 do Pronunciamento Conceitual Básico (CPC, 2011), que trata da característica qualitativa fundamental da informação contábil-financeira, a representação fidedigna:

Os relatórios contábil-financeiros representam um fenômeno econômico em palavras e números. Para ser útil, a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar. Para

ser representação perfeitamente fidedigna, a realidade retratada precisa ter três atributos. Ela tem que ser completa, neutra e livre de erro. É claro, a perfeição é rara, se de fato alcançável. O objetivo é maximizar referidos atributos na extensão que seja possível.

No quadro a seguir, apresentam-se os cinco passos para o reconhecimento de receita propostos pela IFRS 15, o qual resume os princípios apresentados na norma, tornando o processo de reconhecimento de receita mais criterioso e conseqüentemente, proporcionando a apresentação de uma receita fidedigna.

Quadro 2 – Passos de reconhecimento de receita

Passos	Descritivo
Passo 1: Identificar o contrato com o cliente	O contrato celebrado entre o vendedor e seu cliente acarreta em direitos e obrigações específicos, portanto, é importante conhecer o contrato.
Passo 2: Identificar a obrigação de desempenho do contrato	Todo contrato possui uma obrigação de desempenho, a qual precisa ser cumprida, para que a entidade possa reconhecer a receita. Um exemplo de obrigação de desempenho é a promessa de entrega de um bem. Cumpre ressaltar que um contrato pode conter mais de uma obrigação de desempenho.
Passo 3: Determinar o preço da transação	O preço da transação corresponde ao valor à que a entidade terá direito em troca da transferência de bens ou prestação do serviço. Para determinar esse preço deverão ser considerados os seguintes fatores: risco de estorno da receita, contraprestação não monetária, contraprestação a pagar a um cliente e se há componente de financiamento significativo.
Passo 4: Alocar o preço de transação à obrigação de desempenho do contrato	Deve ser alocado um preço de transação para cada obrigação de desempenho, tendo como base seu preço de venda independente.
Passo 5: Reconhecer a receita quando a entidade satisfazer as obrigações de desempenho	À medida que a entidade atende às obrigações de desempenho, ela deve reconhecer a receita correspondente àquela obrigação.

Fonte: Elaborada pelos autores com base na IFRS 15

De acordo com Dassier (2017, p.1), a mudanças trazida pela IFRS 15 deverá afetar especialmente as entidades que em seu negócio trabalham com ofertas mistas de bens e serviços, destacando que este é o caso das empresas de telecomunicações, por exemplo.

Para atender a cada um desses passos, as entidades precisarão adaptar suas rotinas contábeis, a fim de obter informações relevantes ao cumprimento das etapas, bem como assegurar a integridade e precisão das informações. Possivelmente o sistema utilizado também deverá sofrer alterações, para que o mesmo apresente os dados necessários ao cálculo da receita a ser reconhecida no período.

De acordo com a KPMG (2014, p. 4):

As entidades que atualmente utilizam os métodos de fase de conclusão/porcentagem de conclusão precisarão reavaliar se reconhecerão a receita com o passar do tempo ou em determinado momento. Se elas continuarem a reconhecer a receita com o passar do tempo, a maneira na qual o progresso para a conclusão é mensurado pode mudar. Outras entidades que atualmente reconhecem a receita em um determinado momento podem passar a reconhecê-la com o passar do tempo. Baseado nos novos critérios, uma entidade precisará avaliar a natureza das suas obrigações de desempenho e efetuar uma revisão detalhada dos termos contratuais, considerando o que é legalmente aplicável na sua jurisdição.

Nos próximos tópicos serão abordados os impactos do cumprimento de cada passo.

2.3.1 Identificar o contrato com o cliente

Segundo o IASB (2014a, p. 11-12, tradução nossa), para uma entidade registrar um contrato com cliente, o mesmo deverá satisfazer os seguintes critérios:

- (a) as partes no contrato aprovaram o contrato (por escrito, por via oral, ou de acordo com outras práticas comerciais usuais) e estão empenhados em executar as respectivas obrigações;
- (b) a entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a ser transferido;
- (c) a entidade pode identificar as condições de pagamento para os produtos ou serviços para ser transferido;
- (d) o contrato tem substância comercial (ou seja, o risco, tempo ou espera-se que o montante de fluxos de caixa futuros da entidade deverá mudar como um resultado do contrato); e
- (e) seja provável que a entidade irá receber a contraprestação de que ele terá direito em troca de bens ou serviços que serão transferidos para o cliente. Ao avaliar se o recebimento de um montante de contraprestação é provável, uma entidade deve considerar a capacidade do cliente e intenção de pagar essa quantia de contraprestação quando é devido. O valor da contraprestação a que a entidade terá direito pode ser inferior ao preço indicado no contrato, se a contraprestação é variável, porque a entidade pode oferecer ao cliente uma garantia de desconto.

Para atender aos requisitos do primeiro passo estabelecido, as entidades deverão avaliar os termos contratuais de cada tipo de contrato celebrado, bem como avaliar a capacidade do cliente de pagar o valor da contraprestação a que entidade tem direito. Diante dessas necessidades, as entidades deverão adotar controles de crédito e de acompanhamento dos contratos, os quais possibilitem a obtenção de informações confiáveis para o reconhecimento de receita. Com isso, o risco de

efetuar um reconhecimento de receita que acarretará em uma provável perda por redução ao valor recuperável do Contas a Receber, será minimizado e o resultado da entidade apresentará uma informação mais íntegra.

2.3.2 Identificar a obrigação de desempenho do contrato

Ao celebrar um contrato, a entidade deve avaliar quais foram os bens e serviços prometidos e identificar quais as condições de transferência dos benefícios dos mesmos, as quais correspondem às obrigações de desempenho.

A IFRS 15 (2014, p. 39, tradução nossa) define obrigação de desempenho como sendo:

A promessa existente em um contrato com cliente de transferir para o cliente:

- (a) um bem ou serviço (ou um conjunto de bens ou serviços), que é distinta; ou
- (b) uma série de bens ou serviços distintos que são substancialmente o mesmo e que possui o mesmo padrão de transferência para o cliente.

Para identificar se as obrigações de desempenho são distintas, é importante observar se o cliente poderá se beneficiar dos bens ou serviços individualmente, e se a promessa de transferência dos mesmos é identificável separadamente das outras promessas no contrato. Caso os dois critérios sejam satisfeitos, a obrigação de desempenho será distinta.

O IASB (2014b, p. 4) cita como exemplo de contrato com obrigação de desempenho única, um contrato de construção de uma parede de tijolos, onde o contrato contempla o fornecimento dos tijolos e o serviço de construção da parede, são dois produtos distintos, porém constituem uma obrigação de desempenho única, uma vez que o fornecimento dos insumos faz parte do serviço de construção contratado.

Como exemplo de obrigações de desempenho distintas, citamos um contrato de venda de uma máquina e a prestação de serviços de manutenção da mesma, tendo em vista que são dois produtos distintos e que o cliente pode adquirir a máquina e contratar a manutenção de outra empresa, sem prejudicar sua utilização, consideramos como obrigações de desempenho distintas, pois os dois critérios citados anteriormente são atendidos.

2.3.3 Determinar o preço da transação

O preço da transação é o valor da contraprestação que a entidade terá direito pela transferência dos bens ou serviços a um cliente. Para determinar o preço da transação, as entidades deverão considerar primordialmente, os seguintes fatores: a existência de contraprestação variável e de componente de financiamento significativo.

Consideram-se como contraprestação variável, aqueles contratos que possuem cláusulas de bonificação de acordo com o volume de vendas, descontos, créditos ou direito de devolução dos bens, no caso de vendas em consignação em que não ocorra a revenda um consumidor final. Nessa situação, as entidades precisarão desenvolver métodos seguros para mensurar de forma confiável o montante variável de receita.

Para KPMG (2014, p. 12), a nova norma poderá acelerar o reconhecimento de receita em alguns casos:

Atualmente, as entidades determinam se o valor de contraprestação variável pode ser mensurado de forma confiável, ou é fixo ou determinável – ou seja, o reconhecimento da contraprestação é vedado ou permitido. Por outro lado, a nova norma estabelece um teto, que limita em vez de impedir o reconhecimento da receita. Conseqüentemente, estimar o valor de contraprestação variável e aplicar a limitação pode acelerar o reconhecimento em algumas entidades.

Para exemplificar uma situação em que poderá ocorrer antecipação da receita, é citado um exemplo de venda com direito à devolução, onde o distribuidor já possui um histórico confiável da quantidade que seu cliente efetivamente compra mensalmente e, com base nessa informação ele poderá reconhecer a receita no momento da transferência dos produtos, mesmo que ainda não tenha sido efetivada a venda para o consumidor final, bem como deverá ser reconhecido uma obrigação de reembolso no passivo, com base no histórico de devoluções.

Avaliar se há um componente de financiamento significativo será necessário nos casos em que os pagamentos ocorrem em longo prazo, após a transferência do bem ou serviço, de forma que haja uma diferença relevante no valor caso o pagamento tivesse sido efetuado à vista. Caso seja observada a existência de componente de financiamento significativo, a receita deve ser reconhecida pelo valor correspondente a venda à vista na época da transferência do controle do bem.

2.3.4 Alocar o preço de transação à obrigação de desempenho do contrato

Após ser determinado o preço da transação, deve-se fazer a alocação do preço à cada obrigação de desempenho, de forma proporcional ao seu preço independente. Caso seja possível obter o preço relativo à venda individual, este deverá ser aplicado. Entretanto, se não houver como obter o preço individual, deverá ser feita uma estimativa do preço com base no valor de mercado ou com base nos custos esperados.

Acerca dessa etapa, BRAUNBECK (2015, p. 33) discorre o seguinte:

A importância dessa etapa de alocação no caso de múltiplas obrigações de desempenho pela entidade vendedora é bastante clara. Como o cumprimento das obrigações de desempenho pode ocorrer em distintos pontos no tempo ou distintos períodos de tempo, será necessário alocar o preço da transação a cada uma das obrigações de desempenho para permitir representar nos relatórios financeiros, de forma fidedigna, as distintas obrigações e especialmente seu cumprimento (reconhecimento da receita correspondente).

O objetivo maior é que essa alocação do preço da transação reflita o montante que a entidade espera ter direito a receber como contrapartida pela transferência de bens ou serviços associados a cada obrigação de desempenho individualmente. Isso é válido tanto para a parte fixa do preço, se houver, quanto para a eventual parcela variável que pode existir no preço total da transação.

Essa etapa no reconhecimento de receita requer que as entidades desenvolvam novos procedimentos, a fim de imputar preços individuais às obrigações de desempenho distintas, bem como realizem pesquisas de mercado e levantamento dos custos, para que quando não houver preço individual, o preço estimado seja confiável.

2.3.5 Reconhecer a receita quando a entidade satisfizer as obrigações de desempenho

O reconhecimento de receita deve ocorrer na medida em que a entidade atende às obrigações de desempenho, transferindo ao cliente o bem ou serviço contratado. A entidade reconhecerá a receita ao longo do tempo, caso seja atendido um ou mais dos seguintes critérios:

- (a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade, conforme ela atua;
- (b) o desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla conforme o ativo é criado ou aprimorado; ou
- (c) o desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade e a entidade tem o direito de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento. (IASB, 2014a, p. 18, tradução nossa).

Caso a entidade não atenda aos critérios acima, a receita deverá ser reconhecida no momento em que ocorre a transferência do controle do bem ou serviço para o cliente. Para determinar se o controle foi transferido, a entidade deverá avaliar indicadores tais como: o cliente possui uma obrigação presente de pagar, o cliente possui a posse física do bem, o cliente possui a titularidade legal sobre o bem, o cliente possui os riscos e benefícios significativos da propriedade do bem, o cliente aceitou o ativo, dentre outros indicadores.

As entidades deverão rever seus procedimentos contábeis, a fim de que seja possível mensurar com confiança o montante de receita que será transferida integralmente em um momento, bem como aquele montante que será reconhecido ao longo do tempo.

Para EY (2014, p. 4):

IFRS 15 apresenta uma mudança significativa em relação ao IFRS atual. Embora forneça uma orientação mais detalhada de sua aplicação, as entidades terão de usar mais julgamento na adoção de suas exigências, em parte, porque o uso de estimativas é mais extenso. As possíveis mudanças no reconhecimento de receita para algumas entidades podem ser significativas, por isso que importante as entidades comecem a avaliar os impactos imediatamente (tradução livre da autora).

Apesar de a norma entrar em vigor para exercícios iniciados em janeiro de 2017, as empresas precisam começar a adaptar-se às novas exigências, uma vez que poderão ocorrer mudanças significativas, não apenas no que tange à rotina contábil, mas no processo como um todo, desde a formalização de um contrato, determinação de preços, análise de crédito, até chegar à contabilização da receita. Portanto, faz-se necessário avaliar os impactos e tomar as medidas necessárias a fim de que, quando a norma for obrigatória, as empresas estejam preparadas para cumprir com suas exigências.

3 METODOLOGIA

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, diante da necessidade de aprofundar as mudanças propostas pela IFRS 15. Acerca da pesquisa qualitativa, Prodanov e Freitas (2013, p. 70) discorrem que:

A interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados são básicas no processo de pesquisa qualitativa. Esta não requer o uso de métodos e técnicas estatísticas. O ambiente natural é a fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave. Tal pesquisa é descritiva. Os pesquisadores tendem a analisar seus dados indutivamente. O processo e seu significado são os focos principais de abordagem.

O trabalho utilizou o método de amostragem por acessibilidade, em que segundo GIL (2008, p. 97) o pesquisador “seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam de alguma forma representar o universo”. Para a determinação da amostra a ser entrevistada, foram observados os seguintes pressupostos: a) acesso da pesquisadora ao profissional para a condução da entrevista; b) profissional com atuação na área contábil e formação em contabilidade; c) profissional com conhecimento acerca da IFRS 15; e d) profissionais que serão afetados pela adoção da IFRS 15.

Tendo em vista que, o trabalho objetiva identificar os principais obstáculos que serão enfrentados pelos preparadores das demonstrações financeiras ao adotarem a IFRS 15, realizaram-se entrevistas com seis profissionais experientes da área contábil, dos quais três atuam como contadores em grandes empresas brasileiras e três são auditores independentes que realizam a auditoria das demonstrações financeiras nessas empresas. Por meio dessas entrevistas, buscou-se compreender a visão dos profissionais acerca da norma, listando os benefícios proporcionados e as dificuldades que são previstas com a adoção.

As entrevistas serão estruturadas, que de acordo com Markoni e Lakatos (2010, p. 180), “é aquela em que o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido; as perguntas feitas ao indivíduo são pré-determinadas. Ela se realiza de acordo com um formulário elaborado e é efetuada de preferência com pessoas selecionadas de acordo com um plano”.

Apresentamos abaixo o quadro contendo o perfil da amostra de profissionais entrevistados:

Quadro 3 – Perfil dos entrevistados

Tempo de atuação na área contábil		
Descrição	Quantidade de profissionais	Percentual
Até 8 anos	2	33%
Entre 8 e 12 anos	1	17%
Mais de 12 anos	3	50%
Setores de atuação (um profissional pode ter experiência em mais de um setor)		
Descrição	Quantidade de profissionais	Percentual
Indústrias	6	24%
Serviços	5	20%
Varejo	4	16%
Bancos	2	8%
Energia elétrica	4	16%
Construção civil	4	16%
Tipo de experiência		
Descrição	Quantidade de profissionais	Percentual
Experiência somente em contabilidade	1	17%
Experiência somente em auditoria/consultoria contábil	2	33%
Experiência em contabilidade e auditoria/consultoria contábil	3	50%

Fonte: Elaborada pelos autores

Foi realizada, ainda, uma breve revisão bibliográfica para abordar o conteúdo publicado sobre o reconhecimento de receita.

Diante das entrevistas com profissionais que possuem conhecimento da norma a ser adotada, espera-se compreender o real cenário que as empresas enfrentarão no momento da adoção da IFRS 15.

4 RESULTADOS OBTIDOS

Para o desenvolvimento da pesquisa, foram realizadas entrevistas estruturadas individualizadas, contendo questões acerca de cada passo da nova norma. Elaboramos o quadro abaixo com a finalidade de apresentar a visão dos profissionais entrevistados, com base nas respostas obtidas:

Adocção da IFRS 15 – revenue from contracts with Customers em empresas brasileiras: principais obstáculos

Quadro 4 – Visão dos profissionais entrevistados

Passos para reconhecimento da receita	Visão dos profissionais	
	Audidores	Contadores
Passo 1: Identificar o contrato com o cliente	Terão de ser feitas modificações nas cláusulas contratuais de forma que a venda ou prestação de serviço atenda às premissas da nova norma	Todos os contratos existentes com os clientes terão de ser revistos
	Deverá ser avaliada a necessidade ou a existência de cláusulas restritivas que assegurem o cumprimento das obrigações	Será necessário designar pessoal para efetuar um controle mais rigoroso dos contratos
Passo 2: Identificar a obrigação de desempenho do contrato	As entidades terão de desenvolver controles sistêmicos para segregar cada tipo de obrigação de desempenho nos contratos, uma vez que um contrato pode conter mais de um tipo de produto ou serviço	Necessário desenhar como ocorre o fluxo das vendas e quais são as obrigações de desempenho existentes
	No caso de um contrato contemplar obrigação de desempenho que se concretiza ao longo do tempo e outras obrigações que se concretizam em uma só vez, terá que ser estudada a forma de reconhecimento dessas receitas distintas	É preciso o envolvimento não só dos contadores, mas da entidade como um todo
	Será necessária a mudança de processos internos, de forma que eles venham contemplar etapas de análise das obrigações de desempenho nos contratos	
Passo 3: Determinar o preço da transação	Novas estimativas serão necessárias e, para a realização das mesmas faz-se necessário a existência de informações confiáveis	Para determinar o preço de transação será necessária a integração dos departamentos financeiro, contábil, custos e comercial afim de que sejam consideradas todas as variáveis de cada transação
	Maior complexidade devido aos julgamentos e estimativas necessários, bem como devido à existência de descontos, devoluções e o risco de estorno da receita	As transações que não possuem um preço conhecido demandarão um esforço maior para garantir a integridade do valor
	Para os contratos de longo prazo, avaliar se o ajuste ao valor presente afetará o preço de transação	
Passo 4: Alocar o preço de transação à obrigação de desempenho do contrato	Para os contratos que possuem diversas obrigações de desempenho, deve-se atentar para que cada obrigação tenha o preço de transação correto, pois será com base nessa etapa que a valorização da receita ocorrerá	
Passo 5: Reconhecer a receita quando a entidade satisfazer as obrigações de desempenho	Essa etapa poderá trazer grandes impactos em determinadas entidades, pois dependendo do contrato e suas obrigações de desempenho, o momento do reconhecimento da receita mudará	A mudança poderá afetar a apuração dos impostos, uma vez que a receita societária mudará
	Com a mudança no momento de reconhecer a receita, a demonstração de resultado sofrerá distorções com relação aos períodos anteriores publicados	
	Maiores divulgações serão necessárias, afim de que o investidor possa compreender as mudanças nas demonstrações financeiras	Os indicadores da empresa poderão ser prejudicados caso a receita seja reconhecida em um período de tempo maior

Fonte: Elaborada pelos autores

Na visão dos profissionais entrevistados, a nova norma trará impactos positivos devido à unificação do método de reconhecimento da receita, porém com ela virão diversos desafios que necessitam de uma atenção antecipada não só dos contadores, mas também dos departamentos financeiro, custos, comercial e tecnologia da informação, pois eles também serão impactados com as mudanças da norma. Para o Contador entrevistado 1:

Quando ocorre uma alteração em uma norma contábil ou exigência fiscal, o empresário brasileiro entende que o contador tem a responsabilidade de atender sozinho aos novos requerimentos, porém a IFRS 15 trouxe mudanças que precisaram do envolvimento e comprometimento de toda a entidade.

Com base na opinião dos entrevistados, listamos abaixo os principais pontos que deverão ser observados para garantir uma adoção bem-sucedida:

- a) adequação dos processos internos;
- b) mudanças nos sistemas de informação;
- c) desenvolver controles internos que possibilitarão a integridade dos relatórios que serão base para determinação dos preços de transação, bem como do reconhecimento da receita;
- d) análise e modificação das cláusulas contratuais;
- e) avaliar os impactos nos indicadores financeiros devido à antecipação ou postergação da receita;
- f) elaborar nova estratégia de vendas considerando as obrigações de desempenho; e
- g) mudanças na preparação das demonstrações contábeis, uma vez que a nova norma requer divulgações mais extensivas.

Vale ressaltar que, os contadores entrevistados apresentaram uma preocupação maior diante da possibilidade o reconhecimento da receita ser retardado e com isso, o lucro líquido nas demonstrações, bem como os indicadores financeiros poderão apresentar reduções. Caso tal situação venha a se concretizar, as divulgações deverão ser mais extensas, afim de que os investidores tenham as informações necessárias para avaliar o desempenho das empresas. Acerca do assunto, o contador entrevistado 2 julga que:

No primeiro ano de adoção da norma surgirão questionamentos por parte dos investidores, pois haverá contratos que terão a receita postergada e, será necessário incluir notas explicativas que esclareçam que a mudança não corresponde à uma redução nas operações da entidade, mas sim, uma adequação à norma contábil.

Para os auditores, a maior preocupação será como assegurar que a informação que as empresas apresentarem é confiável, pois para definir preço de transação, alocar o preço à obrigação de desempenho e reconhecer a receita, serão envolvidos julgamentos profissionais e serão elaboradas estimativas contábeis. Portanto, é de grande importância que os controles e processos internos estejam alinhados com os requerimentos da nova norma. Nesse contexto, o auditor entrevistado 1 ponderou que:

Diante de tantas mudanças, se as empresas não se prepararem com antecedência, será difícil opinar acerca da receita, pois para que a auditoria consiga concluir satisfatoriamente acerca de um número, faz-se necessário que a entidade apresente informações íntegras e bases para estimativas e julgamentos razoáveis e consistentes com a norma contábil.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio das análises realizadas, foi atingido o objetivo de identificar os principais obstáculos que poderão ser enfrentados no momento da adoção da IFRS 15 no Brasil. Pode-se concluir que, a adoção da nova norma sobre o reconhecimento de receitas trará grandes mudanças nas empresas brasileiras devido à necessidade de adequação de processos internos, sistemas de informação, cláusulas contratuais, dentre outros. Diante disso, faz-se necessário que as empresas comecem a se adequar aos novos requerimentos, para que não sofram impactos negativos na adoção da norma.

Entre as limitações desse estudo, há de se mencionar que a norma apenas será adotada para os exercícios iniciados em 1º de janeiro de 2018, portanto, as demonstrações financeiras anuais contemplando a nova norma começarão a ser publicados em 2019. Tendo em vista que ainda há um tempo para o início da aplicação, uma parcela relevante dos profissionais contábeis que serão afetados pela norma, na data da realização das entrevistas, ainda não possuíam conhecimento aprofundado da IFRS 15.

Como sugestão para futuras pesquisas, poderá ser verificado no momento da adoção, como as empresas se comportaram diante dos desafios enfrentados, bem como quais foram os impactos nas demonstrações financeiras, ou seja, se houveram

mudanças significativas no lucro líquido e nos indicadores financeiros, bem como se foram feitas todas as divulgações necessárias e como foi realizado o custeio de cada obrigação de desempenho.

REFERÊNCIAS

BRAUNBECK, Guillermo O. Receita de contratos com clientes. In: Academia Brasileira de Ciências Contábeis et al. (Org). **PROCONTAB - Contabilidade NBC CPC IFRS: Programa de Atualização em Contabilidade: Ciclo 1**. Porto Alegre: Artmed Panamericana, 2015, v. 4, p. 9-59.

COMISSÃO de Valores Mobiliários (CVM). Instrução CVM n. 457 de 13 de julho de 2007. Disponível em <<http://www.cvm.gov.br>>. Acesso em: 11 ago. 2014.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Conceitual Básico (R1). Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 28 jul. 2014.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis - CPC. Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 28 jul. 2014.

CONSELHO Federal de Contabilidade (CFC). Resolução CFC n. 1.055 de 07 de outubro de 2005. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1055.doc>. Acesso em: 11 ago. 2014.

DASSIER, Isabelle. **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. jun. 2017

EY. **IASB and FASB issue new revenue recognition standard – IFRS 15**. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/\\$File/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-Devel80-Revenue-May2014/$File/EY-Devel80-Revenue-May2014.pdf)>. Acesso em: 29 jul. 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

INTERNATIONAL Accounting Standars Board – IASB. IFRS 15: Revenue from contracts with customers. London: IFRS Foundation, 2014a.

INTERNATIONAL Accounting Standars Board – IASB. Project Summary and Feedback Statement. London: IFRS, 2014b.

KPMG International Standards Group. First Impressions: Revenue from contracts with customers. London: KPMG IFRG Limited, 2014. Disponível em: <<http://www.kpmg.com>>. Acesso em: 03 ago. 2014.

MACKENZIE, Bruce. **IFRS 2012: interpretação e aplicação**. Porto Alegre: Bookman, 2013.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PIROLO, Gabriel Moreira. SANTOS, Eliézer Oliveira. SANCHES, Simone Leticia Raimundini. GONÇALVES, Marguit Neumann. O IFRS 15 no reconhecimento das

**Adocão da IFRS 15 - revenue from contracts with
Customers em empresas brasileiras: principais obstáculos**

166

receitas em empresas de construção civil listadas na BM&FBOVESPA. **Anais X Congresso ANPCONT**. Ribeirão Preto, 2016.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico**: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

Artigo recebido em: Maio/2017

Aceito em: Junho/2017