



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

**XII SEGET**  
SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA  
TEMA 2015  
Otimização de Recursos e Desenvolvimento



# O IMPACTO DO IFRS 15 – RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES NAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS EMPRESAS BRASILEIRAS

**EMMANUEL TIAGO DE SOUZA**  
**a219557272@fumec.edu.br**  
Fumec

**Carlos Alberto de Souza**  
**carlosprofs@gmail.com**  
Fumec e Una

**Vanda Aparecida Oliveira Dalfior**  
**vdalfior@ig.com.br**  
Pitágoras

**Resumo:** O objetivo da pesquisa é investigar os impactos no reconhecimento, mensuração e divulgação das informações relativas às receitas nas demonstrações financeiras devido à publicação da norma IFRS 15 - Receita de Contratos com Clientes. Essa norma especifica como e quando uma entidade que reporta em IFRS, irá reconhecer a receita, bem a forma que essas entidades deverão divulgar tais informações aos usuários das demonstrações financeiras. Estabelece ainda princípios baseados em um modelo único de cinco etapas, a serem aplicadas a todos os contratos com os clientes. Esta pesquisa caracteriza-se como exploratória quanto aos objetivos, bibliográfica quanto aos procedimentos e qualitativa em relação à abordagem do problema. O estudo concluiu que os principais impactos para as empresas são: (i) aumento da complexidade para reconhecimento das receitas e conseqüentemente nas exigências de divulgação; (ii) potencial alteração nos valores de receitas e lucros em relação aos atuais; (iii) investimento em desenvolvimento de controles, sistemas, processos e em capital humano.

**Palavras Chave:** Desempenho econômico - Receitas - Contratos - Demonstração - IFRS 15



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

**XII SEGET**  
SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA  
TEMA 2015  
Otimização de Recursos e Desenvolvimento



## 1. INTRODUÇÃO

Com a globalização da economia houve a necessidade de uniformização das normas contábeis em diversos países no intuito de manter um único padrão facilitando dessa forma linguagem dos negócios.

A adoção dos diversos países ao padrão IFRS – *International Financial Report Standards* reforça ainda mais a importância de padronização e unificação das normas, trazendo um avanço significativo nas informações contábeis e financeiras. Nesse contexto, o IASB<sup>1</sup> vem trabalhando no aperfeiçoamento das normas, afim de acompanhar o avanço econômico e tecnológico das empresas, negócios e mercados, e, nesse sentido a divulgação da norma IFRS 15 vem consolidar todas as orientações existentes para reconhecimento de receitas segundo IFRS e USGAAP - *United States Generally Accepted Accounting Principles*. Os efeitos dessa nova norma nas demonstrações financeiras das companhias, nos processos e controles internos poderão ser relevantes em alguns segmentos empresariais.

Diante da necessidade de harmonizar os critérios de reconhecimento de receitas e fornecer melhores informações aos usuários, em 2010, o IASB e o FASB<sup>2</sup>, publicaram o *Exposure Draft*<sup>3</sup> ED/2010/6, que discutiu o tratamento das receitas de contratos com clientes.

Já em Maio de 2014 estes mesmos órgãos publicaram de forma conjunta a norma IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes, no qual irá substituir todas as normas detalhadas sobre reconhecimento de receita em IFRS e US GAAP.

---

<sup>1</sup> IASB - *International Accounting Standards Board* é uma entidade do setor privado, independente, criada em 1973 para estudar, preparar e emitir normas de padrões internacionais de contabilidade, com sede em Londres, Grã-Bretanha, constituída por mais de 140 entidades profissionais de todo o mundo, incluindo o Brasil.

<sup>2</sup> FASB - *Financial Accounting Standards Board* é sigla em inglês que significa Comissão de Padrões de Contabilidade [Financeira](#), e que denomina o órgão que estabelece os princípios gerais adotados na elaboração de demonstrativos financeiros e/ou relatórios de empresas nos EUA.

<sup>3</sup> *Exposure Draft* é uma minuta com as propostas do IAS para alteração da Norma Contábil, no qual será discutido no mercado através de audiência pública.

Nas justificativas para emissão da norma IFRS 15 - Receita de Contratos com Clientes, o IASB afirma que seu objetivo é estabelecer os princípios que uma entidade deverá divulgar informações úteis para os usuários das demonstrações financeiras sobre a natureza, quantidade, tempo e incerteza das receitas e dos fluxos de caixa decorrentes de um contrato com um cliente.

A norma especifica ainda, como e quando uma entidade que reporta em IFRS irá reconhecer a receita, bem a forma que essas entidades deverão divulgar tais informações aos usuários das demonstrações financeiras. Estabelece princípios baseados em um modelo único de cinco etapas a serem aplicadas a todos os contratos com os clientes.

O documento foi emitido pelo IASB em Maio de 2014 e aplica-se a um período contábil iniciado após 1º de Janeiro de 2017, podendo ser antecipada a sua adoção. Todas as companhias de quaisquer segmentos estão sujeitas a norma, sendo que alguns segmentos terão mais impactos do que outros.

Um dos setores mais impactados pela nova norma é o setor de telecomunicações, no qual é considerado um dos maiores mercados mundiais de serviços informacionais. Visando suportar o aumento no tráfego de rede ao longo dos anos, são necessários elevados investimentos em tecnologia e infraestrutura para garantir escala e qualidade dos serviços prestados.

Após a implantação das normas IFRS, o setor foi alcançado pela alteração principal da contabilização da Receita através do Pronunciamento Técnico CPC 30, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis<sup>4</sup> que se aplica às empresas que oferecem benefícios futuros (fidelização) através de incentivos utilizando pontos, milhas, entre outros. Em outras palavras, são compromissos que as empresas assumem agora esperando uma fidelização, para realização futura.

O CPC 30 não prescreve um método de alocação para vendas de múltiplos elementos. A política das empresas de telecomunicações referente ao

---

<sup>4</sup> *Comitê de Pronunciamentos Contábeis é uma entidade que tem como objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre Procedimentos de [Contabilidade](#) e divulgar 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 às [normas internacionais de contabilidade](#).*

reconhecimento de receita para vendas que envolvem a emissão relacionada ao programa de fidelidade é baseada no valor justo dos pontos emitidos, em linha com o IFRIC 13 e o CPC 30.

Diante desse quadro, pretende-se com esse trabalho analisar quais são os impactos para as companhias brasileiras do setor de telecomunicações com a adoção da norma IFRS 15 emitida pelo IASB/FASB. Devido a atualidade do tema e as discussões existentes sobre aplicação da nova norma, este trabalho tem por objetivo investigar os impactos no reconhecimento, mensuração e divulgação das informações relativas a receitas nas demonstrações financeiras das companhias do setor de telecomunicações. A metodologia de pesquisa empregada será a revisão bibliográfica e estudos já publicados. Por fim, são feitas as considerações finais e as contribuições do tema.

## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 IFRS 15**

A linha de receitas na demonstração de resultados constitui uma das mais importantes, pois avalia o desempenho da força de vendas das companhias, e é fator primordial para o desempenho econômico das entidades.

Diante disso, PINHAL (2012, p.29) afirma que a receita é o orientador das políticas estratégicas da maioria das companhias em todo o mundo, já que a partir dessa rubrica os usuários das demonstrações financeiras farão avaliação do desempenho e perspectivas futuras das companhias.

Já MOTA e NIYAMA (2012, p. 90) entendem que a relevância da receita para a tomada de decisão dos usuários das demonstrações financeiras, explica-se pelo fato dessa rubrica ser determinante para formação do lucro.

MARTINS (2012) entende que a alteração da norma de reconhecimento de receitas é muito relevante, pois a receita é o reconhecimento do que vai começar a mostrar o desempenho da empresa no período, a mensuração do resultado e o desenho de como o resultado da empresa se formou, e por fim de como ele se compara com o passado. A ideia de desempenho começa sempre com a história da

receita, e o restante vem em seguida com a agregação dos custos, despesas e a sua confrontação, mas o fundamental é a receita.

Por outro lado, entende também que se o modelo proposto pela nova norma, não especificar claramente qual é o desempenho a um custo razoável, ela corre o risco de entrar em descrédito, pois não será aplicável pelas empresas.

Segundo GOMES (2012) o objetivo é ter uma literatura única que se aplique o IABS e o FASB. O IFRS 15 não traz muitas novidades em relação às normas existentes sobre receitas, mas o modelo é mais sofisticado e na grande maioria das empresa não haverá grandes alterações, mas há alguns segmentos que sofrerão maiores impactos.

O IFRS 15 - Receita de Contratos com Clientes, substitui as seguintes normas e interpretações emitidas pelo IASB:

- IAS 11 - Contratos de construção
- IAS 18 - Receitas
- IFRIC 13 - Programas de Fidelização de Clientes
- IFRIC 15 - Acordos para a construção de imóveis
- IFRIC 18 - Transferências de ativos de clientes

A intenção do IASB é eliminar toda e qualquer norma específica aplicáveis a determinados segmentos empresariais, onde o IFRS 15 será a única norma vigente sobre receitas.

Conforme KPMG (2014, p. 37) apesar de a adoção antecipada ser permitida pela norma, para as companhias situadas no Brasil essa possibilidade ainda não está disponível, pois a norma ainda não foi editada pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

Para algumas entidades, pode haver pouca mudança no momento e no montante da receita reconhecida. No entanto, chegar a esta conclusão exigirá um entendimento do novo modelo e uma análise da sua aplicação a determinadas transações.

Ainda segundo KMPG (2014, p.3), o impacto da nova norma irá variar de acordo com a indústria da entidade. As etapas do modelo previstos no IFRS 15 que

são mais suscetíveis a afetar a prática atual de indústrias específicas são resumidas na FIG. 1 abaixo:

	Etapa				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial e defesa	✓		✓		✓
Administradores de fundos			✓		
Montagem e construção			✓		✓
Fabricantes sob contrato					✓
Saúde (EUA)	✓		✓		
Licenciadores (Mídia, Ciências Biológicas, Franqueadores)	✓ <sup>2</sup>	✓			✓
Bens Imóveis	✓	✓			✓
Softwares		✓		✓	✓
Telecomunicações (Redes móveis, Cabo)		✓		✓	

FIGURA 1 – Setores potencialmente afetados pela norma IFRS 15

Fonte: KPMG (2014, p.3)

Um contrato com um cliente pode estar parcialmente no alcance da nova norma e parcialmente no alcance de outra orientação contábil – por exemplo, um contrato de arrendamento de um ativo e manutenção de equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e serviços de tesouraria.

Dessa forma, o fluxo abaixo poderá ser um direcionador para definição de aplicar ou não a norma IFRS 15.

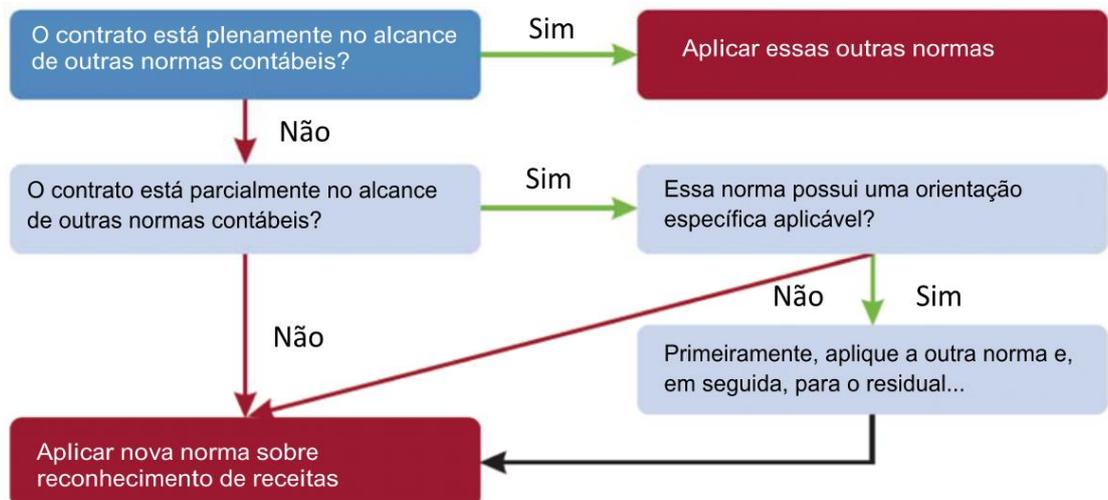


FIGURA 2 – Fluxograma de decisão para aplicação da norma IFRS 15.

Fonte: Fonte: KPMG (2014, p.6)

## 2.2 Aplicação do método de reconhecimento de receitas

Segundo KPMG (2014, p.3) a norma determina que uma entidade deverá reconhecer a receita em montante no momento em que transfira os bens e serviços aos cliente e em montante que reflita os valores recebidos ou a receber pela transação. Para tanto, foi concebido um modelo de cinco etapas que deverão, que deverão ser atendidos para que a receita seja recebida, conforme FIG. 3 abaixo:

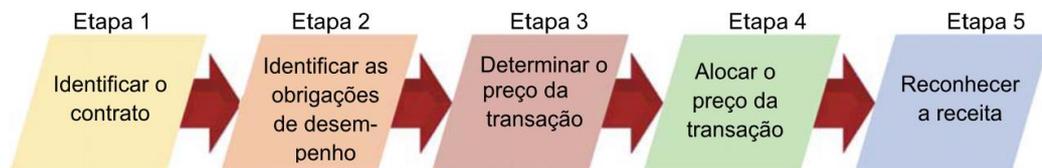


FIGURA 3 – Modelo de 5 etapas previsto da norma IFRS 15.

Fonte: KPMG (2014, p.3)

Dependendo se a entidade cumpre determinados critérios, a receita poderá ser reconhecida em dois momentos distintos:

1. com o passar do tempo, de forma a refletir o desempenho da entidade da melhor maneira possível; ou
2. em um determinado momento, quando o controle do bem ou serviço é transferido para o cliente.

O princípio fundamental do modelo de cinco etapas da nova norma é que as entidades devem reconhecer a receita para representar a transferência dos bens ou serviços prestados aos clientes – e o montante da receita reconhecida deve refletir a contraprestação que elas esperam receber em troca desses bens ou serviços.

A FIG. 4 abaixo exemplifica a aplicação do modelo de cinco etapas:

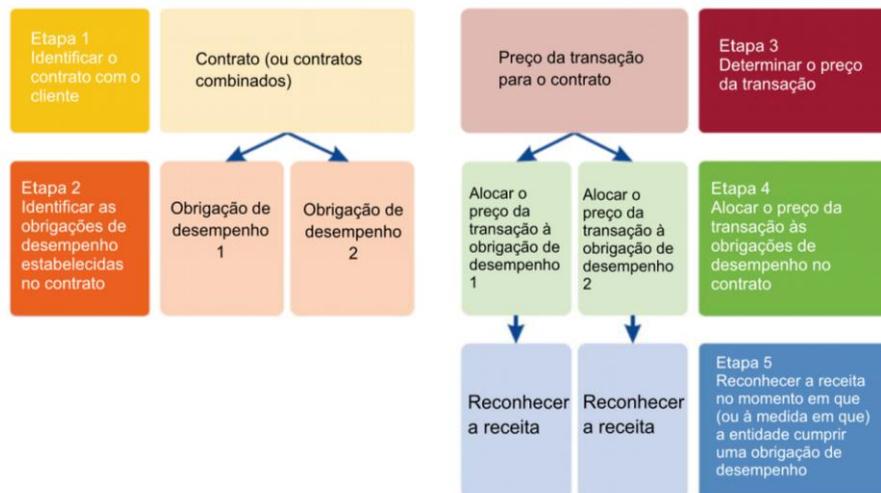


FIGURA 4 – Fluxograma de aplicação do modelo de 5 etapas previsto pela norma IFRS 15. Fonte: KPMG (2014, p.7)

Em seguida, será feito o detalhamento das etapas necessárias para o reconhecimento da receita.

### 2.2.1 Identificação do contrato com o cliente

A norma IFRS 15 define cliente como “parte que como parte que tenha contratado uma entidade para obter bens ou serviços que sejam produto das atividades ordinárias da entidade mediante contraprestação”.

EY (2014, p. 20) entende que em algumas situações a identificação do cliente não é identificado com facilidade, principalmente nas transações que envolvem diversas entidades em um mesmo contrato.

Segundo a norma, os contratos podem ser escritos, orais ou implícitos na prática habitual de negócios da entidade. Entretanto, as práticas e processos variam entre os países, setores da economia e empresas. Dessa forma, uma entidade deve

considerar tais características para determinar a existência ou não de um contrato. Para tanto, um contrato existe se satisfeitos os seguintes requisitos:

1. tem substância comercial, ou seja, espera-se que os fluxos de caixa futuro modifiquem o resultado do contrato;
2. as partes que firmaram e aprovaram o contrato estão empenhadas na satisfação das respectivas obrigações contratuais;
3. a entidade pode identificar os direitos a serem cumpridos por cada parte em relação aos bens e serviços a serem transferidos, e
4. a entidade pode identificar as condições e formas de pagamento para a transferência dos produtos e/ou serviços.

Se um contrato atende todos os critérios descritos na FIG. 5 abaixo no início do contrato, uma entidade não precisa reavaliar esses critérios a menos que haja uma mudança significativa nos fatos e circunstâncias (KPMG, 2014).



FIGURA 5 – Identificação de um contrato com o cliente para enquadramento na norma IFRS 15. Fonte: KPMG (2014, p.7)

### 2.2.2 Identificação das obrigações de desempenho previstas no contrato

Um contrato com cliente estabelece que a entidade forneça bens ou serviços em troca de uma retribuição, desta forma, a norma define que obrigação de

desempenho é uma promessa executória em um contrato com um cliente para transferência de um bem ou serviço (KPMG, 2014).

A entidade deve avaliar os termos do contrato e sua prática habitual de negócios para identificar os bens ou serviços prometidos e trata-los separadamente como uma obrigação de desempenho. Se a entidade promete vender mais de um bem ou serviço, a entidade deve contabilizar cada bem ou serviço como uma obrigação de desempenho isoladamente, caso ele seja distinto. Assim, um bem ou serviço é distinto, caso a própria entidade, ou outra, venda um bem ou serviço similar. Caso o bem ou serviço possua função e margem de lucros distintos também constituirão uma obrigação de desempenho.

Um bem ou serviço prometido é distinto se preencher os dois critérios, conforme FIG. 6 a seguir:

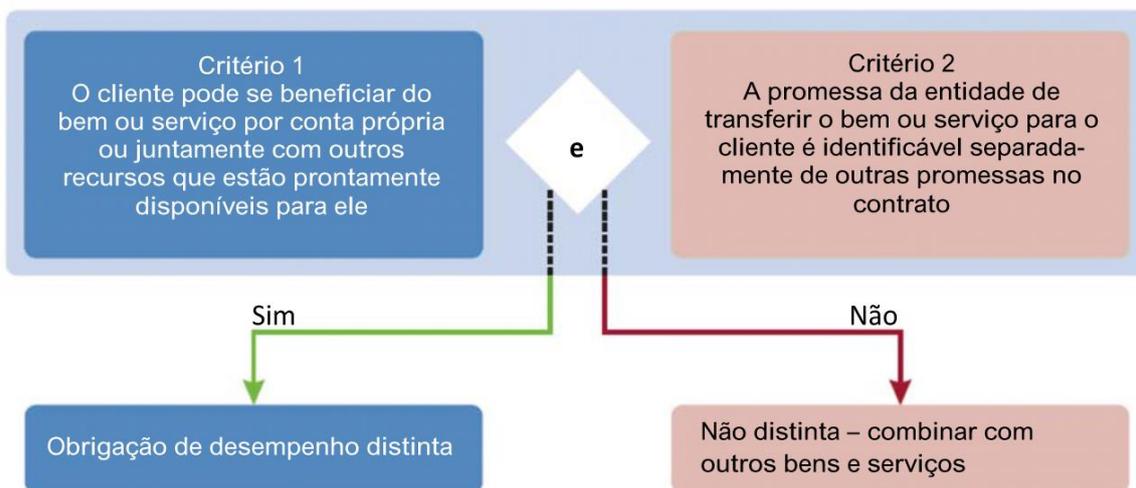


FIGURA 6 – Identificação das obrigações de desempenho constantes no contrato com o cliente.

Fonte: KPMG (2014, p.9)

MOTA e NIYAMA, (2012, p. 95) apud Dobler e Hettich (2008, p. 21) fazem uma crítica afirmando que os atuais problemas que ocorrem no reconhecimento da receita pelos métodos anteriores apenas serão transferidos para as obrigações de desempenho.

### 2.2.3 Determinar o preço da transação

Para determinar o preço da transação, a entidade deve avaliar o contrato e sua prática habitual de negócios. Este preço reflete o valor que o cliente espera receber em troca dos bens ou serviços transferidos. Quando o cliente se compromete a pagar uma quantia fixa, o preço da transação é claramente determinável. O preço da transação pode ser razoavelmente estimado quando a entidade tem experiência com contratos similares, porém, quando o montante a pagar é variável, o preço da transação deve ser analisado periodicamente, a fim de representar fielmente a situação atual na data da divulgação das demonstrações financeiras. Na determinação do preço da transação, a entidade deve também considerar os seguintes efeitos, conforme FIG. 7 abaixo:



FIGURA 7 – Fatores para determinação do preço da transação.

Fonte: KPMG (2014, p.11)

Duas áreas chave a serem consideradas para determinar o preço da transação são o valor de contraprestação variável e a existência de um componente de financiamento significativo (KPMG, 2014).

#### 2.2.4 Alocar o preço da transação as obrigações de desempenho

No início do contrato, a entidade deve atribuir o preço de cada obrigação de desempenho avaliada em função do preço autônomo de venda, ou seja, pelo preço que a entidade venderia o bem ou serviço separadamente ao cliente. Quando o

preço não puder ser determinado, a entidade deve estimá-lo utilizando dados observáveis e a aplicação de método de estimativa consistente (KPMG, 2014).

O fluxograma a seguir define a forma na qual as entidades vão determinar o valor de contraprestação variável a ser incluído no preço da transação, exceto para royalties baseados no volume de vendas ou uso de licenças de propriedade intelectual distintas, conforme FIG. 8 abaixo:

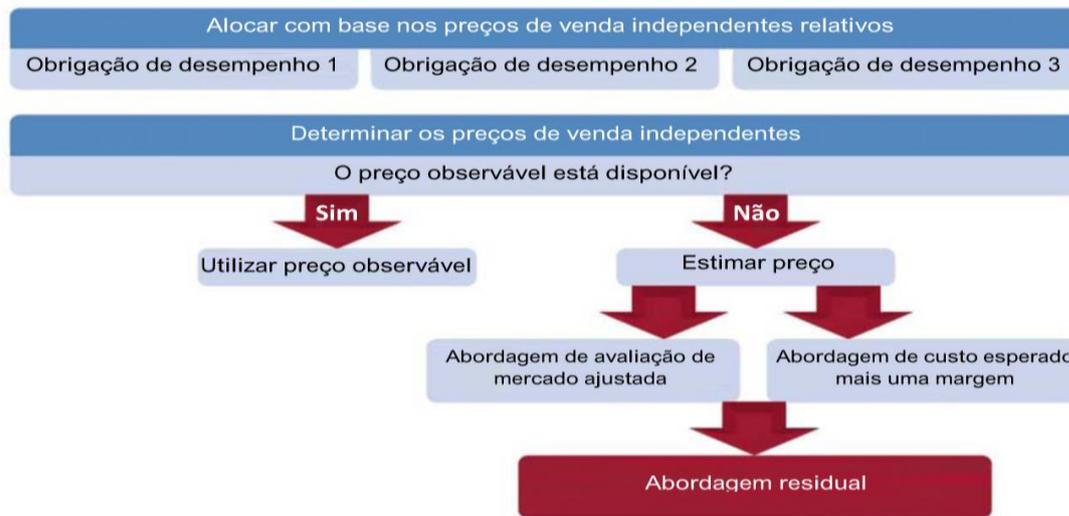


FIGURA 8 – Fluxograma para alocação dos preços da transação.

Fonte: KPMG (2014, p.14)

### 2.2.5 Reconhecimento da receita quando da satisfação das obrigações de desempenho

O valor correspondente a cada obrigação de desempenho será reconhecido como receita quando a respectiva obrigação for satisfeita, isto é, no momento em que os bens ou serviços contratualmente prometidos são transferidos ao cliente.

O bem ou serviço é efetivamente transferido ao cliente quando este detém seu controle, isso inclui a capacidade de direcionar o uso e de receber os benefícios decorrentes desses bens ou serviços (KPMG, 2014).

Primeiramente, a entidade avalia se transfere o controle ao longo do tempo, utilizando os seguintes critérios:

	<b>Critério</b>	<b>Exemplo</b>
<b>1</b>	O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios fornecidos pelo desempenho da entidade conforme ela atua.	Serviços de rotina ou recorrentes.
<b>2</b>	O desempenho da entidade cria ou aprimora um ativo que o cliente controla conforme o ativo é criado ou aprimorado.	Construir um ativo no terreno do cliente.
<b>3</b>	O desempenho da entidade não cria um ativo com um uso alternativo para a entidade e a entidade tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento.	Construir um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou construir um ativo a pedido de um cliente.

FIGURA 9 – Transferência de controle para satisfação das obrigações de desempenho.  
Fonte: KPMG (2014, p.16)

Se um ou mais destes critérios for atendido, a entidade reconhece a receita ao longo do tempo, utilizando um método que melhor reflita o seu desempenho. Ele pode ser um método de saída (por exemplo, unidades produzidas) ou um método de entrada (por exemplo, custos incorridos ou horas de trabalho). O objetivo é mostrar o desempenho da entidade durante a transferência do controle de bens ou serviços para o cliente (KPMG, 2014).

Se o desempenho de uma entidade produziu um volume de trabalho em andamento significativo ou produtos acabados que são controlados pelo cliente, então um método de saída, como unidades entregues ou unidades produzidas não retratará fielmente o progresso. Isto porque nem todo o trabalho já realizado estará incluído na medição da saída.

Se uma entidade utiliza um método de entrada com base nos custos incorridos, ela deve considerar a necessidade de se ajustar os efeitos de bens ainda não instalados e/ou ineficiências significativas no seu desempenho que não foram refletidas no preço do contrato – por exemplo, materiais, mão de obra ou outros recursos desperdiçados.

Se a entidade transfere para o cliente o controle de um bem que é significativo para o contrato, mas que somente será instalado mais tarde, e, se determinados critérios forem cumpridos, então a entidade reconhece a receita de venda desse bem com margem zero (KPMG, 2014).

Se nenhum dos três critérios para o reconhecimento da receita ao longo do tempo for atendido, a entidade reconhece a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente.



FIGURA 10 – Indicadores de transferência de controle

Fonte: KPMG (2014, p.16)

Se nenhum dos três critérios para o reconhecimento da receita ao longo do tempo for atendido, a entidade reconhece a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente (KPMG, 2014).

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Beuren (2013, p. 94), o presente trabalho caracteriza-se como uma pesquisa exploratória quanto aos objetivos e, como uma pesquisa bibliográfica quanto aos procedimentos e uma pesquisa qualitativa no que se refere à abordagem do problema.

Como procedimento de coleta de dados, foi adotado o procedimento documental, por meio de fontes secundárias. Beuren (2013, p. 90) ressalta que a pesquisa documental visa analisar o comportamento de determinado setor da economia, como aspectos financeiros e econômicos. Desta forma, buscou-se, por meio de informações disponibilizadas em sítios eletrônicos dos órgãos reguladores, materiais de empresas de auditoria, que auxiliaram na análise de como está sendo o processo de adoção da norma IFRS 15.

A discussão dos pontos levantados sobre a norma IFRS 15 foi realizada através da análise do impacto no setor de telecomunicações, onde o estudo buscou

avaliar o modelo de 5 passos determinado pela norma, e os desafios enfrentados pelas companhias de telecomunicações.

Com relação à estratégia de pesquisa, como o tema é relativamente novo, pois a norma foi publicada no mês de maio de 2014, e a bibliografia sobre o tema é escassa, mas foram utilizados trabalhos e artigos científicos publicados quando da emissão do *Exposure Draft ED/2010/6: Revenue from contracts with costumers* no ano de 2010, sendo que existem poucas modificações desse documento para a norma IFRS 15 originalmente publicada. Adicionalmente, para enriquecer o trabalho com exemplos práticos relativos aos desafios da implementação da nova norma contábil, utilizou-se um material elaborado por uma das maiores companhias de telecomunicações do país, onde foram demonstrados detalhadamente quais serão os desafios dessas companhias para atender aos requerimentos de mensuração, reconhecimento e divulgação.

#### **4. IMPACTOS DA ADOÇÃO DO IFRS 15 NO SETOR DE TELECOMUNICAÇÕES**

Serão apresentadas as consequências práticas da nova norma de reconhecimento de receita para as empresas do setor de telecomunicações, seus potenciais impactos, reflexos e preocupações, através da transmissão da dimensão e particularidades de uma empresa de telefonia e em que extensão ela será impactada pela alteração da norma de reconhecimento de receita.

A nova norma gera aumento da complexidade no reconhecimento de receita, pois haverá mais julgamento, mais estimativas e aplicação de alguns dispositivos atualmente inexistentes (JUNIOR, 2012).

Existe também o crescimento nas exigências de divulgação, e as mudanças poderão alterar também os níveis históricos de receita que as companhias apresentam, assim como nos lucros apurados.

A respeito da relevância do setor de telecomunicações, SILVA e COSTA, afirmam o seguinte:

“As empresas de Telecomunicações vêm crescendo muito no Brasil e sua representatividade no mundo cresce cada vez mais, além de ser um setor que está em constantes modificações, se tornando um mercado muito bom e amplo para ser analisado. As mudanças que começaram a ocorrer a partir

da adoção das normas contábeis internacionais em 2007 e todos os aspectos apresentados referentes à importância da contabilidade para as empresas mostram que elas estão em constante evolução, sempre buscando melhorar suas apresentações de valores, para que seus investidores verifiquem que estas empresas possuem maior transparência, confiança e melhor análise dos seus valores” (SILVA e COSTA, 2014, p. 7).

O negócio de telecomunicação é extremamente dependente de tecnologia da informação, e isso faz com que para atender aos requerimentos do IFRS 15, serão necessários investimentos em alterações de programas, processos e capacitação de recursos humanos, não apenas da área contábil, mas para os outros profissionais com conexão com as estratégias operacionais e modelo de negocio que serão alteradas com a vigência da nova norma.

O mercado de um modo geral não está preparado para absorver essas mudanças, as companhias precisam se preparar, bem como os analistas de mercado precisaram se preparar para que a norma seja absorvida pelo mercado de capitais de forma adequada (JUNIOR, 2012).

#### **4.1. Aplicando o modelo de 5 passos para as empresas de Telecomunicações**

##### **4.1.1. Identificar os contratos com os clientes**

Esse aspecto da norma é um consumidor de tempo e de investimento em sistemas e processos. Por si só é um desafio para uma empresa de telefonia, pois o negocio é complexo, pois trata de diversos tipos de contratos, produtos e serviços.

Os clientes vão desde o cidadão comum que é classificado no segmento de varejo, as entidades públicas, clientes corporativos de grande porte, clientes empresariais de médio porte.

Dessa forma verifica-se uma complexidade na relação contratual com os diversos tipos de clientes em função da diversidade que existente, assim com outros produtos que estão relacionados com os produtos de telefonia e que tem peculiaridades distintas.

#### **4.1.2. Identificar as obrigações de desempenho contratuais separáveis**

A tendência das empresas de telecomunicações é adotar planos convergentes, com um grande volume de contratos e planos de serviço, diversos aparelhos e, para alinhamento com a norma IFRS 15, requer investimento significativo.

Cada vez mais as empresas de telefonia oferecem os chamados *bundling*, ou seja, são os combos, pois a estratégia do negócio é fornecer produtos e serviços de maneira “empacotada”.

Pode-se oferecer um telefone móvel a um cliente, junto com o serviço de internet banda larga para computadores e tablets, internet de alta velocidade para as residências, e isso cria uma grande complexidade no momento da identificação das obrigações de desempenho que estão associadas aquela relação com o cliente. O desafio é determinar em que ponto deve-se distinguir os produtos e objetivos, e de que forma será reconhecida da receita.

Uma empresa de telecomunicações de grande porte, com mais de 50 milhões de linhas de telefones moveis, é um grande desafio tratar e estruturar os controles necessários e ambiente de sistemas que seja capaz de supri as exigências de controle, mensuração e divulgação requerida pelo IFRS 15.

#### **4.1.3. Determinar o preço da transação**

O preço da transação de um contrato reflete o montante que a entidade tem direito a receber, incluindo variáveis, em troca de bens e serviços prestados.

Essa determinação é um fator crítico, pois trará impacto no risco de crédito e seu reflexo na margem bruta.

Uma estimativa dos riscos de credito dos clientes será apresentada pelas empresas, isso por si só já uma mudança de procedimentos de divulgação, que trará impactos no exercício de monitoramento da margem bruta da companhia. Esse também é um fator complicador para o processo de adequação.

A expectativa é que as empresas apliquem julgamento para determinação do preço da transação, levando-se em consideração as variáveis do setor de telecomunicações.

#### **4.1.4. Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho**

Se a empresa de telefonia vende um aparelho móvel junto com o serviço, a receita deverá ser separada, ou seja, a receita deverá ser reconhecida de forma no valor que seria a venda do aparelho caso não estivesse associando o aparelho a um contrato.

Na opinião do autor esse ponto não reflete a substância econômica da transação, além de criar uma desconexão de uma receita futura reconhecida pela venda do serviço e o desembolso que o cliente faz para liquidar aquela obrigação decorrente da venda. Esse é um item que merece uma discussão mais ampla pelo IASB, pois para as empresa de telecomunicações é bastante crítico.

As companhias desse setor são monitoradas pelo mercado de capitais e uma das métricas de medição de performance as companhias é o ARPU<sup>5</sup> – Receita média por usuário, onde pela aplicação dos requerimentos da norma o ARPU futuro irá sofrer alterações, gerando incomparabilidade com exercícios passados, ainda que seja feita uma apresentação retrospectiva é muito provável que os analistas de mercado continuem medindo nas condições anteriores a aplicação da norma, pois só assim vai haver a condição de avaliarem a predição da rentabilidade futura da empresa, seguindo o modelo de ARPU recorrente.

#### **4.1.5. Reconhecer a receita quando a obrigação for satisfeita**

Como a norma define que cada obrigação contratual deverá ser avaliada separadamente e a receita deverá ser reconhecida quando da transferência do controle para o cliente, essa exigência da norma é um desafio devido a diversidade

---

<sup>5</sup> *ARPU é usado principalmente em telecomunicação para descrever a receita da telefonia móvel por mês. É calculado pela divisão da receita líquida pelo número de assinantes da operadora, sendo na telefonia móvel excluída a receita dos aparelhos.*

e volume de contratos, diferentes gamas de produtos e serviços. O controle necessário para se aplicar as modificações contratuais que normalmente para a indústria de telefonia significam um *upgrade* com a inclusão de algum serviço ou um *dowgrade*, com a exclusão de algum serviço, e modificações de preço que ocorrem normalmente decorrentes de alterações tarifárias, também é um complicador para as companhias.

Diante dessas considerações, levando-se em consideração as alterações contratuais, estas deveriam trazer um efeito apenas prospectivo para evitar esse tipo de complicador.

#### **4.2. Outros Desafios**

A expansão dos requerimentos de divulgação, pois o processo de coleta de informações históricas nem sempre estarão disponíveis, causando dessa forma mudanças em processos e sistemas, aumentando a carga de informação nos relatórios anuais e intermediários, sem que sejam necessariamente úteis aos usuários da informação.

Outro desafio é o custo potencial de preparar informações comparativas e em alguma extensão pode ser impraticável, pois o benefício da comparabilidade e tendências pode não compensar o custo de gerar essa informação, além claro da qualidade da informação gerada nessas condições pode ser questionável.

Esse é um item extremamente complicado, pois haverá necessidade de um esforço hercúleo e em alguns casos impraticável para reconstruir informações de anos anteriores. Essa é uma preocupação do setor, pois poderá se construir informações nessas condições que não seriam o espelho da informação histórica relevante, e mesmo como formador de elementos para determinação de uma tendência futura.

Outro fator é a grande dependência de sistemas informatizados, pois existem diversos ciclos de faturamento mensais, formas de estimativa mensal de receita a faturar, bem como uma multiplicidade de produtos e planos de serviços.

O negócio de telecomunicações é extremamente dependente de sistemas, tecnologia, e as alterações precisam ser realizadas com cuidado, devido ao volume e massa de dados que é tratada, pois cada ligação realizada por um cliente gera um registro e que posteriormente irá gerar um faturamento.

Cada cliente recebe uma conta de telefone por mês, e existem ciclos diferentes de faturamento e só essa diferença de ciclos gera uma dificuldade processual. Quando há fechamento de um período contábil, existem ciclos que estão em andamento, que vão gerar um vencimento no mês seguinte, que causa a necessidade do reconhecimento de uma receita a faturar, no qual deverá ser reconhecida pelo regime de competência, mas que ainda não gerou uma fatura.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A questão do reconhecimento, mensuração e divulgação das informações sobre receitas nas demonstrações contábeis é um dos tópicos de maior discussão no mercado e meio acadêmico.

As diversas normas ainda vigentes foram emitidas no intuito de atender a diversos segmentos econômicos e modelos de negócios, os quais evoluem ao longo do tempo, sendo o setor de telecomunicações um dos mais afetados.

Neste estudo procurou-se identificar os potenciais impactos da adoção da norma IFRS 15 – Receitas de contrato com clientes nas empresas de telecomunicações.

Os resultados não permitem generalizações, porém, existem segmentos da economia que serão fortemente impactados com a adoção do IFRS 15 e um deles é o setor de Telecomunicações. Esta dificuldade pode ser explicada pelo modelo de negócio e o ambiente em que atuam essas companhias, pois após as privatizações do setor de telecomunicações o acesso a esse tipo de serviço se popularizou e a variedade de produtos oferecidos pelas companhias, sejam de forma isolada sejam através de um combo são cada vez maiores e mais diversos, gerando dessa forma um complicador para atendimento dos requisitos previsto na norma.

Uma das premissas da norma IFRS 15 é de alinhar as diferentes normas em um único pronunciamento que atenda a maioria dos negócios, visando assim

diminuir as inconsistências dos diversos pronunciamentos contábeis, deixando-o mais robusto e possibilitando dessa forma a comparabilidade entre os diversos setores de negócios – indústria, serviços, etc.

A convergência entre as normas do IFRS e US GAAP é esperada para o reconhecimento de receita, uma vez que os conceitos devem ser aplicados para transações similares em ambas as estruturas conceituais, mas algumas pequenas diferenças podem continuar a existir.

Conforme visto anteriormente, a aprovação desta norma poderá provocar significativas alterações no fluxo de receitas das entidades do setor de telecomunicações, conseqüentemente, na distribuição de dividendos, podendo dessa forma, afetar a avaliação do desempenho econômico da companhia, com reflexos no seu valor de mercado, bem como no custo de capital próprio e/ou de terceiros.

Verificou-se com este estudo, que o maior impacto com adoção do IFRS 15 reside no fato do aumento significativo da complexidade para reconhecimento das receitas, visto que o reconhecimento das receitas deverá contemplar uma análise profunda dos elementos do contrato com o cliente, para que todos os requerimentos previstos na norma sejam atendidos.

Neste contexto, torna-se igualmente evidente que a complexidade e a diversidade de modelos contratuais existentes, as necessidades de controle e as adaptações significativas que a diferença de tratamento contábil estabelece, serão objeto de estudos futuros sobre o tema.

Por fim, a nova norma trará o alinhamento global, em um ponto importante da informação contábil, ou seja, no reconhecimento de receitas de contratos com clientes. Como sugestão para pesquisas futuras, recomenda-se estudos que tratem do reconhecimento das receitas em outros setores econômicos, bem como trabalhos sobre a aplicação dessa nova forma de reconhecimento das receitas, quando a sua aplicação se iniciar de fato.



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

**XII SEGET**  
SIMPÓSIO DE EXCELENCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA  
TEMA 2015  
Otimização de Recursos e Desenvolvimento



## REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática** . 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

EY. **Aplicando as normas IFRS. IFRS 15 - Receita de Contratos com clientes. Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas.** Disponível em: <<http://www.ey.com.br>>. Acesso em: 31 jan. 2015.

GOMES, Amaro. **Revenue from Contracts with Customers. IX Seminário Internacional CPC Normas Contábeis Internacionais.** São Paulo, Dezembro, 2012. Disponível em: <<http://www.facpc.org.br/>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

*International Accounting Standards Board (IASB).* **Exposure Draft ED/2010/6: Revenue from contracts with costumers.** Londres, 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 19 nov. 2014.



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

**XII SEGET**  
SIMPÓSIO DE EXCELENCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA  
TEMA 2015  
Otimização de Recursos e Desenvolvimento



\_\_\_\_\_. *International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers*. Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

JUNIOR, Sérgio Jose Aguiar Teixeira. **Reconhecimento de receitas – Aspectos práticos. IX Seminário Internacional CPC Normas Contábeis Internacionais**. São Paulo, Dezembro, 2012. Disponível em: <<http://www.facpc.org.br/>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

KPMG. **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. 2014.

KPMG. **Wiley IFRS 2012: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**. Londres, 2012. Disponível em: <<http://www.kpmg.com>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

MARTINS, Eliseu. **Reconhecimento de receitas – Aspectos práticos. IX Seminário Internacional CPC Normas Contábeis Internacionais. Comentários**. São Paulo, Dezembro, 2012. Disponível em: <<http://www.facpc.org.br/>>. Acesso em: 20 fev. 2015.

MOTA, Renato Henrique Gurgel. NIYAMA, Jorge Katsumi. **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, maio/ago., 2012. Disponível em: <<http://www.atena.org.br>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

PINHAL, José Miguel Martins Pinho. **O Futuro da Contabilização do Rédito**. Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Lisboa, n. 56, p. 28 - p. 42, jan/mar., 2012. Disponível em: <<http://www.oroc.pt>>. Acesso em: 19 nov. 2014.

SILVA, Mariney Rodrigues Antunes da. COSTA, Simone Alves da. **Reconhecimento e evidenciação de Receitas pós-IFRS: um estudo no setor de telecomunicações. XI Congresso Virtual Brasileiro - Administração**. São Paulo, p. 14, Novembro, 2014. Disponível em: <<http://www.convibra.com.br/>>. Acesso em: 20 fev. 2015.