



Políticas contábeis para reconhecimento de receitas em empresas do Setor de Telecomunicações.

Pavel Elias Zepeda Toro

UFPR – Universidade Federal do Paraná
levap15@gmail.com

Rayane Camila da Silva Sousa

UFPR – Universidade Federal do Paraná
rayanecamila.pi@gmail.com

Romualdo Douglas Colauto

UFPR – Universidade Federal do Paraná
rdcolauto.ufpr@gmail.com

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

23/05/2019

Aprovação:

05/06/2019

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Editor responsável pela edição do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

Resumo

O objetivo deste estudo descritivo consiste em apresentar as políticas contábeis utilizadas por empresas de capital aberto do setor de telecomunicações para o reconhecimento de receita de contratos com clientes. Participaram desse estudo exploratório de caráter qualitativo as empresas de capital aberto que divulgaram em suas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis no biênio 2017-2018, informações relacionadas ao reconhecimento de receitas de contratos com clientes. Tais escolhas refletem-se nas Políticas Contábeis selecionadas pelas empresas para dar transparência aos usuários externos da informação contábil sobre as etapas preconizadas no processo de adoção do CPC 47. Os achados não mostram convergência de políticas contábeis em todas as fases do reconhecimento de receitas de contratos com clientes: (1) para a fase da identificação dos contratos, as políticas contábeis não foram evidenciadas nas Notas Explicativas ou não ficam claras; (2) na fase de identificação da obrigação de desempenho, as empresas expuseram reconhecer receitas à medida que transferem bem ou o serviço ao cliente, normalmente esse momento coincide com a entrega do ativo; (3) para a fase de determinação do preço da transação, expressaram o preço de venda ser individual e definido internamente a partir dos preços praticados pela própria companhia ou com base no valor de mercado, ou ainda, utilizando contratos com características similares para determinar o preço de transação; (4) sobre a fase da alocação do preço de transação, uma das empresas expressou haver aceleração no reconhecimento das receitas e outra, que a receita total durante o contrato de prestação dos serviços não será alterada, tampouco provocará alterações no fluxo de caixa da Companhia; (5) na fase do reconhecimento dos ingressos, as empresas são unânimes em enfatizar que as receitas serão contabilizadas no momento da entrega em detrimento do momento da venda. Outro achado interessante refere-se a reportarem necessidade de sistemas de controles internos adequados para subsidiar a implementação do CPC 47.

Palavras-chave: Reconhecimento de Receitas. CPC 47. Políticas Contábeis. Telecomunicações. Empresas de Capital Aberto.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rc&c.v10i3.67036>

ACCOUNTING POLICIES FOR REVENUE RECOGNITION OF TELCOMS

ABSTRACT

The purpose of this descriptive study is to analyze accounting policies used for revenue recognition into contracts with customers at telecommunications listed companies, in the period of 2017-2018. Using the adoption of CPC 47 (IFRS 15), the sample of this qualitative exploratory study is composed by publicly held companies that disclosed related information in the notes at Financial Statements. Such choices reflect at Accounting Policies recognized by companies to provide transparency to accounting information's external users about the steps of such procedure. The study found that there was no convergence of accounting policies at all stages of the revenues recognition procedure: (1) at contracts identification, the accounting policies were not evidenced in the disclosure notes or it were not clear; (2) at performance obligation, companies disclosed the revenue recognition as transferred the service to the customer, usually when asset is delivered; (3) at the transaction price determination, the selling price were expressed individually and defined internally from those practiced by the company or based on the market value, or by using contracts with similar characteristics; (4) at transaction price allocation, one of the companies stated an acceleration in revenues recognition and another stated the total revenue during the contract will not change nor will alter the Company's cash flow; (5) at recognition revenue, companies are unanimous to recognize revenues at the delivery time rather than at sale time. At last, other interesting finding is the requirement for adequate internal control systems to support the CPC 47 (IFRS 15) implementation

Keywords: Revenue Recognition. CPC 47 (IFRS 15). Accounting Policies. TELCOMs. Publicly held companies.

1 Introdução

Em maio de 2014, o *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu a IFRS 15 que trata do reconhecimento de receitas em contratos com clientes. Esta norma substitui o IAS 18 e passou a ser aplicável a partir de 1º de janeiro de 2018 (Oncioiu & Tănase, 2016). Em dezembro de 2016, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis aprovou o Pronunciamento Técnico Contábil CPC 47 que trata do mesmo assunto. Este Pronunciamento foi convertido pela Comissão de Valores Mobiliários na Deliberação CVM 762 em 22 de dezembro de 2016. Esses ordenamentos estabelecem princípios a serem aplicados pelas empresas sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com clientes.

O presente trabalho discute como as normas internacionais de reconhecimento de receitas de contratos com clientes afetam as empresas do setor de telecomunicações que operam no Brasil. O princípio fundamental do Pronunciamento (CPC 47) consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços. A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar este pronunciamento.

Este novo regulamento substitui praticamente todas as normas e diretrizes existentes sobre o reconhecimento de receitas no Brasil, isto é, o CPC 17, CPC 30 e suas respectivas interpretações (CPC 47, 2016). Seu principal objetivo é a harmonização de procedimentos para registrar os compromissos das empresas em transferir bens ou serviços a clientes por um valor que reflita o que as entidades esperam ter direito em contrapartida desses bens ou serviços. A adoção da nova norma configura uma etapa importante em direção à convergência global na forma de reconhecimento das receitas, o qual representa um procedimento significativo na qualidade das demonstrações financeiras (Mota, Barros Campos, Niyama & Paulo, 2012).

O escopo do CPC 47 deve ser aplicado a todos os contratos de receita de atividades habituais dos negócios que uma entidade celebra com seus clientes. A expectativa é que a nova norma forneça um modelo

padronizado para o reconhecimento e mensuração de receitas de vendas derivadas para ativos não financeiros. A norma prevê que as empresas adotem um modelo dividido em cinco etapas, cujo objetivo é melhorar a comparabilidade da mensuração, reconhecimento e divulgação das receitas. Consequentemente, melhorando este processo, é possível também melhorar a qualidade das informações contábeis (Dani, Santos, Panucci Filho & Klann, 2017).

Nesse sentido, o Pronunciamento 47 busca remover as inconsistências e deficiências percebidas nas normas anteriormente existentes; fornecer uma estrutura mais robusta para abordar questões sobre o reconhecimento das receitas; melhorar a comparabilidade das práticas de reconhecimento de receitas entre as entidades, indústrias, jurisdições e mercados de capitais; fornecer informações mais úteis aos usuários com base em novas exigências de divulgação; simplificar a elaboração das demonstrações financeiras, reduzindo o número de normas e interpretações sobre o reconhecimento de receitas (CPC 47, 2016).

As entidades devem apresentar em suas Notas Explicativas as Políticas Contábeis adotadas e seus possíveis efeitos, tendo em vista que, estas agem nas demonstrações contábeis sob vários aspectos, como: o modo de classificação de itens da contabilidade; o momento do reconhecimento de receitas e despesas; o tempo de adoção de uma nova norma, entre outras (Costa, Silva & Laurencel, 2013). Assim, para alcançar qualidade nas Políticas Contábeis, é fundamental que a entidade atenda os critérios exigidos pelo CPC 23 - Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro (Ruberto & Alves, 2016).

Em relação às mudanças com a implementação do CPC 47 as entidades podem aplicar este pronunciamento por dois métodos: (i) retrospectivamente, a cada período anterior, apresentado de acordo com o CPC 23, sujeito aos expedientes práticos previstos pela norma; ou (ii) retrospectivamente, com efeito cumulativo da aplicação inicial deste pronunciamento, reconhecido na data da aplicação inicial (Tim, 2017). Configurando uma escolha contábil da entidade que afeta o nível de divulgação no momento da adoção de uma nova norma (Fields, Lys & Vincent, 2001).

De acordo com a Teoria das Escolhas Contábeis, toda decisão que tem como propósito influenciar o resultado da contabilidade de forma geral, isto é, tanto as demonstrações contábeis adequadas às normas, como as informações fiscais apresentadas pela entidade. A escolha de uma política contábil específica representa uma definição importante no processo de comunicação a entidade, já que a normatização da contabilidade afeta a qualidade e a quantidade das informações divulgadas, que por sua vez, tem consequências sociais e políticas (Fields, Lys & Vincent, 2001).

Em relação às políticas contábeis sobre o reconhecimento das receitas de contratos com clientes, as novas exigências para aumentar *disclosure* qualitativo e quantitativo visam ajudar os usuários das demonstrações financeiras a entender a natureza, o momento e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes (CPC 47, 2016). Nesse sentido, a presente investigação pretende responder ao seguinte problema: **quais políticas contábeis foram adotadas pelas empresas do setor de telecomunicações para o reconhecimento das receitas de contratos com clientes?** Portanto, o objetivo deste estudo descritivo consistiu em apresentar as políticas contábeis utilizadas por empresas de capital aberto do setor de telecomunicações para o reconhecimento de receita de contratos com clientes divulgadas nas Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis do biênio 2017-2018.

O estudo tem relevância porque o CPC 47 provocará alterações no padrão de mensuração, reconhecimento e apresentação do resultado de uma entidade. Portanto, sua implementação deve considerar tanto os efeitos dos mesmos sobre as informações financeiras, como sobre os negócios da entidade em geral. A nova norma afetará não só as grandes empresas, mas também as pequenas, pois o seu impacto acaba sendo transversal naquelas que transacionam contratos de receitas de longos prazos com clientes (Yokoi, 2015).

Os novos requisitos relacionados ao reconhecimento de receitas afetam diferentes empresas de diferentes maneiras. Empresas que comercializam produtos e serviços de forma unificada, na mesma operação, bem como organizações voltadas para grandes projetos, como empresas de telecomunicações, software,

engenharia, construção e incorporação imobiliária, estão entre as que podem sofrer alterações significativas no momento do reconhecimento da receita. Por outro lado, existem outras entidades para as quais os impactos podem não ser muito significativos (Cova, 2015).

Por se tratar de um regulamento recente, o assunto ainda é novidade no ambiente profissional e acadêmico. A partir do conhecimento de como as empresas do setor de telecomunicações definiram suas políticas contábeis para o reconhecimento de receitas pode-se dar luz ao *modus operandi* para empresas de outros setores. Acredita-se que ao entender como algumas empresas estão adotando as recomendações previstas no CPC 47, o estudo pode servir de base para estudantes, profissionais e pesquisadores da área de contabilidade financeira analisar as escolhas contábeis inerentes ao processo de aplicação desta norma, principalmente nesta fase inicial de adoção no Brasil.

Estudar o CPC 47 é importante no Brasil porque a nova norma é aplicável a receitas de contratos com clientes para todos os tipos de empresas e substitui todas as normas e interpretações até então existentes, inclusive às referentes aos Contratos de Construção; Programas de Fidelização de Clientes; Contratos para Construção do Setor Imobiliário; Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes; Transações de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade. Outro aspecto importante é que o CPC 47 foi baseado em princípios consistentes com as regras existentes aplicáveis a receitas, porém fornece mais orientações sobre sua aplicação. Nesse sentido o estudo atualiza a base conceitual sobre o reconhecimento de renda de contratos e serviços de longo prazo.

A literatura atual, em especial o CPC 30, não aborda as especificações de reconhecimento de prescrições em contratos para a prestação de serviços de longo prazo, portanto, este estudo ajudará a entender as lacunas teóricas existentes. Do ponto de vista prático, o trabalho mostra quais são as políticas contábeis reais adotadas pelas empresas brasileiras do setor de telecomunicações. Como a IFRS 15 ou CPC 47 apenas apresentam uma discussão conceitual e não mostra nenhum exemplo prático, o mapeamento das políticas contábeis adotadas por um grupo de companhias em 2017 e 2018 representa uma contribuição do estudo para o mercado de trabalho profissional.

2 Reconhecimento de receitas de contratos com clientes

Os esforços do IASB em conjunto com o FASB para a convergência da norma sobre o reconhecimento de receitas iniciaram com a publicação do Exposure Draft ED/2010/6 *Revenue from Contracts with Customer*. Em razão das discordâncias quanto ao reconhecimento de receitas entre esses órgãos, esse documento foi elaborado com a finalidade de harmonizá-los (Mota *et al.*, 2012). Com colaboração de diversos agentes econômicos o IASB emitiu em maio de 2014 a IFRS 15 (Tavares, Anjos, & Paulo, 2014; Oncioiu & Tănase, 2016).

De acordo com o CPC 47, as empresas podem aplicar a novo padrão por dois métodos: retrospectivo ou efeito cumulativo. Em relação ao método retrospectivo a entidade deve ajustar cada período retrospectivamente, conforme expresso no CPC 23 sobre Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro. Em relação ao efeito cumulativo, a norma deverá ser aplicada a partir de sua vigência sem informação comparativa (KPMG, 2018).

Segundo o CPC 47 (2016), a entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer uma obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo. Dessa forma, as entidades aplicam um modelo de cinco etapas para determinar quando reconhecer as receitas e por qual valor. O modelo especifica que as receitas devem ser reconhecidas quando (ou de acordo com) uma entidade transfere o controle de bens ou serviços para clientes, pelo valor que a entidade espera receber. Os passos estão descritos na Figura 1.

Figura 1: Etapas do Modelo Conceitual

Etapas	Descrição das Etapas
Primeira	Identificação do contrato celebrado com o cliente
Segunda	Identificação e segregação das obrigações de desempenho assumidas no contrato
Terceira	Determinação do preço da transação
Quarta	Atribuição do preço da transação entre as diferentes obrigações de desempenho identificadas
Quinta	Reconhecimento da receita quando a entidade satisfizer cada obrigação de desempenho assumida no contrato.

Fonte: Adaptado do CPC47 (2016)

Na fase da **Identificação do Contrato Celebrado com o Cliente**, a entidade deve verificar se um contrato com o cliente atende os seguintes critérios: (i) as partes do contrato aprovaram o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estão comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações; (ii) a entidade pode identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos; (iii) a entidade pode identificar as condições de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos; (iv) o contrato tem uma substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade sejam modificados como resultado do contrato); (v) é provável que a entidade receba a contraprestação a que terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos para o cliente (CPC 47, 2016).

Ao avaliar se a possibilidade de receber o valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar o valor da contraprestação quando devida. O valor da contraprestação ao qual a entidade tem direito pode ser menor que o preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, uma vez que a entidade pode oferecer ao cliente uma concessão de preço (CPC 47, 2016).

Na fase da **Identificação da Obrigação de Desempenho**, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente: (a) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou (b) série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente (CPC 47, 2016).

O CPC 47 (2016) expõe que um contrato com cliente declara expressamente os bens ou os serviços que a entidade promete transferir ao cliente. Contudo, as obrigações de desempenho identificadas no contrato com o cliente podem não estar limitadas aos bens ou serviços que são expressamente declarados nesse contrato. Isso ocorre porque um contrato com cliente pode incluir também promessas que sejam sugeridas pelas práticas de negócios usuais, políticas publicadas ou declarações específicas da entidade se, no momento da celebração do contrato, essas promessas criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transfira bem ou serviço ao cliente.

Segundo Cova (2015), nesta etapa faz-se necessário que as organizações identifiquem cada promessa de entregar um bem ou prestar um serviço em contrato com um cliente. Uma promessa constitui obrigação de desempenho se o bem ou serviço prometido for distinto. Para a caracterização de um bem ou serviço prometido distinto, faz-se necessário o atendimento dos dois critérios: (1) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço por conta própria ou juntamente com outros recursos que estão prontamente disponíveis para ele; (2) a promessa da entidade de transferir o bem ou serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato.

Para **Determinação do Preço da Transação a entidade** deve identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos. Assim, a entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas comerciais usuais para determinar o preço da transação. O preço da transação é o valor da contraprestação que a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo as quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas). A consideração prometida no contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos (CPC

47, 2016). Nesse sentido, Cova (2015, p.53) menciona que para operacionalizar a etapa 3 do CPC 47 uma entidade deve considerar os seguintes fatores:

- (i) Valor de contraprestação variável (e o fator limitante): trata-se da consideração do risco de estorno da receita ao determinar qual o nível de valor de contraprestação variável incluir no preço da transação.
- (ii) Componente de financiamento significativo: refere-se a contratos com um componente de financiamento significativo, no qual a entidade ajusta o valor prometido da contraprestação para refletir o valor do dinheiro no tempo.
- (iii) Contraprestação não monetária: a contraprestação não monetária deve ser mensurada ao valor justo, se razoavelmente estimável. Caso contrário, uma empresa deve empregar o preço de venda independente do bem ou serviço que foi prometido em troca da contraprestação não monetária.
- (iv) Contraprestação a pagar a um cliente: trata-se da determinação acerca de a contraprestação devida a um cliente constituir-se em uma redução do preço da transação, um pagamento de um bem ou serviço distinto, ou uma combinação de ambos.

Quanto a **Alocação do Preço da Transação a Obrigação de Desempenho**, o CPC 47 (2016) menciona que a entidade deve registrar um preço da transação a cada obrigação de desempenho (bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Para Cova (2015, p.53), em regra, as empresas alocam o preço de transação para cada obrigação de desempenho na proporção do seu preço de venda independente. A melhor evidência da existência do preço de venda independente consiste na verificação de um preço observável de vendas independentes desse bem ou serviço para clientes em situação semelhante. O autor explica que se o preço de venda independente não for diretamente observável, as entidades devem usar uma das seguintes formas para estimá-lo: (a) avaliar o mercado no qual elas vendem bens ou serviços e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar; (b) prever os custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou (c) subtrair a soma dos preços de venda independentes observáveis de outros bens ou serviços no contrato do valor total da transação.

Por fim, a empresa deve **Reconhecer a Receita** no momento em que (ou à medida que) a empresa venha cumprir uma obrigação de desempenho, ou seja, quando transfere o controle de um bem ou serviço para um cliente.

Os novos procedimentos para reconhecimento de receitas requerem a existência de um contrato que mostre os direitos e obrigações exigidos entre as partes contratantes. Esse padrão estabelece critérios que devem ser atendidos com rigor, pois considera que as empresas possuem diferentes clientes que contratam bens e serviços com especificidades, ou seja, considera que uma empresa deve olhar para os diferentes tipos de contratos celebrados em suas atividades ordinárias (EY, 2014). Assim, a entidade terá de avaliar a natureza das suas obrigações de desempenho e realizar uma análise detalhada dos termos contratuais, considerando o que é legalmente aplicável na sua jurisdição (CPC 47, 2016).

Os processos contábeis e controles internos devem ser revisados e as entidades podem precisar de processos para capturar novas informações em sua origem, por exemplo, a gestão executiva, operações de vendas, marketing e desenvolvimento de negócios precisam ser documentados adequadamente, especialmente em termos de estimativas e julgamentos. As entidades também podem precisar reconsiderar seus controles internos para garantir a integridade e precisão das informações (Deloitte, 2014).

As empresas deverão preparar novos mecanismos para evidenciação de informações financeiras aos usuários externos; tarefa que pode ser longa e necessita que as empresas capturem informações de forma incremental ou que alterem seus sistemas de informações contábeis. As entidades também devem se comunicar com as partes interessadas de forma mais clara. Investidores e outras partes interessadas podem desejar entender o impacto do novo padrão no negócio como um todo, assim como o efeito da norma sobre os resultados financeiros ou seus custos de implementação (CPC 47, 2016).

3 Procedimentos Metodológicos

A presente investigação se caracteriza como exploratória uma vez que consiste em mostrar as Políticas Contábeis por empresas de capital aberto do setor de telecomunicações para o reconhecimento de receita de contratos com clientes de acordo com o CPC 47. Em específico, busca-se evidenciar as escolhas contábeis relacionadas ao reconhecimento de receitas de contratos com clientes. Tais escolhas refletem-se nas Políticas Contábeis selecionadas pelas empresas para dar transparência aos usuários externos da informação contábil sobre as etapas preconizadas no processo de adoção do CPC 47. Além da pesquisa de cunho bibliográfico, o estudo necessitou das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis, por isso, quanto aos procedimentos se enquadra como Pesquisa Documental. As empresas envolvidas no estudo são obrigadas a divulgar as Demonstrações Contábeis e as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis no site da B³ Brasil, Bolsa e Balcão, pois estas empresas são de capital aberto e possuem compromisso com os usuários externos da Contabilidade em dar maior transparência às suas ações. Assim, ressaltamos que todas as informações declarativas neste artigo são públicas.

Participaram do estudo todas as empresas de Capital Aberto do Setor de Telecomunicações que possuem ações negociadas na B³ em 2017. Assim, as empresas investigadas foram: TIM PARTICIPAÇÕES S.A, TELEFÔNICA BRASIL S.A, TELEBRÁS S.A, OI S/A E ALGAR S.A.

Foram investigados os dispositivos legais adotados pela legislação brasileira e suas implicações para as empresas de telecomunicações no Brasil. As informações necessárias para responder à questão de pesquisa foram analisadas de forma qualitativa. De acordo com Godoy (1995) a abordagem qualitativa, enquanto exercício de pesquisa, não se apresenta como uma proposta rigidamente estruturada, ela permite que a imaginação e a criatividade levem os investigadores a propor trabalhos que explorem novos enfoques.

Para estruturar esta pesquisa qualitativa foi realizada uma leitura sistemática nas Notas Explicativas das empresas acima relacionadas com o objetivo de encontrar descrições de Políticas Contábeis adotadas pelas empresas no biênio 2017-2018.

4 Apresentação e Análise dos Resultados

Inicialmente são consolidadas algumas especificidades das normas ressaltadas pelas empresas do setor de telecomunicações em suas Notas às Demonstrações Contábeis. Após, as Políticas Contábeis foram segregadas de acordo com as cinco etapas preconizadas pelo modelo conceitual de reconhecimento de receita constante Pronunciamento CPC 47.

4.1 Especificidades Apontadas pelas Empresas do Setor de Telecomunicações em suas Demonstrações Contábeis

Para as empresas do setor de telecomunicações, na data da adoção e início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de desempenho cada promessa de transferir ao cliente: (i) bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto; ou (ii) Série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente. Bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se ambos os critérios a seguir forem atendidos: (a) o cliente pode se beneficiar do bem ou serviço, seja isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente (ou seja, o bem ou o serviço é capaz de ser distinto); e (b) a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente é

separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato. Ou seja, o compromisso para transferir o bem ou o serviço é distinto dentro do contexto do contrato (Tim, 2017).

De acordo com o CPC 47, para os pacotes que combinam vários produtos ou serviços de rede fixa, móvel, dados, internet ou televisão, a receita total será alocada a cada obrigação de desempenho com base em seus preços de venda independentes em relação à contraprestação total do pacote e será reconhecida quando (ou assim que) a obrigação for satisfeita, independentemente de haver itens não entregues. Isso difere da contabilização atual onde a parcela da contraprestação total que depende da entrega de elementos não entregues não é alocada para os elementos entregues. Consequentemente, quando os pacotes incluem um desconto no equipamento, a adoção desses novos requisitos resultará em um aumento das receitas reconhecidas pela venda de celulares e outros equipamentos, geralmente reconhecidos após a entrega ao cliente final, em detrimento da receita do serviço em curso ao longo de períodos subsequentes. Na medida em que os pacotes são comercializados com desconto, a diferença entre a receita da venda de equipamentos e a contraprestação recebida do cliente antecipadamente será reconhecida como um ativo contratual na demonstração da posição financeira (Telefônica, 2017).

A Companhia Telefônica (2017) expressa em suas Notas Explicativas que de acordo com a política contábil atual, todas as despesas diretamente relacionadas com a obtenção de um contrato (comissões de vendas e outros custos de aquisição de terceiros) são contabilizadas quando incorridas. No entanto, a norma IFRS 15 exige o reconhecimento de um ativo para esses custos que são incrementais para obter um contrato e que devem ser recuperados e sua posterior amortização no mesmo período que a receita associada a esse ativo. Da mesma forma, certos custos de cumprimento do contrato, que atualmente são contabilizados quando incorridos, serão diferidos de acordo com a IFRS 15, na medida em que eles se relacionem com obrigações de desempenho que estão satisfeitas ao longo do tempo.

Os critérios previstos no CPC 47 a distinção entre agente e principal baseiam-se no conceito de transferência de "controle" que pode diferir da noção atualmente aplicada de transferência de "riscos e benefícios". Em função disso, companhia Telefônica (2017) menciona que com a adoção do CPC 47, a Companhia passará a registrar a receita da venda de aparelhos aos *dealers* no momento da sua entrega e não no momento de sua venda ao cliente final. O Pronunciamento estabelece requisitos mais detalhados sobre como contabilizar as modificações do contrato. Certas mudanças devem ser contabilizadas como uma alteração retrospectiva (ou seja, como continuação do contrato original), enquanto outras modificações devem ser consideradas prospectivamente como contratos separados, como o final do contrato original e a criação de um novo (Telefônica, 2017).

4.2 Descrição das Políticas Contábeis nas Notas Explicativas

A Companhia Tim Participações S.A decidiu adotar o CPC 47 de forma retrospectiva, com efeito cumulativo da aplicação inicial reconhecido na data da aplicação inicial desde janeiro de 2017. Atualmente, a Companhia oferece pacotes comerciais que combinam basicamente equipamentos ou aparelhos celulares com serviços de telefonia fixa ou móvel, sendo, a receita total de serviços, reconhecida contabilmente de forma separada de acordo com sua natureza e com base em seus respectivos valores justos. Na Figura 2 apresentam-se as principais políticas adotadas pela empresa Tim Participações S.A para a adoção do CPC 47 nos anos de 2017 e 2018.

Figura 2: Políticas da Companhia Tim Participações S.A 2017-2018

ETAPAS E DESCRIÇÃO DAS POLÍTICAS CONTÁBEIS
<p>IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO A Companhia realizou um extenso trabalho de revisão de todas as ofertas comerciais em vigor de modo a identificar as principais cláusulas contratuais e elementos presentes nos contratos que possam ser relevantes na adoção da nova norma contábil.</p>
<p>IDENTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO A Companhia verificou que praticamente existem duas obrigações de desempenho: (I) venda e/ou aluguel de equipamentos ou aparelhos celulares; e (II) prestação de serviços de telefonia fixa ou móvel e banda larga (internet). Portanto, a Companhia reconhecerá as receitas quando, ou à medida que satisfizer à obrigação de desempenho ao transferir o bem ou o serviço prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando ou à medida que o cliente obtiver o controle desse ativo, que é o momento da entrega.</p>
<p>DETERMINAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO O preço de venda individual foi definido internamente pela Companhia a partir dos preços de venda praticados pela Companhia ou do mercado, além do preço de contrato onde esse preço seria similar para outros contratos com características similares.</p>
<p>ALOCÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO A adoção da nova norma de receita trouxe em alguns casos a aceleração no reconhecimento das receitas de vendas de equipamentos e/ou aparelhos celulares, que são geralmente reconhecidas no momento da transferência do controle ao cliente, basicamente em decorrência da alocação do desconto entre as obrigações de desempenho na venda de planos que tenham serviço mais equipamento/aparelho. A diferença entre os valores contábeis das vendas desses equipamentos e/ou celulares e o valor recebido do cliente é reconhecido como um ativo e/ou passivo contratual no início do contrato. Enquanto que as receitas de serviços de telefonia são reconhecidas no resultado pelo seu valor contábil após a alocação do preço da transação, e à medida que o serviço for prestado mensalmente.</p>
<p>RECONHECIMENTO DOS INGRESSOS A receita de venda de aparelhos aos parceiros comerciais está sendo contabilizada no momento de sua entrega física ao parceiro, líquida de descontos, e não no momento da venda ao cliente final, pois a Companhia não detém qualquer controle sobre o produto vendido.</p>

Fonte: Adaptado das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 2017-2018.

Em relação às Políticas Contábeis da Companhia Telefônica Brasil S.A, de acordo com as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis de 2017 e 2018, a empresa expõe que o processo de implementação dos novos requisitos envolve a introdução de modificações nos sistemas de informação atuais, a implementação de novas ferramentas de TI e mudanças nos processos e controles de todo o ciclo de receita na Companhia. Expõe que este processo implica um alto grau de complexidade devido a fatores como um grande número de contratos, inúmeros sistemas de fontes de dados, bem como a necessidade de fazer estimativas complexas.

Para o ano 2017, a Companhia Telefônica Brasil S.A estimou que a adoção dos novos requisitos de reconhecimento de receita no patrimônio da Companhia deverá resultar em um aumento nos lucros acumulados R\$156 milhões, antes de impostos diferidos, sendo os impactos mais significativos devido às mudanças introduzidas pela nova norma (Telefônica, 2017). Na Figura 3 apresentam-se as principais políticas adotadas pela empresa Telefônica Brasil S.A para a adoção do CPC 47 nos anos de 2017-2018.

Figura 3: Políticas da Companhia Telefônica Brasil S.A 2017-2018

ETAPAS E DESCRIÇÃO DAS POLÍTICAS CONTÁBEIS
<p>IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO As Notas Explicativas não detalham os procedimentos para identificação dos contratos. Há uma menção de que a Companhia aplicou os requisitos da norma para grupos de contratos com características semelhantes, uma vez que, para os grupos identificados, os efeitos não diferem significativamente de uma aplicação em contrato por contrato.</p>
<p>IDENTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO As Notas Explicativas não detalham os procedimentos para identificação da obrigação de desempenho.</p>

ETAPAS E DESCRIÇÃO DAS POLÍTICAS CONTÁBEIS
<p>DETERMINAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO</p> <p>As receitas totais dos pacotes que combinam vários produtos ou serviços de rede fixa, móvel, dados, internet ou televisão, passaram a serem alocadas a cada obrigação de desempenho com base em seus preços de venda independentes em relação à contraprestação total do pacote, sendo reconhecida quando (ou assim que) a obrigação for satisfeita, independentemente de haver itens não entregues.</p> <p>Quando os pacotes incluem um desconto no equipamento, há um aumento das receitas reconhecidas pela venda de celulares e outros equipamentos, em detrimento da receita do serviço em curso ao longo de períodos subsequentes. Na medida em que os pacotes são comercializados com desconto, a diferença entre a receita da venda de equipamentos e a contraprestação recebida do cliente antecipadamente é reconhecida como um ativo contratual na demonstração da posição financeira.</p>
<p>ALOCAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO</p> <p>Há menção apenas sobre custos incrementais para obtenção de um contrato. Os custos incrementais relacionados com a obtenção de um contrato (comissões de vendas e outros custos de aquisição de terceiros) são contabilizados como despesas antecipadas e amortizados no mesmo período que a receita associada a este ativo. Da mesma forma, certos custos de cumprimento do contrato, também são diferidos na medida em que eles se relacionem com obrigações de desempenho que estão satisfeitas ao longo do tempo.</p>
<p>RECONHECIMENTO DOS INGRESSOS</p> <p>A receita de venda de celulares e outros equipamentos a dealers é contabilizada no momento de sua entrega e não no momento de sua venda ao cliente final, por não existir qualquer obrigação de desempenho após a entrega aos dealers.</p>

Fonte: Adaptado das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 2017-2018.

No que diz respeito à Companhia Oi S.A há menção que a entidade reconhece o montante da receita refletindo a contraprestação que ela espera receber em troca do controle dos bens e serviços. Explica que a norma se baseia no princípio de que a receita seja reconhecida quando o controle de um bem ou serviço é transferido a um cliente, assim, o princípio de controle substitui o princípio de riscos e benefícios. A empresa expõe ainda que a nova norma passa a ser aplicável para períodos anuais iniciados em ou após 1º de janeiro de 2018. Na Figura 4 apresentam-se as principais políticas adotadas pela empresa Oi S.A.

Figura 4: Políticas da Companhia Oi S.A 2017-2018

ETAPAS E DESCRIÇÃO DAS POLÍTICAS CONTÁBEIS
<p>IDENTIFICAÇÃO DO CONTRATO</p> <p>As Notas Explicativas não detelham os procedimentos para identificação dos contratos.</p>
<p>IDENTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO</p> <p>As Notas Explicativas expressam que a Companhia oferece aos seus clientes, que estão em determinado pacote de serviços ou ainda em determinados contratos de mobilidade aparelhos com desconto. Como o equipamento (aparelho celular) não é condição essencial para prestação do serviço e não há qualquer customização por parte da Companhia para oferecer o serviço através de determinado aparelho. Assim, a Companhia considera tal venda como uma obrigação de desempenho distinta.</p>
<p>DETERMINAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO</p> <p>Expõe que de acordo com o IFRS 15 é devido realizar a alocação do desconto entre as obrigações de desempenho na venda de planos e no contrato de mobilidade e a receita de aparelhos deve aumentar pelo reconhecimento das receitas de vendas de aparelhos celulares, no momento da transferência do controle do bem ao cliente, enquanto as receitas de serviço devem ser reduzidas ao longo da transferência do serviço prometido.</p>
<p>ALOCAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO</p> <p>A receita total durante o contrato de prestação dos serviços não será alterada e não haverá alteração também no processo de faturamento com os clientes e tampouco no fluxo de caixa da Companhia.</p>
<p>RECONHECIMENTO DOS INGRESSOS</p> <p>A empresa considera que as taxas de habilitação/instalação cobrada aos clientes no momento da assinatura do contrato não são restituíveis e se referem à atividade que a Companhia é obrigada a empreender na celebração do contrato. Expõe que essa atividade não resulta na transferência de bem ou serviço prometido ao cliente e não é considerada uma obrigação de desempenho distinta, a receita deve ser registrada em conjunto com a receita da referida prestação do serviço, deve ser diferida e reconhecida ao resultado ao longo do período do contrato.</p>

Fonte: Adaptado das Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis 2017-2018.

Quanto a Companhia Telebrás S.A as Notas Explicativas apenas mencionam que nova norma é aplicável desde 1º de janeiro de 2018 e que traz os princípios que uma entidade aplicará para determinar a mensuração da receita e quando ela deverá ser reconhecida. De acordo com as Notas Explicativas, a Administração avaliou os princípios e alterações introduzidas pela nova norma e concluiu que sua adoção não trará impactos para a companhia em relação à época para o reconhecimento da receita de contratos com clientes, bem como sua mensuração, apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras (Telebrás, 2017; 2018).

As Notas Explicativas também expressam que a Companhia não identificou efeitos significativos da adoção desta norma nas Demonstrações Contábeis, uma vez que, as receitas provenientes de contratos com clientes já são registradas deduzidas de descontos comerciais, bonificações concedidas e outras deduções similares. Expõe que adicionalmente, não foram identificados impactos decorrentes de possível alteração do momento de reconhecimento da receita, dado que o controle e todos os direitos e benefícios decorrentes da prestação dos serviços da Sociedade fluem para o cliente no momento da realização da transação ou na auferição do benefício do próprio serviço (Telebrás, 2017;2018).

A Companhia Algar Telecomunicações S.A menciona que as receitas estão reconhecidas pelo montante que é recebível, sem a alocação de serviços ou descontos adicionais. Segundo a IFRS 15, esse critério não será mais aplicado. O impacto sobre o relatório de receita se verifica quando a Companhia vende produtos com descontos adicionais e/ou subsídio de aparelhos juntamente com os contratos de serviços. A receita alocada ao equipamento será reconhecida no início do contrato, quando o controle do aparelho for transferido para o cliente. O subsídio na venda do aparelho será refletido no balanço patrimonial como um ativo contratual e os descontos adicionais serão registrados como um passivo contratual.

Expõe ainda que certos custos incorridos em contratos com clientes, dentre eles a taxa de instalação, em comodato de equipamentos, será diferidos e amortizados ao longo da receita relativa ao contrato, o que poderá ocasionar postergações de algumas comissões pagas. No modelo atual, esses custos são reconhecidos quando incorridos. O impacto das mudanças acima nos segmentos reportava da Companhia, dependerá, em grande parte, do volume de descontos concedidos aos clientes, em bens e serviços e deverá implicar aumento do lucro bruto registrado no início de contratos com clientes, ocorrendo uma redução durante o restante do contrato. No entanto, essas diferenças temporárias não afetarão o lucro bruto total reportado para um contrato de cliente durante a sua vigência (Algar, 2017;2018).

A empresa expressa que de acordo com as análises realizadas até o momento da conclusão dessas demonstrações financeiras a Companhia estima que as mudanças contábeis trazidas pela norma, não terão impactos significativos. Explica que a adoção da IFRS 15 pode ocorrer de forma totalmente retrospectiva, exigindo a atualização dos períodos comparativos apresentados nas demonstrações financeiras, ou com o impacto retrospectivo cumulativo aplicado como ajuste ao patrimônio líquido na data de adoção. Quando aplicada essa última abordagem, será necessário divulgar o impacto em cada item de linha nas demonstrações financeiras no período de relatório. A Companhia finaliza expressando que refletirá o impacto acumulado da IFRS 15 no patrimônio na data da adoção (Algar, 2017;2018).

5 Considerações finais

No Brasil, a norma correspondente a IFRS 15 é o pronunciamento técnico CPC 47, aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários-CVM por meio da Deliberação 762/16 e pelo Conselho Federal de Contabilidade-CFC-NBC TG 47/16. Estudos sobre IFRS 15 são fundamentais no Brasil porque a nova norma que entrou em vigor 2018 aplicável a receitas de contratos com clientes para todos os tipos de empresas e substitui todas as normas interpretações que tratam de receita, de Contratos de Construção, Programas de Fidelização de Clientes, Contratos para Construção do Setor Imobiliário, Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes e Transações de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade.

Nesse sentido, o objetivo do estudo consistiu em mostrar quais políticas contábeis foram adotadas por empresas de capital aberto do setor de telecomunicações para o reconhecimento de receita de contratos com clientes de acordo com o CPC 47. As empresas analisadas de forma exploratório e qualitativa foram: Tim Participações S.A.; Telefônica Brasil S.A.; Telebrás S.A.; Oi S.A e Algar Telecomunicações S.A.

Em relação ao modelo de cinco passos, das cinco empresas analisadas no setor de telecomunicações, apenas as empresas Tim Participações S.A, Telefônica e Oi S.A fizeram divulgações detalhadas das Políticas Contábeis adotadas para as cinco etapas do modelo prescrito no CPC 47. Os achados não mostram convergência de políticas contábeis em todas as fases do reconhecimento de receitas de contratos com clientes: para a fase da identificação dos contratos, as políticas contábeis não foram evidenciadas nas Notas Explicativas ou não ficam claras; na fase de identificação da obrigação de desempenho, as empresas expuseram reconhecer receitas à medida que transferem bem ou o serviço ao cliente, normalmente esse momento coincide com a entrega do ativo; para a fase de determinação do preço da transação, expressaram o preço de venda ser individual e definido internamente a partir dos preços praticados pela própria companhia ou com base no valor de mercado, ou ainda, utilizando contratos com características similares para determinar o preço de transação; sobre a fase da alocação do preço de transação, uma das empresas expressou haver aceleração no reconhecimento das receitas e outra, que a receita total durante o contrato de prestação dos serviços não será alterada, tampouco provocará alterações no fluxo de caixa da Companhia; na fase do reconhecimento dos ingressos, as empresas são unânimes em enfatizar que as receitas serão contabilizadas no momento da entrega em detrimento do momento da venda.

Em comparação aos procedimentos anteriores da contabilidade, o reconhecimento de receita pode ser acelerado ou adiado para transações com vários elementos, valores de consideração variáveis ou licenças. Assim, as principais métricas e índices financeiros podem ser afetados, incluindo a modificação nas expectativas dos analistas, nas expectativas de lucros, nos acordos de compensação e nos termos contratuais dos convênios. Para a Deloitte (2014), o impacto do CPC 47 não se restringe a uma mera questão contábil e à apresentação de informações financeiras. A magnitude das mudanças pode ser substancial em alguns casos. Neste cenário, deve-se levar em conta ser necessário preparar o mercado, além de informar os analistas de mercado sobre o impacto desta nova norma; além disso, pode haver impactos na magnitude dos principais indicadores econômicos-financeiros. O desempenho da empresa e outras métricas-chave impactam nos covenants de empréstimos, em planos de remuneração dos empregados e no pagamento de impostos (Deloitte, 2014).

Outro aspecto importante, é que as entidades devem garantir que possuem sistemas de controles internos adequados para coletar e disseminar as informações necessárias para o reconhecimento coerente das receitas. Na prática, o escopo das mudanças nas demonstrações contábeis de uma entidade dependerá de vários fatores, tais como a natureza de suas atividades geradoras de receita e o nível de informação que ela divulga em suas demonstrações contábeis.

Os sistemas de TI podem precisar de atualização; pode ser necessário para as entidades para capturar dados adicionais exigidos pelo novo padrão - por exemplo, os dados utilizados para fazer estimativas sobre as transações de receita e corroborar divulgações. Desse modo, aplicar o novo padrão retrospectivamente pode significar a introdução antecipada de novos sistemas e processos e, potencialmente, a necessidade de manter registros paralelos durante o período de transição. Novas estimativas e julgamentos também podem ser necessários. A nova norma introduz medidas de estimativas e limites que exigem um alto grau de julgamento, o que pode afetar o valor e/ou o tempo de reconhecimento da receita. Os julgamentos e estimativas certamente precisarão ser atualizados, levando potencialmente a ajustes adicionais nas demonstrações financeiras para mudanças nas estimativas em períodos subsequentes (Deloitte, 2014).

Como sugestão para estudos futuros recomenda-se replicar esta pesquisa para empresas de outros setores e utilizar um espaço temporal maior a partir de 2019 para identificar se as empresas melhoraram o seu nível de divulgação das políticas contábeis de reconhecimento de receitas com contratos de longo prazo com clientes. Outro aspecto interessante de se estudar e verificar o impacto das alterações fiscais causadas por

ajustes no momento e o valor de reconhecimento de receitas, despesas e custos capitalizados podem exigir a revisão do planejamento tributário. Além disso, as entidades podem precisar reconsiderar os bônus e os planos de incentivo para que os funcionários se mantenham alinhados com as metas corporativas. A reavaliação de termos contratuais e práticas comerciais atuais, a exemplo de canais de distribuição, podem ser necessárias para algumas entidades.

Referências

- Algar, Telecom S/A. (2017). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 10 janeiro, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=71741&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Algar, Telecom S/A. (2018). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 15 maio, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=81202&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Comitê, D. P. C. (2012). *Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas*. Recuperado em 15 julho, 2018, de [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012limpo%20final.pdf).
- Comitê, D. P. C. (2016). *Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente*. Recuperado em 10 junho, 2018, de http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf.
- Costa, T. D. A., Silva, A. H., & Laurencel, L. D. C. (2013). Escolha de práticas contábeis: um estudo sobre propriedades para investimento em empresas brasileiras não financeiras de capital aberto. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 7(18), 25-36.
- Cova, C. J. G. (2016). Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras. *Pensar Contábil*, 17(64).
- CVM, Comissão de Valores Mobiliários. *Deliberação CVM 762. Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 47 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de receita de contrato com cliente*. Recuperado em 15 abril, 2018, de <http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0700/deli762.html>
- Dani, A. C., Santos, C. A., Panucci Filho, L., & Klann, R. C. (2017). Efeito da adoção antecipada da IFRS 15 na Qualidade da Informação Contábil. *Enfoque*, 36(2), 131.
- Deloitte & Touche SRL. (2014). *NIIF 15 Ingresso procedentes de contratos con clientes*. Recuperado em 10 outubro, 2018, de https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/es/Documents/auditoria/Deloitte_E_S_Auditoria_NIIF-15-ingresos-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf.
- Ey (2014). Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas. Recuperado em 20 novembro, 2018, de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/\\$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Guia_IFRS_2015/$FILE/Guia_IFRS15_Web.pdf)
- Fields, T. D., Lys, T. Z., & Vincent, L. (2001). Empirical research on accounting choice. *Journal of accounting and economics*, 31(1-3), 255-307.
- Godoy, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. *Revista de Administração de empresas*, v. 35, n. 3, p. 20-29, 1995.
- IASB, International Accounting Standards Board. *Revenue from Contracts with Customers. IFRS 15*. Retrieved June 15, 2018, from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers/>
- KPMG (2018). *Divulgações de acordo com o CPC 47 (IFRS 15)*. Recuperado em 12 maio, 2019, de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/br/pdf/2018/09/br-divulgacoes-cpc-47-ifrs15.pdf>
- Mota, R. H. G., Barros Campos, S. J., Niyama, J. K., & Paulo, E. (2012). 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*, 17(2), 89-103.
- OI, S/A. (2017). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 10 janeiro, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=73285&CodigoTipoInstituicao=2>

- OI, S/A. (2018). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 15 maio, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=81560&CodigoTipoInstituicao=2>
- Oncioiu, I., & Tănase, A. E. (2016). Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: new perspectives on practice. *EuroEconomica*, 35(2).
- Ruberto, R. B., & Alves, A. P. (2016). A Qualidade Informacional das Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificação de Erros: uma Análise nas Notas Explicativas das Maiores Empresas Brasileiras. *Pensar Contábil*, 17(64).
- Tavares, M. F. N., dos Anjos, L. C. M., & Paulo, E. (2014). Contribuições enviadas ao IASB/FASB referentes à Revisão do Draft de Reconhecimento de Receitas. *Contextus–Revista Contemporânea de Economia e Gestão*, 12(3), 35-63.
- Telebrás, S/A. (2017). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 10 janeiro, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=72594&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Telebrás, S/A. (2018). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 15 maio, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=81236&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Telefonica Brasil, S/A. (2017). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 10 janeiro, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=71637&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Telefonica Brasil, S/A. (2018). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 15 maio, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=80760&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Tim, Participações S/A. (2017). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 10 janeiro, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=71348&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Tim, Participações S/A. (2018). *Notas Explicativas às Demonstrações Financeiras*. B3, Brasil, Bolsa, Balcão. Recuperado em 15 maio, 2019, de <https://www.rad.cvm.gov.br/ENETCONSULTA/frmGerenciaPaginaFRE.aspx?NumeroSequencialDocumento=80759&CodigoTipoInstituicao=2>.
- Yokoi, Y. Novidades do IASB vão impactar o Brasil. São Paulo: Revista Capital Aberto, Seletas, Edição, 144, 2-4.

DADOS DOS AUTORES

Pavel Elias Zepeda Toro

Mestrando em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná -UFPR
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – Campus III - Jardim Botânico
CEP: 80210-070 – Curitiba/ PR – Brasil
E-mail: levap15@gmail.com
Telefone: (41) 3360-4193

Rayane Camila da Silva Sousa

Mestranda em Contabilidade pela Universidade Federal do Paraná -UFPR
Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – Campus III - Jardim Botânico
CEP: 80210-070 – Curitiba/ PR – Brasil
E-mail: rayanecamila.pi@gmail.com
Telefone: (41) 3360-4193

Romualdo Douglas Colauto

Pós-Doutor em Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP)

Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Professor do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná (UFPR)

Endereço: Av. Prefeito Lothário Meissner, 632 – Campus III - Jardim Botânico

CEP: 80210-070 – Curitiba/ PR – Brasil

E-mail: rdcolauto.ufpr@gmail.com

Telefone: (41) 3360-4193

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Pavel Toro	Rayane Sousa	Romualdo Colauto
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√		√
2. Definição do problema de pesquisa	√		√
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	√		
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)			
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√	
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√		√
7. Processo de coleta de dados	√		
8. Análises estatísticas			
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√	√	√
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√	√
11. Revisão crítica do manuscrito			√
12. Redação do manuscrito	√	√	√