

Impacto da Ifric 13 nas Demonstrações Contábeis de Companhias que Possuem Programa de Fidelização de Clientes

Tamires Sousa Araújo
tamiresousa124@hotmail.com
UFU

Sirlei Lemes
sirlemes@uol.com.br
UFU

Resumo: Programa de fidelidade é a premiação a clientes que utilizam com frequência o produto ou serviço prestado pela empresa, sendo assim um incentivo para o consumidor continuar utilizando dos serviços e produtos da empresa. Em termos contábeis, as dificuldades dizem respeito à necessidade de se conseguir capturar e registrar toda a complexidade envolvida na transação. Para dar o devido suporte às empresas, foi aprovado pelo IASB (International Accounting Standards Board) a interpretação IFRIC 13, incorporada no Brasil ao CPC 30 – Receitas. Neste contexto, este artigo tem como objetivo identificar os principais impactos na contabilização do programa de fidelidade de acordo com a IFRIC 13 nas demonstrações contábeis consolidadas das companhias brasileiras listadas na BM&FBOVESPA e participantes do Índice Ibovespa, referente ao ano de 2009, original e reapresentado em 2010. A pesquisa é de caráter exploratória e qualitativa. Os resultados obtidos indicam que a implantação desta nova lei alterou significativamente as demonstrações contábeis das empresas que tem programa de fidelização, apesar da ausência de informações completas em determinados casos.

Palavras Chave: IFRIC 13 - Ibovespa - Programa Fidelidade - -



1 INTRODUÇÃO

A contabilidade brasileira caminha rumo a internacionalização, abandonando uma contabilidade essencialmente brasileira, caminhando para uma contabilidade de âmbito mundial por meio da adição da *IFRS* (*International Financial Reporting Standards*) aprovadas pelo IASB (*International Accounting Standards Board*), voltada para o mundo e o usuário externo. A contabilidade internacional tem por objetivo atender questões específicas de contabilidade, e a todos os aspectos voltados para a divulgação das demonstrações contábeis (LEMES e CARVALHO, 2010).

Uma das consequências do trabalho do IASB de convergência das normas contábeis por todos os países, foi a aprovação da *IFRIC 13* (*International Financial Reporting Interpretations Committee*), que orienta as entidades na contabilização de programas de fidelidade, este programa é utilizado para incentivar a fidelização dos clientes, em relação a compra dos seus serviços e produtos. A citada interpretação tem um pronunciamento contábil brasileiro correspondente, o Pronunciamento Técnico 30 que aborda as receitas e o programa de fidelização de clientes com uma interpretação A individual, aprovado em 07/08/2009 pela Resolução CFC N°. 1.187/09.

Para Barbosa, Sales e Paulo (2010, p. 67) a fidelização dos clientes objetiva “premiar os consumidores que utilizam de forma assídua um serviço ou produto”. Um exemplo de empresas que utiliza programas de fidelização são as empresas aéreas que, por meio de um programa próprio, possibilita que a cada viagem o cliente, acumule milhas aéreas, que podem ser trocadas por descontos, passagens aéreas, serviços de hotéis e restaurantes.

Nos programas de fidelização, no momento inicial da compra, o cliente tem direito a um serviço a ser prestado posteriormente. O crédito concedido ao cliente deve ser reconhecido como uma receita quando os prêmios forem resgatados pelo cliente e cumprir sua obrigação de fornecer o crédito (CPC 30, 2009), e esta transação deve ser contabilizada pelo seu valor justo. Antes da adoção as Normas Internacionais, no Brasil não tinha uma regra clara em relação a esta contabilização.

As companhias que possuem programas de fidelização devem cumprir com o CPC 30, de acordo com a deliberação nº 597/2009 da CVM. Tal deliberação determina a adoção do CPC 30 nos exercícios findos de 2010, podendo antecipar a adoção no ano de 2009. A *IFRIC 13* tem o potencial de alterar os resultados financeiros (Chapple, Moerman, Rudkin, 2010), sendo esta alteração significativa. Além da necessidade de se avaliar o impacto das *IFRS* nos resultados das empresas brasileiras e da literatura escassa sobre o tema, a importância que tais programas tem ganhado no cenário nacional, fundamentam esta pesquisa.

Com relação ao impacto das *IFRS* nos resultados das empresas, esta justificativa deriva da necessidade de se conhecer as decisões tomadas pelas empresas, ao se colocar as *IFRS* em prática. De acordo com Carmo, Ribeiro e Carvalho (2011):

apesar da ressaltada relevância da convergência internacional da contabilidade, a simples introdução das normas sem considerar aspectos culturais e institucionais dos países pode levar a uma adoção *de jure* (de direito) e não *de facto* (de fato) das normas, o que prejudicaria o processo de uniformização das práticas contábeis, transformando a convergência em uma simples questão de formalidade.



Assim, este estudo tem o objetivo identificar os principais impactos na contabilização do programa de fidelidade de acordo com a *IFRIC 13* nas demonstrações contábeis consolidadas das companhias brasileiras listadas na BM&FBOVESPA e participantes do Índice Ibovespa, referente ao ano de 2009, original e rerepresentado em 2010. Com base em tal objetivo, este estudo buscou responder a seguinte questão: Qual impacto da *IFRIC 13* nas demonstrações das companhias abertas brasileiras que possuem programa de fidelização de clientes? Priorizou-se o ano de 2009, pois nas demonstrações dos resultados do exercício do ano de 2010 as entidades deveriam cumprir o CPC 30 rerepresentando o ano de 2009 ajustado, permitindo a comparação entre os anos.

As empresas abordadas na pesquisa são as 63 empresas listadas na BM&FBOVESPA, participantes do índice Ibovespa, é considerado o índice de maior liquidez financeira do mercado. Para esta pesquisa realizou-se um estudo das demonstrações contábeis, observando a forma de evidenciação utilizada pelas empresas com relação ao seu programa de fidelidade, em observância à *IFRIC 13*.

Além desta introdução o artigo está estruturado em mais quatro sessões. A seguir, na segunda sessão, é apresentado o Referencial Teórico, que é seguido pelos Procedimentos Metodológicos. Na sequência, nos resultados são expostos a análise dos dados e os resultados obtidos. Por último são realizadas as Considerações Finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Programa de Fidelidade

De acordo com o CPC 30 (2009, p. 23) por meio do Pronunciamento Técnico, os programas de fidelidade de clientes:

são usados pelas entidades para fornecer aos clientes incentivos para comprar seus produtos ou serviços. Se um cliente compra produtos ou serviços, a entidade concede ao cliente créditos de prêmio (frequentemente descritos como “pontos”, “milhagens”, etc.).

Pode-se dizer que o programa de fidelidade é uma estratégia de marketing das empresas, para incentivar os clientes a adquirir seus produtos. De acordo com Ernst & Yong Terco e Fipecafi (2010, p. 170) esses programas são “utilizados por empresas a fim de incentivar os clientes a comprarem produtos ou usar seus serviços”. Quando um cliente adquire um produto ou serviço, a empresa pontua ou oferece vantagens, para sua recuperação posterior ou acumulação de créditos para compras futuras. A fidelização do cliente faz parte integral dos negócios (ERNST & YOUNG TERCO e FIPECAFI, 2010). Em um mercado onde o cliente é o foco, sua participação assídua no consumo dos produtos gerado pela empresa é a base de qualquer negócio.

O objetivo do programa de fidelidade é agraciar os clientes, que utilizam sempre o produto ou serviço prestado pela empresa, tendo assim um incentivo para o consumidor continuar utilizando dos serviços e produtos da empresa, na forma de acumulação de pontos ou créditos, milhas aéreas, que poderão posteriormente ser torçados por benefícios, de acordo com as regras de cada programa, (BARBOSA, SALES E PAULO, 2010). Essa fidelização acontece mais frequentemente em algumas empresas de linhas aéreas, cartões de crédito, de lojas que possuem o seu próprio cartão ou em empresas de telefonia.



Esta técnica empresarial, pode ser definida como a recuperação de créditos de prêmios, onde a empresa pode operar o programa de fidelidade por conta própria ou cede o programa a um terceiro, que fica com a função de trocar os créditos. Os programas de fidelidade dos clientes são tratados pela *IFRIC 13* e pelo seu correspondente brasileiro Pronunciamento Técnico CPC 30, Interpretação A.

De acordo com Barbosa, Sales e Paulo (2010), a *IFRIC 13* orienta que “uma entidade deve contabilizar os créditos-prêmio como um componente, passível de identificação separado das transações de venda em que são concedidos”. Os autores também afirmam que:

a interpretação *IFRIC 13* acrescenta que o montante pelo qual os créditos de prêmio de fidelidade de clientes poderiam ser vendidos separadamente será o seu valor justo e deve levar em consideração: (a) o valor justo dos prêmios que seriam oferecidos aos clientes que não obtiveram créditos de prêmio da venda inicial; e (b) a proporção dos créditos de prêmio que não se espera que seja resgatada pelos clientes. Além disso, se os clientes puderem escolher entre diferentes prêmios, o valor justo dos créditos de prêmio deve refletir o valor justo da série de prêmios disponíveis, ponderado na proporção da frequência com a qual se espera que cada prêmio seja selecionado

Neste sentido, a orientação para a contabilização do programa de fidelização de acordo com a *IFRIC 13* é calcular os créditos que possibilitam uma vantagem posterior pelo seu valor justo. Lemes e Carvalho (2010, p. 31) afirmam que valor justo é “o valor pelo qual um ativo pode ser negociado ou um passivo quitado entre especialistas dispostos a negociar numa transação sem favorecimentos”.

O CPC 30 no item 13 define que caso uma receita corresponda a prestações de serviços posteriores, os valores são reconhecidos e diferidos como receita até a execução do serviço. O referido item reflete diretamente, no programa de fidelidade de clientes, o serviço a ser prestado posteriormente ao cliente, para fins de reconhecimento deve ser considerado como uma receita no momento da venda do serviço principal. De outra forma, o que o cliente adquire para ter o crédito deve ser contabilizado pelo seu valor justo, como afirmado na norma internacional.

Lemes e Carvalho (2010, p. 103), orientam que a *IFRIC 13* mostra como reconhecer as receitas decorrentes de créditos referentes a programa de fidelidade de clientes:

- a) a entidade deverá aplicar a IAS 18 e contabilizar os créditos (pontos) como um item separado (no passivo) da receita da transação inicial na qual eles foram concedidos (a venda ou a prestação de serviço inicial);
- b) o valor justo do pagamento recebido ou a receber referente à venda ou à prestação de serviço inicial deverá ser alocado (distribuído) entre o crédito (pontos) concedido ao cliente e a receita da venda ou da prestação de serviço, e
- c) o pagamento alocado ao crédito (pontos) deverá ser mensurado ao valor justo, ou seja, o valor pelo qual tal crédito poderia ser negociado separadamente.

A divulgação do método utilizado e da forma de contabilização, ou qualquer informação adicional referente ao crédito do programa de fidelização, deverão ser feitas nas Notas Explicativas. De acordo com IUDICIBUS, *et al* (2009, P.54), há três incisos de grande importância para a orientação da elaboração das Notas Explicativas:



- I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos;
- II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras;
- III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada;

Neste sentido, as Notas Explicativas têm papel relevante para classificar e complementar as informações contidas nas demonstrações contábeis, bem como para esclarecimentos quanto a adoção da *IFRIC 13* e o *CPC 30*. A forma de evidenciação destas informações também é importante. De acordo com o *CPC 30* (2009, p. 12), item 35 da divulgação, a empresa que tem programa de fidelidade deverá divulgar:

- (a) as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento das receitas, incluindo os métodos adotados para determinar à fase de execução de transações que envolvam a prestação de serviço;
- (b) o montante de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas provenientes de:
 - (i) venda de bens;
 - (ii) prestação de serviços;
 - (iii) juros;
 - (iv) royalties;
 - (v) dividendos;
- (c) o montante de receitas provenientes de troca de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita; e
- (d) a conciliação entre a receita divulgada na demonstração do resultado e a registrada para fins tributáveis, conforme itens 8A e 8B.

Uma divulgação das demonstrações contábeis completa é a intenção das novas leis e da convergência da contabilidade, que se busca com a adoção das Normas Internacionais.

2.2 Pesquisas sobre o tema

A literatura nacional e internacional ainda é relativamente recente sobre o tema. A causa disso é o fato de o tratamento contábil da prática de fidelização de clientes por meio de prêmios ser relativamente recente, pois a *IFRIC 13* foi aprovada em 2007 e entrou em vigor em 2008. Outra provável causa para a literatura insipiente sobre o tema se refere ao fato de algumas empresas com programas pouco representativos e/ou com baixo percentual de resgate pelos clientes estarem tratando todo o valor da venda do produto inicial como receita, sem diferimento da receita futura. Neste caso podem estar se amparando na materialidade da informação.

Barbosa, Sales, Paulo, (2010), analisaram o impacto da adoção da *IFRIC 13* nas demonstrações contábeis das companhias aéreas GOL e TAM, concluindo que “o impacto da *IFRIC 13* nas demonstrações contábeis do setor de transporte aéreo brasileiro é significativo,



pois se alterou a composição patrimonial, o resultado e vários indicadores financeiros das companhias”.

Chapple, Moerman, Rudkin (2010), apresentaram os pontos de vista e os desafios de uma série de profissionais de contabilidade, com relação a preparação da introdução de uma abordagem padronizada à contabilização de Programas de Fidelização de Clientes, fazendo uma análise da empresa aérea *Airliners*, verificando que a *IFRIC 13* altera significativamente as demonstrações da empresa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos o estudo classifica-se como exploratório, que segundo Gil (1999, p. 43) é “desenvolvido com o objetivo de proporcionar uma visão aproximativa”, neste sentido busca-se dar familiaridade ao tema. Com relação à abordagem, a pesquisa classifica-se como qualitativa. Richardson (1988, p. 39) explica que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a intervenção de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”. Esta pesquisa se caracteriza como qualitativa pois não utilizou nenhum método estatístico.

Esta pesquisa, tem como objetivo identificar os principais impactos na contabilização do programa de fidelidade de acordo com a *IFRIC 13* nas demonstrações contábeis consolidadas das companhias brasileiras listadas na BM&FBOVESPA e participantes do Índice Ibovespa, referente ao ano de 2009, original e rerepresentado em 2010. Para tanto identificou-se no Balanço Patrimonial e nas Notas Explicativas de cada uma das empresas listadas neste índice, aquelas com programa de fidelidade, e destas as que citaram a *IFRIC 13* em suas Demonstrações Financeiras. As empresas que não possuem programa de fidelidade ou não citaram a *IFRIC 13* ou CPC 30 foram excluídas da amostra. O método de coleta dados utilizado na pesquisa foi documental. De acordo com Marconi e Lakatos (2003, p.174) “toda pesquisa implica o levantamento de dados de variadas fontes.”.

A escolha do segmento de empresas analisadas no estudo se baseou no índice Ibovespa, uma amostra de 63 empresas, que fazem parte do segmento Novo Mercado (NM) da BM&FBOVESPA. De acordo com Ernst & Young Terco e Fipecafi (2010), este índice Ibovespa é “composto pelas companhias abertas com ações de maior liquidez na Bolsa de Valores de São Paulo”. Foi realizada uma análise das demonstrações contábeis consolidadas destas empresas, no ano de 2009, e na rerepresentação do mesmo, no ano de 2010, fazendo uma comparação entre as duas divulgações.

As empresas utilizadas na amostra são evidenciadas na Tabela 1, com o faturamento do ano de 2009, e a rerepresentação de tal em 2010. Foi evidenciado o faturamento bruto de cada empresa abordada nesta pesquisa, para mostrar a relevância monetária que estas entidades têm no mercado financeiro.

Tabela 1 – Valor da Receita bruta

Em milhares de reais*

Empresa	Faturamento 2009	Faturamento 2009 ref. 2010	Variação %	Segmento
Banco Brasil S.A	65.729.138	65.729.138	0,00%	NM
Cielo S. A	3.444.921	3.444.921	0,00%	NM
Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A	1.295.073	1.327.770	2,5247%	N2
Cia Brasileira de Distribuição - P.ACUCAR- CBD	26.223.022	26.161.597	-0,2342%	N1
Tam S. A	5.468.612	9.765.506	78,5737%	N2
Telemar Norte Leste	45.610.406	29.927.182	-34,3851%	-
Ultrapar Participações S.A	37.851.350	36.097.064	-4,6346%	NM

Fonte: BM&FBOVESPA

4 RESULTADOS

Foram analisadas as 63 empresas listadas na BM&FBOVESPA, participantes do índice Ibovespa, foram excluídas da amostra as empresas que não possuem programa de fidelidade de clientes e que não citam a *IFRIC 13*, tendo como amostra sete empresas, como mostrado no Quadro 1.

No Quadro evidenciado o seguimento de atuação e o nome do programa de fidelidade de cada uma das entidades. O setor de Transporte Aéreo da BM&FBOVESPA tem as empresas TAM e GOL, que participam do índice Ibovespa e possuem programa de fidelização de clientes. O Banco do Brasil e a Cielo que fazem parte do mesmo seguimento Financeiro e Outros e possuem um programa de fidelização. As outras empresas são de setores diversificados, como Comercio e Distribuição, Telefonia, Holdings.

Em milhares de reais*

Empresas	Setor de Atuação	Programa de Fidelidade
Banco Brasil S.A	Intermediários Financeiros	Ponto pra Você
Cielo S. A	Serviços Financeiros Diversos	Cielo Fidelidade



Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A	Transporte Aéreo	Smiles – Programa de Milhagem
Cia Brasileira de Distribuição - P.ACUCAR-CBD	Comercio e Distribuição	Pão de Açúcar Mais
Tam S. A	Transporte Aéreo	Tam Fidelidade
Telemar Norte Leste	Telefonia Móvel	Oi Pontos
Ultrapar Participações S.A	Holdings Diversificadas	Km de Vantagens

Quadro 1 – Classificação das empresas

Fonte: BM&FBOVESPA

Das sete empresas selecionadas, buscou-se identificar as alterações na contabilização do programa de fidelidade nas demonstrações contábeis consolidadas destas empresas, referente ao ano de 2009, original e reapresentado em 2010. A Tabela 2 a seguir apresenta os saldos da conta do programa de fidelização de cada empresa, contidas no balanço patrimonial, observando a variação percentual entre 2009 original e a sua reapresentação em 2010.

Tabela 2 – Valore referentes ao Programa de Fidelidade

Em milhares de reais*

Empresa	Contabilização 2009	Contabilização 2009 ref 2010	Diferença monetária	Varição %
Banco Brasil S.A	1.170.060	1.170.060	0,00	0%
Cielo S. A				
Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A	12.382	313.955	301.573,00	2435,57%
Cia Brasileira de Distribuição - P.ACUCAR-CBD	-	-	-	-
Tam S. A	57.797	656.266	598.469,00	1035,46%
Telemar Norte Leste	3.699	3.699	0,00	0%
Ultrapar Participações S.A	-	9.927	-	-

Fonte: BM&FBOVESPA

O Banco do Brasil não teve nenhuma alteração em suas demonstrações contábeis, como mostrado na Tabela 2, pois o Banco Central do Brasil (Bacen), que é o órgão regulador



do seguimento financeiro, obriga estas entidades a utilizarem a *IFRS*. Estas entidades no ano de 2008 já estavam obrigadas a utilizarem a *IFRIC 13*, diferente de outras empresas brasileiras que começaram a utilizar esta norma por meio do Pronunciamento Técnico CPC 30.

A Cielo e a Cia Brasileira de Distribuição (P.ACUCAR-CBD) não evidenciam em suas demonstrações financeiras o cálculo do seu programa de fidelização, só citando que possui programa de fidelidade. Estas entidades não se atentaram a algumas determinações da lei, deixando de cumprir a *IFRIC 13*, pois além de não evidenciar a forma de contabilização, não mostra valores e as contas que tiveram impacto com a *IFRIC 13*.

O programa de milhagem Smiles é utilizado pela GOL desde a aquisição da controlada VRG (VARIG). As demonstrações da GOL mostra claramente a forma de contabilização de seu programa de fidelização. A variação em percentual do ano de 2009 e a reapresentação do mesmo ano nas demonstrações contábeis do ano de 2010 foi de 2435,57%. Esta variação mostra a que o novo tratamento de reconhecimento do programa de fidelidade altera significativamente o balanço patrimonial. Nas Notas Explicativas, a empresa informa que houve alterações nas contas do Patrimônio Líquido, impostos diferidos e receitas.

O programa de fidelidade da Telenorte com aparelhos telefônicos. A empresa Telenorte teve em 2009 uma campanha de fidelização de clientes que durou somente aquele ano. Na contabilização da reapresentação do ano de 2009, nas demonstrações contábeis de 2010, ela não alterou o valor referente ao programa de fidelidade, e não observando o princípio da comparabilidade, pois a empresa deveria contabilizar o valor do programa de fidelização gerado em 2009 de acordo com a nova norma abordada. O programa de fidelidade da Telenorte subsídios de aparelhos e taxa de ativação.

A Ultrapar (Ipiranga) possui um programa de fidelidade chamado Km de Vantagens que recompensa os clientes cadastrados com pontos quando estes compram produtos nos postos de combustíveis Ipiranga. Nas demonstrações do ano de 2009 ela não evidenciou nenhuma informação em relação ao seu programa de fidelidade. Na reapresentação do mesmo ano nas demonstrações de 2010 evidência um valor de receita diferida como programa de fidelidade. A empresa cumpriu com o CPC 30 referente às informações do ano de 2009 em sua reapresentação em 2010, e também em relação a comparabilidade entre os dois anos, mas deixando de evidenciar em quais contas patrimoniais teve impacto da *IFRIC 13*.

A entidade TAM, por sua vez evidencia uma variação em percentual do ano de 2009 e a reapresentação do mesmo ano nas demonstrações contábeis do ano de 2010 de 1035,46%. A empresa mostra também com detalhes a contabilização do seu programa de fidelidade, cumprindo o CPC 30. O Programa TAM fidelidade é coordenado pela empresa Multiplus S.A, que é controlada integral do grupo. De acordo com as notas explicativas, a *IFRIC 13* alterou a conta de investimentos, lucros acumulados, resultado da equivalência patrimonial e a própria conta do programa de fidelização no balanço patrimonial. Como mostrado na figura 1, as alterações na conta equivalência patrimonial, na conciliação do lucro.

**TAM S.A.****Notas explicativas da administração às demonstrações financeiras para o exercício findo em
31 de dezembro de 2010**

(Valores expressos em milhares de reais – R\$, exceto se indicado de outra forma)

	De acordo com BR GAAP antigo	IFRIC 13 - Fidelidade (b)	De acordo com CPC
Receita			
Despesas operacionais	(4.020)		(4.020)
Resultado da equivalência patrimonial	1.366.895	(95.761)	1.271.134
Lucro operacional	1.362.875	(95.761)	1.267.114
Receitas financeiras	33.755		33.755
Despesas financeiras	(53.704)		(53.704)
Lucro antes do imposto de renda e da contribuição social	1.342.926	(95.761)	1.247.165
Imposto de renda e contribuição social	(387)		(387)
Lucro do exercício (todas operações continuadas)	1.342.539	(95.761)	1.246.778

Figura 01: Alteração da IFRIC 13 na conta equivalência patrimonial (TAM S.A)

Fonte: BM&FBOVESPA

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio deste estudo qualitativo sobre os principais impactos da *IFRIC 13*, na contabilização do programa de fidelidade, nas demonstrações contábeis consolidadas das companhias brasileiras listadas na BM&FBOVESPA, participantes do índice Ibovespa, no ano de 2009, e na rerepresentação do mesmo ano nas demonstrações do ano de 2010, fazendo uma comparação entre as duas divulgações. Verificou-se que as empresas GOL e TAM evidenciaram claramente em suas demonstrações a contabilização do programa de fidelidade, tendo uma diferença expressiva em relação a valores do ano de 2009 comparando-se com a rerepresentação do mesmo ano em 2010. Com isso na pesquisa foi evidenciado que somente as duas empresas TAM e GOL utilizaram corretamente a *IFRIC 13*, as outras cumpriram em partes.

A Cielo e a Cia Brasileira de Distribuição (P.ACUCAR-CBD) não evidenciaram em suas demonstrações financeiras o cálculo do seu programa de fidelização. A empresa Telenorte teve em 2009 uma campanha de fidelização de clientes que durou somente um ano, não utilizando o CPC 30 no que se refere a programa de fidelidade, na rerepresentação do ano de 2009. A empresa Ultrapar evidenciou a contabilização do seu programa de fidelidade no ano de 2009 na rerepresentação de 2010, cumprindo com o CPC 30. O Banco do Brasil por estar sujeito as normas do Bacen, é obrigado a utilizar as normas internacionais de contabilidade que já utilizava a *IFRIC 13* no ano de 2008, não tendo modificações entre o ano de 2009 e sua rerepresentação em 2010.

Quanto ao objetivo ele foi alcançado em parte, pois apenas as entidades TAM e GOL realizaram devidamente as alterações nas demonstrações financeiras referentes a *IFRIC 13*, não podendo analisar o impacto das outras empresas. Como uma contribuição prática deste



estudo, acredita-se que a discussão sobre o tema possa oferecer subsídios às empresas que passam inicialmente pelo processo de adoção dos CPC e suas Interpretações.

Assim, sugere-se estudos complementares, o aumento da amostra em futuras pesquisas bem como estudos nas próprias empresas sobre as principais dificuldades que estão tendo com a adoção dessa nova prática contábil.

REFÊRENCIAS

BARBOSA, Glauber. Castro.; SALES, Isabel. Cristina. Henriques; PAULO, Edilson. Impacto da adoção da IFRIC 13 na contabilização de programas de passageiros frequentes. **Revista Eletrônica de Ciências Administrativa (RECADM)**, v. 10, n. 2, p. 64-79, jul./dez. 2011. Disponível em: <<http://revistas.facecla.com.br/index.php/recadm/article/view/854/562>>. Acesso em dezembro de 2011.

BM&FBOVESPA. Índice Bovespa - IBOvespa . Disponível em: <<http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoCarteiraTeorica.aspx?Indice=IBOVESPA&idioma=pt-br>>. Acesso em dezembro de 2011.

CARMO, Carlos. Henrique. Silva.; RIBEIRO, Alex. Mussoi.; CARVALHO, Luiz. Nelson. Guedes. Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 22, n. 57, set./dez. 2011. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772011000300002&script=sci_arttext&tlng=pt>. Acesso em fevereiro de 2012.

CHAPPLE, Sandra.; MOERMAN, Lee.; RUDKIN, Kathy. *IFRIC 13: accounting for "customer loyalty programmes"*. **Accounting Research Journal**, v. 23, n. 2. p. 124-145, 2010.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Aprova a NBC TG 30 – Receitas**. Resolução CFC Nº. 1.187/09, 28 de agosto de 2009.

CPC. (2009). **Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_30.pdf>. Acesso em dezembro de 2011.

CVM. Comissão de Valores Mobiliários. **DELIBERAÇÃO CVM Nº 597**. Aprova o pronunciamento técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de receitas. Comunicado ao Mercado, 15 de setembro de 2009.

ERNST&YOUNG TERCO e FIPECAFI. (2011). **Análises da adoção inicial do IFRS no Brasil**. Disponível em: <[http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/\\$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf](http://ey.mobi/Publication/vwLUAssets/FIPECAFI_1_ano_de_IFRS/$FILE/Fipecafi_Baixa.pdf)>. Acesso em janeiro de 2012.

_____. **Manual de normas internacionais de contabilidade:** IFRS versus normas Brasileiras (2ª ed.). São Paulo: Atlas, 2010, 415 p.

GIL, Antônio. Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** São Paulo. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999, 206 p.

IUDICIBUS, Sérgio.; MARTINS, Eliseu.; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** aplicável às demais sociedades (Suplemento). 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009, 116 p.

LEMES, Sirlei.; CARVALHO, Luis. Nelson. **Contabilidade Internacional para Graduação:** textos, estudos de casos e questões de múltipla escolha. São Paulo: Atlas, 2010, 232p.

MARCONI; Marina. Andrade.; LAKATOS, Eva. Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 310 p.

RICHARDSON, Roberto. Jarry . **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989, 286 p.