



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



# **IFRS 15 – RECEITA DE CONTRATOS COM CLIENTES E SEUS IMPACTOS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS EMPRESAS**

**GREGORI RANIERI KRIEGER MORA**  
**gregori.mora@hotmail.com**  
Fumec

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

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

**Resumo:** Este trabalho tem por objetivo a análise dos impactos advindos da publicação na norma IFRS 15 – Receita de contratos com clientes, no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e posterior divulgação da receita de uma entidade. O objetivo primordial da norma é determinar o momento e o valor pelo qual a receita deve ser reconhecida. Esta é baseada em um modelo de cinco etapas, onde a receita é reconhecida apenas quando há a transferência do controle dos bens ou serviços para o cliente, por um valor que a entidade entende ter direito a receber. A pesquisa realizada caracteriza-se quanto a seus objetivos, como uma pesquisa exploratória e, quanto a seus procedimentos e coleta de dados, como uma pesquisa bibliográfica. Através desta pesquisa, conclui-se que mudanças significativas nos aspectos operacionais das empresas serão requeridas, dentre as quais pode-se destacar (i) sistemas e processos internos; (ii) covenants bancários; (iii) KPIs; e (iv) habilidade de pagar dividendos, assim como será fundamental a comunicação entre as principais áreas da entidade afetadas pela norma.

**Palavras Chave:** Receita - Reconhecimento - IFRS - Norma -



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



## 1. INTRODUÇÃO

Considerada como um dos itens de maior relevância nas demonstrações contábeis, a receita tem sido utilizada pelos investidores como referência para o cálculo e também a análise dos mais variados indicadores de mercado. Por este motivo, seu correto reconhecimento e mensuração se tornam tão relevantes, visto impactarem diretamente o resultado das empresas.

A receita é um ponto de suma importância quando da mensuração do desempenho econômico de uma entidade, visto que a apuração do resultado líquido desta depende exclusivamente do equilíbrio entre suas despesas e receitas.

Emitida originalmente em 1982 e revisada em 1993, a IAS 18 – *Revenues* trata de uma das principais questões relacionadas ao tema, ou seja, o momento em que uma receita deve ser reconhecida. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis<sup>1</sup> emitiu no Brasil em 2009, o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, elaborado a partir do IAS 18, em vigor desde 2010 e que tem por objetivo principal determinar como a empresa deve mensurar, reconhecer e divulgar as informações relacionadas as receitas.

Entretanto, em meados de 2014, o Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade - *IASB*<sup>2</sup>, juntamente com o Comitê de Normas de Contabilidade Financeira dos EUA - *FASB*<sup>3</sup>, emitiu uma nova norma a respeito do reconhecimento de receitas, o IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes (*Revenue from contracts with customers*). Esta norma, que entrará em vigor em 2017, substituirá a maior parte das orientações atualmente existentes sobre o tema.

Sua aplicação se dará através de um modelo em cinco etapas que irão determinar quando e por qual valor a receita será reconhecida, levando em consideração que neste modelo, a receita é reconhecida quando há a transferência do controle dos bens ou serviços para o cliente, por um valor que a entidade entende ter direito a receber. Essa publicação está sendo considerada uma importante conquista para os órgãos normativos, uma vez que com sua emissão passará a existir apenas uma única norma versando sobre o tema do reconhecimento de receitas.

Dentre os objetivos desta publicação está trazer melhor comparabilidade e maior consistência nas práticas adotadas atualmente entre os diferentes setores, jurisdições e mercados e capitais, além de também sanar deficiências já constatadas nas atuais normas em vigor. Por sua vez, a unificação das normas vigentes em apenas uma publicação irá

---

<sup>1</sup> Comitê de Pronunciamentos Contábeis é uma entidade autônoma criada pela Resolução CFC nº 1.055/05 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.

<sup>2</sup> IASB - *International Accounting Standards Board* é uma entidade independente, do setor privado, formada em 2001 que desenvolve e aprova normas de padrões internacionais de contabilidade. Sediada em Londres, Inglaterra, é constituída por 16 membros e opera sob a supervisão da *IFRS Foundation*.

<sup>3</sup> FASB - *Financial Accounting Standards Board* é uma organização norte-americana sem fins lucrativos, criada em 1973 com o objetivo de trazer padronização, maior eficiência na economia e nas decisões tomadas pelas empresas, trazendo maior clareza nas informações divulgadas. É um órgão autorizado e reconhecida pela *SEC* (*Securities and Exchange Commission*).



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



minimizar a complexidade na aplicação das regras de reconhecimento da receita, com a redução, principalmente, das interpretações existentes somente o tema.

Apesar de nem todas as empresas serem afetadas pela nova norma, algumas empresas serão impactadas de maneiras diferentes a partir da aplicação desta nova norma, que exigirá mais estimativa e julgamentos se comparadas às atuais. Aquelas entidades que atualmente vendem produtos e serviços através de uma única nota fiscal ou aquelas envolvidas em grandes projetos sofrerão mudanças mais significativas, como por exemplo, as indústrias de construção, *software* e de telecomunicações.

Partindo desta constatação, o presente trabalho tem por objetivo o estudo da norma, levando em consideração as discussões, críticas e análises já divulgadas no mercado nacional e internacional, principalmente aquelas publicadas pelas grandes empresas de auditoria conhecidas mundialmente (*Big Four*<sup>4</sup>).

Este trabalho irá exemplificar e analisar os impactos que a emissão do IFRS 15 irá gerar em diferentes setores econômicos que serão afetados por conta de sua aplicação em 2017.

Está estruturado em introdução, referencial teórico, baseado nas publicações existentes sobre o tema, desenvolvimento, o qual tem por objetivo ilustrar a aplicação da norma e por fim, as considerações finais sobre o assunto em questão.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. CONVERGÊNCIA AO IFRS NO BRASIL

A convergência contábil mundial para a qual se caminhou nos últimos anos trouxeram inúmeras vantagens para as empresas e suas demonstrações financeiras, mas também um gama enorme de desafios a todo o mercado, principalmente aos contadores, auditores e órgãos reguladores, que com a promulgação da lei 11.638/07, viram o processo de conversão das normas contábeis adotadas no Brasil com o IFRS, ter início a partir de então (DELOITTE, 2008 p.2).

MARTINELLI (2015) esclarece que a nova Lei alterou uma série de dispositivos da conhecida Lei das Sociedades por Ações, ou como é oficialmente chamada, lei 6.404/76, demonstrando que não haveria mais retorno para esta transição no país, que culminou em 2010 com a aplicação obrigatória de todos os pronunciamentos contábeis emitidos até então. Foi neste mesmo ano que todas as empresas brasileiras tiveram que enfim se adaptar ao novo padrão contábil.

Entretanto, não se pode entender que a convergência das normais brasileiras ao IFRS seria somente uma questão de obrigatoriedade, DELOITTE (2014, p.2) comenta que acima de tudo, esta é uma oportunidade imensa do país se integrar à nova linguagem internacional da contabilidade, que, entre outros objetivos, favorecerá uma melhor leitura das demonstrações financeiras por parte dos investidores, dos órgãos reguladores internacionais, assim como de todos os demais agentes do mercado.

De acordo com EY (2010), a adaptação não foi nada fácil aos profissionais contábeis, visto que até então o sistema contábil do país sempre sofreu forte influência do ambiente fiscal, o qual por sua vez é baseado em regras bem definidas. Já o IFRS tem sua base

---

<sup>4</sup> *Big Four* é a nomenclatura utilizada para se referir às quatro maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo. Fazem parte deste seletto grupo as empresas Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG, PricewaterhouseCoopers e EY (antiga Ernst & Young).

alicerçada em princípios, dando ênfase na substância econômica da operação, assim como no exercício do julgamento. Importante salientar que, com a aplicação obrigatória dos CPCs em 2010, deixaram de existir diferenças significativas entre as normas nacionais e as internacionais.

Muitos são os benefícios dessa convergência das normas brasileiras ao IFRS, dentre as quais se destacam a comparabilidade das demonstrações financeiras em nível mundial, maior transparência e qualidade das informações divulgadas, confiabilidade, além da potencialização das ambições de crescimento internacional do Brasil (KPMG, 2008 p.6 e DELOITTE, 2008 p.3).

## 2.2. RECEITA – DEFINIÇÃO E RECONHECIMENTO

Muitas já foram as definições de receita com o passar dos anos, até se chegar ao conceito atual. Em 1982 quando a IAS 18 – *Revenues* foi originalmente publicada, sua definição de receita foi “a entrada bruta de caixa, recebíveis ou outras considerações decorrentes do curso das atividades normais da entidade em função da venda de produtos, da prestação de serviços e da utilização por terceiros de recursos da entidade geradores de juros, *royalties* e dividendos”.

EY (2010) observa que em 1993, quando da revisão da IAS 18, tentou-se criar uma ligação entre a norma revisada e o *Framework* conceitual, trazendo o conceito de receita para “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionado às contribuições dos proprietários”, sendo este também o conceito adotado pelo CPC 30 – *Receitas*, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2009, revisado em 2012 e em vigor atualmente.

A emissão do IFRS 15 trouxe novas exigências de divulgação, conforme aponta DELOITTE (2014, p.3), focando nos âmbitos quantitativos e qualitativos, com o objetivo principal de auxiliar *stakeholders*, analistas do mercado e demais usuários das demonstrações financeiras a compreender a natureza, o montante, o momento e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes.

Desta forma, a norma deixa claro que sua finalidade não é redefinir o conceito de receita, este já muito bem retratado pelo IAS 18 e conseqüentemente pelo CPC 30, mas sim determinar o momento adequado e o valor mais confiável possível pelo qual esta receita deve ser reconhecida.

Quando comparados os modelos de reconhecimento de receita das normas em vigências (IAS 18 e IAS 11) com a nova norma emitida (IFRS 15), tem-se as seguintes diferenças evidenciadas conforme detalhado a seguir:



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

FIGURA 1 – Modelo de reconhecimento da receita  
Fonte: PwC (2014, p.3)

### 2.3. A NOVA NORMA – IFRS 15

Emitida em conjunto pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (*IASB*) juntamente com o Comitê de Normas de Contabilidade Financeira dos EUA (*FASB*) em 28 de maio de 2014, o IFRS 15 – Receita de Contratos com Clientes (*Revenue from Contracts with Customers*) substituirá grande parte das normas em vigência que versam sobre o tema reconhecimento de receita em *IFRS - International Financial Report Standards* e *USGAAP - United States Generally Accepted Accounting Principles*. As normas e interpretações em IFRS em vigência que serão substituídas serão:

- IAS 18 – Receita
- IAS 11 – Contratos de Construção
- IFRIC 13 – Programas de Fidelização de Clientes
- IFRIC 15 – Contratos para Construção do Setor Imobiliário
- IFRIC 18 – Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes
- SIC 31 – Receita – Transações de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade.

De acordo com EY (2014, p.6), o IFRS 15 indica o tratamento contábil a ser utilizado para todas as receitas de contratos com clientes. As empresas que adotam contratos de fornecimento de bens e serviços junto a seus clientes deverão aplicar a norma, com exceção daqueles contratos que estejam inclusos no escopo de outras normas IFRS já emitidas. Existe também a previsão de um modelo para mensuração e reconhecimento de ganhos e perdas ocorridos na venda de determinados ativos não financeiros, como por exemplo, equipamentos e propriedades.

O *IFRS Foundation* (2014, p.6) em seu *IN5* informa que ambos os Comitês (*IASB* e *FASB*) decidiram desenvolver uma norma de receita conjunta com os objetivos de:

- i. Remover as inconsistências e deficiências percebidas nas normas existentes sobre reconhecimento de receitas;



- ii. Fornecer uma estrutura mais robusta para abordar questões sobre reconhecimento de receitas;
- iii. Aprimorar a comparabilidade das práticas de reconhecimento de receitas entre setores, entidades que operam nesses setores, jurisdições e mercados de capitais;
- iv. Reduzir a complexidade da aplicação das regras de reconhecimento de receitas, reduzindo o volume de normas e interpretações sobre o assunto; e
- v. Fornecer informações mais úteis para os usuários com base em novas exigências de divulgações.

A nova norma é aplicada a contratos relacionados a entrega de bens ou serviços para um cliente, exceto quando estes contratos envolvem os seguintes itens:

- arrendamentos mercantis;
- seguros;
- direitos ou obrigações que estão no âmbito da orientação de determinados instrumentos financeiros (ex. contratos de derivativos);
- garantias, exceto garantias de produtos ou serviços (somente para USGAAP); ou
- trocas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios que facilitam as vendas para clientes que não são parte desta troca.

Um contrato com um cliente pode estar parcialmente no alcance da nova norma e parcialmente no alcance de outra orientação contábil. Sendo assim, com o objetivo de apoiar o profissional contábil na definição sobre a aplicação ou não da IFRS 15, foi desenvolvido o fluxograma abaixo:

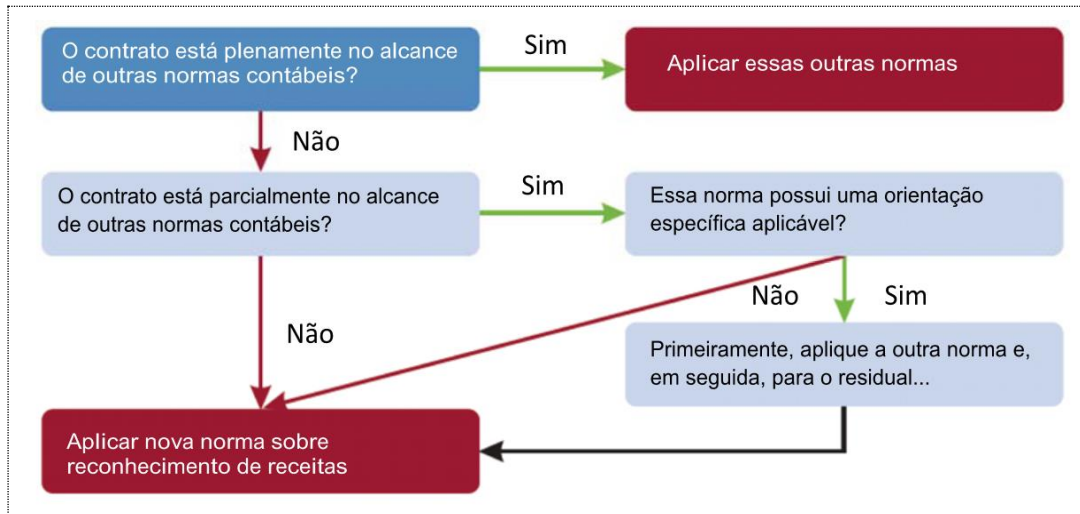


FIGURA 2 – Fluxograma de decisão para aplicação da IFRS 15  
Fonte: KPMG (2014, p.6)

KPMG (2014, p.2) adverte que esta nova norma trata de um dos mais importantes indicadores financeiros existentes - a receita - e será elegível a maioria das entidades que elaboram seus relatórios em *IFRS* ou *USGAAP*, afetando diferentes empresas de maneiras diferentes.

Alguns setores da indústria serão mais afetados que outros. De acordo com o modelo apresentado na norma, algumas etapas serão mais impactadas em comparação as práticas atuais de indústrias específicas, conforme apresentado abaixo:

	ETAPA				
	1	2	3	4	5
Aeroespacial e defesa	x		x		x
Administradores de fundos			x		
Montagem e construção			x		x
Fabricantes sob contrato					x
Saúde (EUA)	x		x		
Licenciadores (mídia, ciências biológicas, franquadoras)	x	x			x
Bens imóveis	x	x			x
Softwares		x		x	x
Telecomunicações (redes móveis, cabo)		x		x	

FIGURA 3 – Setores possivelmente afetados pela norma IFRS 15 por etapa.  
Fonte: (KPMG 2014, p3)

Apesar de a norma entrar em vigor apenas em 2017, poderá ser aplicada antecipadamente por aquelas empresas que atualmente reportam em *IFRS*. Esta aplicação antecipada, porém, não se aplica as empresas que reportam de acordo com as normas contábeis adotadas no Brasil (KPMG 2014, p.3). Contudo, importantes decisões relacionadas à transição para esta nova norma devem ser tomadas com antecedência, visando o desenvolvimento tempestivo de planos de ação e de implementação que sejam em seu tempo bem-sucedidos.

#### 2.4. O MODELO EM CINCO PASSOS E SUA APLICAÇÃO

A fim de determinar quando e por qual valor reconhecer a receita, as empresas passarão a aplicar um modelo de cinco etapas. Segundo KPMG (2014), este modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) uma entidade transfere o controle de bens ou serviços para os clientes, pelo valor que a entidade espera ter direito a receber.

Dependendo se determinados critérios são atendidos, a receita é reconhecida:

- I. com o passar do tempo, de uma forma a refletir o desempenho da entidade da melhor forma possível; e
- II. em um determinado momento, quando o controle do bem ou serviço é transferido para o cliente.

Os cinco passos que deverão ser aplicados de acordo com os princípios da *IFRS 15* estão descritos abaixo:

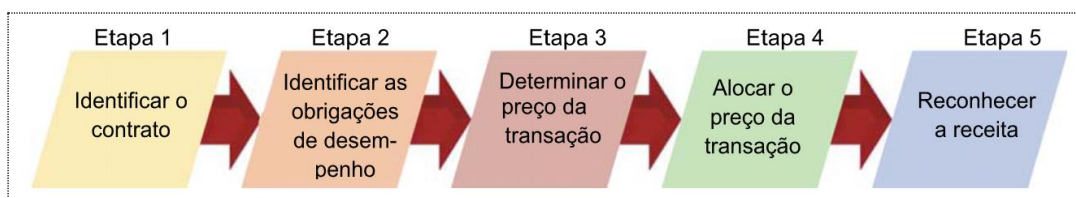


FIGURA 4 – Modelo padrão em cinco passos  
Fonte: KPMG (2014, p.3)

A norma descreve os princípios a serem aplicados pela entidade na mensuração e reconhecimento das receitas e seus respectivos fluxos de caixa. O princípio fundamental é que

a entidade reconhecerá a receita por um valor que reflita a contraprestação que ela espera receber pela transferência de bens ou serviços para um cliente (EY 2014, p.7).

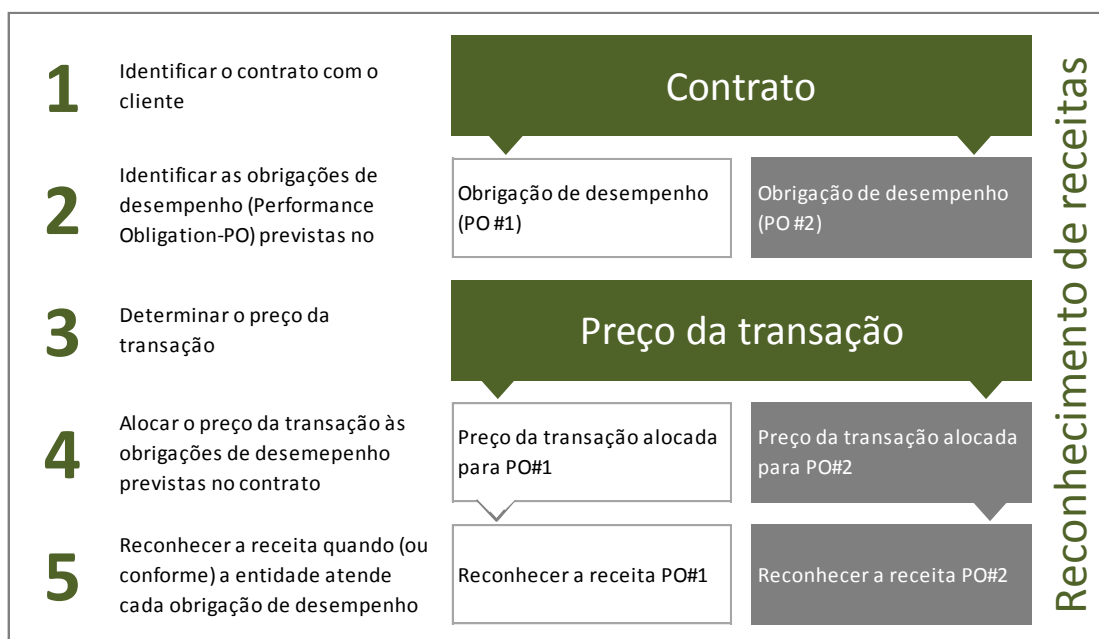


FIGURA 5 – Princípios da nova norma em cinco passos  
Fonte: (EY 2014, p.3)

### 3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente trabalho caracteriza-se, quanto a seus objetivos, como uma pesquisa exploratória e, quanto a seus procedimentos, como uma pesquisa bibliográfica. Já no âmbito da abordagem do problema, tipifica-se como uma pesquisa qualitativa.

Visto o pouco conhecimento e os escassos materiais publicados sobre o tema abordado, este trabalho está focado em assuntos que necessitam serem melhor esclarecidos ou explorados neste campo do conhecimento. Através desta pesquisa exploratória, conceitos preliminares sobre o tema foram estudados visando complementar questões não apreciadas de modo satisfatório previamente, conforme esclarece Beuren (2008, p.80).

Toda a coleta de dados foi realizada utilizando-se da pesquisa bibliográfica ou de fontes secundárias, valendo-se de uma gama de materiais que receberam análise mais aprofundada. Sendo assim, foram utilizados de forma mais usual, dados e informações publicadas em *sites*, tanto de empresas de auditoria que analisaram o tema em seus grupos de estudo internos, como dos órgãos reguladores no país e fora dele. O objetivo foi utilizar estas ferramentas como uma forma de auxiliar no processo de exame e análise da norma em questão.

As análises realizadas neste trabalho e o estudo da norma IFRS 15 tiveram como principal objetivo avaliar o impacto da implementação do modelo de 5 passos definidos na norma, em situações variadas nos principais segmentos afetados, assim como levantar os possíveis desafios que as empresas poderão enfrentar durante a aplicação deste novo padrão,



no que diz respeito a sua mensuração, reconhecimento e posterior divulgação em notas explicativas.

## **4. DESENVOLVIMENTO: EXEMPLIFICANDO A APLICAÇÃO DA NORMA**

### **4.1. Identificando o contrato com o cliente**

Para muitas empresas, a primeira etapa da aplicação da norma, qual seja identificar o contrato com o cliente, será relativamente simples e descomplicada, uma vez que o ponto chave será determinar quando um contrato passa a existir.

Contudo, para a realidade de outras empresas, entre elas as empresas de *softwares* e também de telecomunicação, esta tarefa irá demandar um significativo tempo de preparação e estudo, além de investimento em seus sistemas de processos e controles internos.

Os principais pontos que devem ser levados em consideração ao se iniciar a identificação dos contratos com clientes são a forma do contrato (verbal, escrito ou implícito), se o mesmo foi aprovado e se obrigações foram assumidas por ambas as partes.

A possibilidade de recebimento é o que direciona hoje as empresas a determinar se reconhecem ou não a receita. A partir da nova norma, o modelo de reconhecimento passa a ser o julgamento da entidade sobre a capacidade e a intenção do cliente de pagar o valor da contraprestação à qual ela tem direito.

### **4.2. Identificando as obrigações de desempenho**

De acordo com a norma, os contratos possuem compromissos de transferência de bens ou serviços para um determinado cliente. Entretanto, sendo esses bens ou serviços distintos, tais compromissos são definidos como obrigações de desempenho e devem ser contabilizadas separadamente.

Como exemplo, apresenta-se uma empresa desenvolvedora de *software* para o mercado varejista, a qual fecha um contrato com um cliente para a entrega de uma licença de um novo programa que está lançando no mercado. Junto com a licença, irá fornecer também treinamento, futuras atualizações de versão e suporte técnico, por um período de três anos. Sendo todos estes serviços opcionais ao cliente, e não incorporados ao contrato da licença. Entretanto, são esperadas atualizações regulares, uma vez que estas se tornam essenciais para o bom funcionamento do *software*. Já os treinamentos são padronizados para todos os produtos licenciados pela entidade. Neste caso, é possível a identificação de quatro tipos de bens e serviços: licença do *software*; treinamento; atualizações de versão; e suporte técnico. Em se tratando de bens e serviços distintos, conclui-se que a licença do *software* e as atualizações de versão formam apenas uma obrigação de desempenho, uma vez que o cliente não pode se beneficiar da licença por si só, pois as atualizações são indispensáveis para o correto funcionamento do sistema.

Por sua vez, uma empresa de construção civil que contrata diversos profissionais dedicados a fim de desempenharem tarefas administrativas relacionadas a um novo contrato com um cliente, não está transferindo bens ou serviços para seu cliente e este, por sua vez, não está recebendo nenhum benefício econômico por estas atividades. Logo, a realização deste trabalho não é considerada uma obrigação de desempenho.



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



### **4.3. Determinando o preço de transação**

É considerado como uma etapa importante neste modelo de reconhecimento de receita, pois esse valor é alocado às obrigações de desempenho identificadas e também reconhecido como receita à medida que essas mesmas obrigações sejam satisfeitas.

As considerações-chaves na determinação do preço de transação são os efeitos de qualquer contraprestação variável, o valor temporal do dinheiro, no caso de um componente de financiamento significativo existir, contraprestação não monetária e qualquer contraprestação paga ou a pagar para um cliente.

Dentro deste conceito, para melhor exemplificar, têm-se uma empresa de móveis que, incluída no escopo do IFRS 15, vende para um escritório de contabilidade um montante de R\$ 10.000 em produtos. Após a avaliação da capacidade de pagamento do cliente, a entidade espera conceder um abatimento de 10% sobre o preço cobrado, da mesma forma que já vinha fazendo historicamente. Pouco tempo depois, essa empresa de montagem e construção vende para outro escritório de contabilidade o mesmo montante de R\$ 10.000 em bens e espera receber o valor integral desta venda. Contudo, posteriormente ao analisar a situação financeira do cliente, descobre a probabilidade de receber apenas 90% do valor cobrado.

Analisando estes dois casos a luz da norma, conclui-se que apenas o primeiro caso se enquadra na determinação de preço de acordo com o IFRS 15, pois nesta situação a empresa antecipa a possibilidade de vir a receber uma quantia menor do que a prometida pelo cliente, e assim sendo, concede um desconto baseado em práticas de negócio passadas. No segundo caso, por sua vez, havendo evidências de que a receita já reconhecida não será cobrável, perdas do valor recuperável do ativo deverão ser reconhecidas separadamente como uma despesa no resultado do exercício da entidade.

### **4.4. Alocando o preço de transação às obrigações de desempenho**

Após determinar o preço de transação na etapa 3, esta próxima etapa especifica como o preço de transação deverá ser alocado entre as diferentes obrigações de desempenho identificadas na etapa 2.

Esta poderá ser uma das áreas de mudanças mais significativas para algumas das empresas afetadas pelo IFRS 15, visto que estas entidades precisarão considerar se seus atuais sistemas de processo estarão aptos para alocar o preço de transação de acordo com os requerimentos da norma.

Para ilustrar melhor esta etapa, apresenta-se uma empresa de telecomunicação que fechou um contrato de prestação de serviço de banda larga pelo período de um ano por R\$ 100 mensais. Como parte do contrato, esta empresa ofereceu ao cliente um desconto de 25% para adquirir também seus serviços de TV paga. Entretanto, no mesmo período lançou uma campanha publicitária em seu site oferecendo um desconto de 10% para qualquer nova adesão a seu serviço de TV paga por contratos de pelo menos 12 meses. O preço de venda individual para este serviço anual é de R\$ 2.000, pagos antecipadamente. A empresa estima também que exista uma probabilidade de 50% de que novos clientes optarão pela campanha e assume que não há elementos de financiamento significativos nestes contratos.

Aplicando os conceitos definidos na norma para esta etapa, o preço de transação que deveria ser alocado à obrigação de desempenho da TV paga seria de R\$ 133, calculado da seguinte forma:



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



#### **DADOS**

Serviço de banda larga anual – R\$ 1.200 (R\$ 100 x 12 meses)

Serviço de TV paga anual – R\$ 2.000

Desconto específico ao cliente – 25%

Desconto ao público em geral – 10%

Probabilidade de adesão – 50%

#### **CÁLCULO I**

Serviço de TV paga anual (x) Diferença entre desconto específico ao cliente e o desconto ao público em geral (x) Probabilidade de adesão

R\$ 2.000 (x) 15% (x) 50% = **R\$ 150**

#### **CÁLCULO II**

Serviço de banda larga anual (x) Cálculo I (/) Serviço de banda larga anual (+)

Cálculo I

R\$ 1.200 (x) R\$ 150 (/) R\$ 1.200 (+) R\$ 150 = **R\$ 133**

FIGURA 6 – Cálculo da alocação do preço de transação às obrigações de desempenho

A diferença entre o desconto específico ao cliente (25%) e o desconto ao público em geral (10%), foi de 15% e constitui um direito material, que deveria ser identificado como uma obrigação de desempenho separada. O preço de transação deveria ser alocado entre o serviço de banda larga e a opção de aquisição do serviço adicional de TV paga baseado em seu preço de venda individual. Como ocorre frequentemente, não houve preço de venda individual diretamente observável para este direito material, devendo a entidade então estimar seu preço de venda individual, que de acordo com o cálculo I seria de R\$ 150. O objetivo é refletir o desconto que o cliente poderia receber sem exercer a opção e a probabilidade dele exercer esta opção.

#### **4.5. Reconhecendo a receita quando a obrigação é satisfeita**

A etapa final é determinar, para cada obrigação de desempenho, quando a receita deve ser reconhecida, fato este que pode ocorrer em determinado período ou ao longo do tempo. Diferentemente do IAS 18, que distingue o reconhecimento da receita entre bens e serviços, o IFRS 15 não faz essa distinção, mas inclui orientações específicas e detalhadas de quando reconhecer uma receita em determinado período e quando reconhecê-la ao longo do tempo.

Importante ressaltar que controles, processos e sistemas internos da entidade necessitarão ser adequados a fim de atender aos novos critérios e possíveis mudanças no momento do reconhecimento da receita.



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



Com o objetivo de clarificar esta etapa da norma, supõem-se a existência de uma empresa franqueadora, que licenciou através de um contrato o direito de um franqueado de abrir uma loja em uma determinada capital brasileira. O franqueado utilizará o nome comercial da franqueadora e comercializará seus produtos por um período de 5 anos, além de pagar um honorário fixo de R\$ 75.000 de forma antecipada. Neste caso, o franqueado licenciou o acesso à propriedade intelectual do franqueador, pois o contrato exige que o franqueador mantenha a marca através de melhorias em seus produtos e também campanhas promocionais. Além disso, qualquer ação do franqueador tem impacto direto no franqueado, seja ele positivo ou negativo. E não menos importante, nenhuma dessas atividades transfere ao cliente um bem ou mesmo um serviço.

Através do estudo da norma e sua aplicação nesta etapa final, entende-se que o honorário fixo pago antecipadamente deve ser reconhecido ao longo do prazo de direito da franquia, ou seja, 5 anos.

#### **4.6. Custos do contrato**

Além das 5 etapas de reconhecimento de receita que o IFRS 15 apresenta, a norma também fornece instruções sobre a capitalização de custos incrementais na obtenção de um contrato e eventuais custos para cumprir um contrato.

O desafio na aplicação deste item está na avaliação por parte das empresas sobre as diferenças que possam existir entre suas atuais práticas e a orientação de custos advinda na nova norma. O desenvolvimento de novos controles e padrões internos podem vir a se fazer necessários no início da determinação do valor dos custos capitalizáveis após a adoção da norma.

Ilustra-se esta etapa com uma empresa que venceu uma licitação para asfaltar as ruas principais de um bairro em pleno desenvolvimento, assim como sua ligação ao centro da cidade. O contrato tem uma duração de 18 meses. A empresa, por sua vez, incorreu em alguns custos para obter este contrato, a saber: honorários de consultoria profissional de R\$ 8.000; bônus pago a equipe comercial pela vitória na licitação de R\$ 5.000; despesas de viagem e hospedagem de R\$ 6.000. O montante de R\$ 19.000 foi o total de custo incorrido apenas para a obtenção desta licitação.

Diante do exposto e de acordo com os requerimentos e orientações da norma, apenas os honorários de consultoria profissional especializada devem ser reconhecidas como um ativo pelos custos incrementais sob a óptica do IFRS 15, uma vez que a empresa espera recuperar esse custo através das cobranças futuras pelo serviço prestado. A empresa entende que o bônus pago à equipe comercial e os custos de viagem e hospedagem teriam sido incorridos independentemente de a licitação ter sido ganha ou não.

Importante salientar, entretanto, que como expediente prático, se a expectativa de duração do contrato for de um ano ou menos, os custos de aquisição podem ser reconhecidos como despesa em vez de capitalizados.

### **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Para algumas empresas, a norma irá requerer mudanças expressivas em seus sistemas ou até mesmo afetará significativamente outros aspectos operacionais, como por exemplo, controles e processos internos, *Key Performance Indicators (KPIs)*, planos de remuneração e de bônus, *Covenants* bancários, habilidade de pagar dividendos, impostos, entre outros. Desta



28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



forma, é indispensável que as entidades identifiquem tais impactos neste período inicial antes do início da vigência da norma.

Será necessário também que as empresas realizem uma análise histórica de seus contratos, principalmente se a adoção for pela opção da abordagem retrospectiva. Na abordagem de efeito cumulativo não há necessidade de comparabilidade, e, portanto, a adoção da nova norma se dará a partir da data de sua aplicação, sendo os ajustes reconhecidos nos lucros acumulados.

A comunicação com as principais áreas da entidade afetadas devem ser fortemente consideradas, o processo de implementação da norma deverá abranger áreas que muitas vezes não são facilmente identificáveis, como por exemplo, jurídico, *marketing*, vendas, departamento de informática, impostos, assim como a alta administração. Ressalta-se também a necessidade de divulgação aos investidores e demais *stakeholders*, os quais poderão demandar maiores esclarecimentos sobre o impacto da aplicação do IFRS 15.

O IAS 18 fornece orientações limitadas sobre tópicos importantes, tal como o reconhecimento da receita para contratos e múltiplos elementos. O IFRS 15, por sua vez, suprimirá esta deficiência, afetando diretamente o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de receita. Portanto, diante desta nova realidade, as empresas precisarão se preparar com antecedência para que a transição para a nova norma ocorra sem problemas, afinal, para alguns setores da economia essa implementação poderá ser bastante considerável.

Novas estimativas e alto grau de julgamentos serão exigidos com a aplicação da nova norma, sendo necessária sua constante atualização, o que determinará mais ajustes nas demonstrações financeiras, podendo afetar o valor e o momento de reconhecimento da receita.

Devido aos novos requisitos de divulgação e apresentação da norma, as empresas deverão identificar eventuais carências de informações entre o que atualmente está disponível e o que será necessário divulgarem. É aconselhável que as entidades realizem um exercício com o objetivo elaborar um modelo dessas divulgações e antecipar dificuldades e limitações de seus sistemas atualmente existentes.

Os efeitos da norma irão muito além do departamento financeiro e de contabilidade, afetando em algumas situações a forma como são atualmente estruturados e mantidos os relacionamentos com os clientes. O reconhecimento da receita deve estar alicerçado em práticas e políticas bastante estáveis, com o intuito principal de proporcionar bases sólidas para o futuro da entidade.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. *International Financial Reporting Standard 15: Revenue from Contracts with Customers*. Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.efrag.org>>. Acesso em: 28 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. *International Accounting Standard 18: Revenue*. Londres, 2014. Disponível em: <<http://www.ec.europa.eu>>. Acesso em: 28 mar. 2015.

\_\_\_\_\_. Pronunciamento Contábil 30: Receitas. Brasil, 2012. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 03 abr. 2015.

BEUREN, Ilse Maria (Organizadora). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BDO. *IFRS AT A GLANCE. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. Londres: Inglaterra, 2015.





28 · 29 · 30  
de OUTUBRO

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



**DELOITTE. Implementing IFRS 15 revenue from Contracts with Customers. A practical guide to implementation issues for the industrial products and services sector.** Londres: Inglaterra, 2015.

**DELOITTE. IFRS Learning: IFRS 15 Revenue.** Disponível em:  
<<http://www.deloitteifrslearning.com/ifrs.asp>>  
Acesso em 1 de maio de 2015.

**DELOITTE. O Brasil na convergência. Um guia prático para a adoção do IFRS.** São Paulo: Brasil, 2008.

**EY. Aplicando as Normas IFRS. IFRS 15: a nova norma para reconhecimento de receitas.** São Paulo: Brasil, 2014.

**EY; FIPECAFI. Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas Brasileiras.** 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

**EY. Nova norma para reconhecimento de receita.** São Paulo: Brasil, 2014.

**KPMG. IFRS em destaque 02/14: First Impressions. IFRS 15 – Receita de contratos com clientes.** São Paulo: Brasil, 2014.

**MARTINELLI. Adequação de IFRS.** Disponível em:  
<[http://www.martinelliauditores.com.br/solucoes\\_ifrs.php](http://www.martinelliauditores.com.br/solucoes_ifrs.php)>  
Acesso em 20 de abril de 2015.

**MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens, SANTOS, Ariovaldo dos, IUDÍCIBUS, Sérgio de. Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades.** 2ª edição. São Paulo: Editora Atlas, 2013.