

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

Carlos José Guimarães Cova

Niterói –RJ

Doutor em Engenharia de Produção pela UFRJ¹

CEO da Aleph Educacional²

professorcova@gmail.com

Resumo

Este trabalho tem o propósito de verificar, no contexto do processo de convergência contábil das normas brasileiras de contabilidade para o padrão internacional IFRS, os impactos advindos da assimilação da IFRS – 15 à Norma Internacional de Relatório Financeiro, que dispõe sobre o reconhecimento das receitas de contratos com os clientes. Esta inovação regulatória acarretou também a necessidade de superação de novos desafios para as empresas, por ocasião da elaboração e divulgação de suas demonstrações financeiras, em virtude de uma série de impactos em múltiplas dimensões das companhias abertas. De um modo geral, as empresas vão necessitar também identificar as mudanças necessárias nas políticas, procedimentos, controles internos e sistemas para assegurar que as transações de receita sejam avaliadas apropriadamente de acordo com a IFRS – 15. Trata-se de uma pesquisa de caráter descritivo e explicativo. Sua principal conclusão aponta no sentido de que o ajuste à norma internacional IFRS – 15 deve ser objeto de uma preparação desde já, pois o processo de implementação pode ser trabalhoso, de tal forma que é recomendável que as empresas comecem a estabelecer um planejamento com celeridade. Uma preparação com antecedência constitui-se em medida fundamental para uma transição sem problemas.

Palavras-chave: IFRS – 15, Reconhecimento das receitas de contratos, Convergência Contábil.

Abstract

This work aims to verify, in the context of the accounting convergence process of Brazilian accounting standards to the international standard IFRS, arising impacts of assimilation

of IFRS - 15, the International Standard for Financial Report, which provides for the recognition of revenue contracts with customers. This regulatory innovation also led to the need to overcome new challenges for companies, during the preparation and disclosure of its financial statements because of a number of impacts in multiple dimensions of public companies. In general, companies will need to also identify the necessary changes in policies, procedures, internal controls and systems to ensure that revenue transactions are properly evaluated according to IFRS - 15. It is a descriptive research and explanatory. Its main conclusion points towards the adjustment to the international IFRS - 15 should be the subject of a preparation already because the implementation process can be cumbersome, so that it is recommended that companies begin to establish a plan to speed . A preparation in advance constitutes a fundamental step for a smooth transition.

Key words: IFRS – 15, Revenue recognition agreements, Accounting Convergence.

1. Introdução

O processo de convergência das normas contábeis internacionais (International Financial Reporting Standards – IFRS), emitidas pelo Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade (International Accounting Standards Board – IASB), avança à medida que são emitidos seus novos postulados. No bojo dos avanços normativos promovidos pelo IASB, órgão responsável pela emissão das normas contábeis no padrão IFRS, existem eventos que provavelmente acarretarão impactos relevantes para as companhias brasileiras.

Registra YOKOI (2015) que esta situação também ocorrerá no caso da agenda relativa à implantação da IFRS – 15, a Norma Internacional de Relatório Financeiro que dispõe sobre o reconhecimento das receitas de contratos com os clientes. A Norma objetiva melhorar o relatório financeiro e a comparabilidade nas demonstrações financeiras em âmbito internacional, conforme o propósito do processo de convergência iniciado na década passada.

A Receita constitui-se em uma métrica importante para os usuários e analistas das demonstrações financeiras e é muito empregada para avaliar o desempenho financeiro e as perspectivas futuras das organizações.

¹ UFRJ - Universidade Federal do Rio de Janeiro – CEP 21941-901 – Rio de Janeiro – RJ

² Aleph Educacional - Rod. Amaral Peixoto, 36 - 1009 - Galeria Paz, Niterói – RJ

Artigo recebido em 04/09/2015
e aceito em 13/10/2015

Não obstante, o advento da nova norma sobre reconhecimento de receitas já produziu alguma apreensão, a ponto de sua efetiva introdução já ter sofrido uma postergação, pois sua entrada em vigor terá início um ano depois do previsto, em janeiro de 2018, o que significará sua aplicação retroativa desde 2016.

Com relação a este tema, as duas principais instituições que trabalham no aperfeiçoamento das IFRS, o International Accounting Standards Board (IASB) e o Financial Accounting Standards Board (FASB) divulgaram, em 28 de maio de 2014, a Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que trata do reconhecimento das receitas de contratos com os clientes.

A referida Norma tem por fulcro o aperfeiçoamento dos relatórios financeiros e a comparabilidade nas demonstrações financeiras em âmbito mundial. Na avaliação de performance das corporações, o emprego da Receita constitui-se em importante driver para os analistas e demais usuários das demonstrações financeiras.

Não obstante, de um modo geral, o emprego da Receita como métrica de avaliação e para projeções ficava prejudicado, em virtude do fato de que os requisitos de reconhecimento de receita do IFRS não tinham detalhes suficientes para formar convencimento, ao passo que os requisitos de contabilidade do USGAAP foram considerados de caráter muito prescritivos, além de produzirem ocasionais conflitos de interpretação. Estas circunstâncias demandavam um tratamento que viesse a dirimir estas questões.

Assim, a emissão da nova norma para reconhecimento de receitas, a IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes (Revenue from Contracts with Customers), constituiu-se em importante marco de aperfeiçoamento das normas contábeis. Como sói acontecer, tal inovação regulatória acarretou a necessidade de superação de novos desafios para as empresas, por ocasião da elaboração e divulgação de suas demonstrações financeiras. Provavelmente, não apenas as demonstrações financeiras serão afetadas com o advento da IFRS 15. Esta norma também deverá impactar os processos de negócios e os controles internos das organizações.

A assimilação e a implantação da nova norma deverão assumir distintos graus de complexidade, conforme as especificidades do segmento industrial e da estrutura dos controles internos de cada empresa. É possível inferir, em consequência, que a IFRS 15 irá impactar as empresas de forma assimétrica, o que demandará avaliações preliminares para um efetivo gerenciamento de sua implantação.

Ademais, em virtude de os novos requisitos de divulgação serem amplos e configurarem uma alteração significativa em face das normas de IFRS existentes, é fundamental que as empresas se qualifiquem com urgência para a sua aplicação.

Não podemos nos esquecer de que os prazos sempre se exauram, de tal sorte que, a despeito do fato de que a data de vigência da IFRS 15 – que seria inicialmente a partir de janeiro de 2017 – ter sido postergada para o início de 2018, é da maior relevância que as organizações elaborem um diagnóstico para poderem estabelecer um cronograma apropriado à sua adoção, bem como gerenciar o processo de transição para a nova norma.

O presente trabalho discorrerá acerca dos principais aspectos da IFRS 15, analisando as alterações nas práticas que são adotadas em alguns segmentos de indústria. Esta ocorrência é uma das múltiplas questões que a convergência ao IFRS impôs para as companhias de capital aberto no Brasil. Assim, o problema que se apresenta é: o processo de convergência aos postulados da IFRS - 15 pela contabilidade

brasileira implicará a necessidade de um planejamento de implementação nas empresas de capital aberto?

A nossa suposição inicial é de que o processo de assimilação dos princípios relativos à IFRS - 15 vai requerer um criterioso planejamento de implementação, em razão dos efeitos diferenciados para cada segmento de negócio.

O objetivo principal deste trabalho é realizar uma apresentação dos principais aspectos atinentes à implementação da norma IFRS 15 – Receitas de Contratos com Clientes, em especial destacando algumas das alterações nas práticas contábeis que são adotadas em alguns ramos de atividades empresariais.

2. Revisão da Literatura

2.1. O Histórico, os Prazos de Implementação e a Caracterização da IFRS - 15

O advento da IFRS – 15 se insere no contexto dos aperfeiçoamentos institucionais promovidos e desenvolvidos pelo International Accounting Standards Board (IASB), em linha com os seguintes objetivos, segundo Perez Júnior (2005, p.43): desenvolver um conjunto único de normas contábeis, compreensível, transparente e de qualidade; promover o uso e a aplicação rigorosa das normas internacionais de contabilidade; provocar convergências de normas nacionais e internacionais.

Conforme registra JUBELS (2014), o IASB e o FASB publicaram, em 28 de maio de 2014, uma nova norma conjunta sobre o reconhecimento de receitas, que substitui a maior parte da orientação detalhada acerca do reconhecimento de receita disponível atualmente em conformidade com as IFRS e U.S. GAAP. A publicação de uma única norma sobre o reconhecimento de receitas constitui-se em notável avanço para os órgãos normativos, embora, para as entidades que reportam a norma, o trabalho esteja apenas se iniciando, em razão das necessidades de adequação aos casos concretos.

A referida norma foi concebida cerca de cinco anos após o IASB e o FASB publicarem, de forma conjunta, a primeira versão de suas propostas de reconhecimento de receitas. O longo período de desenvolvimento do projeto fez com que muitas empresas adiassem a própria avaliação acerca de como seriam afetadas. De certa forma, o advento dos requisitos de contabilidade sobre um dos mais importantes indicadores financeiros e as receitas – na medida em que serão aplicáveis a quase todas as empresas que preparam relatórios em IFRS e U.S. GAAP – implicarão uma série de medidas de adaptação por parte dessas entidades.

As novas exigências relativas ao reconhecimento da receita afetarão distintas empresas de maneiras diferentes. As empresas que vendem produtos e serviços de forma unificada, na mesma operação, bem como as organizações voltadas para grandes projetos, tais como as empresas de telecomunicações, de software, de engenharia, de construção e incorporação imobiliária, estão entre aquelas que podem sofrer alterações significativas no momento do reconhecimento da receita. Por sua vez, existem outras entidades para as quais os impactos podem não ser muito significativos.

Entretanto, todas as entidades necessitam avaliar os impactos advindos da nova norma, de tal forma que possam lidar com as implicações nos seus negócios. Especificamente, os novos requisitos de divulgação são extensos e podem exigir mudanças nos sistemas e processos para a coleta dos dados necessários, ainda que os resultados das demonstrações financeiras não sofram alterações.

A nova norma inicialmente entraria em vigor em janeiro de 2017, mas já uma dilatação do prazo, que passou para ja-

Carlos José Guimarães Cova

neiro de 2018. Existe também a previsão de que entidades que reportam em IFRS podem optar por aplicá-la antes de sua obrigatoriedade, embora tal possibilidade não seja factível para as organizações que reportam de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

Mais uma vez, não se pode considerar que existe folga de tempo disponível para as adaptações, pois algumas decisões precisam ser tomadas em breve, tais como, por exemplo, a decisão acerca de quando e como fazer a transição para a nova norma. Nesse sentido, uma decisão correta adotada de forma antecipada é capaz de permitir que as empresas desenvolvam um plano de implementação eficiente e informem os seus principais stakeholders.

Dentre as principais implicações na norma IFRS 15, está a constituição de uma fonte única de regras que se aplicam às receitas, para todas as entidades, em todos os setores da economia. Esta recente norma contábil para o reconhecimento de receitas constitui-se em uma mudança significativa com relação às normas IFRS existentes.

A nova norma se aplica a receitas de contratos com clientes e promove uma substituição, de forma consolidada, todas as normas e interpretações anteriores do IFRS que dispõem sobre receitas, tais como a IAS 11 - Contratos de Construção (Construction Contracts), a IAS 18 - Receita (Revenue), a IFRIC 13 – Programas de Fidelização de Clientes (Customer Loyalty Programmes), a IFRIC 15 - Contratos para Construção do Setor Imobiliário (Agreements for the Construction of Real Estate), a IFRIC18 - Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes (Transfers of Assets from Customers) e a SIC-31 - Receita – Transações de Permuta envolvendo Serviços de Publicidade (Revenue – Barter Transactions Involving Advertising Services).

Por sua vez, aqui no Brasil, assim que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitir a norma equivalente à IFRS 15, a mesma passará a substituir as seguintes normas: CPC 30 - Receita, CPC 17 - Contratos de Construção, ICPC 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliário e ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos de Clientes. Embora a IFRS 15 também seja baseada em princípios que são consistentes com as regras existentes aplicáveis a receitas, ela oferece um leque maior de orientações acerca de sua aplicação. Entrementes, a ausência de regras claramente definidas deverá implicar na necessidade de uma maior capacidade de julgamento.

Destarte, a nova norma terá pouco efeito em algumas empresas, mas exigirá mudanças significativas em outras, em especial naquelas para as quais as normas IFRS existentes oferecem pouca orientação sobre sua aplicação. Além disso, a IFRS 15 também especifica o tratamento contábil para determinados itens normalmente considerados como receitas, tais como, por exemplo, alguns custos associados à obtenção e ao cumprimento de um contrato, ou ainda associados à venda de certos ativos não financeiros.

Não obstante, apesar da IFRS 15 passar a vigorar para os exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2018, é permitida a sua adoção antecipada para as entidades que apresentam suas informações financeiras de acordo com as normas IFRS, desde que esse fato seja divulgado, bem como para aquelas empresas que adotam a norma pela primeira vez.

A data de vigência da norma para companhias abertas que aplicam os conceitos do US GAAP é 15 de dezembro de 2016, ou seja, para efeitos práticos é essencialmente a mesma data para as organizações que preparam suas informações financeiras de acordo com as normas IFRS. Porém, a

adoção antecipada não é permitida para companhias abertas dos EUA, pois estas serão obrigadas a aplicar a nova norma para os períodos de apresentação financeira a partir de 15 de dezembro de 2017. No Brasil, historicamente, os agentes reguladores também não têm autorizado a adoção antecipada para novos pronunciamentos contábeis.

É preciso destacar que há uma abordagem para o período de transição, uma vez que a IFRS 15 exige uma aplicação em base retrospectiva. Os Comitês decidiram permitir a adoção “retrospectiva integral”, na qual a norma é aplicada para todos os períodos apresentados, ou uma adoção “retrospectiva modificada”. Nesse sentido, os Comitês esclareceram os seguintes termos:

(i) A data da aplicação inicial – é a data que marca o início do período-base em que a empresa aplica a IFRS 15 pela primeira vez. Por exemplo, para uma entidade cujo período-base anual se encerra em 30 de junho, a data da aplicação inicial obrigatória será 1º de julho de 2017.

(ii) Contrato concluído – trata-se de um contrato em que a entidade tenha transferido integralmente todos os bens e serviços identificados antes da data da aplicação inicial.

Como resultado, as entidades não precisam aplicar a IFRS 15 aos seus respectivos contratos se tiverem concluído todas as obrigações de desempenho neles previstas antes da data da aplicação inicial, mesmo que ainda não tenham recebido a respectiva contraprestação e essa contraprestação ainda esteja sujeita a variabilidade.

Entrementes, conforme destaca a EY Brasil – Auditoria (2014), dependendo das políticas contábeis anteriores da empresa, a tentativa de aplicar a adoção retrospectiva modificada pode ser uma tarefa mais difícil do que a entidade poderia esperar. Entre as situações que podem tornar a aplicação desse método mais complexa, são elencadas:

(i) As obrigações de desempenho individuais identificadas segundo a IFRS 15 são diferentes dos elementos/resultados (deliverables) identificados segundo as regras atuais.

(ii) A alocação do preço de venda relativo individual exigida pela IFRS 15 resulta em valores distintos da contraprestação que está sendo alocada a obrigações de desempenho diferentes das que tinham sido alocados no passado.

(iii) Caso o contrato contenha contraprestação variável, o valor da contraprestação variável que pode ser incluído na contraprestação alocável difere do valor segundo as regras atuais.

Além disso, o método de adoção retrospectiva modificada requer efetivamente que a empresa mantenha dois conjuntos de livros no ano da adoção, a fim de atender à exigência de divulgar todos os itens das demonstrações financeiras como se fossem preparados de acordo com as regras atuais.

2.2. As Situações em Que é Aplicável a IFRS – 15

A nova norma IFRS – 15 será aplicada nos casos de contratos de entrega de bens ou serviços para um cliente, exceto quando tais contratos se referirem aos seguintes aspectos:

- (i) arrendamentos mercantis;
- (ii) seguros;
- (iii) direitos ou obrigações que estão no âmbito da orientação de determinados instrumentos financeiros, tais como, por exemplo, os contratos de derivativos;
- (iv) garantias, exceto aquelas de produtos ou serviços (somente para U.S. GAAP4); ou
- (v) trocas não monetárias, operadas entre entidades na mesma linha de negócios, que facilitam as vendas para clientes que não são parte desta troca.

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

Um contrato com um determinado cliente pode estar parcialmente no alcance da nova norma e parcialmente no alcance de outra orientação contábil, como, por exemplo, no caso de um contrato de arrendamento de um ativo e manutenção de equipamentos arrendados ou um contrato de serviços financeiros com um depósito em dinheiro e serviços de tesouraria. A figura 1 a seguir nos apresenta uma regra de decisão para a aplicação da IFRS – 15:

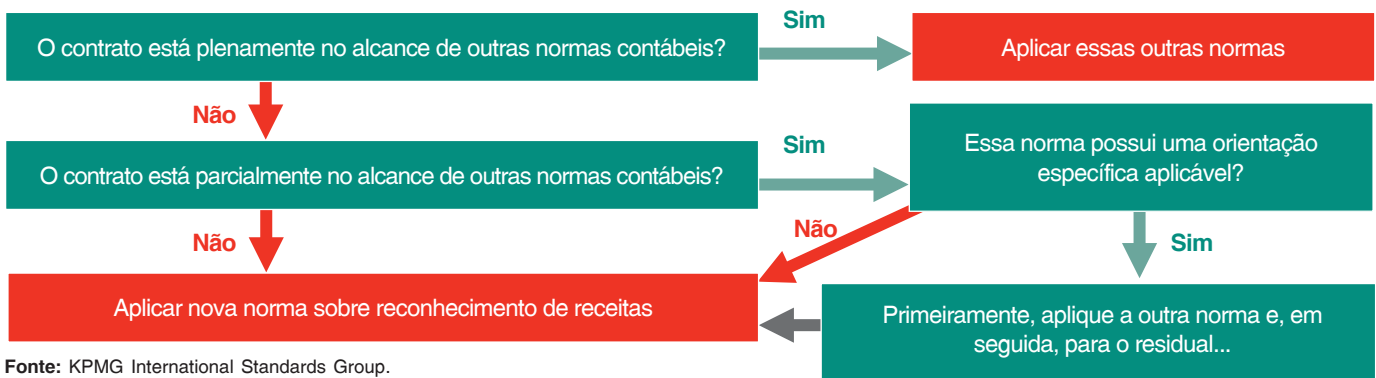
Alguns aspectos aludidos pela nova norma, tais como, por exemplo, o ato de identificar o contrato com o cliente, de determinar o preço da transação, a determinação de quando o controle é transferido, também são aplicáveis às vendas de

ativos intangíveis e imobilizado, inclusive imóveis, que não são resultado das atividades ordinárias de uma entidade.

Por sua vez, os contratos com um colaborador ou sócio estão ao alcance da nova norma apenas na medida em que a contraparte for um cliente ou se a entidade determina que não existem orientações existentes mais relevantes a aplicar.

A nova norma também inclui um expediente prático, permitindo que as entidades apliquem seus requisitos a uma carteira de contratos com características semelhantes, desde que não seja esperado que o resultado fique materialmente diferente da contabilização dos contratos individualmente. Com relação a este aspecto, mais uma

Figura 1: Etapas do modelo conceitual e os impactos em setores específicos.



Fonte: KPMG International Standards Group. Disponível em www.kpmg.com/BR

vez JUBELS (2014) destaca que não fica claro qual o nível de isenção que será permitido pela abordagem de carteira.

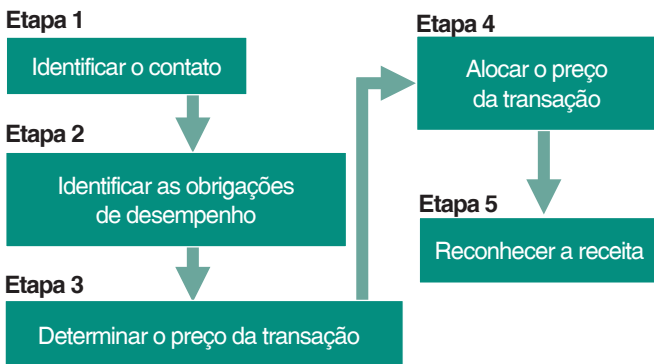
Esta preocupação reside no fato de que, a despeito de a abordagem de carteira aparentemente ser mais efetiva economicamente do que a aplicação da nova norma, em uma base de contrato individual, não está claro o nível de esforço a ser requerido para avaliar quais características semelhantes constituem uma carteira.

Estas características semelhantes poderiam ser, por exemplo, o impacto de diferentes ofertas, os períodos de tempo ou localizações geográficas. Será preciso também um tempo para avaliar se a abordagem de carteira é apropriada, desenvolvendo o processo e os controles necessários para contabilização da carteira.

2.3. As Etapas do Modelo Conceitual de Reconhecimento da Receita

A nova norma IFRS – 15 apresenta um arcabouço que substitui a orientação existente sobre o reconhecimento de receita nos U.S. GAAP e IFRS. Ela se distancia dos requisitos específicos por

Figura 2: Etapas do modelo conceitual de reconhecimento da receita:



Fonte: KPMG International Standards Group. Disponível em www.kpmg.com/BR

indústria e tipo de transações fundamentados nos U.S. GAAP, que também hoje são usados por algumas entidades que reportam em IFRS, uma vez que não há uma orientação específica nas IFRS.

Na IFRS – 15, as novas exigências de divulgação qualitativa e quantitativa têm por fulcro auxiliar os usuários das demonstrações financeiras a entender a natureza, o montante, o momento e a incerteza em relação à receita e aos fluxos de caixa decorrentes de contratos com clientes.

As organizações deverão aplicar um modelo conceitual composto de cinco etapas para determinar quando é possível reconhecer a receita, e por qual valor. O modelo especifica que a receita deve ser reconhecida quando (ou conforme) uma empresa transfira o controle de bens ou serviços para os clientes, pelo valor que a mesma espera ter direito a receber. Uma vez que determinados critérios forem cumpridos, a receita então será reconhecida nas seguintes situações:

- (i) com o passar do tempo, de uma forma a refletir o desempenho da entidade da melhor maneira possível; ou
- (ii) em um determinado momento, quando o controle do bem ou serviço é transferido para o cliente. A figura 2 a seguir nos apresenta a sequência de etapas do modelo conceitual de reconhecimento da receita:

O impacto da nova norma irá variar de acordo com a indústria da entidade. As etapas do modelo que são mais suscetíveis a afetar a prática atual de indústrias específicas são resumidas na tabela da figura 3 a seguir: 2

A norma IFRS – 15 disponibiliza orientação de implementação em diversos aspectos, incluindo garantias e licenças. Ela também oferece orientação acerca de quando capitalizar os custos de obtenção e cumprimento de um contrato, a menos que já exista orientação em outra norma contábil, como por exemplo, no caso dos estoques.

Para algumas entidades, podem não ocorrer mudanças expressivas no momento e no montante da receita reconhecida. Contudo, inferir esta conclusão exigirá um entendimento do novo modelo e uma análise da sua aplicação a determinadas transações.

Carlos José Guimarães Cova

Figura 3: Etapas do modelo conceitual e os impactos em setores específicos.

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

Fonte: KPMG International Standards Group. Disponível em www.kpmg.com/BR

A nova norma entra em vigor para os exercícios iniciados em ou após 1o de janeiro de 2017, para as entidades que aplicam as IFRS, e vai vigorar para os exercícios iniciados após 15 de dezembro de 2016, para as entidades de capital aberto que aplicam os U.S. GAAP. A adoção antecipada é permitida apenas para fins das IFRS. No entanto, a adoção antecipada não está disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil.

O princípio fundamental que rege o modelo de cinco etapas da norma IFRS – 15 é o fato de que as empresas devem reconhecer a receita para representar a transferência dos bens ou serviços prometidos aos clientes, e ainda o fato de que o montante da receita reconhecida deve refletir a contraprestação que elas esperam receber em troca desses bens ou serviços. A Figura 4, a seguir, nos apresenta a sequência de etapas de aplicação do modelo de reconhecimento da receita.

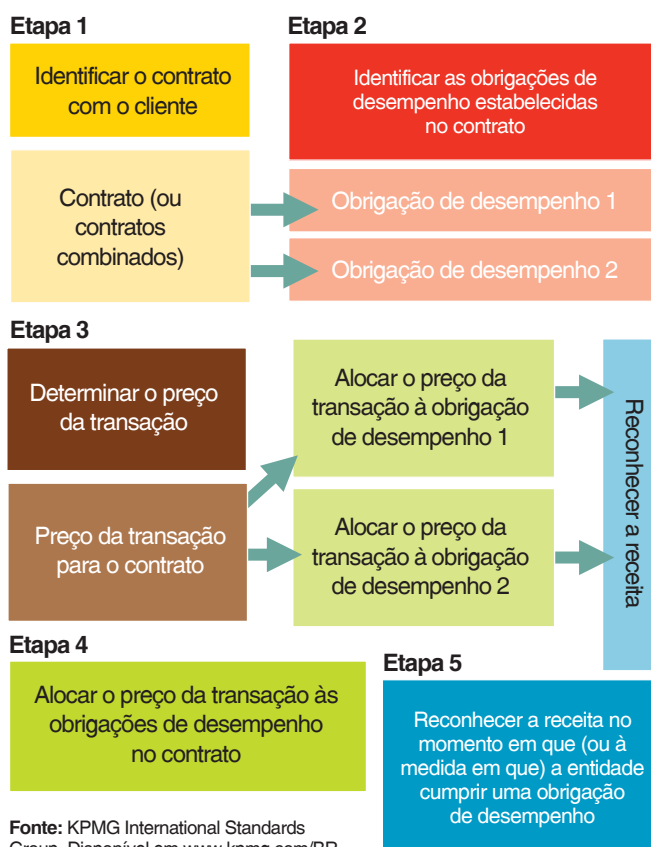
Para a Etapa 1 (Identificar o contrato com o cliente), vale destacar que a IFRS – 15 define contrato como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis, sendo estas últimas por disposição legal. Os contratos podem ser escritos, orais ou implícitos por práticas comerciais usuais de uma entidade. Em alguns casos, dois ou mais contratos podem ser combinados e contabilizados como um único contrato com um cliente. Um contrato com determinado cliente também precisa atender a todos os seguintes requisitos: (1) o recebimento da contraprestação é provável; (2) os direitos aos bens ou serviços e condições de pagamento podem ser identificados; (3) o mesmo possui substância comercial; e (4) ele é aprovado e as partes envolvidas estão comprometidas com as suas obrigações.

Caso um contrato consiga atender a todos estes requisitos no início do contrato, uma entidade não precisa reavaliar esses aspectos, a menos que haja mudança significativa nos fatos e circunstâncias. Conforme registra JUBELS (2014), os setores mais impactados com as observações relativas a esta etapa são o aeroespacial e defesa, de saúde (EUA), de ciências biológicas e o imobiliário.

Com relação à Etapa 2 (Identificar as obrigações de desempenho estabelecidas no contrato), é 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 a seguir elencados.

- (i) Critério 1 - O cliente pode se beneficiar do bem ou serviço por conta própria ou juntamente com outros recursos que estão prontamente disponíveis para ele.
- (ii) Critério 2 - A promessa da entidade de transferir o bem ou

Figura 4: Sequência de etapas do modelo conceitual de reconhecimento de receitas.



Fonte: KPMG International Standards Group. Disponível em www.kpmg.com/BR

serviço para o cliente é identificável separadamente de outras promessas no contrato.

Nesse sentido, a IFRS – 15 inclui orientações adicionais para ajudar a determinar se os referidos critérios foram atendidos. Os indicadores de que uma obrigação de desempenho é identificável separadamente incluem o seguinte rol de possibilidades:

- (i) A entidade não fornece um serviço significativo de integração do bem ou serviço com outros bens ou serviços prometidos no contrato.

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

(ii) O bem ou serviço não modifica significativamente ou customiza um outro bem ou serviço prometido no contrato.

(iii) O bem ou serviço não é altamente dependente ou altamente inter-relacionado com outros bens ou serviços prometidos no contrato.

Por sua vez, JUBELS (2014) destaca que uma série de produtos ou serviços distintos que são substancialmente os mesmos e têm o mesmo padrão de transferência para o cliente, tais como, por exemplo, um contrato de fornecimento fixo de energia, constitui uma obrigação de desempenho única. Em face dessas circunstâncias, os setores da economia que poderão ser mais impactados pelas alterações impostas pela IFRS - 15 são os seguintes: licenciadores, imóveis, software, telecomunicações.

Para a Etapa 3 do processo, que consiste em determinar o preço da transação, a IFRS – 15 também impõe alguns cuidados. O preço da transação é o montante da contraprestação a que uma empresa tem direito em troca da transferência de bens ou serviços para um cliente. Para determinar esse montante, uma entidade considera 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.

É prevista uma exceção para remunerações baseadas em volumes de venda e de utilização, tais como, por exemplo, o pagamento de royalties decorrentes de licenças de propriedade intelectual. De acordo com a IFRS – 15, as entidades não podem incluir estimativas dessas remunerações no preço da transação. Nestes casos, a receita proveniente dessas remunerações é reconhecida somente quando o último dos eventos a seguir ocorrer: venda e utilização subsequente; e satisfação ou satisfação parcial da obrigação de desempenho a que os royalties estão relacionados. No entanto, essa exceção aplica-se apenas a licenças de propriedade intelectual distintas.

Dentre os setores que podem sofrer maiores impactos com a adequação desta etapa, destacam-se o aeroespacial e defesa, os administradores de fundos e o segmento de construção civil.

A Etapa 4 consiste em alocar o preço da transação às obrigações de desempenho. 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. Contudo, se o preço de venda independente não for diretamente observável, as entidades devem usar uma das seguintes formas para estimá-lo:

(i) avaliar o mercado no qual elas vendem bens ou serviços e estimar o preço que os clientes estariam dispostos a pagar;

(ii) prever os custos esperados, acrescidos de uma margem adequada; ou

(iii) em circunstâncias limitadas, subtrair a soma dos preços de venda independentes observáveis de outros bens ou serviços no contrato do valor total da transação.

Os setores da economia que poderão ser os mais significativamente afetados nesta etapa são os seguintes: software e telecomunicações.

Por fim, a Etapa 5 consiste em reconhecer a receita no momento em que (ou à medida que) a empresa venha cumprir uma obrigação de desempenho

Uma organização reconhece a receita no momento em que (ou à medida em que) atende uma obrigação de desempenho quando transfere o controle de um bem ou serviço para um cliente. O controle pode ser transferido em um determinado momento específico, ou ao longo do tempo.

Preliminarmente, uma empresa pode avaliar se transfere o controle ao longo do tempo utilizando os seguintes critérios:

(i) O cliente recebe e consome, simultaneamente, os benefícios fornecidos pelo desempenho da empresa, de acordo com a sua atuação, como por exemplo nos serviços de rotina ou recorrentes.

(ii) O desempenho da empresa cria ou aprimora um ativo que o cliente controla, conforme o ativo vai sendo criado ou aprimorado. Um exemplo clássico seria a construção de um ativo no terreno do cliente.

(iii) O desempenho da empresa não cria um ativo com uso alternativo para a mesma e ela tem o direito executável de exigir o pagamento pela execução concluída até o momento. Como exemplo, a construção de um ativo especializado que só o cliente pode usar, ou a construção de um ativo a pedido de um cliente.

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

Dentre os setores que poderão ser mais significativamente afetados com os procedimentos desta etapa, destacam-se: aeroespacial e defesa, construção civil, fabricantes sob contrato, licenciadores, imobiliário, software.

2.4 – Os Principais Impactos para as Companhias Abertas Advindos da Assimilação da IFRS – 15

Conforme podemos verificar na análise da EY Brasil – Auditoria (2014), a IFRS 15 afetará o reconhecimento, a mensuração e a divulgação de receita para várias empresas. A Receita é frequentemente o indicador de desempenho financeiro mais importante para a avaliação das organizações. A obtenção de entendimento do efeito da norma, o fornecimento de comunicação em tempo hábil aos stakeholders e o planejamento prévio são requisitos fundamentais para o êxito da implementação.

Nesse desiderato, mesmo as empresas que não esperam mudanças significativas na mensuração de receita e na época do reconhecimento, também precisarão validar essa premissa. Adicionalmente, as empresas vão necessitar também identificar quaisquer mudanças necessárias nas políticas, procedimentos, controles internos e sistemas para assegurar que as transações de receita sejam avaliadas apropriadamente de acordo com a IFRS – 15. Além disso, as entidades precisarão se planejar para as exigências de divulgação significativamente expandidas.

Como resultado do advento da IFRS 15, algumas empresas podem enfrentar uma mudança significativa por ocasião do reconhecimento de receita. O processo de implementação pode ser trabalhoso, de tal forma que seria recomendável que as empresas comesçassem a estabelecer um planejamento com celeridade. Uma preparação com antecedência constitui-se em medida fundamental para uma transição sem problemas. A análise da EY Brasil – Auditoria (2014) sugere que não se trata apenas de uma mudança contábil, pois uma vez que o objetivo de uma entidade é o de gerar receita, não constituiria surpresa o fato de que mudanças nas exi-

Carlos José Guimarães Cova

gências contábeis para a receita pudessem afetar várias funções e processos de negócios das empresas.

A seguir, apresentamos o conjunto dos principais impactos assinalados por JUBELS (2014), com relação ao advento da IFRS – 15:

(i) A receita pode ser reconhecida em determinado momento ou com o passar do tempo: As entidades que hoje empregam os métodos denominados “fase de conclusão” ou “porcentagem de conclusão” deverão reavaliar se o reconhecimento da receita será procedido com o passar do tempo ou em um o momento específico. Caso a opção seja pelo reconhecimento da receita com o passar do tempo, o modo pelo qual o progresso para a conclusão é mensurado pode ser alterado. Por sua vez, outras empresas que hoje reconhecem a receita em determinado momento podem passar a reconhecê-la com o passar do tempo. Para promover conformidade com os novos critérios, uma empresa deverá avaliar a natureza das suas obrigações de desempenho e efetuar revisão minuciosa dos termos contratuais, considerando o que é legalmente aplicável na sua esfera de competência.

(ii) Possível aceleração ou diferimento do reconhecimento da receita: numa base comparativa com a contabilidade atual, o reconhecimento de receita pode ser adiantado ou diferido para transações com múltiplos elementos, valores de contraprestação variável ou nos casos de licenças. As principais métricas e índices financeiros podem ser afetados, fato que vai influenciar as expectativas dos analistas, as eventuais precificações contingentes, os acordos de remuneração e as cláusulas contratuais de “covenants”.

(iii) Revisões podem ser necessárias para o planejamento tributário, cumprimento das cláusulas de “covenants” e planos de incentivo de vendas: as novas regras de reconhecimento de receitas podem afetar o momento dos pagamentos de impostos, a capacidade de pagar dividendos em algumas jurisdições e o cumprimento das cláusulas de “covenants”. Mudanças tributárias causadas pelos ajustes no momento e no valor de reconhecimento das receitas, despesas e de custos capitalizados podem exigir a revisão do planejamento tributário. As empresas podem precisar reconsiderar os bônus e os planos de incentivo para funcionários, com o objetivo de garantir que eles permaneçam alinhados com as metas corporativas.

(iv) Os processos de vendas e contratação podem precisar ser reconsiderados. Uma eventual reavaliação dos termos contratuais e das práticas comerciais atuais – tais como os canais de distribuição – poderá ser necessária para algumas empresas.

(v) Os sistemas de TI podem requerer atualização: as alterações no reconhecimento da receita eventualmente deverão alterar os parâmetros de programação dos sistemas vigentes, uma vez que as entidades poderão ter necessidade de capturar dados adicionais exigidos pela nova norma, tais como, por exemplo, dados utilizados para fazer estimativas de transações de receita e aqueles necessários para corroborar divulgações. A aplicação retrospectiva da nova norma pode significar a introdução antecipada de novos sistemas e processos, e, potencialmente, criar uma necessidade de manter registros paralelos durante o período de transição.

(vi) Novas estimativas e julgamentos serão exigidos: a nova norma introduz novas estimativas e limites que vão requerer elevado grau de julgamento, o que pode afetar o valor e/ou o momento de reconhecimento de receita. Os julgamentos e as estimativas precisarão ser atualizados, o que pode conduzir eventualmente a mais ajustes nas demonstrações financeiras para mudanças de estimativas em períodos subsequentes.

(vii) Processos contábeis e controles internos precisarão ser revisados: as empresas deverão revisar os seus processos para que possam coletar as novas informações na sua ori-

gem; por exemplo, a administração executiva, as operações de vendas, o marketing e o desenvolvimento de negócios, bem como a documentação de forma adequada, especialmente quanto a eventuais estimativas e julgamentos. Estas organizações também precisarão considerar os controles internos necessários para assegurar a integridade e a precisão das informações, sobretudo nos casos em que elas não foram levantadas previamente.

(viii) Novas divulgações extensivas serão exigidas: a preparação de novas divulgações poderá exigir algum tempo, bem como a busca das informações necessárias pode exigir algum esforço adicional e alterações nos sistemas. Não há registro de isenção para omitir divulgações no caso de informações sensíveis do ponto de vista comercial.

(ix) As entidades precisarão se comunicar com as partes interessadas: os investidores e outras partes interessadas deverão compreender o impacto da nova norma em todos os aspectos do negócio, de preferência antes da sua vigência. Apesar do fato de que a adoção antecipada não está disponível para entidades que divulgam suas demonstrações financeiras de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, o conhecimento antecipado dos impactos será uma medida saudável para a gestão. Neste sentido, pode haver interesse a respeito do efeito sobre os resultados financeiros, os custos de implementação, acerca de quaisquer mudanças propostas nas práticas de negócios, ou ainda sobre a abordagem de transição selecionada. Por fim, para as empresas que reportam em IFRSs, certas entidades devem reportar em U.S. GAAP, se pretendem fazer uma adoção antecipada.

3. Metodologia

Neste estudo foi utilizado o método hipotético-dedutivo, segundo o qual a suposição foi testada, buscando-se compreender a relação entre os elementos abordados. Segundo Vergara (2007, p. 12) “O método hipotético dedutivo (...) vê o mundo como existindo, independentemente da apreciação que alguém faça dele, independentemente do olho do observador.”

3.1 Tipo de Pesquisa

3.1.1 Quanto aos Fins

Este trabalho pode ser definido como uma pesquisa descritiva e explicativa, pois procura descrever e explicar os efeitos da assimilação da IFRS - 15 pelas normas contábeis brasileiras e os impactos desses ajustes nas demonstrações financeiras e nos processos de negócios das empresas. Neste sentido, buscamos novas reflexões, ultrapassando a visão do pesquisador.

3.1.2 Quanto aos Meios

Quanto aos meios, a pesquisa pode ser classificada como documental e bibliográfica.

3.2 Universo e Amostra

O Universo da pesquisa compreende os dispositivos normativos introduzidos pela legislação no direito societário e suas implicações para as empresas de capital aberto no Brasil. Os elementos selecionados para a análise não foram objeto de qualquer tratamento estatístico; por isso dizemos que a amostra dos mesmos foi selecionada pelo critério da acessibilidade.

3.3 Coleta de Dados

Os dados foram coletados através de pesquisa bibliográfica e documental, usando-se como subsídio materiais publicados em livros, artigos, revistas e legislação.

3.4 Tratamento dos Dados

Todos os dados levantados, tanto por pesquisa bibliográfica quanto documental, foram tratados de forma qualitativa.

3.5 Limitações do Método

A pesquisa ficou limitada a dois aspectos principais. Em primeiro lugar, não existem ainda muitos textos e artigos que tratem desta questão, o que restringiu nossa pesquisa. Outra limitação diz respeito à subjetividade e interpretação do pesquisador. Embora seja desejável buscar a neutralidade na análise, é uma limitação do próprio ser humano a ausência de total imparcialidade diante dos fatos.

4. Resultados

A presente pesquisa registrou alguns fatos relevantes decorrentes da assimilação dos princípios da IFRS – 15, que dispõe sobre o reconhecimento das receitas de contratos com os clientes, pelas normas contábeis brasileiras.

De um modo geral, verificamos ao longo deste trabalho que as companhias deverão realizar análise minuciosa dos seus contratos, para fazerem um enquadramento correto das imposições da nova norma. No caso de eventual aplicação retrospectiva, as empresas poderão desenvolver um plano de transição para execuções de procedimentos em paralelo, incluindo reconciliações, de tal forma que possam coligar os dados necessários para fornecer informações comparativas.

Além disso, numa perspectiva mais ampla de mercado de capitais, os investidores e outros stakeholders também vão precisar compreender o impacto da nova norma no negócio como um todo, com vistas à fundamentação de suas avaliações. Com relação às múltiplas dimensões do ambiente corporativo afetadas pelas mudanças impostas pela IFRS – 15, algumas se destacam por sua relevância.

No ambiente de controle, por exemplo, será necessário ajustar ou adicionar controles para abordar julgamentos e estimativas mais amplas. Além disso, será preciso examinar as estruturas de controle para assegurar uma permanente conformidade com os regulamentos. Nas relações com os investidores será preciso fornecer uma comunicação prévia do impacto para os principais membros, bem como esclarecer acerca de potenciais mudanças nas principais métricas aplicadas.

No âmbito da tecnologia de informação (TI), será necessário atualizar os principais processos e controles em relação a todas as alterações na forma como as transações são contabilizadas segundo a IFRS – 15. Como medida acautelatória, será importante desenvolver sistemas de TI e processos manuais para arquivar dados e outras exigências ampliadas de apresentação das demonstrações financeiras.

Com relação aos aspectos de gestão tributária, será necessário investigar impactos sobre as estratégias fiscais existentes e com relação ao planejamento tributário, ao mesmo tempo em que será preciso gerenciar os requisitos de integração com os novos siste-

mas de receita implementados em resposta à IFRS – 15. Sob a ótica das informações gerenciais, as companhias deverão estabelecer um plano de ação com relação aos potenciais ajustes nos principais indicadores de desempenho, além de avaliar os requerimentos de eventuais mudanças nos relatórios gerenciais internos para obter maior aderência com as novas divulgações externas.

5. Conclusão

Conforme foi visto a partir dos materiais pesquisados, a assimilação dos princípios contidos na IFRS – 15 vai demandar uma série de proviências por parte das companhias brasileiras. Para as companhias de capital aberto no Brasil, como consequências dos potenciais impactos no tempo, advindos da IFRS – 15, verificamos que, em virtude da amplitude e detalhamento da nova norma, o processo de implementação deve ser abrangente e incluir as diversas áreas da empresa, e não apenas o tradicional departamento financeiro. Uma vez que as implicações da assimilação da norma se darão nos processos, controles internos e em múltiplas operações dos negócios das empresas, o envolvimento nessa questão também será da alçada das áreas de tecnologia de informação, de gestão tributária, de assessoria jurídica, de marketing e vendas, de recursos humanos, de relação com os investidores, e, como não poderia deixar de ser, a alta administração.

Não obstante, em alguns casos, o efeito da IFRS – 15 pode afetar a forma como os relacionamentos com clientes são estruturados e mantidos. Ademais, uma vez que os usuários das demonstrações financeiras analisam a receita criteriosamente, como um driver objetivo de desempenho, as empresas devem enfatizar o estabelecimento de políticas e práticas eficazes de reconhecimento de receita que forneçam um bom grau de fidedignidade nas avaliações. Nesse sentido, especial atenção deve ser dada à compreensão dos fluxos de trabalho relacionados ao tema em análise, que devem ser considerados nas avaliações de impacto. Dentre estes fluxos, destacam-se, o contábil e de apresentação financeira, os fluxos geradores de tributos, os processos de negócio e sistemas, além de uma preocupação dos gestores na promoção do gerenciamento de mudança, da comunicação e do treinamento.

Por fim, buscando responder à nossa indagação inicial, formulada no problema desta pesquisa, acerca de se “o processo de convergência aos postulados da IFRS - 15 pela contabilidade brasileira, implicará a necessidade de um planejamento de implementação nas empresas de capital aberto?”, podemos afirmar que são robustos os elementos de convicção que apontam ser afirmativa a resposta, o que corrobora a nossa suposição inicial no sentido de que o processo de assimilação dos princípios relativos à IFRS - 15 vai requerer um criterioso planejamento de implementação, em razão dos efeitos diferenciados para cada segmento de negócio.

Referências

- [1] EY Brasil – Auditoria. Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas - Junho de 2014.
- [2] JUBELS, Danilo S. Simões e Ramon D. Coordenação Técnica no Brasil. IFRS em destaque 02/14: First Impressions - IFRS 15 - Receita de contratos com Clientes. KPMG International Standards Group. Disponível em www.kpmg.com/BR
- [3] PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. Conversão das demonstrações contábeis. – 6ª ed. – São Paulo: Atlas, 2005.
- [4] VERGARA, Silvia. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2007.
- [5] YOKOI, Yuki. Novidades do IASB vão impactar o Brasil. – São Paulo: Revista Capital Aberto, Seletas, Edição 144, Agosto de 2015.

Sítios visitados:

<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=1910>

www.kpmg.com/BR

Análise da Relação entre a Divulgação de Informações por Segmento e a Competitividade

Nathan Emiliano de Oliveira

Uberlândia – MG

Graduando em Ciências Contábeis na FACIC/UFU¹

nathanemiliano@hotmail.com

Patrícia de Souza Costa

Uberlândia – MG

Professora da Faculdade de Ciências Contábeis /UFU¹Doutora em Contabilidade e Controladoria pela FEA/USP²

patricia@facic.ufu.br

Jéssica Rayse de Melo Silva Avila

Uberlândia – MG

Mestranda em Ciências Contábeis no PPGCC/UFU¹

jessicarayse@hotmail.com

Resumo

Este artigo investiga a relação entre o nível de competitividade entre as companhias abertas brasileiras e a evidência de informações por segmento. A amostra da pesquisa é composta por 46 companhias abertas brasileiras, listadas no índice Ibovespa no período de 2010 e 2013. O modelo econométrico envolve dados em painel, sendo o retorno sobre o ativo (ROA) das empresas acima da média do ROA do setor usado como proxy para setores mais competitivos. De acordo com os resultados da investigação, 83% das empresas optaram por divulgar as informações por segmento de negócio e divulgaram de 2 a 4 segmentos. O nível de evidência das informações por segmento é de 63% no horizonte temporal de estudo, sendo que as empresas pertencentes aos setores regulados (energia elétrica e telecomunicações) possuem índice de evidência superior àquele dos demais setores analisados. Percebeu-se uma curva de aprendizagem na divulgação de informações por segmento, uma vez que o paradigma de evidência cresceu ao longo do período. Os resultados sugerem que as empresas possuidoras do ROA acima da média do setor demonstram menos informações por segmento, corroborando a hipótese de pesquisa de que as companhias pertencentes a setores mais competitivos são menos propensas a divulgar separadamente informações por segmento. Infere-se que a competitividade é um fator que pode afetar a divulgação de

informações por segmento, necessitando ser observada por pesquisadores, investidores, normatizadores e reguladores.

Palavras chave: Informações por segmento. Evidência. Retorno sobre o ativo.

Abstract

This paper examines the relation between the competition level of the Brazilian publicly traded companies and the information per segment disclosure. The research sample consists of 46 Brazilian publicly traded companies listed by the Ibovespa Index from 2010 to 2013. The econometric model comprises a panel data where the companies whose return on assets (ROA) is above average for the sector are regarded as proxy to more competitive sectors. According to the research results, 83% of the companies choose to disclose information per business segment, revealing 2-4 segments. The information per segment disclosure level is 63% in the study period, considering that the disclosure level of companies belonging to the regulated sectors (power and telecommunications companies) is higher than that of the others.

The information per segment disclosure shows a learning curve, for the disclosure index has grown during the period. The results suggest that the companies with ROA above average for the sector disclose less information per segment, confirming the research hypothesis that the companies belonging to competitive sectors tend to disclose less segment information individually. The conclusion is that the competition affects the information per segment disclosure and researchers, investors, standard setters and regulators must observe it.

Key words: Segment information. Disclosure. Return on assets.

1. Introdução

A concorrência, o tamanho da empresa e o setor de atuação da entidade são fatores que podem afetar o nível de evidência de informações por segmento (BOTOSAN; STANFORD, 2005; NICHOLS; STREET, 2007; NICHOLS; STREET; CERREOLA, 2012). Botosan e Stanford (2005) e Nichols e Street (2007), analisando a norma IAS 14R - Segment Reporting, identificaram que a combinação de segmentos é significativamente influenciada por vários fatores, tais como a competitividade e a concorrência nos setores de atuação da empresa.

Em novembro de 2006, o International Accounting Standards Board (IASB) emitiu a norma IFRS 8 - Operating Segments, em substituição à IAS 14R, com o objetivo de fornecer orientação mais detalhada e estabelecer requisitos para a evidência de

¹ UFU - Universidade Federal de Uberlândia - CEP 38408-100 - Uberlândia – MG

² FEA /USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo – CEP 05508-010 - São Paulo – SP